



Belastingdienst

## Rapport Onderzoek Grote ondernemingen

Belastingdienst/Centrum voor Kennis en  
Communicatie/Domein Onderzoek

Datum Juni 2017

Versie 1.0

## Colofon

Belastingdienst/Centrum voor Kennis en Communicatie  
Domein Onderzoek

Opdrachtgever            Directie Belastingdienst/Belastingen onderdeel Grote ondernemingen

Versie                      1.0

Deze publicatie of onderdelen daarvan mogen binnen en buiten de Belastingdienst worden verspreid als de bron wordt vermeld.

## Inhoud

Gebruikte afkortingen .....	5
Voorwoord .....	6
Samenvatting.....	7
1. Inleiding en onderzoeksvragen .....	10
1.1 Achtergrond.....	10
1.2 Opdracht en afbakening.....	11
1.3 Onderzoeksvraag.....	12
1.4 Leeswijzer .....	13
2. Beleidsmatige en wetenschappelijk achtergrond .....	14
2.1 Inleiding.....	14
2.2 Individuele klantbehandeling .....	14
2.3. Compliance.....	22
2.4 Samenvatting van de bevindingen .....	26
3. Methode van onderzoek .....	28
3.1. Steekproef en procedure .....	28
3.2. De Enquêtes .....	29
4. Onderzoek naar de werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie .....	38
4.1. Inleiding .....	38
4.2 Het onderzoek onder de contactpersonen van de grote organisaties .....	39
4.3 Het onderzoek onder de klantcoördinatoren .....	56
4.4. Samenvatting, conclusie en discussie .....	64
5. Tijdig aangifte doen en tijdig betalen.....	70
5.1 Inleiding.....	70
5.2 Meten en analyseren van tijdig aangifte doen en tijdig betalen .....	71
5.3 Resultaten.....	78
5.4 Samenvatting en conclusies tijdig aangifte doen en tijdig betalen.....	121
6. Juistheid en volledigheid van aangiften .....	124
6.1 Inleiding.....	124
6.2 Methode van dataverzameling .....	125
6.3 Hoe is de juistheid en volledigheid van aangiften gemeten? .....	126
6.4 Analyses.....	129
6.5 Resultaten.....	131

6.6 Samenvatting en conclusies .....	182
7. Houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen .....	187
7.1 Inleiding .....	187
7.2 Hoe zijn bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance gemeten?.....	188
7.3 Analyses en resultaten .....	190
7.4 Samenvatting en conclusies .....	203
8. Discussie .....	205
Referenties .....	213
Bijlagen .....	216
Bijlage A: Representativiteit .....	216
Bijlage B: Gemiddelde score op werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie bij verschillende categorieën grote organisaties .....	219
Bijlage C: Samenhang tijdig aangifte doen en tijdig betalen tussen belastingmiddelen .....	224

## Gebruikte afkortingen

BCF	BTW-compensatiefonds
BVR	Beheer van relaties (een registratiesysteem van de Belastingdienst)
CAP	Compliance Assurance Process (cooperative compliance program van IRS)
COA	Centraal ontvangers archief (een registratiesysteem van de Belastingdienst)
COSO	The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
ETR	Effective tax rate
GO	Grote ondernemingen
HT	Horizontaal Toezicht
IKB	Individuele klantbehandeling
IRS	Internal Revenue Service
KC	Klantcoördinator
LH	Loonheffingen
MKB	Midden en kleinbedrijf
OB	Omzetbelasting
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
Vpb	Vennootschapsbelasting
VS	Verenigde Staten van Amerika

## Voorwoord

De directie van de Belastingdienst/Grote ondernemingen heeft in maart 2014 aan de Belastingdienst/Centrum voor Kennis en Communicatie, Domein Onderzoek de opdracht verstrekt tot het doen van onderzoek naar de individuele klantbehandeling van grote organisaties. Het onderzoek Grote ondernemingen heeft tot doel inzicht te geven in de relatie tussen de individuele klantbehandeling en de algemene beleidsdoelstelling van de Belastingdienst. De algemene doelstelling van de Belastingdienst is het bevorderen en onderhouden van de compliance met fiscale wet- en regelgeving van burgers en bedrijven in Nederland.

Er is niet eerder soortgelijk omvangrijk onderzoek uitgevoerd naar de fiscale compliance van grote organisaties. Het onderzoek biedt een unieke kans tot het opdoen van inzichten welke gebruikt kunnen worden voor het verder ontwikkelen van het fiscale toezichtsbeleid en de uitvoering daarvan. In de onderzoeksopzet en de uitvoering van het onderzoek zijn keuzes gemaakt zonder dat kon worden gesteund op andere onderzoeken of ervaringen. Dit rapport geeft inzicht in de consequenties van de gemaakte keuzes. Daarmee is het een startpunt voor vervolgonderzoek en toekomstige nadere analyses van het verzamelde materiaal.

