

De veranderende fiscaliteit en de organisatie

De organisatiestructuur bij Tax Accounting en
Horizontaal Toezicht

Wouter de Ruiter

Juli 2012

Bachelorscriptie

Naam	Wouter E.T. de Ruiter
Studentnummer	310563
Begeleider	Mr. M.P.L. Adriaansen

Inhoudsopgave

1.	Inleiding	4
1.1	De veranderende fiscaliteit en de organisatie	4
	Probleemstelling.....	5
	Aanpak.....	5
2.	Trends in de fiscaliteit	7
2.1	Inleiding.....	7
2.2	Tax Accounting	7
2.2	Horizontaal Toezicht.....	9
	2.2.1 (Horizontaal) toezicht.....	9
	2.2.2 Horizontaal Toezicht bij de Belastingdienst	9
	2.2.3 Tax control framework	12
	2.2.4 Voordelen van Horizontaal Toezicht	13
	2.2.5 Nadelen van Horizontaal Toezicht.....	15
2.3	Overeenkomsten en verschillen tussen de trends.....	15
	2.3.1 Overeenkomsten	15
	2.3.2 Verschillen	16
2.4	Conclusie	17
3.	Fiscaliteit in de organisatie.....	18
3.1	Inleiding.....	18
3.2	Organisatietheorie.....	18
	3.2.1 Fiscaliteit in de omgeving.....	19
	3.2.2 De organisatie.....	20
	3.2.3 Organisatieontwerp en organisatiemodellen	22
	3.2.3 De organisatiemodellen van Nederlandse beursgenoteerde bedrijven	25
	3.2.4 Conclusie: Fiscaliteit in de organisatietheorie.....	25
3.3	Financiële afdeling.....	26
3.4	Conclusie	27
4.	Aanpassing organisatiestructuur om in te spelen op nieuwe fiscaliteit	29
4.1	Inleiding.....	29
4.2	De invloed van fiscale trends op de verschillende onderdelen van de organisatie	29
	4.2.1 Omgeving.....	29
	4.2.2 Organisatie	29

4.3 Mogelijkheden voor de organisatiestructuur.....	30
4.4 Conclusie	32
5. Conclusie & aanbevelingen	33
5.1 Inleiding	33
5.2 Conclusie	33
5.3 Aanbevelingen: Vormgeven organisatiestructuur	34
Organisatiemodel 1: Stafafdeling	34
Organisatiemodel 2: Fiscale kennis verspreiden vanuit een fiscale afdeling	34
Organisatiemodel 3: Fiscale medewerkers verspreiden	35
Organisatiemodel 4: Samenwerking fiscale afdeling en accountancy	35
Organisatiemodel 5: Fiscale risico's in risicomangement	35
5.4 Afsluiting.....	36
Literatuurlijst	37
Afbeeldingen	39
Bijlagen	40
Bijlage 1: Voorbeeld convenant Horizontaal Toezicht	40
Bijlage 2: Organogrammen.....	41

1. Inleiding

1.1 De veranderende fiscaliteit en de organisatie

De fiscaliteit verandert voortdurend. Niet alleen doordat wetgeving en rechtspraak verandert, maar ook doordat de omgang met de fiscaliteit verandert. Hiermee doel ik op de manier waarop er door de betrokken partijen met de fiscale regelgeving wordt omgegaan. In deze thesis richt ik mij op de belastingplichtige rechtspersonen en hoe fiscaliteit een rol speelt in deze organisaties.

De laatste jaren zijn er verschillende ideeën geweest, die zorgen voor nieuwe trends in de fiscaliteit. Een groot aantal van deze veranderingen heeft een gemeenschappelijk punt. Namelijk dat de fiscale positie door bedrijven al eerder in het bedrijfsproces wordt bekeken. Voorheen was het zo dat het bedrijf onderneemt en de fiscale zaken worden afgehandeld door de (externe) fiscalist. De (externe) fiscalist werd na een fiscale periode aan het werk gezet, om de fiscale positie te bepalen. Bij deze manier van omgaan met belastingen kan gezegd worden, dat belasting wordt gezien als een kostenpost “onder de streep”,¹² waarbij er pas na het uitvoeren van de bedrijfsactiviteiten naar de fiscaliteit wordt gekeken.

Bedrijven zien nu echter in, dat elke keus die wordt gemaakt in de bedrijfsvoering ook van invloed kan zijn op de fiscale positie. De fiscaliteit zorgt ook voor risico's. Het is bijvoorbeeld niet altijd bij iedereen bekend wat een bepaalde keuze voor invloed heeft op de fiscale positie³.

De fiscale trends op het gebied van fiscale risico's en omgaan met de fiscale positie die ik bespreek zijn Tax Accounting en Horizontaal Toezicht. Er kan grofweg worden gezegd dat er al tijdens de bedrijfsvoering aandacht is voor fiscaliteit en onderdeel wordt van de bedrijfsvoering.

Als er tijdens de bedrijfsvoering rekening wordt gehouden met fiscaliteit, kan dit zorgen voor veranderingen in de organisatie. Fiscaliteit krijgt bijvoorbeeld een actievere rol in de organisatie. De organisatie zal actueel bezig moeten zijn met fiscaliteit. De organisatiestructuur behoeft wellicht aanpassingen, zodat de fiscale functie van het bedrijf of fiscale kennis aanwezig is, op de plekken waar fiscaliteit speelt.

Als een bedrijf mee wil gaan met een trend uit de fiscale wereld, kan dit tal van veranderingen met zich mee brengen voor een bedrijf. De organisatie dient zich op verschillende vlakken aan te passen. Er is al veel geschreven over de fiscale trends. Ik wil in deze thesis vanuit een bedrijfskundige invalshoek naar de twee genoemde trends kijken. Om een beeld van die trends te vormen maak ik gebruik van de fiscale literatuur. Ik zal daarna naar de bedrijfskundige literatuur, met name op het gebied van de organisatie-theorie, kijken.

Zoals gezegd dient een bedrijf om te kunnen gaan met de trends, wil zij hierin meegaan. Hier kan op verschillende manieren naar gekeken worden. Ik richt mij op de organisatiestructuur die nodig is om

¹ S.A. Ross e.a., *Modern financial management (international edition)*, New York: McGraw-Hill 2008, p. 26-28.

² E.P.J. Wasch, *Onderneming en fiscus, Omgaan met een klantgerichte Belastingdienst*, Deventer: Kluwer 1994, p. 13.

³ W.T.B. Peters e.a., 'Tax control framework (TCF), Nut en noodzaak van IT bij het opzetten van een TCF', *KPMG IT advisory's magazine Compact* 2009-3, p. 20-21.

met de besproken trends mee te gaan. Ik sluit daarmee de organisatiecultuur uit, omdat ik denk dat hier al vaker over is geschreven.

In deze thesis bespreek ik twee trends, dit zijn Tax Accounting en Horizontaal Toezicht. Ik bespreek op welke manieren de organisatiestructuur ingericht kan zijn, om Tax Accounting en/of Horizontaal Toezicht te kunnen uitvoeren.

In mijn thesis richt ik mij op bedrijven met een grotere organisatiestructuur en eigen fiscalisten in dienst. Deze bedrijven dienen in de organisatiestructuur rekening te houden met deze fiscalisten. Hierdoor hebben de fiscale medewerkers een plek in de organisatie(structuur).

De Belastingdienst maakt een indeling in MKB, MGO en ZGO. Vanuit deze benadering ga ik uit van de ZGO's, oftewel zeer grote ondernemingen. De volgende criteria worden gebruikt door de Belastingdienst:

- Notering aan de Amsterdamse beurs
- Fiscaal belang van meer dan 25 miljoen
- Buitenlandse moeder en een fiscaal belang van meer dan 12,5 miljoen
- Tenminste vijf buitenlandse dochterondernemingen en een fiscaal belang van meer dan 12,5 miljoen

Ook non-profit organisaties kunnen in het ZGO segment vallen.⁴

Probleemstelling

De probleemstelling, die ik beantwoord, is:

Hoe dient een bedrijf zijn organisatiestructuur vorm te geven om Tax Accounting en Horizontaal Toezicht te kunnen implementeren?

Om deze probleemstelling te beantwoorden, volg ik de volgende deelvragen:

- Wat houden Tax Accounting en Horizontaal Toezicht in?
- Hoe wordt er traditioneel vanuit de organisatieliteratuur naar de fiscaliteit/de fiscale medewerker/de fiscale afdeling gekeken? Wordt er in de organisatieliteratuur rekening gehouden met Tax Accounting en Horizontaal Toezicht?
- Welke onderdelen van de organisatie krijgen door Tax Accounting en Horizontaal Toezicht te maken met fiscaliteit en op welke manier?
- Hoe dient een bedrijf te worden vormgegeven om deze fiscale trends te kunnen implementeren?
- Hoe ziet de nieuwe organisatiestructuur er uit?

Aanpak

De volgorde van de hoofdstukken volgt de volgorde van de deelvragen.

Het tweede hoofdstuk richt zich op de fiscale trends: Tax Accounting en Horizontaal Toezicht. Deze trends bekijk ik op basis van de fiscale literatuur en hier wordt dan ook overwegend door de ogen van fiscalisten gekeken. Hierin wordt besproken wat deze trends inhouden, wanneer ze zijn ontstaan,

⁴ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst 2012, p. 33.

wat de doelen van de ideeën zijn, door wie ze zijn geïnitieerd en of er eventueel verschillende stromingen binnen een bepaalde trend zijn. Ook wordt gekeken naar de overeenkomsten en verschillen van deze trends. Door deze trends te analyseren, kan er later worden bekeken wat de invloed van deze trends is op de organisatie.

In hoofdstuk drie ga ik verder met de organisatieliteratuur. In dit hoofdstuk maak ik hiermee een begin met een bedrijfskundige invalshoek. Ik begin met een analyse van hoe organisaties in elkaar zitten aan de hand van de organisatietheorie. Hierbij richt ik mij met name op de organisatiestructuur. Er wordt besproken wat de plek in de organisatie is van de fiscalist. Daarnaast wordt gekeken wat fiscaliteit in het algemeen voor een organisatie betekent. De manier waarop er, met een bedrijfskundige invalshoek, naar de fiscaliteit wordt gekeken komt hierdoor naar voren. Dit is in principe de situatie zonder dat een organisatie de besproken fiscale trends heeft toegepast.

In hoofdstuk 4 komen de vorige twee onderwerpen samen. Ik zal bespreken hoe een organisatie moet worden ingericht om aan te sluiten bij de besproken fiscale trends. In hoofdstuk 5 trek ik mijn conclusies en geef ik een aantal voorstellen voor delen van een organisatie-model op grond van de organisatietheorie. Dit hoeft voor een bedrijf niet perse een verandering te zijn, wellicht sloot de oude structuur hier al op aan. Op deze manier kijk ik op een meer bedrijfskundige manier naar de fiscale trends.

2. Trends in de fiscaliteit

2.1 Inleiding

De laatste jaren zijn er binnen de fiscaliteit een aantal trends waarneembaar. De trends die ik bespreek hebben gemeenschappelijk dat bedrijven hun fiscale risico's in kaart brengen en wellicht proberen te beperken. Ook worden fiscale zaken binnen de bedrijfsvoering gebracht.

2.2 Tax Accounting

De eerste trend die ik behandel is Tax Accounting. Het begrip "Tax Accounting" bestaat uit twee woorden, het zal dan ook geen verbazing wekken dat Tax Accounting iets te maken heeft met tax en met accounting. Tax Accounting bevindt zich op het snijvlak tussen de fiscaliteit en accounting.

Boekhouding en accounting

De meeste bedrijven hebben een boekhouding. In de boekhouding worden financiële feiten vastgelegd. Bij accounting gaat het meer om de interpretatie van de gegevens, die in de boekhouding zijn verzameld. Er zijn verschillende vormen van accounting. Management Accounting richt zich op de informatie voor interne aangelegenheden. Om beslissingen te kunnen maken en de activiteiten uit het verleden te beoordelen, worden financiële gegevens verwerkt en beschikbaar gesteld.⁵

Financial Accounting verzorgt informatie voor externe partijen, zoals aandeelhouders, banken, crediteuren en andere stakeholders. De jaarrekening is hiervan een belangrijk voorbeeld. Als laatste kan Cost Accounting worden genoemd. Cost Accounting is er op gericht om kosten te verdelen over afdelingen of producten. Cost Accounting wordt tegenwoordig vaak als onderdeel van Management Accounting gezien.⁶

De accountingsystemen kunnen op verschillende manieren worden ingericht. De boekhouding van grote ondernemingen is doorgaans ingericht volgens de bedrijfseconomische grondslagen. Hierdoor is deze geschikt voor het opstellen van de commerciële jaarrekening.⁷ Het opstellen van de jaarrekening valt onder de Financial Accounting. De financiële informatie wordt aangepast aan de vereisten, waaraan de jaarrekening moet voldoen.⁸ In de jaarrekening is er sprake van een verschil tussen de fiscale jaarrekening en de commerciële jaarrekening. De fiscale jaarrekening volgt de fiscale wet- en regelgeving. De commerciële jaarrekening wordt vormgegeven volgens de wet op de jaarrekening.⁹ De verschillen in winstbepaling tussen deze twee kunnen worden verklaard, doordat in verschillende contexten feiten en omstandigheden verschillend worden gewaardeerd. De verschillen kunnen worden opgedeeld in imperatieve, pseudofacultatieve en facultatieve verschillen. Imperatieve verschillen komen door de verschillen tussen het vennootschapsrecht en het belastingrecht. Pseudofacultatieve verschillen komen doordat bij het vaststellen van de commerciële jaarrekening een stelsel wordt gevolgd dat fiscaal niet toegestaan is. Facultatieve verschillen ontstaan doordat er bewust een keus wordt gemaakt, bij de fiscale jaarrekening, die zorgt voor een

⁵ R.D. Achaibersing & C. Esseboom, *Financiële informatie en comptabiliteit*, Rotterdam: Ridderprint 2010, p. 8-10.

⁶ R.D. Achaibersing & C. Esseboom, *Financiële informatie en comptabiliteit*, Rotterdam: Ridderprint 2010, p. 10.

⁷ J.M.J. Blommaert, A.M.M. Blommaert & R.E.C.M. Niessen, *Accounting en belastingen*, Groningen: Wolters-Noordhoff 2002, p. 14 en 93.

⁸ J.M.J. Blommaert, A.M.M. Blommaert & R.E.C.M. Niessen, *Accounting en belastingen*, Groningen: Wolters-Noordhoff 2002, p. 9-14.

⁹ J. Klaassen & M.N. Hoogendoorn, *Externe verslaggeving*, Groningen: Wolters-Noordhoff 2004, p. 30-32.

lagere (fiscale) winst.¹⁰ De fiscale jaarrekening is de basis voor de winstbelasting. De belasting over de winst wordt bij grote ondernemingen in Nederland geheven door de vennootschapsbelasting.¹¹

Tax Accounting

Voor belastingdoeleinden moet er ook accounting plaatsvinden. In het Engels betekent "Tax Accounting" simpelweg boekhouden voor belastingdoeleinden.¹² Het gaat hier om een oud begrip. Deze manier van boekhouden voor fiscale doeleinden gebeurt doorgaans op basis van de normale boekhouding, die ingericht volgens de principes van de commerciële jaarrekening. Deze wordt aangepast, waar de fiscale wetgeving of de fiscale strategie dit vereist.

Het begrip "Tax Accounting" wordt op verschillende manieren gebruikt. De Nederlandse versie van "Tax Accounting", die ik gebruik, gaat nog wat verder dan het Engelse begrip. Hierbij wordt er niet alleen bedoeld op het boekhouden voor belastingdoeleinden. De normale accountingprocessen worden aangesloten bij de accountingprocessen voor de fiscaliteit.¹³ De fiscale positie kan op deze manier op elk moment (eenvoudiger) worden bepaald. Ook bij een aangifte zijn de benodigde gegevens eenvoudig voor handen. Daarnaast worden ook de fiscale risico's beter zichtbaar.¹⁴ Bedrijven zijn steeds meer bezig met het in kaart brengen van fiscale risico's, doordat fiscale risico's ook een risico voor de gehele organisatie kunnen betekenen.¹⁵ Het in kaart brengen en beheersen van de fiscale risico's valt ook onder Tax Accounting.