Waar in dit rapport de mannelijke voornaamwoorden *hij*, *hem* of *zijn* worden gebruikt is dat gedaan voor de leesbaarheid. Dit geldt ook voor het gebruik van mannelijke beroepsnamen en soortgelijke aanduidingen. In het rapport wordt over organisaties gesproken en niet van ondernemingen omdat het onderzoek betrekking heeft op profit én not-for-profit-organisaties.

Wij wensen u veel leesplezier.

## Samenvatting

De doelstelling van het Onderzoek Grote ondernemingen is inzicht geven in de relatie tussen de individuele klantbehandeling (IKB) en de beleidsdoelstelling van de Belastingdienst, het bevorderen en onderhouden van de compliance van burgers en bedrijven in Nederland waar het gaat om fiscale wet- en regelgeving. Hiervoor toetst het onderzoek de volgende drie centrale aannames in het beleid van IKB:

1. De mate van transparantie en fiscale beheersing en de fiscale strategie van een organisatie als ook de werkrelatie tussen de Belastingdienst en de organisatie hangen samen met de compliance van de individuele grote organisatie.
2. De werkrelatie tussen de Belastingdienst en de organisatie hangt samen met de transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie van de grote organisatie. Een goede werkrelatie zorgt voor een beter beeld van de organisatie én voor betere mogelijkheden om de grote organisatie op deze aspecten te beïnvloeden.
3. In de werkrelatie is sprake van wederzijdse beïnvloeding. De manier van handelen van (medewerkers van) de Belastingdienst is van invloed op het handelen van de organisatie en omgekeerd. Procedurele rechtvaardigheid is daarbij van belang.

Op basis van deze aannames is voor het onderzoek de volgende centrale onderzoeksvraag geformuleerd:

*Wat is de invloed van de werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie op de compliance van grote organisaties?*

Voor de beantwoording van deze onderzoeksvraag is data verzameld over een steekproef van 350 grote organisaties. De data zijn verzameld met twee enquêtes (één onder de fiscale contactpersonen van 350 grote organisaties en één onder de klantcoördinatoren van deze grote organisaties bij de Belastingdienst), uit interne informatiesystemen van de Belastingdienst en met het uitvoeren van boekenonderzoeken bij de 350 grote organisaties. Het onderzoek beoogt uitspraken te doen over grote organisaties die meedoen aan horizontaal toezicht, grote organisaties die daar niet aan meedoen en grote organisaties die in 2013 vanuit het onderdeel Belastingdienst/MKB zijn toegevoegd aan het onderdeel Belastingdienst/Grote ondernemingen. Deze laatste groep heeft mogelijk minder ervaring hebben met IKB en is daarom interessant om afzonderlijk te beschouwen. Het onderzoek is zodanig ingericht dat de drie groepen voldoende zijn vertegenwoordigd in de steekproef. De enquêtes zijn in juni 2014 afgenomen en de boekenonderzoeken zijn in de periode juni 2014 t/m september 2016 uitgevoerd.

De resultaten van het onderzoek geven steun aan de gedachte dat een goede werkrelatie en in lijn daarmee het horizontaal toezicht, resulteert in meer transparantie en verbeterde (onderdelen van) fiscale beheersing. Deze resultaten van het onderzoek zijn in lijn met de tweede centrale aanname in het beleid van IKB. De resultaten van het onderzoek geven een minder eenduidig beeld waar het de invloed van de werkrelatie op de fiscale strategie van grote organisaties betreft. Het onderzoek onder de contactpersonen van grote organisaties laat geen samenhang zien tussen de werkrelatie en de fiscale strategie, terwijl het onderzoek onder de klantcoördinatoren een positieve samenhang laat zien. Horizontaal toezicht voegt hier aan toe dat organisaties met een convenant minder gericht zijn op belastingontwijking. De geringe spreiding in de beantwoording van de vragen over fiscale strategie

in het onderzoek Grote ondernemingen is een belangrijke reden om terughoudend te zijn met conclusies over de factor fiscale strategie.

De door de grote onderneming ervaren werkrelatie hangt in sterke mate samen met de bekendheid met de klantcoördinator, de tevredenheid over de klantcoördinator en de ervaren procedurele rechtvaardigheid en dienstverlening. Ook horizontaal toezicht draagt in positieve zin bij aan de ervaren werkrelatie. Dit is in lijn met de derde centrale aanname in het beleid van IKB. Het beleid van de Belastingdienst lijkt er in te slagen de werkrelatie met grote organisaties op een constructieve manier te beïnvloeden.

Een centrale veronderstelling in het beleid van IKB betreft de relatie tussen werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie de compliance van de organisatie. De compliance-doelstelling van de Belastingdienst ziet zowel op de naleving als de bereidheid tot naleving. Daarom is compliance in het onderzoek langs deze twee lijnen geoperationaliseerd. De nakoming van belastingverplichtingen en de motieven voor naleving. Voor de mate van feitelijke naleving is in het onderzoek aangesloten bij de conceptualisatie van compliance zoals die door de OESO is geformuleerd en door de Belastingdienst is overgenomen. In het onderzoek is gemeten de mate waarin de organisaties tijdig aangifte doen, tijdig betalen en juist en volledig aangifte doen. Deze aspecten worden in de OESO-definitie van compliance beschouwd als de meest relevante aspecten van fiscale compliance van grote organisaties. Voor de bereidheid tot naleving is in het onderzoek de houding van grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen in drie variabelen gemeten: de mate waarin organisaties bereidwillig naleven, de mate waarin zij zich gedwongen voelen na te leven en de mate waarin de zij belang hechten aan het nakomen van de verschillende verplichtingen die voortkomen uit de fiscale wetgeving (algemene compliance).

Het onderzoek laat zien dat op de onderzochte compliance-aspecten de mate van compliance hoog is. Het niet tijdig doen van aangifte en het niet tijdig betalen van verschuldigde belasting gebeurt in beperkte mate. Wel is bij meer dan de helft van de grote organisaties één of meer correcties opgelegd. Echter, het aantal correcties per organisatie, het totaalbedrag en de relatieve omvang van de correcties zijn, afgezet tegen het aantal aangiften dat deze organisaties doen en het feit dat het hier om de grootste en meest complexe organisaties van Nederland gaat, relatief beperkt te noemen. Als daarbij ook de oorzaken van de fouten in ogenschouw worden genomen komt het beeld naar voren dat de gemaakte fouten voor het merendeel vergissingen en slordigheden zijn zonder dat sprake is van opzettelijke doelbewuste regelovertreding.

Voor de feitelijke naleving komt uit het onderzoek geen sterke samenhang met de werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie naar voren, noch voor de tijdigheid van aangifte en betalen, noch voor de juistheid en volledigheid van aangiften. Interessant is dat organisaties die een individueel convenant hebben op punten meer compliant zijn. De kans dat één of meerdere correcties zijn opgelegd voor de vennootschapsbelasting (profit-organisaties) en voor de loonheffingen (not-for-profit-organisaties) is kleiner bij organisaties met een convenant.

De werkrelatie is een belangrijke voorspeller voor de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen. Uit het onderzoek komt naar voren dat hoe beter de werkrelatie, hoe meer organisaties belang hechten aan naleving en bereid zijn om fiscale verplichtingen na te leven. Hoe slechter de werkrelatie, hoe meer organisaties zich gedwongen voelen na te leven. De achtergrondkenmerken van de organisaties en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale



strategie hangen niet samen met de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen.

# 1. Inleiding en onderzoeksvragen

## 1.1 Achtergrond

De Belastingdienst voert in Nederland de heffing en inning van de rijksbelastingen uit. De algemene doelstelling van belastingen en de opdracht aan de Belastingdienst zijn opgenomen in de rijksbegroting. De algemene doelstelling van belastingen is:<sup>1</sup>

*Het genereren van inkomsten voor de financiering van overheidsbeleid. Solide, eenvoudige en fraudebestendige fiscale wet- en regelgeving is hiervoor de basis.*

*Doeltreffende en doelmatige uitvoering van die wet- en regelgeving zorgen er voor dat burgers en bedrijven bereid zijn hun wettelijke verplichtingen ten aanzien van de Belastingdienst na te komen (compliance).*

Onder compliance verstaat de Belastingdienst dat burgers en bedrijven bereid zijn hun wettelijke fiscale verplichtingen ten aanzien van de Belastingdienst na te komen. De term bereidheid geeft aan dat de Belastingdienst er naar streeft dat belastingplichtigen uit zichzelf fiscale regels naleven, zonder (dwingende en kostbare) acties van de kant van de Belastingdienst. Als belastingplichtigen hun wettelijke fiscale verplichtingen nakomen, dan komt belastinggeld de staatskas binnen zoals de wetgever beoogt.<sup>2</sup>

Belastingdienst/Grote ondernemingen is verantwoordelijk voor de heffing en inning van de rijksbelastingen bij de grootste profit- en not-for-profit-organisaties van Nederland (hierna aangeduid met grote organisaties). Op basis van criteria voor de omzet, het balanstotaal en het aantal personeelsleden beschouwt de Belastingdienst in totaal ongeveer 8.500 organisaties als grote organisaties. Deze grote organisaties dragen gezamenlijk circa 75% van de totale rijksbelastingafdracht in Nederland af. Grote organisaties zijn ook belangrijke leveranciers van gegevens voor diverse overheidsregistraties, zoals de polisadministratie. Andere kenmerken van grote organisaties zijn de complexiteit en het internationale karakter van de organisaties en hun activiteiten.