Fiscale risico's

Fiscale risico's zijn alle risico's die bestaan in de belastingfunctie van een bedrijf, maar ook risico's die in andere bedrijfsonderdelen voorkomen en worden beïnvloed door belastingen.¹⁶

Enkele voorbeelden van fiscale risico's zijn:

Het is niet altijd eenvoudig om de fiscale positie af te leiden uit de (volgens de vennootschappelijke wetgeving) boekhouding. Hierdoor ontstaat het risico dat de fiscale positie niet juist wordt weergegeven.¹⁷

Op verschillende plekken van de organisatie worden inconsistente processen en technologieën gebruikt bij het werken met belastingdata.

Veranderingen in de supply chain kunnen ervoor zorgen dat transfer pricing niet meer juist wordt toegepast.

De (on)mogelijkheid om latente belastingverplichtingen adequaat vast te stellen.¹⁸

Er is niet één omschrijving van "Tax Accounting". Ik ga in de volgende hoofdstukken uit van de volgende omschrijving:

Tax Accounting is een totaal van activiteiten, waarbij de organisatie actief bezig is met haar fiscale positie. De organisatie is actief bezig haar belastingpositie op elk moment in kaart te brengen.

¹⁰ G.W.J.M. Kampschöer, *Tax accounting & Auditing : Tax Free(dom)* (oratie Amsterdam UvA), Amsterdam: Vossiuspers AUP 1999, p. 8-16

¹¹ J.M.J. Blommaert, A.M.M. Blommaert & R.E.C.M. Niessen, *Accounting en belastingen*, Groningen: Wolters-Noordhoff 2002, p. 9-14.

¹² G.W.J.M. Kampschöer, *Tax accounting & Auditing : Tax Free(dom)* (oratie Amsterdam UvA), Amsterdam: Vossiuspers AUP 1999, p. 8-16

¹³ B. Janssen, 'Tax accounting en vaste inrichtingen: zo eenvoudig is dat nog niet', *Fiscaal ondernemingsrecht* 2010, p.140-147.

¹⁴ G.W.J.M. Kampschöer, *Tax accounting & Auditing: Tax Free(dom)* (oratie Amsterdam UvA), Amsterdam: Vossiuspers AUP 1999.

¹⁵ M. Borstein, 'Tax Risk Management: An Evolving Trend', *Chain Store Age* 2005-4, p. 6-7.

¹⁶ M. Borstein, 'Tax Risk Management: An Evolving Trend', *Chain Store Age* 2005-4, p. 6-7.

¹⁷ M. Van Daelen & C. Van der Elst, *Risk Management and Corporate Governance: Interconnections in Law, accounting and tax*, Cheltenham: Edward Elgar publishing 2010, p. 163-164.

¹⁸ M. Borstein, 'Tax Risk Management: An Evolving Trend', *Chain Store Age* 2005-4, p. 6-7.

Hiervoor worden de normale boekhouding en boekhouding voor belastingdoeleinden op elkaar aangesloten. Daarnaast worden de fiscale risico's in kaart gebracht en gemanaged.

2.2 Horizontaal Toezicht

De volgende trend die ik bespreekt is Horizontaal Toezicht. Ik begin met wat algemene zaken omtrent toezicht. Daarna werk ik toe naar Horizontaal Toezicht bij de Belastingdienst.

2.2.1 (Horizontaal) toezicht

In elke samenleving bestaan normen. Een norm kan door de overheid worden opgelegd. Indien de overheid een norm oplegt, bijvoorbeeld door het invoeren van een wet, ontstaat er een toezichtrelatie. Toezicht is het waken over of een norm wordt gevolgd. Een (overheids)instantie kan en zal doorgaans toezicht houden op de naleving van de norm.¹⁹ Dit toezicht kan op verschillende manieren gebeuren. Een mogelijke indeling van toezicht is: verticaal toezicht, intern toezicht en horizontaal toezicht. Intern toezicht is de toezichtfunctie en controle binnen een organisatie.²⁰

Verticaal toezicht

Traditioneel is de verhouding tussen overheid en burgers vaak gebaseerd op verticaal toezicht. Er is in dit geval sprake van een hiërarchische verhouding, waarbij de overheid boven de burger staat. De overheid richt zich sterk op de naleving en uitvoering van wet- en regelgeving. De relatie gaat uit van wantrouwen tussen de partijen.²¹

Horizontaal Toezicht

De afgelopen jaren is er in verschillende delen van de overheid meer aandacht voor horizontaal Toezicht, bijvoorbeeld in de zorg²², bij de Nederlandse Voedsel en Waren autoriteit, de OPTA²³ en de Belastingdienst. Bij Horizontaal Toezicht is er sprake van zelfregulering. De verantwoordelijkheid voor het volgen van de norm, wordt bij de burger neergelegd.²⁴

2.2.2 Horizontaal Toezicht bij de Belastingdienst

Aanleiding

Ook op belastinggebied is een omslag te zien. Sinds 2005 wil de Belastingdienst onder andere samenwerken met de belastingplichtige op basis van eigen verantwoordelijkheid, Horizontaal Toezicht en vertrouwen. De Belastingdienst doet dit omdat zij een aantal belangrijke maatschappelijke ontwikkelingen heeft waargenomen. Allereerst een algemene trend van horizontalisering van de samenleving. Daarnaast zijn grote ondernemingen meer bezig met de beheersing van (financiële) processen.²⁵ Dit komt doordat er een bredere focus op risico's is

¹⁹ B. Baarsma, *Nederland toezichtland – een economisch perspectief*, Amsterdam: Stichting voor economisch onderzoek de Universiteit van Amsterdam 2005, p. 3.

²⁰ B. Baarsma, *Nederland toezichtland – een economisch perspectief*, Amsterdam: Stichting voor economisch onderzoek de Universiteit van Amsterdam 2005, p. 4-5 en 34-35.

²¹ M. Niezen-Van der Zwet, F. Neefjes & R. Bal, *Leren van toezicht, over effectiviteit van thematisch toezicht door de inspectie voor de gezondheidszorg*, Rotterdam: Institute of health policy & management 2010, p. 14.

²² M. Niezen-Van der Zwet, F. Neefjes & R. Bal, *Leren van toezicht, over effectiviteit van thematisch toezicht door de inspectie voor de gezondheidszorg*, Rotterdam: Institute of health policy & management 2010, p. 13-16.

²³ A.T. Ottow, *De markt meester? De zoektocht naar nieuwe vormen van toezicht* (oratie Utrecht), Utrecht: Universiteit van Utrecht 2008.

²⁴ M. Niezen-Van der Zwet, F. Neefjes & R. Bal, *Leren van toezicht, over effectiviteit van thematisch toezicht door de inspectie voor de gezondheidszorg*, Rotterdam: Institute of health policy & management 2010, p. 13-16.

²⁵ Belastingdienst, *Anders denken, anders doen, anders werken. Horizontaal Toezicht bij zeer grote en middelgrote ondernemingen*, Den Haag: Belastingdienst 2008.

ontstaan.²⁶ Ook is de Belastingdienst van mening dat veel Nederlanders en Nederlandse bedrijven vrijwillig aan hun belastingverplichting willen voldoen.²⁷

Om in deze maatschappelijke ontwikkeling mee te gaan, heeft de staatssecretaris ervoor gekozen om voor ondernemingen Horizontaal Toezicht in te voeren. Een onderneming is niet verplicht om hierin mee te gaan, de keuze tot deelname ligt bij de onderneming. Horizontaal Toezicht werd door de staatssecretaris in 2005 als volgt verwoord:

“Bij Horizontaal Toezicht gaat het om wederzijds vertrouwen tussen belastingplichtige en Belastingdienst, het scherper naar elkaar aangeven wat ieders verantwoordelijkheden en mogelijkheden zijn om het recht te handhaven en het vastleggen en naleven van wederzijdse afspraken. De onderliggende verhoudingen en communicatie tussen burgers en overheid verschuiven daarmee naar een meer gelijkwaardige situatie. Horizontaal Toezicht sluit aan bij de ontwikkelingen in de samenleving waar eigen verantwoordelijkheid van de burger gepaard gaat met het gevoel dat handhaving van het recht ook een groot goed is.”²⁸

Manier van omgang

De kernbegrippen, volgens de Belastingdienst, van Horizontaal Toezicht zijn wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Vertrouwen uit zich door de bereidheid om risico te lopen door en de verwachtingen tussen de twee partijen. Dit is een belangrijk onderdeel van de relatie voor Horizontaal Toezicht. Er is immers een asymmetrie in informatie en/of kennis. Het idee vanuit de Belastingdienst is om minder feiten te weten, maar dit te compenseren door meer van de organisatie te weten.²⁹

De Belastingdienst heeft er vertrouwen in dat de belastingplichtige komt tot een aanvaardbare aangifte. Een aanvaardbare aangifte is een aangifte waarbij geen doelbewuste fouten worden gemaakt en het proces dat leidt tot de aangifte op een juiste manier is ingericht.³⁰

De Belastingdienst verwacht dat de belastingplichtige transparant is over de zaken die zijn fiscale positie aangaan en openheid geeft bij het beantwoorden van vragen. De Belastingdienst is open over de manier van toezicht en de reden van vragen. Ook is de Belastingdienst transparant, door het publiceren van de leidraad over Horizontaal Toezicht. De Belastingdienst acht dat er alleen door begrip voor elkaars positie te hebben, op een constructieve manier kan worden samengewerkt.³¹

Controle en responsief handelen

Bij Horizontaal Toezicht wordt er gekeken naar hoe de interne controle van het bedrijf in elkaar zit en worden afspraken gemaakt hoe deze in elkaar zou moeten zitten. Vooraf vindt afstemming plaats en

²⁶ M. Borstein, 'Tax Risk Management: An Evolving Trend', *Chain Store Age* 2005-4, p. 6-7.

²⁷ Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling*, Den Haag: Belastingdienst 2010.

²⁸ *Brief van de staatssecretaris van Financiën J.W. Wijn aan de Tweede Kamer*, 2005/29.643, nr. 4.

²⁹ Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling*, Den Haag: Belastingdienst 2010.

³⁰ Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling*, Den Haag: Belastingdienst 2010.

³¹ Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling*, Den Haag: Belastingdienst 2010.

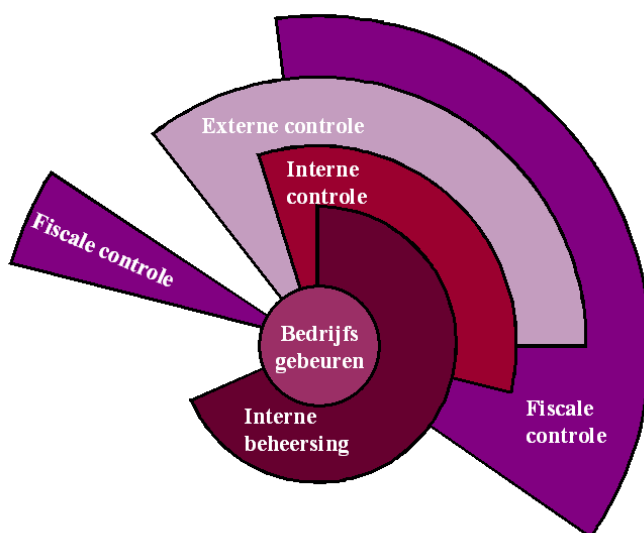
de controle achteraf wordt ingeperkt en veranderd.³² De controle van processen of van interne controle wordt ook wel metatoezicht genoemd.³³

Er vinden al op een eerder moment gesprekken plaats tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige. Dit moment is in elk geval voor het moment van de aangifte. Het bedrijf laat niet (alleen) de data zien die leidt tot een aangifte, maar (ook) de processen die leiden tot deze data.

Door de controle van de interne controles, kan er door de Belastingdienst achteraf responsief worden gecontroleerd. Dit betekent dat er fouten mogen worden gemaakt, mits het bedrijf ernaar streeft om een foutloze aangifte te verzorgen. Er wordt bij fouten getracht om fouten in de toekomst te voorkomen, er volgen niet direct (zware) sancties.³⁴

Om op deze actuele manier te kunnen werken, moeten op het moment dat deze samenwerking begint, alle fiscale zaken uit het verleden zijn afgehandeld.

De verschillende controles bij Horizontaal toezicht kunnen inzichtelijk worden gemaakt met het schillenmodel. In afbeelding 1 is de situatie zonder Horizontaal Toezicht te zien. De fiscale controle is de buitenste schil en controleert (ook) direct het “bedrijfsgebeuren”. In de nieuwe situatie, met Horizontaal Toezicht, wordt het “bedrijfsgebeuren” volledig omgeven door zelf geïnitieerde controle- en beheersingsprocessen, zowel intern als extern. De Fiscale controle richt zich nu op de verschillende schillen, echter bereikt niet het “bedrijfsgebeuren”.



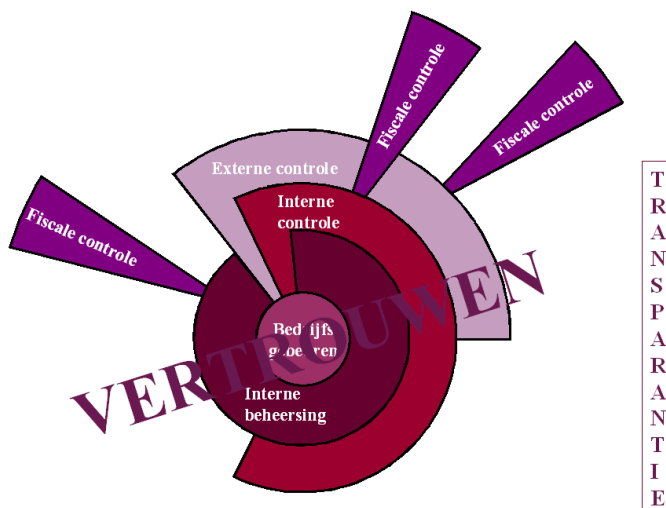
Afb. 1 Schillenmodel zonder Horizontaal Toezicht³⁵

³² Belastingdienst, *Horizontaal Toezicht, samenwerken vanuit vertrouwen*, Den Haag: Belastingdienst z.j..

³³ B. Baarsma, *Nederland toezichtland – een economisch perspectief*, Amsterdam: Stichting voor economisch onderzoek der Universiteit van Amsterdam 2005, p. 40.

³⁴ Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling*, Den Haag: Belastingdienst 2010.

³⁵ Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling*, Den Haag: Belastingdienst 2010, p. 10.



Afb. 2 Schillenmodel met Horizontaal Toezicht³⁶

Individuele benadering

De manier van samenwerken binnen Horizontaal Toezicht verschilt per type bedrijf. Voor het midden- en kleinbedrijf stelt de Belastingdienst algemene convenanten op, die voor elk bedrijf binnen een bepaalde groep, precies hetzelfde zijn.

Voor de middengrote ondernemingen en zeer grote ondernemingen gaat de Belastingdienst uit van een individuele benadering.³⁷ Omdat elk bedrijf anders is, wordt de manier van samenwerken aangepast zodat deze bij het bedrijf past. De Belastingdienst heeft wel een standaard convenant opgesteld (zie bijlage 1). Dit standaard convenant wordt voor elk bedrijf geïndividualiseerd. Hierbij wordt er gekeken naar de bedrijfssituatie.³⁸

2.2.3 Tax control framework

Van zeer grote ondernemingen wordt verwacht dat zij een Tax Control Framework (verder ook: TCF) hebben.

De belastingplichtige moet bereid zijn om zijn 'fair share' te betalen, oftewel compliant te willen handelen. Bij Horizontaal Toezicht is de insteek dat de belastingplichtige een (voor de Belastingdienst) aanvaardbare aangifte wil doen.

Met een TCF laat een onderneming zien dat zij door haar processen 'in control' is. Hierdoor is de onderneming zelf in staat een aanvaardbare aangifte op te stellen.

Hierbij wordt dus de controle door de Belastingdienst vervangen door eigen (interne en externe) controles. Door inzicht te geven in het TCF, kan een belastingplichtige laten zien aan de Belastingdienst hoe de interne controles in elkaar zitten.

Er hoeft niet altijd een nieuw controlesysteem geïmplementeerd te worden. Het is ook mogelijk dat de onderneming reeds met een TCF of vergelijkbaar systeem werkt. De Belastingdienst omschrijft

³⁶ Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling*, Den Haag: Belastingdienst 2010, p. 10.

³⁷ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat, Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst 2012, p. 27.

³⁸ Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling*, Den Haag: Belastingdienst 2010.