Voor het fiscale toezicht op grote organisaties heeft de Belastingdienst specifiek beleid ontwikkeld, aangeduid met individuele klantbehandeling (IKB). In dit beleid zijn multidisciplinaire teams verantwoordelijk voor de integrale behandeling van de grote organisaties. In het team is de klantcoördinator het eerste aanspreekpunt en de gesprekspartner voor de grote organisatie. De klantcoördinator heeft als taak een professionele werkrelatie met de grote organisatie op te bouwen en te onderhouden. De klantcoördinator maakt voor iedere organisatie waar hij/zij verantwoordelijk voor is een strategisch behandelplan. In dit plan worden, op basis van de beschikbare informatie over de organisatie, de behandelvoornemens voor de middellange termijn beschreven. Individuele klantbehandeling onderscheidt zich van het beleid voor middelgrote en kleine organisaties (MKB) waar de Belastingdienst geen klantcoördinatoren als eerste aanspreekpunt inzet. Voor MKB-organisaties worden ook geen strategische behandelplannen opgesteld. De behandeling is minder individueel en meer incidenteel dan bij grote organisaties.

Individuele klantbehandeling steunt op de aanname dat de manier van handelen van de medewerkers van de Belastingdienst/Grote ondernemingen de bereidheid tot naleven en het handelen van de grote

---

<sup>1</sup> Rijksbegroting 2017, Tweede Kamer, vergaderjaar 2016–2017, 34 550 IX, nr. 2, p. 48

<sup>2</sup> Rijksbegroting 2017, Tweede Kamer, vergaderjaar 2016–2017, 34 550 IX, nr. 2, p. 48

organisatie beïnvloedt. Deze beïnvloeding gebeurt in de werkrelatie tussen de organisatie en de Belastingdienst/Grote ondernemingen. Het beleid van IKB gaat ervan uit dat een goede werkrelatie met de grote organisatie zorgt voor een beter zicht op de grote organisatie én voor betere mogelijkheden om de grote organisatie te beïnvloeden op de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie en daarmee de (bereidheid tot) naleving van belastingverplichtingen (compliance).

Individuele klantbehandeling steunt ook op de aanname dat transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie, als factoren van de grote organisatie samenhangen met de compliance van die organisatie. Door informatie te verzamelen over deze factoren vormt de Belastingdienst/Grote ondernemingen zich een beeld van de grote organisatie. Op basis van dit beeld, aangevuld met algemene kenmerken van de onderneming (complexiteit, inrichting, kerncijfers etc.) en fiscale risico's die de Belastingdienst ziet (het klantbeeld), bepaalt Belastingdienst/Grote ondernemingen de behandelstrategie.

Met de introductie van het horizontaal toezicht (HT) kent IKB twee vormen. Organisaties met een convenant participeren in HT en organisaties zonder een convenant participeren niet in HT. Het uitgangspunt is dat organisaties met een convenant het beter doen op de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. Door de hogere mate van transparantie heeft de Belastingdienst ook meer zicht op de fiscale beheersing en fiscale strategie van organisaties met een convenant. De verwachting is dat organisaties met een convenant een betere compliance (bereidwilligheid en naleving) kennen dan organisaties zonder convenant.

In de populatie grote organisaties bestaan verschillen in de tijdsduur waarin organisaties te maken hebben met IKB. In 2013 zijn de door de Belastingdienst onderscheiden segmenten MKB en GO opnieuw vastgesteld. Dat betekende (onder andere) dat organisaties uit het segment MKB zijn overgedragen aan het segment GO. De verwachting is dat organisaties met minder lange ervaring met IKB gemiddeld een minder goede compliance kennen dan vergelijkbare organisaties die al langer individueel worden behandeld.

## 1.2 Opdracht en afbakening

Voor de verdere ontwikkeling van het toezicht op grote organisaties en het afleggen van verantwoording, wil Belastingdienst/Grote ondernemingen meer inzicht krijgen in de aannames waarop IKB is gebaseerd. De directie van Belastingdienst/Grote ondernemingen heeft daarvoor in maart 2014 aan de Belastingdienst/Centrum voor Kennis en Communicatie, Domein Onderzoek (hierna 'Domein Onderzoek') de opdracht verstrekt hiernaar onderzoek te doen. Domein Onderzoek is de centrale onderzoeksafdeling van de Belastingdienst en is onafhankelijk gepositioneerd van de uitvoering. Met dit onderzoek wil Belastingdienst/Grote ondernemingen ook voldoen aan de door de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid geformuleerde vraag om meer inzicht in de maatschappelijke meerwaarde van overheidstoezicht<sup>3</sup> en de specifiek aan de Belastingdienst gerichte aanbeveling van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst om periodiek (wetenschappelijk) onderzoek in te stellen.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Zie WRR (2013). *Toezen op publieke belangen*. Amsterdam University Press, Amsterdam.

[http://www.wrr.nl/fileadmin/nl/publicaties/PDF-Rapporten/R89\\_Toezen\\_op\\_publieke\\_belangen.pdf](http://www.wrr.nl/fileadmin/nl/publicaties/PDF-Rapporten/R89_Toezen_op_publieke_belangen.pdf)

<sup>4</sup> Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012). *Fiscaal toezicht op maat*, Den Haag, 2012, Aanbeveling 19, p. 125

Het doel van het onderzoek Grote ondernemingen is inzicht geven in de relatie tussen de IKB en de beleidsdoelstelling van de Belastingdienst, de (bereidheid tot) naleving van wet- en regelgeving (compliance).

Het onderzoek heeft betrekking op de populatie van grote organisaties waarop Belastingdienst/Grote ondernemingen IKB toepast. Voor het onderzoek zijn gegevens verzameld met enquêtes onder contactpersonen van grote organisaties en klantcoördinatoren van de Belastingdienst, met boekenonderzoeken en uit interne registratie en operationele systemen van de Belastingdienst. De data zijn verzameld over een steekproef van 350 grote organisaties. Om uitspraken te kunnen doen over eventuele verschillen tussen organisaties met en zonder convenant en organisaties met een korte of lange ervaring met IKB is voor het onderzoek Grote ondernemingen een gestratificeerde steekproef getrokken. Organisaties met een convenant en organisaties die nog relatief kort ervaring hebben met IKB zijn in de steekproef oververtegenwoordigd. Deze stratificatie was nodig omdat er anders te weinig observaties in de onderscheiden groepen zouden zitten.

### 1.3 Onderzoeksvraag

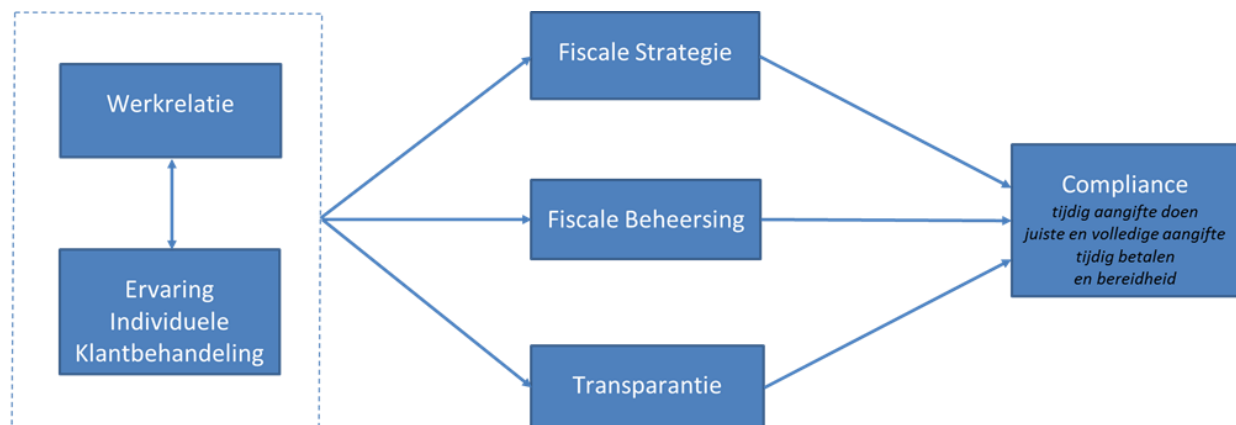
De centrale onderzoeksvraag in het onderzoek Grote ondernemingen is:

*Wat is de invloed van de werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie op de compliance van grote organisaties?*

De Belastingdienst definieert compliance als de bereidheid van belastingplichtigen tot nakoming van de wettelijke verplichtingen. In deze context hebben de wettelijke verplichtingen betrekking op:<sup>5</sup>

1. tijdig (en terecht) registreren voor belastingplicht
2. tijdig doen van aangiften
3. juist en volledig aangifte doen
4. tijdig doen van betaling

Het onderzoek Grote ondernemingen richt zich op de aspecten van compliance 2 t/m 4 en de bereidheid tot naleving. Het onderzoeksmodel (Figuur 1) geeft de centrale aannames in het beleid van IKB weer die in het onderzoek Grote ondernemingen worden getoetst.



Figuur 1: Onderzoeksmodel

<sup>5</sup> Zie bijvoorbeeld ook: OECD (2004) Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

Aansluitend op de centrale onderzoeksvraag en de aannames in het beleid van IKB zijn de volgende onderzoeksvragen geformuleerd:

1. Wat is de invloed van de door de grote organisaties en klantcoördinatoren ervaren werkrelatie op de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?
2. Welke factoren in het handelen van de Belastingdienst/Grote ondernemingen bepalen de door de organisatie ervaren werkrelatie?
3. Wat is de invloed van de factoren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie op de compliance van grote organisaties?