TCF als volgt: *“De klant heeft zicht op en geeft ons inzicht in de opzet, het bestaan en de werking van de interne beheersing van de fiscaal relevante bedrijfsprocessen. De klant heeft ook zicht op de fiscaal relevante bedrijfsprocessen die hij (nog) niet of onvoldoende beheerst.”*³⁹

De TCF is geen apart controle systeem. Het is onderdeel van het Business Control Framework (verder ook: BCF) en sluit hiermee aan bij de overige controleprocessen binnen een bedrijf. Er is dan ook geen standaard TCF. Het TCF kan bij elk bedrijf anders zijn.⁴⁰

2.2.4 Voordelen van Horizontaal Toezicht

Minder onenigheden achteraf

Het meest genoemde (theoretische) voordeel is dat bedrijf en Belastingdienst het achteraf minder vaak oneens zullen zijn. Er is immers vooraf meer contact geweest en er zijn afspraken gemaakt over de vaststelling van de aangifte.

Bij onenigheden, waarover de belastingplichtige en de Belastingdienst het niet onderling eens kunnen worden, kan het oordeel van een rechter worden gevraagd. Een doel van de samenwerkende verhouding tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst, is om minder onenigheden achteraf te krijgen. Indien dit ook daadwerkelijk wordt bereikt, hoeft minder vaak de gang naar de rechter te worden gezocht. Een procedure kost tijd, geld en inspanning. Minder procedures hebben voor beide partijen voordelen.

Onenigheden tussen de Belastingdienst en belastingplichtige hoeven overigens niet te verdwijnen of minder worden. De discussie wordt echter naar voren geschoven, waardoor er onder andere nog de mogelijkheid bestaat voor een onderneming om keuzes aan te passen. Hierbij staat nog altijd de gang naar de rechter open.⁴¹

Hierbij aansluitend wordt de rechtsonzekerheid voor de belastingplichtige verkleind en loopt de belastingplichtige minder risico.⁴²

Voor de belastingplichtige ontstaat er hierdoor een beter ondernemingsklimaat. Er is meer duidelijkheid en zekerheid over de aangifte(s). De Belastingdienst doet minder correcties in de aangifte en deelt minder boetes uit. Dit zorgt ervoor dat een bedrijf, met een duidelijkere fiscale positie, bezig kan zijn met de daadwerkelijke bedrijfsvoering.

Minder controle achteraf

Door als bedrijf transparant te zijn, belooft de Belastingdienst dat er minder controle achteraf plaatsvindt. Er vindt natuurlijk nog steeds wel controle van gegevens plaats, maar slechts steekproefsgewijs. Dit geeft de Belastingdienst aan in zijn eigen leidraad.⁴³

Het is aannemelijk dat er ook daadwerkelijk minder controles achteraf zullen worden gedaan. De Belastingdienst moet immers, net als bedrijven een allocatiebeslissing maken. De Belastingdienst heeft niet oneindig mensen en middelen voor controles. Zeker niet als de controle meer kost dan dat

³⁹ Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling*, Den Haag: Belastingdienst 2010, p. 10 en 37-43.

⁴⁰ W.T.B. Peters e.a., ‘Tax control framework (TCF), Nut en noodzaak van IT bij het opzetten van een TCF’, *KPMG IT advisory’s magazine Compact* 2009-3.

⁴¹ O. Clous, ‘Horizontaal Toezicht begint bij jezelf’, *WFR* 2011, p. 964-971.

⁴² L.G.M. Stevens, ‘Fiscale beleidsnotities 2011’, *WFR*, 2010-139, p. 1 en 7-8.

⁴³ Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling*, Den Haag: Belastingdienst 2010.

er belastinginkomsten worden gegeneerd. De Belastingdienst maakt net als een bedrijf, de keus voor de meest “winstgevend” projecten. Oftewel, de aandacht zal toegaan naar de plekken waar de kans het grootst is op opbrengsten en/of de grootste bedragen kunnen worden geïncasseerd ten opzichte van de inspanning (controle) er moet worden verricht.⁴⁴ Opbrengst hoeft niet alleen direct te worden behaald, maar kan ook komen door een preventieve werking van bijvoorbeeld schandalen. Er vanuit gaande dat de Belastingdienst inderdaad op deze manier keuzes maakt, zal de Belastingdienst minder controle moeten uitvoeren bij ondernemingen die Horizontaal Toezicht toepassen. De kans, voor de Belastingdienst, dat bij die ondernemingen de inspanningen van de Belastingdienst worden beloond door extra opbrengsten, zou daar immers kleiner moeten zijn. Door het verminderen van boekenonderzoeken achteraf en procedures, zullen de administratieve lasten van de belastingplichtige verminderen.⁴⁵

Afweging financieringskosten en belasting

Een bedrijf moet een afweging maken over de mate van openheid naar de buitenwereld. Indien er meer openheid is, is er meer informatie beschikbaar voor een ieder die geïnteresseerd is in de onderneming. In de financiële literatuur wordt ervan uitgegaan dat meer openheid leidt tot lagere financieringskosten, maar tot hogere belastingen. Dit komt doordat financiers een betere inschatting van risico's kunnen maken. Openheid is op financieringsgebied dus beter.⁴⁶ Tegelijkertijd gaat door openheid de hoogte van de belastingen voor het bedrijf omhoog. Zo is er onderzoek gedaan bij Italiaanse bedrijven die naar de beurs gingen. Een beursgang leidt automatisch tot meer openheid, doordat de regels omtrent publicatie voor beursgenoteerde ondernemingen strenger zijn. De belastingen gingen bij deze bedrijven na de beursgang met gemiddeld 2% omhoog. Dit is te wijten aan de grotere openheid die beursgenoteerde bedrijven moeten geven.⁴⁷

Minder openheid heeft het tegenovergestelde effect. Dit leidt tot minder belastingen, maar hogere financieringskosten. De financiers hebben in dat geval minder informatie en zij zullen uitgaan van de slechtste mogelijkheid.

De afweging tussen hogere financieringskosten of hogere belastingen, is minder van toepassing zodra Horizontaal Toezicht wordt toegepast (of in het algemeen wanneer er een bedrijf compliant handelt). Er is dan al meer openheid tegenover de Belastingdienst.

Als er vervolgens in het algemeen meer openheid wordt gegeven, zal dit dus geen effect hebben op de hoogte van de belastingen. Deze invloed is dan reeds door het bedrijf genomen, doordat Horizontaal Toezicht wordt toegepast. Door algemene openheid te verschaffen, zouden de financieringskosten wel nog omlaag kunnen worden gebracht. Hogere belastingen zijn dan geen nadeel meer van openheid. Dit is wellicht geen direct doel van Horizontaal Toezicht, maar voor een onderneming kan dit wel een voordeel zijn.

⁴⁴ M. Sultan Khwaja, R. Awasthi & J. Loeprick, 'Risk-Based Tax audits, approaches and country experience', *The international bank for reconstruction and development/The World Bank* 2011.

⁴⁵ P.H.J. Essers, 'De implicaties van Horizontaal Toezicht voor de wetgever', *WFR* 2009-12.

⁴⁶ A. Ellul e.a., *Transparency, tax pressure and access to finance* (paper nummer 8939), Napels: Centre for economic policy research 2012.

⁴⁷ M. Pagano, F. Panetta & L. Zingales, 'Why do companies Go public? An empirical analysis', *The Journal of Finance* 1998-1, p. 27-64.

2.2.5 Nadelen van Horizontaal Toezicht

Er zitten natuurlijk ook nadelen aan Horizontaal Toezicht voor een bedrijf. Zoals eerder genoemd, stijgen belastingen bij bedrijven die meer openheid geven, dit zou zich ook kunnen voordoen door Horizontaal Toezicht. Een bedrijf loopt dus het risico dat de aanslag omhoog gaat.

Ook kunnen de hiervoor genoemde voordelen worden beperkt of verdwijnen in de nieuwe situatie. Zo bestaat er het risico dat de Belastingdienst het convenant opzegt.⁴⁸ Dit kan bijvoorbeeld gebeuren als de Belastingplichtige bezig is met (agressieve) belastingontwijking.⁴⁹

Horizontaal Toezicht is nog een relatief jonge trend. Er kan dan ook nog niet met zekerheid worden gezegd welke informatie de belastingplichtige verplicht is met de Belastingdienst dient te delen. Op dit gebied zullen nog ervaringen en jurisprudentie volgen. Er zou in situaties kunnen worden aangesloten bij de oude situatie en de huidige wettelijke bepalingen, waarbij de belastingplichtige recht heeft op een privédoel. In het privédoel vallen bijvoorbeeld adviezen van belastingadviseurs en de fiscale strategie.⁵⁰

Het onderzoeken van de formele informatieverplichting, is echter een onderwerp op zich, dat niet binnen deze scriptie past.

De fiscale strategie wordt, door de openheid, gedeeltelijk bekend gemaakt aan de fiscus. Het gebruik maken van de optimale fiscale structuur kan hierdoor worden ingeperkt.⁵¹

2.3 Overeenkomsten en verschillen tussen de trends

2.3.1 Overeenkomsten

Veranderde houding

Tax Accounting en Horizontaal Toezicht komen voort uit een veranderende houding van bedrijven. Bedrijven hebben meer aandacht voor fiscaliteit. In plaats van fiscale positie achteraf te bekijken, wordt de fiscaliteit meegenomen in de bedrijfsvoering. Er is op deze manier sprake van een actievere omgang met fiscaliteit.⁵²

Ook de wil om maatschappelijk verantwoord te ondernemen kan een reden zijn voor een bedrijf om met deze trends mee te gaan.

Fiscale risico's

De fiscale risico's worden bij beide trends in kaart gebracht. De onderneming probeert vervolgens deze risico's te managen. Bij Horizontaal Toezicht gebeurt dit in het TCF.

Werken in de actualiteit

Bij beide trends wordt op een eerder moment gekeken naar de fiscale positie. Deze komt niet eerst aan bod, zodra de aangifte moet worden gedaan of een aanslag wordt opgelegd. Er wordt niet

⁴⁸ P.H.J. Essers, 'De implicaties van Horizontaal Toezicht voor de wetgever', *WFR* 2009-12.

⁴⁹ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat, Soepel waar het kan. Streng waar het moet*, Den Haag: Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst 2012, p. 36.

⁵⁰ P.H.J. Essers, 'De implicaties van Horizontaal Toezicht voor de wetgever', *WFR* 2009-12.

⁵¹ P.H.J. Essers, 'De implicaties van Horizontaal Toezicht voor de wetgever', *WFR* 2009-12, p. 12-19.

⁵² E.P.J. Wasch, *Onderneming en fiscus, Omgaan met een klantgerichte Belastingdienst*, Deventer: Kluwer 1994, p. 13.

(slechts) gewerkt met gegevens uit het verleden. Dit wordt ook wel werken in de actualiteit genoemd.

Verandering processen

Tussen Horizontaal Toezicht en Tax Accounting is een overeenkomst te zien in de manier van werken. Een bedrijf is veel bezig met de fiscaliteit en brengt al eerder zijn fiscale positie in kaart. Dit wordt gedaan door interne processen aan te passen. Hierdoor heeft fiscaliteit op meer plekken in de organisatie invloed. Ook worden meer fiscale controleprocessen geïmplementeerd.

Systeem

Zowel voor het toepassen van Horizontaal Toezicht als Tax Accounting kan een systeem geïmplementeerd te worden om de, hiervoor genoemde, manier van werken mogelijk te maken.

Meer informatie over de fiscale positie

Doordat er meer en vroeger met fiscale zaken wordt gedaan, heeft de organisatie een beter inzicht in de fiscale positie.

TCF

Bij Horizontaal Toezicht moet er sprake zijn van een TCF, dit is een eis van de Belastingdienst. De “keus” voor een TCF wordt een bedrijf door de Belastingdienst opgelegd. Ook een bedrijf dat (vrijwillig) bezig is met Tax Accounting kan een TCF implementeren. Tax Accounting is een keuze van het bedrijf. Het bedrijf is dan ook vrij in de manier waarop Tax Accounting wordt toegepast. Als een TCF wordt geïmplementeerd is deze keuze ook door het bedrijf gemaakt, (in principe) niet opgelegd door een ander, zoals de Belastingdienst in geval van Horizontaal Toezicht.

2.3.2 Verschillen

Informatieontvanger

Bij Horizontaal Toezicht verandert de informatiestroom naar de Belastingdienst. De informatie gaat hiermee naar een externe partij (de Belastingdienst) toe. De informatie die ontstaat door Tax Accounting is bedoeld voor intern gebruik. De ontvangers zijn medewerkers binnen de organisatie.

Ontstaan idee

Er is een verschil in de manier waarop de trends zijn ontstaan. Horizontaal Toezicht op belastinggebied is bedacht door de Belastingdienst. De keus of een bedrijf meedoet aan Horizontaal Toezicht ligt natuurlijk nog steeds bij het bedrijf zelf. Tax Accounting is al een ouder begrip en is ontwikkeld door de praktijk en de wetenschap.

Houding omtrent de aangifte

Horizontaal Toezicht gaat samen met een verandering van de houding van de belastingplichtige omtrent de fiscaliteit. Bedrijven zijn meer bereid om hun ‘fair share’ bij te dragen en hierover openheid aan de fiscus te verschaffen. Wellicht geeft belastingplichtige de mogelijkheid op om fiscaal voordelige constructies (langdurig) toe te passen.

Tax Accounting hoeft dit niet ten doel te hebben. Tax Accounting richt zich in principe intern. De reden voor het toepassen van Tax Accounting kan voor elk bedrijf verschillen.

Reden voor procesverandering

Bij Horizontaal Toezicht worden de processen aangepast, zodat de Belastingdienst bereid is tot samenwerking. Zo eist de Belastingdienst de implementatie van een TCF om over te kunnen gaan tot

Horizontaal Toezicht. Er dient voor samenwerking te worden voldaan aan de voorwaarden die de Belastingdienst stelt.

Tax Accounting is op zichzelf een verandering van processen. De keuze komt volledig vanuit het bedrijf.

2.4 Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik gekeken naar twee fiscale trends, namelijk Tax Accounting en Horizontaal Toezicht. Ik richt mij op de kant van de belastingplichtige.

Bij Tax Accounting voert de onderneming een interne verandering door. Tax Accounting omvat meerdere activiteiten. De accounting processen worden aangesloten op de fiscaliteit, zodat de fiscale positie eenvoudig correct kan worden bepaald. Daarnaast worden fiscale risico's in kaart gebracht en gemanaged.

Horizontaal Toezicht is vooral een veranderde relatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige. De manier van controle door de Belastingdienst verandert en er zou zelfs gezegd kunnen worden dat er een meer samenwerkende relatie ontstaat. Om de relatie tussen deze twee partijen op deze manier vorm te kunnen geven, dienen de partijen hier zelf bij aan te sluiten.

De belastingplichtige moet (lijken) compliant bezig (te) zijn. De onderneming dient een TCF te implementeren en haar belastingpositie onder controle te hebben. Al met al verandert de manier waarop een bedrijf bezig is met de fiscaliteit.

Er is bij deze trends daarnaast veel aandacht voor de fiscale risico's die het bedrijf loopt.

3. Fiscaliteit in de organisatie

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk maak ik de stap naar een bedrijfskundige invalshoek. Ik stap hiermee (even) af van de fiscale literatuur. Ik begin met een inzicht in de organisatieliteratuur. De organisatieliteratuur is vormgegeven door niet-fiscalisten. Hierin is aandacht voor de manier waarop een organisatie intern gestructureerd is en hoe deze structuur aansluit bij de omgeving. Daarbij ga ik in op hoe er vanuit deze theorie wordt gekeken naar de aanwezigheid en de rol van fiscaliteit in de organisatie. Hierdoor kan tevens een beeld worden gevormd van hoeveel aandacht en interesse er (traditioneel) is voor fiscaliteit vanuit deze niet-fiscale invalshoek.

Binnen de organisatietheorie zijn er verschillende stromingen. Deze kijken op een verschillende manier naar organisaties en hebben een verschillende indeling van organisaties en van de theorie.⁵³ Een diepgaande behandeling van de organisatietheorie zou deze thesis te buiten gaan. Ik heb een overzicht gemaakt van de organisatiestructuur en van de onderdelen die samenhangen met de organisatiestructuur.

Er zijn verschillende manieren om te kijken naar een organisatie. Afhankelijk van de manier waarop naar de organisatie gekeken wordt, zijn er verschillende soorten organisatiestructuren. Zo is er de fysieke structuur, waarbij wordt gekeken hoe de organisatie is verspreid over locaties of verdiepingen. Er is de juridische organisatiestructuur, dit een combinatie van juridische entiteiten. Juridische entiteiten zijn bijvoorbeeld een vennootschap, eenmanszaak, stichting of coöperatie zijn. Ook is er nog de sociale organisatie structuur, deze bespreek ik hieronder.^{54,55} Waar ik spreek over de organisatiestructuur, doel ik op de sociale organisatie.