#### **1.4 Leeswijzer**

Het rapport van het onderzoek Grote ondernemingen bestaat uit acht hoofdstukken. Na deze inleiding wordt in Hoofdstuk 2 de beleidsmatige en wetenschappelijke achtergrond van de IKB en compliance besproken. In Hoofdstuk 3 wordt op hoofdlijnen de methode van onderzoek beschreven en worden enkele relevante achtergrondkenmerken gerapporteerd van de grote organisaties, de contactpersonen en de klantcoördinatoren die deel hebben genomen aan de enquêtes. In Hoofdstuk 4 worden de onderzoeksvragen 1 en 2 beantwoord en in Hoofdstuk 5 de onderzoeksvraag 3 voor de compliance-aspecten tijdig aangifte doen en tijdig betalen, in Hoofdstuk 6 voor het compliance-aspect juistheid en volledigheid van de aangiften. In Hoofdstuk 7 wordt gerapporteerd over de houding van grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen. Dit hoofdstuk geeft inzicht in de bereidheid van grote organisaties tot naleving als onderdeel van de compliance-doelstelling van de Belastingdienst. Tevens geeft dit hoofdstuk inzicht in de samenhang tussen deze houding en de compliance-aspecten tijdig aangifte doen, tijdig betalen en de juistheid en volledigheid van de aangiften. Hoofdstuk 8 brengt de bevindingen en conclusies uit de hoofdstukken 2 t/m 6 samen waarna de centrale onderzoeksvraag wordt beantwoord gevolgd door een discussie.

## 2. Beleidsmatige en wetenschappelijk achtergrond

### 2.1 Inleiding

Dit hoofdstuk beschrijft in Paragraaf 2.2 op hoofdlijnen de (internationale) beleidsmatige en wetenschappelijke achtergrond van de IKB en de factoren transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie. In Paragraaf 2.3 is een beschouwing opgenomen van het begrip compliance en van de in wetenschappelijk onderzoek gebruikte methoden voor het meten van compliance.

### 2.2 Individuele klantbehandeling

#### (Internationale) Beleidsdocumenten

##### *Inleiding*

Deze paragraaf schetst op hoofdlijnen het beleid van de Belastingdienst en de uitvoering van het toezicht op grote organisaties. De inhoud is gebaseerd op gesprekken met management en medewerkers van Belastingdienst/Grote ondernemingen en (beleids-)documenten zoals de Rijksbegroting en de Leidraad Toezicht Grote ondernemingen (2013).

De volgende paragraaf beschrijft de context uit de Rijksbegroting (begrotingswet). De daaropvolgende paragraaf beschrijft op hoofdlijnen hoe IKB in beleid en uitvoering vorm heeft gekregen.

##### *Individuele klantbehandeling in de Rijksbegroting*

De Rijksbegroting besteedt specifiek aandacht aan de handhavingsstrategie voor grote organisaties. De strategie is afgeleid van hoe de Minister van Financiën de Belastingdienst inzet ter bevordering van naleving van wet- en regelgeving. De Belastingdienst richt zich bij de uitvoering van zijn taken op het beïnvloeden van het gedrag van burgers en bedrijven. Bij grote organisaties doet hij dit met IKB. Hieronder volgen de voor de handhavingsstrategie voor grote organisaties relevante passages uit de Rijksbegroting 2017.

Over de inzet van de Belastingdienst:<sup>6</sup>

*De Minister bevordert, door inzet van de Belastingdienst, naleving van wet- en regelgeving door passende dienstverlening te leveren, massale processen juist en tijdig uit te voeren, adequaat toezicht uit te oefenen en waar nodig naleving bestuurs- of strafrechtelijk af te dwingen.*

In de Rijksbegroting 2015 wordt in de handhaving bij grote organisaties de nadruk gelegd op het versterken van de eigen verantwoordelijkheid van grote ondernemingen:<sup>7</sup>

*De Belastingdienst wil de mate waarin grote organisaties vrijwillig hun verplichtingen nakomen, vergroten door versterking van de eigen verantwoordelijkheid o.a. door een goede fiscale beheersing, transparantie en fiscale strategie. De handhavingsstrategie van het segment Grote Ondernemingen kenmerkt zich door individuele klantbehandeling. Per organisatie wordt een strategisch behandelplan (SBP) gemaakt. Vertrouwen in de grote organisaties dat gerechtvaardigd is gebleken, leidt tot minder (intensief) toezicht. Wanneer vertrouwen wordt geschonden, scherpt de Belastingdienst het toezicht aan.*

---

<sup>6</sup> Rijksbegroting 2017, Tweede Kamer, vergaderjaar 2016–2017, 34 550 IX, nr. 2, p. 50

<sup>7</sup> Rijksbegroting 2015, onderdeel IX, Tweede Kamer, vergaderjaar 2014–2015, 34 000 IX, nr. 2, p. 50

De Rijksbegroting 2016 legde de nadruk op het vaststellen van de mate van fiscale beheersing, de fiscale strategie en de transparantie van de organisatie. Of grote organisaties in aanmerking komen voor horizontaal toezicht en welke behandelstrategie Belastingdienst/Grote ondernemingen kiest is van deze factoren afhankelijk:<sup>8</sup>

*Bij grote ondernemingen is er sprake van individuele klantbehandeling. Voor elke grote onderneming wordt beoordeeld of de onderneming in aanmerking komt voor horizontaal toezicht. Drie gedragscomponenten zijn daarbij bepalend: 1) de mate van transparantie, 2) de mate van fiscale beheersing en 3) de fiscale strategie. De analyse leidt tot een strategie en de vaststelling of een onderneming al dan niet voor horizontaal toezicht in aanmerking komt. Mocht dit het geval zijn, dan wordt op directieniveau een gesprek gehouden en een aanvullende verkenning uitgevoerd.*

### **Individuele klantbehandeling: beleid en uitvoering**

In de jaren '90 van de vorige eeuw heeft de Belastingdienst het concept van integrale klantbehandeling geïntroduceerd. Tot dat moment kende de Belastingdienst inspecties voor specifieke belastingmiddelen en een dienst voor het instellen van boekenonderzoeken, de Rijksaccountantsdienst. Dit leidde tot versnippering in de klantbehandeling, onduidelijkheid en hoge administratieve lasten voor belastingplichtigen. Met de introductie van integrale klantbehandeling kregen belastingplichtigen *één loket* voor al hun belastingzaken.

Voor grote organisaties is voorgaande uitgewerkt in de IKB. Belastingdienst/Grote ondernemingen voert de IKB uit. De teams van Belastingdienst/Grote ondernemingen zijn, onder leiding van een teamleider, verantwoordelijk voor de integrale behandeling van grote organisaties.

De uitvoering van het toezicht heeft Belastingdienst/Grote ondernemingen uitgewerkt in de Leidraad Toezicht Grote ondernemingen.<sup>9</sup> De essentie van IKB is de één op één relatie tussen de Belastingdienst/Grote ondernemingen en de organisatie. Deze relatie wordt vanuit de Belastingdienst opgebouwd en onderhouden door de klantcoördinator en het behandelteam. De klantcoördinator heeft daartoe regelmatig contact met de contactpersoon van de grote organisatie. Individuele klantbehandeling veronderstelt dat in een dergelijke relatie sprake is van wederkerigheid, waardoor de compliance van de organisatie kan worden geborgd en bevorderd. Daarnaast veronderstelt Belastingdienst/Grote ondernemingen dat door kennis te vergaren over de houding en het gedrag van een individuele organisatie, hij beter in staat is gerichte keuzes te maken in de inzet van handhavinginstrumenten. Door over deze keuzes in de werkrelatie zo transparant mogelijk te zijn, beoogt hij de ervaren procedurele rechtvaardigheid te verhogen. Daarbij gaat hij ervan uit dat de houding en het gedrag van zijn medewerkers van invloed zijn op de houding en het gedrag van de organisatie en omgekeerd.

Het behandelteam legt informatie over de organisatie vast in het zogenoemde klantbeeld. Van iedere grote organisatie stelt het behandelteam een klantbeeld samen. Het klantbeeld is opgebouwd uit algemene achtergrondgegevens (zoals omvang, eigendomsstructuur, activiteiten, etc.) en mogelijke fiscale risico's. Daarnaast wordt informatie vastgelegd over houding en gedrag van de organisatie. De klantcoördinator en het behandelteam analyseren periodiek het klantbeeld. De resultaten van deze

---

<sup>8</sup> Rijksbegroting 2017, Tweede Kamer, vergaderjaar 2016–2017, 34 550 IX, nr. 2, p. 59

<sup>9</sup> [http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/leidraad\\_toezicht\\_grote\\_ondernemingen\\_dv4231z1fd.pdf](http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/leidraad_toezicht_grote_ondernemingen_dv4231z1fd.pdf)

analyse en de voorgenomen behandelactiviteiten legt de klantcoördinator vast in het zogenoemde strategisch behandelplan. Bij de klantbeeldanalyse zijn de volgende factoren van belang: de mate van transparantie, de mate van fiscale beheersing en de fiscale strategie.