Om een totaal beeld van organisaties te krijgen, geef ik een overzicht van het fenomeen organisatie, in de organisatietheorie. Daarbij zoek ik met name naar de plek van fiscaliteit in en om de organisatie. De organisatiestructuur diep ik extra uit, aangezien ik mijn onderzoek de nadruk leg op de organisatiestructuur.

3.2 Organisatietheorie

De organisatietheorie kijkt naar organisaties. De organisatietheorie kan worden opgesplitst in twee delen. Ten eerste de organisatiestructuur, die descriptief van aard is, deze beschrijft de verschillende parameters van de organisatie.⁵⁶ Daarnaast is er de theorie van het organisatieontwerp. Ik begin met de organisatiestructuur. In de materie over organisatiestructuren bekijk ik allereerst de omgeving. Een organisatie dient zo te worden ingericht dat deze aansluit op de omgeving. De omgeving wordt verdeeld in de culturele, politieke, sociale, technologische, economische, fysieke en juridische omgeving.

⁵³ J. McAuley, J. Duberley, & P. Johnson, *Organization theory, Challenges and perspectives*, Harlow: Pearson education 2007.

⁵⁴ M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006.

⁵⁵ J. Polling & A.A. Kampfraath, *Rondreis door de organisatietheorie*, Deventer: Kluwer 2007.

⁵⁶ J. McAuley, J. Duberley, & P. Johnson, *Organization theory, Challenges and perspectives*, Harlow: Pearson education 2007.

Vervolgens wordt er naar de organisatie zelf gekeken. De organisatie bestaat uit cultuur, sociale structuur, fysieke organisatiestructuur en technologie, daarnaast zijn er factoren die deze onderdelen samenbinden. De organisatie dient aan te sluiten bij de omgeving.⁵⁷

De theorie van het organisatieontwerp is prescriptief van aard. Het organisatieontwerp is de manier waarop de organisatiestructuur is vormgegeven. De organisatiestructuur kan zichtbaar worden door een organisatiemodel of ook wel organogram.⁵⁸ Het organisatiemodel geeft de formele organisatie weer, hierin zijn informele relaties niet te zien.⁵⁹ Een organisatieontwerp kan bewust of spontaan ontstaan.⁶⁰

3.2.1 Fiscaliteit in de omgeving

In de theorie over de organisatiestructuur wordt grofweg gekeken naar de organisatie en de omgeving. De organisatiestructuur wordt beïnvloed door de omgeving. Om te kunnen beoordelen of de twee trends via de omgeving van invloed zijn op de organisatie, in deze paragraaf beschrijf ik hoe de omgeving in elkaar zit. De totale omgeving van een organisatie kan worden opgedeeld in een aantal sectoren. De scheiding tussen de sectoren is niet altijd absoluut. Verschillende onderwerpen kunnen (gedeeltelijk) in verschillende sectoren worden geplaatst. De sectoren zijn de culturele, demografische, politieke, sociale, technologische, economische, fysieke en juridische omgeving. In de omgeving van een organisatie speelt de fiscaliteit een rol, zo blijkt hierna.

Politieke omgeving

De politieke omgeving wordt bepaald door de concentratie van macht, de machtsverhoudingen en het politieke systeem. De politieke omgeving heeft een nauwe samenhang met de juridische omgeving, aangezien de wetgeving een product is van het politieke proces is. Aangezien ook de fiscale wetgeving in het politieke proces tot stand komt, is de politieke omgeving van invloed op de fiscaliteit. Niet zelden komen fiscale regelingen tot stand door politieke voorkeuren.⁶¹

Economische omgeving

De economische omgeving bestaat uit de arbeids-, financiële- en goederenmarkten. De economische omgeving omvat hiermee uit de manier van eigendom van bedrijven, de manier waarop geld wordt uitgegeven en het bankensysteem. Hierbij sluit dus ook de financiële positie van de overheid aan.⁶²

Onderwerpen als de overheidsbegroting en handelsverdragen hebben geen duidelijke plek. Deze zouden, naast de economische omgeving, ook in de politieke of juridische omgeving kunnen worden geplaatst.

Het fiscale beleid hoort ook in deze omgeving thuis. Het fiscale beleid heeft een wisselwerking met de overheidsbegroting en de handelsverdragen. De inkomsten op de overheidsbegroting komen immers voor een groot deel uit de belastingen. In handelsverdragen kunnen ook fiscale barricades worden ingezet, of gebruikt bij onderhandelingen. In het internationale politieke proces worden ook fiscale verdragen overeengekomen.

⁵⁷ M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006.

⁵⁸ M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006.

⁵⁹ H. Mintzberg, *Organisatiestructuren*, Amsterdam: Pearson education Benelux 2006.

⁶⁰ N. Houthoofd, *Bedrijfsmanagement, Strategie, structuur en strijd*, Gent: Academica press 2001, p. 5-7.

⁶¹ M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006, p. 70.

⁶² M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006, p. 70.

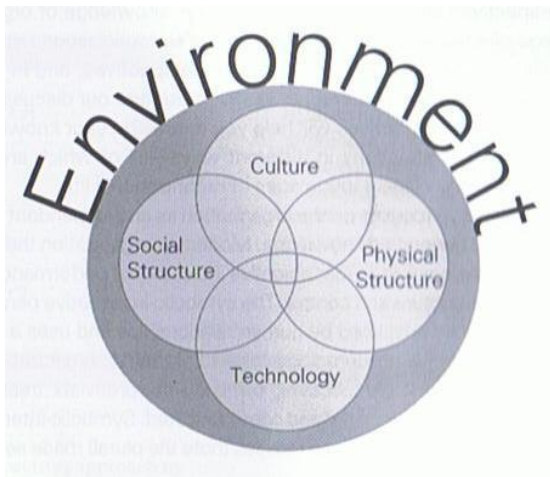
Juridische omgeving

De juridische omgeving wordt gevormd door de wetgeving en jurisprudentie. De wetgeving komt in het politieke proces tot stand. De juridische omgeving hangt dan ook nauw samen met de politieke omgeving. Ook de fiscale regelingen zijn uitgewerkt in wetgeving.⁶³

Er is dus duidelijk aandacht voor de aanwezigheid van fiscaliteit in de politieke, economische en juridische omgeving. Het gaat hier om een eenzijdige invloed. De organisatie heeft geen invloed op de omgeving, de omgeving wel op het bedrijf. De omgeving wordt gezien als een onbeïnvloedbaar gegeven. De organisatie dient zich aan te passen, zodat er met de omgeving kan worden omgegaan.

3.2.2 De organisatie

De organisatie zelf bestaat uit vijf onderdelen. Een grafische weergave van deze indeling is te zien in afbeelding 3. Het grijze vlak bestaat uit macht, controle en conflicten. Hieronder volgt een nadere omschrijving van de verschillende onderdelen.



Afb. 3: organisatiestructuur⁶⁴

Cultuur

Zoals een land een cultuur heeft, heeft ook elke organisatie een cultuur. In een (grote) organisatie kunnen zelfs verschillende subculturen heersen. De cultuur bestaat uit de normen en waarden die in een bedrijf heersen. Ook de omgang tussen medewerkers en management is onderdeel van de cultuur.⁶⁵ elke organisatie kent verhalen (die soms bijna uitgroeien tot mythes). Ook symbolen en voorwerpen kunnen bij de cultuur een rol spelen.

In totaal kan worden gezegd dat de organisatiecultuur de gehele ervaring is die een medewerker binnen de organisatie ervaart. De cultuur bepaalt hoe een organisatie intern werkt en hoe er wordt aangekeken tegen en wordt omgegaan met de omgeving.⁶⁶

⁶³ M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006, p 69-70

⁶⁴ M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006, p 19.

⁶⁵ J. Polling & A.A. Kampfraath, *Rondreis door de organisatie theorie*, Deventer: Kluwer 2007, p. 34.

⁶⁶ M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006, p. 175-218.

Fysieke organisatiestructuur

De fysieke organisatiestructuur is de duidelijkst zichtbare structuur van een organisatie. Dit omvat ten eerste de geografische spreiding van kantoren, fabrieken en andere tastbare zaken van de organisatie. Elke locatie is op een andere manier opgebouwd. Een kantoor is bijvoorbeeld vaak ingedeeld aan de hand van de verschillende afdelingen. De organisatie is herkenbaar doordat de verschillende locaties, medewerkers en de bedrijfsmiddelen allen met dezelfde huisstijl zijn ingericht en vormgegeven.⁶⁷

Technologie

De eenvoudigste manier om technologie te omschrijven is de manier waarop input in output wordt omgezet. Technologie is dus niet alleen de hightech variant van technologie, maar ook (eenvoudigere) apparatuur en gereedschappen. Technologie omvat ook de kennis die nodig is om met apparatuur en gereedschappen om te gaan. De activiteiten en processen die bij een taak horen, oftewel de methode van productie, is technologie. Een voorbeeld van de toepassing van technologie is op welke schaal een bedrijf produceert: per product, in batches of in massaproductie. De technologie hoeft echter niet gericht te zijn op productie, maar kan ook ingezet worden als service of om klanten en aanbieders samen te brengen.⁶⁸

Sociale structuur

Ik richt mij voornamelijk op de sociale structuur. Hier ga ik dan ook dieper op in. Als ik spreek over de organisatiestructuur, doel ik op de sociale structuur van de organisatie. Een organisatie bestaat uit een groep mensen die samen iets doen. De sociale organisatie is het totaal van manieren waarop het werk in taken is verdeeld en de wijze waarop de coördinatie van deze taken plaatsvindt.⁶⁹

Het werk en de verantwoordelijkheden moeten worden verdeeld tussen de personen binnen de organisatie. Een taakverdeling laat zien hoe deze verdeling binnen de organisatie is. De taken en mensen kunnen op verschillende manieren worden verdeeld. Taken en medewerkers kunnen worden verdeeld in functionele afdelingen (bijvoorbeeld productie, marketing en financiën) of divisies (aan de hand van producten of regio's). De personen die vergelijkbare taken uitvoeren, worden zo samen gevoegd. Dit wordt ook wel de formele organisatie genoemd en wordt weergegeven door het organisatiemodel.⁷⁰

Er kan vanuit verschillende dimensies naar de sociale structuur worden gekeken.⁷¹

Als eerste is de **grootte** van een bedrijf van belang. De functies kunnen worden ingedeeld in **lijn- en staffuncties**. Lijnfuncties volgen de hiërarchische opbouw van het bedrijf, staffuncties ondersteunen de lijnen. Staffuncties worden daarom ook wel ondersteunde functies genoemd. Daarbij kan ook worden gekeken naar het percentage medewerkers dat bestuurlijke verantwoordelijkheden heeft. De **integratie** in een organisatie is de coördinatie door regels, procedures, contacten en teamwerk. **Differentiatie** van taken kan verticaal gebeuren, er ontstaan dan meer hiërarchische lagen. Als er horizontale differentiatie is, zijn er meer afdelingen naast elkaar. Om de organisatie meer structuur te geven kunnen er tal van regels en procedures worden opgesteld. Deze kunnen op individueel

⁶⁷ M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006, p. 221-250.

⁶⁸ M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006, p. 141-172.

⁶⁹ H. Mintzberg, *Organisatiestructuren*, Amsterdam: Pearson education Benelux 2006, p. 2

⁷⁰ M.A. Nieuwenhuis, *The Art of Management, Strategie en structuur*, Raleigh: Lulu 2008

⁷¹ M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006, p. 106

niveau, afdelingsniveau of organisatieniveau worden vastgesteld. Niet elke organisatie heeft evenveel regels, het opstellen van regels is het proces van **formalisatie**.

Beslissingen kunnen aan de top worden gemaakt, er is dan sprake van **centralisatie**. Het tegenovergestelde is decentralisatie, beslissingen worden dan door de hele organisatie genomen.

De sterkste manier van keuzes bij medewerkers neerleggen is empowerment. Centralisatie gaat samen met de mate van **standaardisatie** van taken en processen. Bij standaardisatie worden activiteiten uitgevoerd volgens vast procedures. Wanneer er weinig standaardisatie is, worden taken uitgevoerd aan de hand van de inschattingen van medewerkers.

Als het werk is verdeeld in beperkte taken die (een groot deel van) het takenpakket van een werknemer omvatten, is er sprake van **specialisatie**.⁷²

Macht, controle en conflicten

De verschillende onderdelen in afbeelding 3 worden omgeven door een grijs gebied. Hierdoor worden de verschillende onderdelen samengebonden. Dit gebied symboliseert de macht, controle en conflicten binnen een organisatie. Dit speelt zich natuurlijk in de vier voorgenoemde gebieden af. De macht is binnen een organisatie verdeeld, hieruit vloeit voort dat er controle plaatsvindt van de ene persoon of afdeling op de andere. Door de controle en machtsverhoudingen kunnen conflicten ontstaan.⁷³

Uiteraard staan de onderdelen van de organisatietheorie niet op zich en is er altijd een invloed op elkaar. Een bepaalde indeling van de sociale structuur, is doorgaans terug te zien in de fysieke structuur. Ook beïnvloedt de sociale organisatiestructuur de cultuur en andersom bepaalt de cultuur of een bepaalde organisatiestructuur wel te implementeren of handhaven is.

Geen van de onderdelen is in te vullen op een manier, dat dit voor elke organisatie geldt. Elke organisatie heeft zijn eigen combinatie van kenmerken.

3.2.3 Organisatieontwerp en organisatiemodellen

Het beschrijven van organisatiemodellen wordt organisatieontwerp genoemd.⁷⁴ De sociale organisatie bestaat uit verschillende aspecten. Een organisatiestructuur bestaat uit een combinatie van mogelijkheden binnen deze aspecten.

De formele organisatiestructuur geeft aan hoe een organisatie door het management is ingericht of gaat worden ingericht.⁷⁵ De formele organisatiestructuur kan worden weergegeven door een organisatiemodel of organogram.⁷⁶ Het gaat bij een organisatiemodel om de formele relaties, er wordt geen rekening gehouden met informele relaties.⁷⁷ Dat het om de formele organisatie gaat, betekent niet dat het organisatiemodel altijd bewust ontstaat, dit kan ook spontaan ontstaan.⁷⁸ Uit de formele organisatiestructuur, weergegeven door een organisatiemodel, kunnen drie zaken worden afgelezen:

⁷² M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006, p. 101-135.

⁷³ M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006, p. 251-292.

⁷⁴ M.A. Nieuwenhuis, *The Art of Management, Strategie en structuur*, Raleigh: Lulu 2008.

⁷⁵ U. Eriksson-Zetterquist, T. Müllern & A. Styhre, *Organization theory, A practice-based approach*, Oxford: Oxford university press 2011, p. 23-27

⁷⁶ M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006.

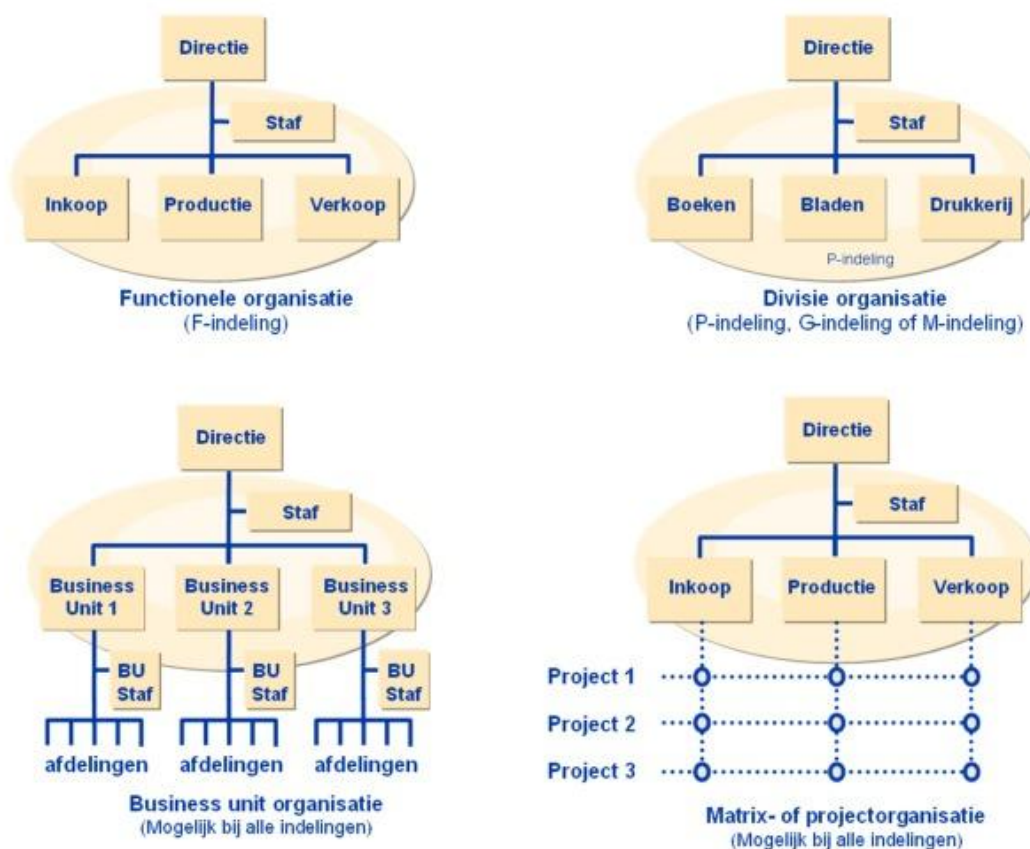
⁷⁷ H. Mintzberg, *Organisatiestructuren*, Amsterdam: Pearson education Benelux 2006, p. 19-20.

⁷⁸ N. Houthoofd, *Bedrijfsmanagement, Strategie, structuur en strijd*, Gent: Academica press 2001, p. 5-7.

- Hoe de lijnen van autoriteit door de organisatie lopen. Hiermee wordt informatie gegeven over de mate van (de)centralisatie.
- De manier waarop werknemers zijn verdeeld in afdelingen.
- Het laat de gelaagdheid van de organisatie zien. Dit betreft het aantal lagen in de organisatie waarin beslissingen worden gemaakt.⁷⁹

In een organisatie zijn er lijnafdelingen en ondersteunende afdelingen, ook wel stafafdelingen. De lijnen geven aan hoe een organisatie hiërarchisch is ingericht. De lijnafdelingen lopen van boven naar beneden. Dit is de manier waarop een organisatie van boven naar beneden vorm gegeven is.⁸⁰

In de theorie wordt over een aantal standaard organisatiemodellen gesproken. Er volgt nu een beschrijving van een aantal verschillende standaard organisatiemodellen. In afbeelding 4 is een aantal organisatiemodellen weergegeven.



Afb. 4: organisatiemodellen⁸¹

Functionele organisatie

De organisatie kan worden ingericht op basis van de verschillende functionele gebieden. De functionele gebieden zijn bijvoorbeeld productie, marketing, R&D, financiën en HRM. De functies werken allemaal in een eigen afdeling. De functies staan naast elkaar en vallen onder dezelfde

⁷⁹ U. Eriksson-Zetterquist, T. Müllern & A. Styhre, *Organization theory, A practice-based approach*, Oxford: Oxford university press 2011, p. 23

⁸⁰ B. Nickels, J. McHugh en S. McHugh, *Understanding business (custom edition 2009)*, Glasgow: McGraw-Hill Custom publishing 2007, p. 247.

⁸¹ www.the-art.nl, onderdeel "Wat is een organisatiestructuur?"

hogere managementlaag. Elke afdeling heeft zo een specifieke taak en de medewerkers per afdeling hebben allemaal hetzelfde specialisme. De medewerkers moeten verantwoording afleggen aan het management van hun eigen functionele afdeling. Er moet in deze vorm overeenstemming worden bereikt tussen de verschillende functies. Er is in (bijna) elke organisatie wel sprake van een opdeling op basis van functies.⁸²

Divisie organisatie

De medewerkers worden in een divisie organisatie verdeeld in divisies. Deze divisies kunnen producten of productgroepen, geografische gebieden, klantgroepen of processen betreffen. De afdelingen worden nu aan de hand van dit gekozen criterium vormgegeven. De medewerkers leggen verantwoording af binnen hun eigen divisie. Het voordeel van deze structuur kan zijn, dat een divisie dicht bij zijn eigen markt is betrokken. De divisies staan naast elkaar en vallen onder dezelfde hogere management laag.⁸³

Projectorganisatie

Bij een projectorganisatie wordt er tijdelijk een team samengesteld. Hierbij worden personen uit verschillende afdelingen samengevoegd. Zo kan uit elke functionele afdeling een medewerker aan het team worden gevoegd, hierdoor ontstaat een cross-functional self managed team.⁸⁴

Matrixorganisatie

De matrixorganisatie heeft twee managementgroepen Deze worden gecombineerd tot een matrix. Op de verticale as van de matrix staat het projectmanagement. Op de horizontale as wordt een andere verdeling gemaakt, eigenlijk zijn alle opties mogelijk. Dit kan bijvoorbeeld een functionele of divisie verdeling zijn. Voor elk project wordt een team samengesteld dat bestaat uit medewerkers van de verschillende afdelingen op de horizontale as. Hierdoor heeft iedere medewerker twee managementlagen om verantwoording aan af te leggen, aan de ene kant de afdeling waartoe de medewerker behoort en aan de andere kant de manager van het project, waaraan de medewerker is toegewezen. Het kan nog complexer worden als de medewerker is toegewezen aan meerdere projecten.⁸⁵

Multidimensionele organisatie

De multidimensionele organisatie gaat uit van de individuele klant. Er wordt dus niet uitgegaan van de voorgaande afdelingen, maar iedere klant staat op zichzelf. Er is dus ook hier, net als bij de matrix organisatie, sprake van meerdere indelingen. Er wordt gerapporteerd in verschillende dimensies en in elke dimensie zijn personen verantwoordelijk. In deze organisatie is er geen concurrentie tussen afdelingen, maar moet er juist worden samengewerkt om de klant volledig tevreden te stellen.⁸⁶

Hybride organisaties

De bovenstaande vormen zijn allemaal behoorlijk vast. Er zijn weinig organisaties die precies in een van de vormen zijn te plaatsen. Organisaties zijn vaak een combinatie van verschillende vormen. Zo

⁸² M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006, p. 297-299.

⁸³ M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006, p. 299-301.

⁸⁴ B. Nickels, J. McHugh en S. McHugh, *Understanding business (custom edition 2009)*, Glasgow: McGraw-Hill Custom publishing 2007, p. 245 en 249-250.

⁸⁵ B. Nickels, J. McHugh en S. McHugh, *Understanding business (custom edition 2009)*, Glasgow: McGraw-Hill Custom publishing 2007, p. 247-249.

⁸⁶ J. Strikwerda, *Van unitmanagement naar multidimensionele organisaties*, Assen: Koninklijke Van Gorcum 2008.

kan een organisatie bijvoorbeeld van boven naar beneden eerst zijn ingedeeld in geografische divisies en per divisie in functionele gebieden.⁸⁷

3.2.3 De organisatiemodellen van Nederlandse beursgenoteerde bedrijven

Na de theorie over organisatieontwerpen te hebben bekeken, ga ik nu verder door een analyse te maken van de werkelijkheid. Hiervoor heb ik van tien grote Nederlandse beursgenoteerde bedrijven de organogrammen bekeken. De organogrammen zijn te vinden in bijlage 2. Ik bespreek deze hieronder.

Het eerste dat opvalt, is dat inderdaad bij (bijna) geen een van de ondernemingen sprake is van een van de besproken standaard structuren. Ze hebben allen een hybride structuur, oftewel een combinatie van structuren. Alleen ArcelorMittal en Philips lijken een pure divisiestructuur te hebben. Dit zou echter te verklaren zijn doordat dit wellicht de structuur op het hoogste niveau is. Wanneer er verder zou worden ingezoomd, zit er misschien nog een structuur onder. Er zou dan dus ook bij deze bedrijven sprake kunnen zijn van een hybride structuur. Ook uit de organisatietheorie bleek dat veel organisaties een hybride structuur hebben. Op dit punt sluiten de theorie en de werkelijkheid op elkaar aan.

Bij de meeste bedrijven is een divisiestructuur aanwezig. De divisies zijn geografisch geordend bij TNT. Een ordening op basis van klantgroepen is te zien bij ABN Amro, ING Bank en KPN. Ook is een divisiestructuur te zien op basis van producten, hiervan is sprake bij Aegon, AkzoNobel, ArcelorMittal, Rabobank en Philips. Ahold heeft een business unit structuur. Bij een business unit structuur is sprake van aparte bedrijven.

De meeste bedrijven hebben ook functionele afdelingen. Deze afdelingen hebben meestal de rol van stafafdeling. Bij ABN Amro staan er ook functieafdelingen naast de klantdivisies.

Bij TNT, AkzoNobel en KPN is naast de besproken verdeling ook duidelijk een stafafdeling te zien.⁸⁸

Ook in deze organogrammen is de fiscale afdeling niet weergegeven. Wellicht is de fiscale afdeling een subafdeling van een andere afdeling en is deze daarom niet te zien. Op dit punt ben ik niet meer te weten gekomen door deze organogrammen te bekijken.

3.2.4 Conclusie: Fiscaliteit in de organisatietheorie

Hiervoor heb ik een beeld geschetst van hoe er vanuit de organisatietheorie wordt aangekeken tegen organisaties. Daarbij heb ik gezocht naar de plekken waar aandacht is voor fiscaliteit.

Wat opvalt, is dat er in de organisatietheorie vrijwel niet wordt gesproken over fiscaliteit. In de organisatie wordt zelfs in geen een van de onderdelen (cultuur, fysieke structuur, technologie en sociale structuur) gesproken over fiscaliteit. In de omgeving is er wel aandacht voor fiscaliteit. De fiscaliteit is te vinden in de politieke, economische en juridische omgeving. Hier wordt met name gekeken naar (het tot stand komen van) fiscale wet- en regelgeving en internationale afspraken.

⁸⁷ B. Nickels, J. McHugh en S. McHugh, *Understanding business (custom edition 2009)*, Glasgow: McGraw-Hill Custom publishing 2007, p. 45.

⁸⁸ B. Nickels, J. McHugh en S. McHugh, *Understanding business (custom edition 2009)*, Glasgow: McGraw-Hill Custom publishing 2007, p. 247.

Deze worden opgelegd van buitenaf. Er wordt vanuit gegaan dat een organisatie zich dient aan te passen aan de omgeving.⁸⁹

De verschillende aspecten uit de organisatietheorie komen samen in het organisatieontwerp. Er zijn verschillende mogelijkheden om de organisatie op een formele manier in te richten. Ten eerste is er het verschil tussen ondersteunende afdelingen en lijnafdelingen. Lijnafdelingen volgen de hiërarchische structuur van de organisatie. Ondersteunende afdelingen bevinden zich op de lijnen tussen twee andere afdelingen. Daarnaast kan de formele structuur op verschillende manieren vormgegeven. Dit kan bijvoorbeeld op basis van functies of divisies of in een matrix. De meeste organisaties hebben echter niet een van deze structuren, maar een hybride structuur. Een hybride structuur is eigenlijk een combinatie van verschillende structuren. Van tien Nederlandse beursgenoteerde bedrijven heb ik de organogrammen bekeken. Hieruit bleek dat deze inderdaad (bijna) allemaal een hybride structuur hebben. Dit heeft echter niet meer inzicht gegeven in de plek van de fiscale afdeling of de fiscale medewerkers in de organisatie.

Uit de organisatietheorie blijkt niet wat de plek van de fiscale medewerkers en de fiscale afdeling binnen de organisatie is. Ik zoek daarom verder in de bedrijfskunde literatuur naar de positie van de fiscale afdeling.

3.3 Financiële afdeling

Aan de hand van verschillende organisatie- en financiële literatuur ga ik nu dieper de organisatie in, om te kijken naar de plek van de fiscale afdeling in de organisatie. In de literatuur verwacht ik de fiscale afdeling in de financiële afdeling terug te vinden. Ik richt me dan ook op deze afdeling. De financiële afdeling is een van de functionele afdelingen.⁹⁰

Bij verschillende ondernemingen, welke bekeken zijn in paragraaf 3.2.3 is een financiële afdeling als aparte afdeling of stafafdeling te zien.

In afbeelding 5 is een organogram te zien van de financiële afdeling, die geleid wordt door de CFO. De financiële afdeling, die onder verantwoordelijkheid valt van de CFO, houdt zich met alle financiële zaken van een bedrijf bezig. De fiscale zaken vallen ook in deze afdeling.⁹¹ Op bestuursniveau valt fiscaliteit hierdoor onder de verantwoordelijkheid van de CFO.

Binnen de financiële afdeling kan ook een splitsing bestaan tussen de controller en treasurer functie. In dat geval valt de fiscale afdeling onder de controller.⁹²

De financiële afdeling is, in de organisatietheorie, een functionele afdeling. Hieruit leid ik af, dat in een pure functionele organisatiestructuur de fiscale afdeling waarschijnlijk onder de financiële afdeling valt. Ook kan de financiële afdeling een stafafdeling zijn, dit is bijvoorbeeld te zien in het organisatie-model van TNT.⁹³

⁸⁹ M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006, p. 68-77.

⁹⁰ B. Nickels, J. McHugh en S. McHugh, *Understanding business (custom edition 2009)*, Glasgow: McGraw-Hill Custom publishing 2007, p. 514.

⁹¹ C. Horngren, S. Datar & M. Rajan, *Cost accounting, a managerial emphasis*, Harlow: Pearson 2012, p. 35.

⁹² L.J. Gitman, *Principes van financieel management*, Amsterdam: Pearson Benelux 2004, p.8.

⁹³ Zie bijlage 2.



Afb. 5: Plek van fiscale afdeling in de organisatie⁹⁴

De fiscale afdeling valt dus onder de financiële afdeling. Ik ga verder kijken in de financiële literatuur. Binnen de accounting en het financieel management is er beperkte aandacht voor belastingen. De financiële specialisten houden zich weinig met belastingen bezig.⁹⁵ Ook binnen de Cost accounting, waarbij er niet alleen achteruit gekeken wordt, maar vooral ook vooruit, wordt er in de calculaties weinig rekening met belastingen gehouden.⁹⁶ Er zijn specialisten die zich alleen met fiscaliteit bezighouden. De personen die zich met fiscale zaken bezighouden, zijn dan ook geen allround financiële medewerkers.⁹⁷ De personen die zich met fiscale zaken bezighouden kunnen zowel intern (bedrijfsfiscalist) als extern werkzaam zijn.

3.4 Conclusie

Het doel van dit hoofdstuk was om te kijken naar de manier waarop er in de organisatieliteratuur naar fiscaliteit, de fiscale medewerkers en de fiscale afdeling wordt gekeken. Allereerst heb ik bekeken hoe organisaties in elkaar zitten, volgens de organisatietheorie. Daarbij ben ik begonnen met een overzicht te geven van hoe een organisatie in elkaar zit. Ik heb met name gezocht naar de plekken waar fiscaliteit in de organisatie aanwezig is. Ik heb moeten concluderen dat er in de organisatietheorie slechts beperkt naar fiscaliteit wordt gekeken. Slechts bij het bekijken van de omgeving van de organisatie komt fiscaliteit ter sprake. Fiscaliteit komt dan naar voren als een invloed van buiten, met name via wet- en regelgeving en verdragen. Bij het bekijken van de organisatie zelf, wordt er niet naar fiscaliteit gekeken. Aangezien er geen aandacht voor fiscaliteit in het algemeen is, wordt er ook geen (bewust) rekening gehouden met de twee fiscale trends in het bijzonder in de organisatieliteratuur

Ik ben daarom verder gaan kijken in de bedrijfskunde literatuur, op zoek naar waar wel over fiscaliteit wordt gesproken. In de literatuur over financieel management wordt wel over fiscaliteit gesproken. De fiscale afdeling wordt hier gezien als een subafdeling van de financiële afdeling. De financiële afdeling valt onder de CFO. De financiële afdeling is, in de organisatietheorie, een

⁹⁴ R.W. Hilton, M.W. Maher & F.H. Selto, *Cost management, Strategies for business decisions*, New York: McGraw-Hill 2006, p. 36 (aangepaste afbeelding).

⁹⁵ S.A. Ross e.a., *Modern financial management (international edition)*, New York: McGraw-Hill 2008, p. 26-28.

⁹⁶ R.W. Hilton, M.W. Maher & F.H. Selto, *Cost management, Strategies for business decisions*, New York: McGraw-Hill 2006.

⁹⁷ B. Nickels, J. McHugh en S. McHugh, *Understanding business (custom edition 2009)*, Glasgow: McGraw-Hill Custom publishing 2007, p. 514.

functionele afdeling. In een pure functionele organisatiestructuur valt de fiscale afdeling waarschijnlijk onder de financiële afdeling. Ook kan de financiële afdeling een stafafdeling zijn.

Al met al wordt er dus weinig aandacht aan fiscaliteit besteed. Er is niet met zekerheid een duidelijke (vaste) plek voor de fiscale afdeling te benoemen. Wel is duidelijk dat de fiscale afdeling een subafdeling kan zijn van het financieel management.

4. Aanpassing organisatiestructuur om in te spelen op nieuwe fiscaliteit

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal ik de fiscale trends combineren met de organisatietheorie. Ik bespreek hoe er door de organisatie rekening gehouden dient te worden met de fiscale trends.

Ik bekijk welke aspecten van de fiscale trends van invloed zijn op de verschillende onderdelen van de organisatie en haar omgeving (4.2), die door de organisatietheorie beschreven. Daarna bekijk ik hoe hierdoor de organisatiestructuur wordt beïnvloed (4.3).

Als laatste verwerk ik dit in een aantal voorstellen voor mogelijke organisatiestructuren. Bij deze analyse bekijk ik slechts hoe de verschillende onderdelen er uit zouden kunnen zien, om aan te sluiten bij deze trends. Het gaat hier om een theoretische behandeling. Doordat er niet naar een specifiek bedrijf wordt gekeken, is er niet zozeer een begin situatie. Ik geef slechts uiteindelijke uitkomsten, of dit een verandering betekent, zal per bedrijf moeten worden bekeken.

Ik geef geen uitputtend overzicht van alle invloeden van deze trends op de organisatie. Alleen de invloeden op de organisatiestructuur komen aan bod. Hierbij komen ook de invloeden op andere onderdelen van de organisatie aan bod, indien deze onderdelen vervolgens van invloed zijn op de organisatiestructuur.

4.2 De invloed van fiscale trends op de verschillende onderdelen van de organisatie

In deze paragraaf bekijk ik naar wat de fiscale trends betekenen voor de verschillende aspecten van de organisatie. Ik behandel hierbij de aspecten van de organisatie, die door de organisatietheorie worden beschreven. Van deze aspecten is een uiteenzetting te vinden in de paragrafen 3.2.1 en 3.2.2.

4.2.1 Omgeving

Ik begin met de aspecten van de omgeving. In de organisatietheorie wordt de fiscaliteit overwegend gezien als iets dat aanwezig is in de omgeving. Hierbij is sprake van een eenzijdige invloed, alleen de fiscaliteit heeft invloed op de organisatie. Bij Horizontaal Toezicht is er echter sprake van een wederzijdse invloed. De organisatie en de Belastingdienst stellen samen een convenant op (bijlage 1). Daarnaast ligt de keuze voor Horizontaal Toezicht bij de onderneming. Hierdoor heeft de organisatie ook invloed op de fiscaliteit, namelijk op de manier van controle. De controle verschuift door Horizontaal Toezicht naar de organisatie en de Belastingdienst controleert het controleproces van de onderneming. Tax Accounting is in principe gericht op de organisatie zelf. Tax Accounting heeft geen directe link met de omgeving.

4.2.2 Organisatie

Nu ga ik verder met de verschillende onderdelen van de organisatie. Hierbij kijk ik wat de invloed van de trends is op deze onderdelen. De onderdelen, die zijn beschreven in 3.2.1, zijn cultuur, fysieke structuur, sociale structuur en technologie. Deze onderdelen hebben ook invloed op elkaar

In paragraaf 2.3 is besproken dat er bij beide trends een situatie ontstaat, waarbij al eerder in het bedrijfsproces naar de fiscale positie wordt gekeken. Namelijk al tijdens en voorafgaand aan het bedrijfsproces.

Technologie

Bij Horizontaal Toezicht dient een TCF te worden geïmplementeerd. Dit TCF is in paragraaf 2.2.3 besproken. Hierbij kan gebruik worden gemaakt van ICT oplossingen. Deze ICT oplossingen vallen onder het onderdeel technologie.

Cultuur

Om Horizontaal Toezicht te mogen toepassen, dient een bedrijf bereid te zijn om een aanvaardbare aangifte te doen. Hierbij is de juiste houding van het bedrijf van belang.⁹⁸ Daarnaast is een belangrijk onderdeel van Horizontaal Toezicht een TCF. Een TCF dient organisatiebreed gedragen te worden.⁹⁹

Om de juiste houding van het bedrijf ten aanzien van een aanvaardbare aangifte en een TCF te krijgen, dient deze houding organisatiebreed te worden gedeeld.

In de organisatie kan er weerstand ontstaan tegen deze cultuur.¹⁰⁰ De manier waarop het management de houding tegenover fiscaliteit binnen de organisatie uitdraagt, is van belang voor de cultuur inzake fiscaliteit.¹⁰¹

Sociale structuur

Door de trends wordt fiscaliteit meer door de organisatie verspreid. Hierdoor kunnen ook andere medewerkers dan de fiscale medewerkers in aanraking komen met fiscaliteit. De taakomschrijving van een individu of een afdeling kan hierdoor veranderen. De fiscale medewerker zou als manager van de fiscale processen kunnen optreden en hierdoor op meerdere plekken in de organisatie taken verrichten. De taken van de fiscale medewerker zullen zich hierdoor niet slechts binnen de fiscale afdeling afspelen. Doordat er meer aandacht is voor fiscale risico's als bedrijfsrisico's, dienen deze ook in het risicomanagement te worden meegenomen. Hierdoor kan het nodig zijn dat een fiscalist aanwezig is in de afdeling, die zich bezig houdt met risicomanagement.

Fysieke structuur

De fysieke structuur heeft een duidelijk verband met de sociale structuur.¹⁰² De verschillende veranderingen in de sociale structuur kunnen ook hun invloed hebben op de fysieke structuur.

Invloed van verschillende onderdelen op elkaar

De hiervoor besproken onderdelen hebben ook invloed op elkaar. Zoals hierboven genoemd, sluiten bijvoorbeeld de fysieke en sociale structuur op elkaar aan.

4.3 Mogelijkheden voor de organisatiestructuur

Er is nu gekeken naar de invloed van de trends op de verschillende onderdelen van de organisatie. Zoals we eerder zagen worden verschillende paramaters van een organisatie beschreven in de sociale organisatie. Elk bedrijf heeft een andere organisatiestructuur. Er is dan ook niet een uitgangspositie te geven. In de literatuur wordt wel gebruik gemaakt van een aantal

⁹⁸ Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling*, Den Haag: Belastingdienst 2010, p. 8.

⁹⁹ Belastingdienst, *Tax Control Framework. Van risicogericht naar "in control": het werk verandert*, Den Haag: Belastingdienst 2008, p.24.

¹⁰⁰ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst 2012, p. 50.

¹⁰¹ Belastingdienst, *Tax Control Framework. Van risicogericht naar "in control": het werk verandert*, Den Haag: Belastingdienst 2008, p. 28.

¹⁰² M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006, p. 233-239.

standaardvormen.¹⁰³ Ik draag nu organisatiestructuren aan die aansluiten bij de, in paragraaf 4.2 besproken, invloeden van de fiscale trends. Deze verschillende opties zullen worden verwerkt tot organisatiemodellen in hoofdstuk 5. De veranderde manier van werken, zoals in de voorgaande paragrafen besproken, heeft zijn uitwerking op de organisatiestructuur. De duidelijkste invloed op de organisatiestructuur komt, doordat fiscaliteit in het hele bedrijf van belang wordt.

Optie 1: Stafafdeling

Een mogelijke manier om de fiscale afdeling in de hele organisatie bezig te laten zijn, is door de fiscale afdeling als stafafdeling vorm te geven. De fiscale afdeling voert als stafafdeling invloed uit op de bestaande formele gezagsrelaties.¹⁰⁴ De fiscale afdeling kan zo fiscaliteit naar de verschillende afdelingen brengen, zonder zelf in de afdeling aanwezig te zijn of een formele gezagsrelatie te hebben ten opzichte van die afdeling.

Optie 2: Fiscale kennis verspreiden vanuit een fiscale afdeling

Fiscale kennis kan ook worden verspreid in de overige afdelingen. De fiscale afdeling zorgt voor de overdracht van deze kennis naar de verschillende afdelingen. De afdelingen zijn hierdoor zelf in staat om actief met fiscaliteit bezig te zijn. Zij kunnen zelf fiscale risico's aanwijzen en informatie aandragen voor bijvoorbeeld het TCF. Ook bij het werken met fiscale zaken, kan rekening worden gehouden met het feit dat deze manier van werken dient aan te sluiten bij een aanvaardbare aangifte. Dit kan bijvoorbeeld spelen bij het werken met facturen, die gezien kunnen worden als fiscale waardepapieren.¹⁰⁵ Om de fiscale informatie bij de fiscale afdeling te krijgen, zou er een (ICT)systeem kunnen worden geïmplementeerd. De fiscale afdeling kan op deze manier een aparte afdeling vormen, naast andere afdelingen. Of de fiscale afdeling onder een andere afdeling valt, is niet zozeer van belang.

Optie 3: Fiscale medewerkers verspreiden

Een andere mogelijkheid om fiscaliteit te verspreiden door de organisatie, is het plaatsen van fiscale medewerkers in de verschillende afdelingen. Zij kunnen zich dan bezig houden met de fiscale zaken van deze afdeling en/of de invloed op de totale fiscale positie. De fiscaliteit en de fiscale medewerker worden op deze manier geïntegreerd in de afdeling. De fiscale medewerkers kunnen daarnaast in een (project)groep worden samengebonden. Hierin kan de totale fiscale positie in de gaten worden gehouden en kan worden gezorgd voor kennisuitwisseling. Dit kan worden gedaan door een fiscale management laag in te stellen. Wellicht zijn er nog specialisten nodig in de organisatie, die niet blijvend nodig zijn in een afdeling, maar wisselen over de verschillende afdelingen. Zij werken intern op een project manier. Deze medewerkers zouden in een aparte fiscale afdeling kunnen worden geplaatst.

Optie 4: Samenwerking fiscale afdeling en accountancy

Om invloeden op de fiscale positie vroegtijdig in kaart te brengen, moeten gegevens tijdig en juist worden aangeleverd. Hiervoor kan gezorgd worden door een informatiestroom, waarbij de fiscale afdeling de ontvanger van de informatie is.

¹⁰³ B. Nickels, J. McHugh en S. McHugh, *Understanding business (custom edition 2009)*, Glasgow: McGraw-Hill Custom publishing 2007, 246-249.

¹⁰⁴ H. Mintzberg, *Organisatiestructuren*, Amsterdam: Pearson education Benelux 2006, p. 10-12.

¹⁰⁵ Belastingdienst, *Tax Control Framework, Van risicogericht naar "in control": het werk verandert*, Den Haag: Belastingdienst 2008, p. 28.

Dit kan worden bereikt door een nauwe samenwerking tussen de accountancyafdeling en de fiscale afdeling. De accountancyafdeling is in dat geval degene die fiscaal belangrijke informatie moet herkennen en doorgeven aan de fiscale afdeling. Ook hier is het (net als bij optie 2) een taak van de fiscale afdeling om fiscale kennis te verspreiden. In dit geval zal de accountancyafdeling moeten weten welke informatie doorgegeven dient te worden. Er zou ook een geautomatiseerd systeem kunnen worden ingezet voor het herkennen en doorgeven van de informatie.

In deze situatie staan de fiscale afdeling en accountancyafdeling naast elkaar en vallen onder dezelfde management laag, die op de samenwerking kan toezien en de samenwerking kan stimuleren.

Optie 5: Fiscale risico's in risicomanagement

In de trends is aandacht voor fiscale risico's. Om de fiscale risico's te beheersen, kunnen deze worden geplaatst in het totale risicomanagement van de onderneming. Als de fiscale risicobeheersing in de risicoafdeling wordt geplaatst, dient er in die afdeling fiscale kennis te zijn. Medewerkers die zich bezig houden met fiscale risico's kunnen worden geplaatst in of als subafdeling onder de risicoafdeling.

4.4 Conclusie

Horizontaal Toezicht is met name een manier van omgang. Er wordt door de Belastingdienst verwacht dat de organisatie zich aanpast aan deze manier van (samen)werken. Daarnaast verwacht de Belastingdienst dat er wordt gestreefd naar een aanvaardbare aangifte. Dit is niet direct in de organisatiestructuur terug te zien.

Er zijn ook aspecten van de trends die ervoor zorgen dat fiscaliteit op meerdere plekken in de organisatie aanwezig is. In dat geval veranderen de taken van afdelingen en medewerkers en kunnen medewerkers anders over afdelingen worden verdeeld. Dit kan wel een invloed hebben op de organisatiestructuur.

In dit hoofdstuk is een aantal voorstellen gedaan voor het vormen van een organisatiestructuur. De meeste opties geven een mogelijkheid om fiscaliteit door de organisatie te verspreiden. Zoals eerder gezegd betekent dit niet perse een verandering, omdat er geen eenduidige beginsituatie is die voor alle bedrijven geldt. De gegeven opties geven slechts een mogelijke eindsituatie.

5. Conclusie & aanbevelingen

5.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken heb ik gekeken naar organisaties en naar twee fiscale trends: Tax Accounting en Horizontaal Toezicht. Dit heb ik gedaan om de volgende probleemstelling te kunnen beantwoorden:

Hoe dient een bedrijf zijn organisatiestructuur vorm te geven om Tax Accounting en Horizontaal Toezicht te kunnen implementeren?

5.2 Conclusie

Tax Accounting is een totaal van activiteiten, waarbij de organisatie actief bezig is met haar fiscale positie. De organisatie is actief bezig haar belastingpositie op elk moment in kaart te brengen. Hiervoor worden de normale boekhouding en boekhouding voor belastingdoeleinden op elkaar aangesloten. Daarnaast worden de fiscale risico's in kaart gebracht en gemanaged.

Horizontaal Toezicht is (in deze context) een manier van omgang tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst. De belastingplichtige geeft de Belastingdienst inzicht in de controleprocessen van de belastingplichtige, waarmee de controle door de Belastingdienst verschuift van gegevenscontrole achteraf naar procescontrole vooraf.

In de organisatietheorie worden organisaties beschreven. Ten eerste wordt gekeken naar organisaties. Hierbij komen de omgeving en de organisatie zelf aan bod. De organisatieaspecten zijn cultuur, fysieke structuur, sociale organisatie en technologie. Ik focus mij op de sociale organisatie.

Het andere onderdeel van de organisatietheorie is de theorie van het organisatieontwerp. Hierin wordt de formele organisatie modelmatig weergegeven. Het organisatieontwerp wordt vormgegeven door de verschillende aspecten van de organisatie. In het organisatieontwerp is te zien hoe taken en medewerkers zijn verdeeld in afdelingen. De verdeling kan bijvoorbeeld plaatsvinden op basis van functie, regio of productgroep. De meeste organisaties hebben een hybride structuur.

Ik ben in deze theorie op zoek gegaan naar de plek van fiscaliteit, fiscale medewerkers en de fiscale afdeling in de organisatie. Ik heb moeten concluderen dat er in de organisatietheorie slechts beperkt wordt gesproken over fiscaliteit. Slechts in de omgeving van de organisatie komt fiscaliteit naar voren. Hierdoor kan er nog niets worden gezegd over fiscaliteit in de organisatiestructuur.

Van tien Nederlandse beursgenoteerde bedrijven heb ik het organogram bekeken. Hierin was te zien dat deze bedrijven (bijna) allemaal inderdaad een hybride structuur hebben. Ook hier is geen fiscale afdeling zichtbaar. De theorie werd op deze twee punten door de praktijk bevestigd. Ik ben dan ook verder gaan zoeken. Ik heb mij met name gericht op de financiële literatuur. De fiscale afdeling blijkt doorgaans een subafdeling van de financiële afdeling te zijn.

Om Tax Accounting en Horizontaal Toezicht te kunnen uitvoeren, dient een bedrijf zich aan te passen. Dit kan zich op verschillende vlakken afspelen. Ik heb me geconcentreerd op de veranderingen in de organisatiestructuur. In paragraaf 4.3 heb ik een aantal mogelijkheden gegeven, waarbij de sociale organisatie zo wordt vormgegeven, dat deze aansluit bij de fiscale trends. Deze verschillende opties werk ik nu een voor een uit tot een deel van een organisatieontwerp. De opties

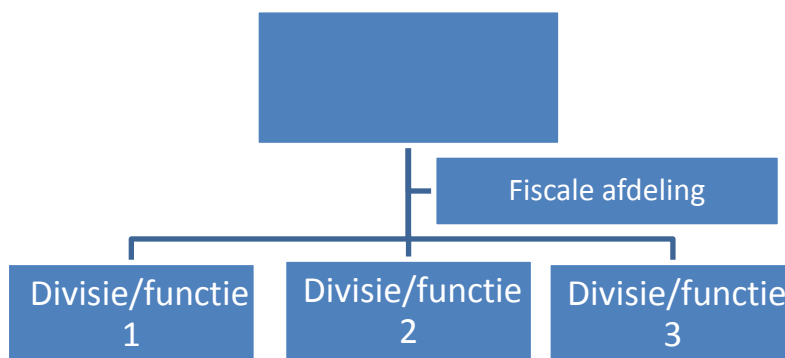
geven slechts een gedeelte van de organisatie. Hoe de rest van de organisatie is vormgegeven, is niet van belang voor het implementeren van de opties.

Eerder bleek dat de fiscale afdeling vaak een subafdeling van de financiële afdeling is. Waar ik bij de verschillende organisatiemodellen spreek over de fiscale afdeling, zou dit ook de plek kunnen zijn van de financiële afdeling, waar de fiscale afdeling dan binnen of onder valt.

5.3 Aanbevelingen: Vormgeven organisatiestructuur

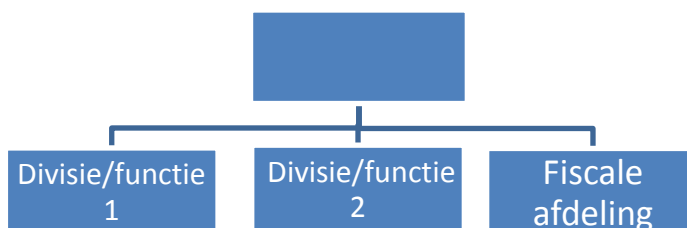
Organisatiemodel 1: Stafafdeling

Een eerste mogelijkheid is om de fiscale medewerkers in een eigen fiscale afdeling onder te brengen. De fiscale afdeling kan als een stafafdeling worden vormgegeven, die niet direct onder een andere afdeling komt te staan. Er loopt daarom slechts een lijn van de fiscale afdeling naar een andere lijn in de organisatie. De fiscale afdeling kan zo fiscaliteit via een gezagsrelatie tussen twee andere afdelingen naar de hiërarchisch lagere afdelingen brengen.



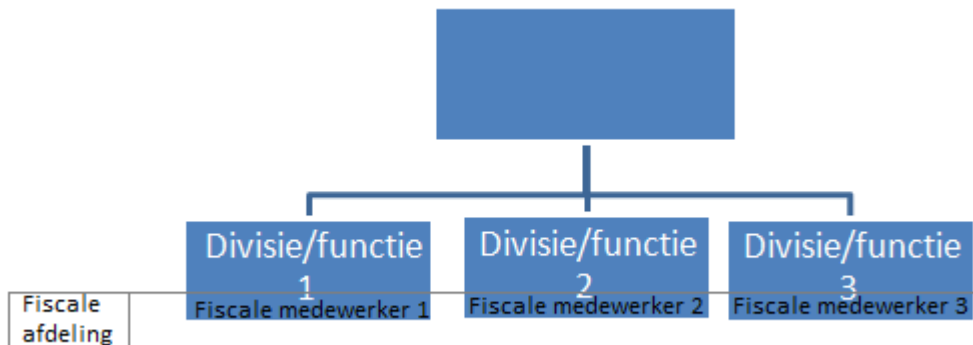
Organisatiemodel 2: Fiscale kennis verspreiden vanuit een fiscale afdeling

Ook in deze optie bestaat een aparte fiscale afdeling. Vanuit deze afdeling wordt de fiscale kennis verspreid naar de andere afdelingen. De fiscale afdeling treedt tevens op als manager van het fiscale proces. Er wordt voor gezorgd dat de verschillende afdelingen op de juiste manier met fiscale zaken omgaan en de juiste gegevens aanleveren. Hier staat de fiscale afdeling echter naast de andere afdelingen. Bij deze optie kan de fiscale afdeling worden geplaatst naast de andere afdelingen. De fiscale afdeling staat hierdoor op hetzelfde hiërarchische niveau, als de andere afdelingen. Er is zo een samenwerkende positie ten opzichte van deze afdelingen.



Organisatiemodel 3: Fiscale medewerkers verspreiden

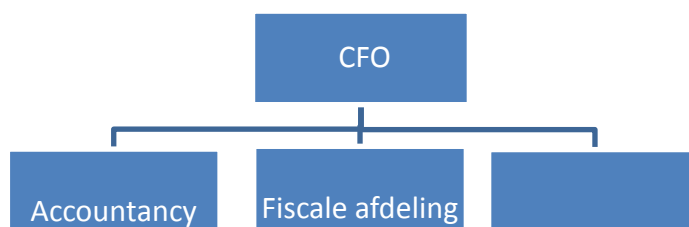
Een andere manier om fiscale kennis te verspreiden door de organisatie is door de fiscale medewerkers te verspreiden door de organisatie. De fiscale medewerkers vallen nu onder verschillende afdelingen. Voor onderwerpen als kennisuitwisseling en de totale fiscale positie kan er een fiscale managementlaag aanwezig zijn. Als de fiscale medewerkers in de afdelingen worden



geplaatst, maar ondertussen ook bij een fiscale afdeling/groep horen, ontstaat een soort matrix structuur. Er is echter wel een duidelijk verschil met de matrix structuur. Bij een echte matrix vallen alle medewerkers in de matrix onder twee managementlagen. In deze situatie geldt dat alleen de fiscale medewerkers onder een tweede afdeling vallen. Daarnaast kunnen er ook fiscale medewerkers zijn die wisselen van afdeling, doordat zij te specialistisch zijn om vast op een afdeling te werken. Er ontstaat wat betreft deze specialistische afdeling dan weer een situatie zoals in de door mij voorgestelde organisatiemodellen 1 en 2 te zien is. Zowel de fiscale medewerkers in de verschillende afdelingen, als de specialistische medewerkers vallen samen onder de fiscale managementlaag.

Organisatiemodel 4: Samenwerking fiscale afdeling en accountancy

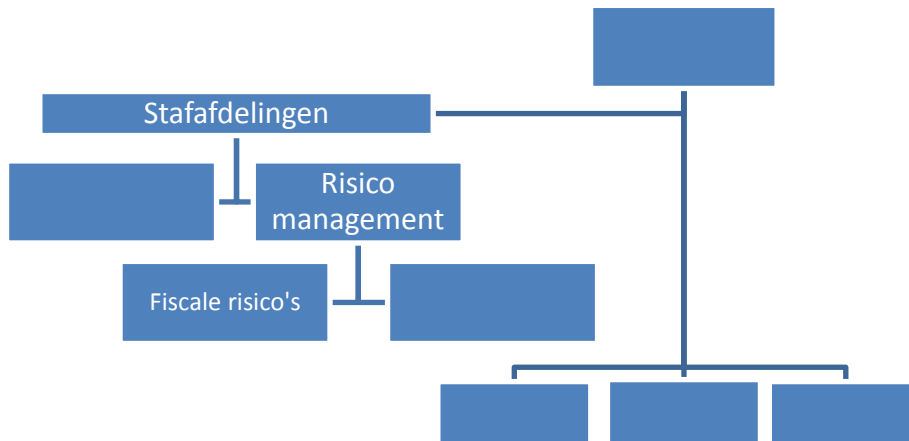
Met name bij Tax Accounting kan er sterk worden samengewerkt tussen de fiscale afdeling en de accountancyafdeling. De accountancyafdeling werkt al met de benodigde informatie. De fiscale medewerkers kunnen zorgen dat de processen ook fiscaal op de gewenste manier verlopen. De accountancyafdeling kan zo tijdig de juiste informatie aanleveren aan de fiscale afdeling. De fiscale afdeling en accountancyafdeling kunnen naast elkaar worden geplaatst. Hierdoor kan de managementlaag erboven de samenwerking stimuleren.



Organisatiemodel 5: Fiscale risico's in risicomanagement

Bij Tax Accounting en Horizontaal Toezicht is er aandacht voor fiscale risico's. De fiscale risico's worden hierdoor meegenomen bij de andere bedrijfsrisico's. Het risicomanagement wordt soms in

een aparte afdeling geplaatst. Deze kan onder de “corporate staff department” vallen.¹⁰⁶ Indien de fiscale risico’s ook worden meegenomen in dit organisatie risicomanagement, kunnen er fiscale medewerkers worden geplaatst in deze afdeling, waardoor een subafdeling bestaat die zich bezig houdt met de fiscale risico’s.



5.4 Afsluiting

Ik heb verschillende manieren besproken, waarop (een deel van) de organisatiestructuur kan worden ingericht, wanneer er rekening wordt gehouden met de besproken fiscale trends. Een organisatie kan zijn structuur op tal van manieren inrichten. De meeste organisaties hebben een hybride structuur. Niet alle opties zullen dan ook voor elk bedrijf toepasbaar zijn. Zoals al aangegeven zijn het opties. Dit zijn stuk voor stuk mogelijke invullingen voor elke keer een gedeelte van de organisatiestructuur.

Met de voorgestelde mogelijkheden voor het vormgeving van een deel van de organisatiestructuur heb ik antwoord gegeven op de hoofdvraag: “Hoe dient een bedrijf zijn organisatiestructuur vorm te geven om Tax Accounting en Horizontaal Toezicht te kunnen implementeren?”.

¹⁰⁶ Zie bijvoorbeeld het organogram van TNT (bijlage 2).

Literatuurlijst

R.D. Achaibersing & C. Esseboom, *Financiële informatie en comptabiliteit*, Rotterdam: Ridderprint 2010.

B. Baarsma, *Nederland toezichtland – een economisch perspectief*, Amsterdam: Stichting voor economisch onderzoek der Universiteit van Amsterdam 2005.

Belastingdienst, *Anders denken, anders doen, anders werken. Horizontaal Toezicht bij zeer grote en middelgrote ondernemingen*, Den Haag: Belastingdienst 2008.

Belastingdienst, *Horizontaal Toezicht, samenwerken vanuit vertrouwen*, Den Haag: Belastingdienst z.j..

Belastingdienst, *Tax Control Framework, Van risicogericht naar “in control”: het werk verandert*, Den Haag: Belastingdienst 2008.

Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling*, Den Haag: Belastingdienst 2010.

J.M.J. Blommaert, A.M.M. Blommaert & R.E.C.M. Niessen, *Accounting en belastingen*, Groningen: Wolters-Noordhoff 2002.

M. Borstein, 'Tax Risk Management: An Evolving Trend', *Chain Store Age* 2005-4.

O. Clous, 'Horizontaal Toezicht begint bij jezelf', *WFR* 2011.

Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag: Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst 2012.

M. Van Daelen & C. Van der Elst, *Risk Management and Corporate Governance: Interconnections in Law, accounting and tax*, Cheltenham: Edward Elgar publishing 2010.

P.H.J. Essers, 'De implicaties van Horizontaal Toezicht voor de wetgever', *WFR* 2009-12.

A. Ellul, W. Jappelli, M. Pagano & F. Panunzi, *Transparency, tax pressure and access to finance*, Napels: Centre for economic policy research 2012.

U. Eriksson-Zetterquist, T. Müllern & A. Styhre, *Organization theory, A practice-based approach*, Oxford: Oxford university press 2011.

L.J. Gitman, *Principes van financieel management*, Amsterdam: Pearson Benelux 2004 (*Principels of Managerial Finance: brief* 2003, vertaald door Studio imago).

M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006.

- C. Horngren, S. Datar & M. Rajan, *Cost accounting, a managerial emphasis*, Harlow: Pearson 2012.
- R.W. Hilton, M.W. Maher & F.H. Selto, *Cost management, Strategies for business decisions*, New York: McGraw-Hill 2006.
- N. Houthoofd, *Bedrijfsmanagement, Strategie, structuur en strijd*, Gent: Academica press 2001.
- B. Janssen, 'Tax Accounting en vaste inrichtingen: zo eenvoudig is dat nog niet', *Fiscaal ondernemingsrecht* 2010.
- G.W.J.M. Kampschöer, *Tax Accounting & Auditing : Tax Free(dom)* (oratie Amsterdam UvA), Amsterdam: Vossiuspers AUP 1999.
- J. Klaassen & M.N. Hoogendoorn, *Externe verslaggeving*, Groningen: Wolters-Noordhoff 2004.
- J. McAuley, J. Duberley, & P. Johnson, *Organization theory, Challenges and perspectives*, Harlow: Pearson education 2007.
- H. Mintzberg, *Organisatiestructuren*, Amsterdam: Pearson education Benelux 2006 (*Structure in fives: designing effective organizations* 1992, vertaald door Pearson education Benelux).
- B. Nickels, J. McHugh en S. McHugh, *Understanding business (custom edition 2009)*, Glasgow: McGraw-Hill Custom publishing 2007.
- M.A. Nieuwenhuis, M.A., *The Art of Management, Strategie en structuur*, Raleigh: Lulu 2008.
- M. Niezen-Van der Zwet, F. Neefjes & R. Bal, *Leren van toezicht, over effectiviteit van thematisch toezicht door de inspectie voor de gezondheidszorg*, Rotterdam: Institute of health policy & management 2010.
- A.T. Ottow, *De markt meester? De zoektocht naar nieuwe vormen van toezicht* (oratie Utrecht), Utrecht: Universiteit van Utrecht 2008.
- M. Pagano, F. Panetta & L. Zingales, 'Why do companies Go public? An empirical analysis', *The Journal of Finance* 1998-1.
- W.T.B. Peters e.a., 'Tax control framework (TCF), Nut en noodzaak van IT bij het opzetten van een TCF', *KPMG IT advisory's magazine Compact* 2009-3.
- J. Polling en A.A. Kampfraath, *Rondreis door de organisatietheorie*, Deventer: Kluwer 2007.
- L.G.M. Stevens, 'Fiscale beleidsnotities 2011', *WFR* 2010-139.

J. Strikwerda, *Van unitmanagement naar multidimensionele organisaties*, Assen: Koninklijke Van Gorcum 2008.

M. Sultan Khwaja, R. Awasthi & J. Loeprick, 'Risk-Based Tax audits, approaches and country experience', *The international bank for reconstruction and development/ The World Bank* 2011.

S.A. Ross e.a., *Modern financial management (international edition)*, New York: McGraw-Hill 2008.

E.P.J. Wasch, *Onderneming en fiscus, Omgaan met een klantgerichte Belastingdienst*, Deventer: Kluwer 1994.

Brief van de staatssecretaris van Financiën J.W. Wijn aan de Tweede Kamer, 2005/29.643, nr. 4.

Afbeeldingen

Belastingdienst, *Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling*, Den Haag: Belastingdienst 2010.

M.J. Hatch & A.L. Cunliff, *Organization Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006.

R.W. Hilton, M.W. Maher & F.H. Selto, *Cost management, Strategies for business decisions*, New York: McGraw-Hill 2006 (aangepaste afbeelding).

www.the-art.nl, onderdeel "Wat is een organisatiestructuur?"

Bijlagen

Bijlage 1: Voorbeeld convenant Horizontaal Toezicht

Individueel Convenant Horizontaal Toezicht

Partijen

Dit convenant wordt gesloten tussen:

- *[ONDERTEKENENDE VENNOOTSCHAP]*, gevestigd te *[adres]*, hierbij vertegenwoordigd door*[naam]*
- en de Belastingdienst, hierbij vertegenwoordigd door
-*[naam, functie, Belastingdienst]*

Dit convenant heeft mede betrekking op lichamen waarin *[ONDERTEKENENDE VENNOOTSCHAP]* zeggenschap heeft. Partijen hebben in overleg vastgesteld welke lichamen dit betreft. Tezamen worden zij verder aangeduid met *[X]*.

Inleiding

Partijen wensen te komen tot een effectieve en efficiënte werkwijze. Zij streven naar een permanent actueel inzicht in relevante gebeurtenissen en een snelle standpuntbepaling, teneinde de rechtszekerheid te vergroten. In dit convenant worden de uitgangspunten en de wijze waarop partijen met elkaar om wensen te gaan, vastgelegd.

Dit convenant is opgesteld in de Nederlandse taal. Indien tevens een vertaling is opgemaakt, is de Nederlandse tekst leidend.

1. *Uitgangspunten*

- Partijen baseren hun onderlinge relatie op transparantie, begrip en vertrouwen;
- Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zijn en blijven zonder enige beperking van toepassing;
- Dit convenant heeft betrekking op de Nederlandse belastingheffing bij *[X]* voor alle Rijksbelastingen¹ en op de invordering.

¹ In voorkomende gevallen wordt hieronder levens begrepen de toepassing van het BTW-Compensatiefonds.

2. *Afspraken tussen [X] en de Belastingdienst*

[X]:

- Draagt zorg voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften²;
- Zorgt voor het tijdig betalen van belastingschulden;
- Legt ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten zo snel mogelijk voor aan de Belastingdienst. Het gaat daarbij om zaken waarover verschil in inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door wetsinterpretatie. *[X]* verstrekt aan de Belastingdienst actief inzicht in alle relevante feiten en omstandigheden, de standpunten en haar visie op de daarbij behorende rechtsgevolgen;
- Bevordert het werken in de actualiteit. Aangiften over een verstreken tijdvak worden zo spoedig mogelijk na het verstrijken van dat tijdvak ingediend. De door de Belastingdienst gevraagde informatie wordt zo snel mogelijk, volledig en eenduidig verstrekt.

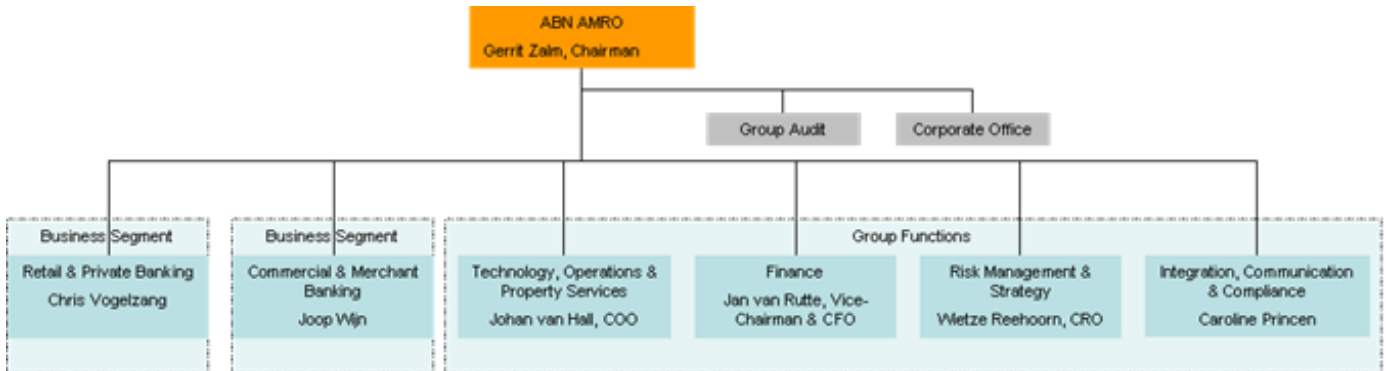
² Een aanvaardbare aangifte voldoet aan wet- en regelgeving en is vrij van materiële fouten.

De Belastingdienst:

- Stemt de vorm en intensiteit van zijn toezicht af op de kwaliteit van de interne beheersing, interne controle en externe controle;
- Zorgt voor het tijdig uitbetalen van belastingteruggaven;
- Geeft zo snel mogelijk na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt en zo veel als mogelijk in overleg met *[X]* zijn visie op de rechtsgevolgen;
- Houdt bij het geven van zijn visie ten aanzien van de rechtsgevolgen rekening met relevante termijnen;
- Bespreekt de (fiscaal) relevante zaken, waarbij vanuit zijn optiek mogelijk verschil in inzicht kan ontstaan (periodiek) met *[X]*;

Bijlage 2: Organogrammen

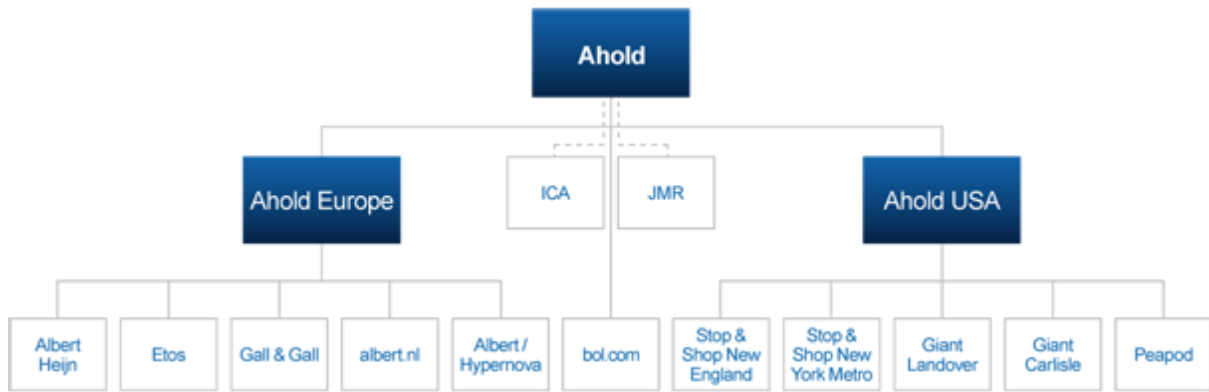
ABN Amro



Aegon

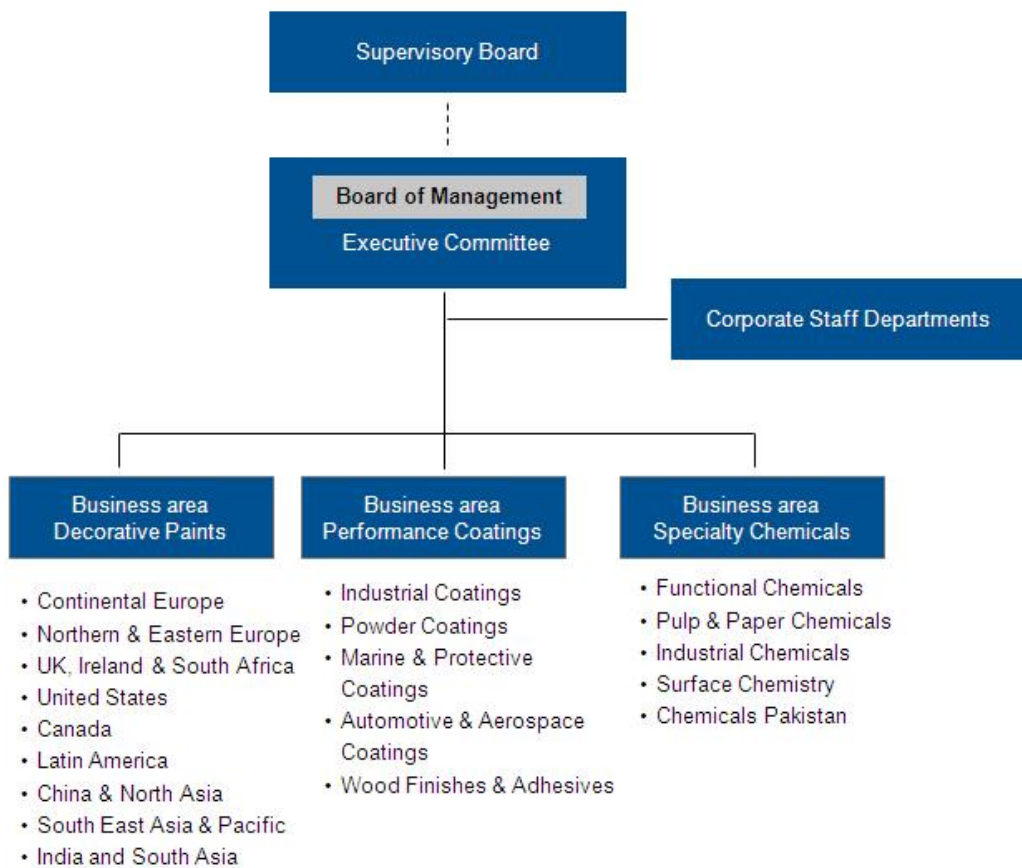


Ahold

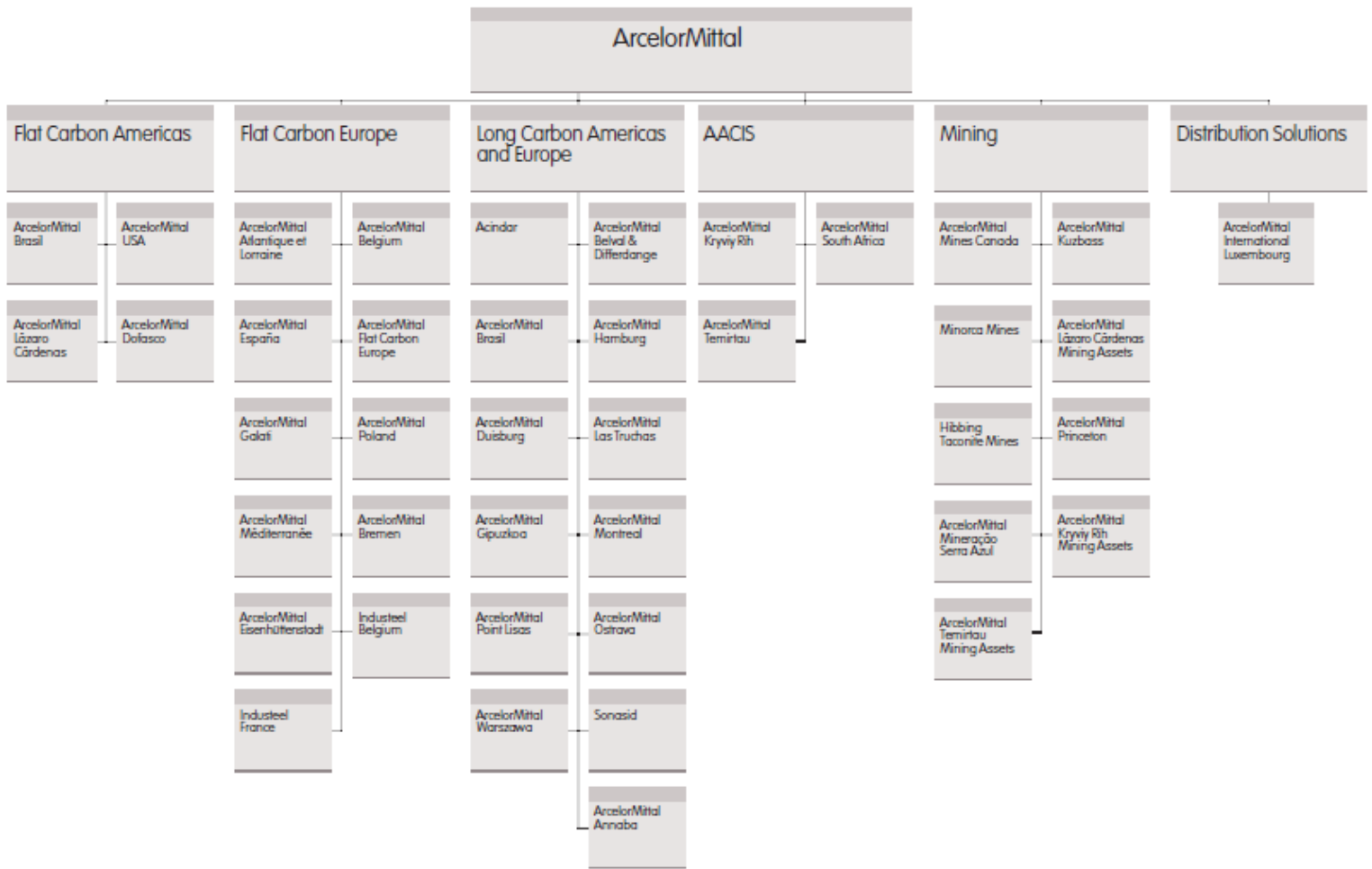


---- Joint ventures

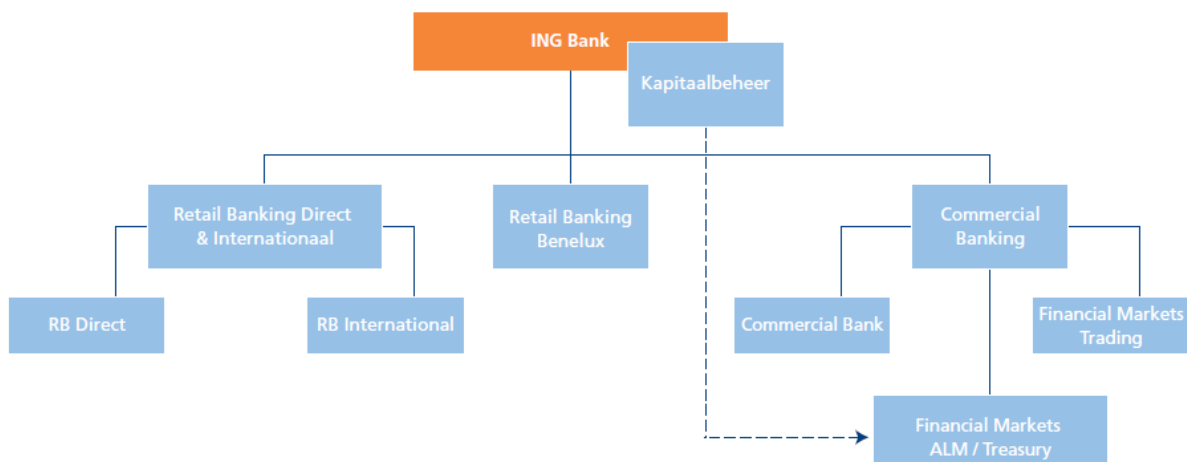
AkzoNobel



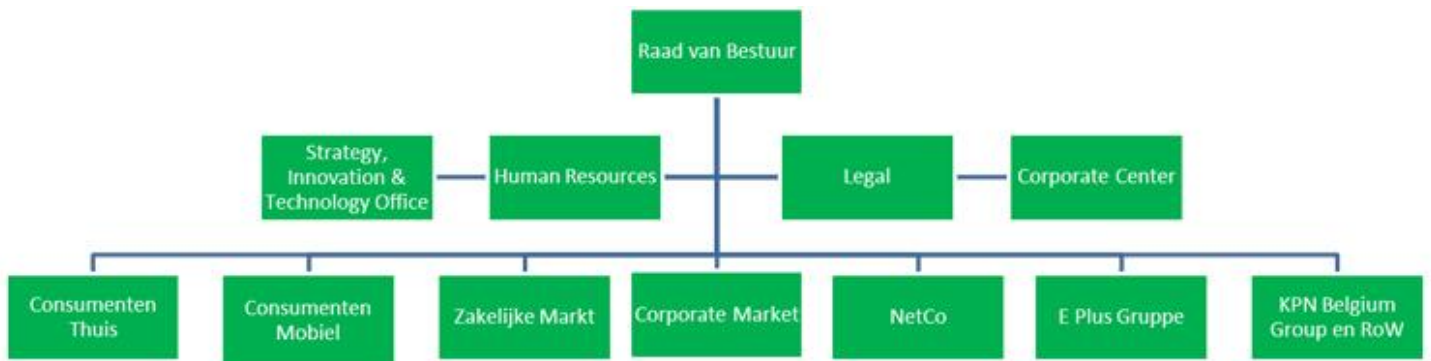
ArcelorMittal



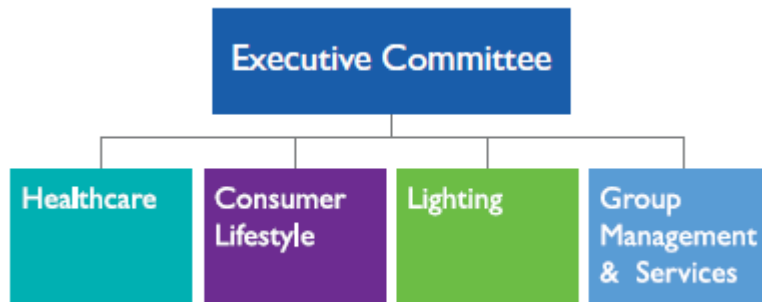
ING Bank



KPN



Philips



Rabobank

Rabobank Group Organisation chart

Site: Jan et al 2 April 2012



TNT