De Leidraad Toezicht Grote ondernemingen beschrijft de betekenis van deze vier factoren en hoe Belastingdienst/Grote ondernemingen ze in de IKB gebruikt. De mate van transparantie geeft de bereidheid van de organisatie weer om informatie te delen en open te zijn over verstoringen bij concrete fiscale zaken (zoals fouten in de aangiften, niet of te laat betalen), evenals in de relatie met de Belastingdienst (in het algemeen en met het behandelteam in het bijzonder). De mate van fiscale beheersing is van belang bij de inschatting of en in hoeverre een grote organisatie 'in control' is met betrekking tot haar fiscale positie en tot aanvaardbare aangiften kan komen. Hierbij is ook relevant welke acties hij onderneemt om waar nodig deze beheersing te versterken. De fiscale strategie van een organisatie geeft onder meer inzicht in de *tax planning* en het *tax risk management* van de organisatie. Met een verwijzing naar Gribnau en Hamers (2011) definieert de Leidraad Toezicht Grote ondernemingen *tax planning* als het plannen en structureren van de (organisatie-)activiteiten en de juridische vorm waarin deze plaatsvinden om de belastingdruk te beheersen.<sup>10</sup> Dit deel van de fiscale strategie geeft onder meer aan in hoeverre de organisatie grenzen opzoekt met betrekking tot haar wettelijke verplichtingen. *Tax risk management* heeft tot doel dat de organisatie de relevante fiscale risico's identificeert, beheerst en (eventueel) in vooroverleg met de Belastingdienst bespreekt.<sup>11</sup> De werkrelatie is een één op één relatie tussen de organisatie en de Belastingdienst, waarin sprake is van wederzijdse beïnvloeding. In de relatie staan consistentie, respect en samenwerking voorop en wordt de eigen verantwoordelijkheid van de organisatie voor naleving van wet- en regelgeving benadrukt. In dit verband spreekt Belastingdienst onderdeel Grote ondernemingen over procedurele rechtvaardigheid, omschreven als: *hoe eerlijk en rechtvaardig burgers (ondernemingen) zich behandeld en bejegend voelen door de overheid, inclusief hoe eerlijk en rechtvaardig zij hun (formele en informele) interacties met overheidsambtenaren ervaren.*<sup>12</sup>

### **Horizontaal Toezicht en Co-operative compliance**

Horizontaal toezicht heeft sinds de introductie in 2005 een belangrijke positie ingenomen binnen IKB. Horizontaal toezicht benadrukt het belang van de werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie.<sup>13</sup>

Belastingdienst/Grote ondernemingen sluit met grote organisaties, die in horizontaal toezicht willen en kunnen participeren, een individueel convenant. Dit individueel convenant legt de uitgangspunten vast van hoe de partijen met elkaar wensen om te gaan en hoe partijen komen tot een doelmatige en doeltreffende werkwijze in de uitvoering en naleving van fiscale wet- en regelgeving.<sup>14</sup> Het

---

<sup>10</sup> Belastingdienst (2013), Leidraad Toezicht Grote ondernemingen, p. 30

<sup>11</sup> Belastingdienst (2013), Leidraad Toezicht Grote ondernemingen, p. 30

<sup>12</sup> Definitie ontleend aan: Bos, K van den & Van der Velden, L. (2013).

<sup>13</sup> De aanleiding voor en ontwikkeling van het horizontaal toezicht is uitvoerig beschreven in het rapport Fiscaal toezicht op maat van de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst. Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012). Fiscaal toezicht op maat, Den Haag, 2012

<sup>14</sup> Zie voor de standaardtekst van het individueel convenant:

[http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/standaardtekst\\_individueel\\_convenant\\_dv4111z4ed.pdf](http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/standaardtekst_individueel_convenant_dv4111z4ed.pdf)



belangrijkste uitgangspunt van het convenant is dat de organisatie en de Belastingdienst/Grote ondernemingen hun relatie baseren op vertrouwen, begrip en transparantie.

Onder het convenant betracht de grote organisatie transparantie in de relatie met de Belastingdienst en legt ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten zo snel mogelijk voor aan Belastingdienst/Grote ondernemingen. Belastingdienst/Grote ondernemingen geeft zo snel mogelijk zijn visie op de rechtsgevolgen van dat standpunt. Daarnaast zorgt de organisatie voor een systeem van interne beheersing en interne en externe controle met als doel het opstellen en indienen van volledige en juiste aangiften. Belastingdienst/Grote ondernemingen stemt de vorm en intensiteit van zijn toezicht hierop af. De vorm en intensiteit van het toezicht legt Belastingdienst/Grote ondernemingen vast in het strategisch behandelplan en hij deelt dat met de grote organisatie. Belastingdienst/Grote ondernemingen heeft de uitgangspunten en de uitvoering van het toezicht beschreven in de in 2013 extern gepubliceerde Leidraad Toezicht Grote ondernemingen.<sup>15</sup>

De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkelingen (OESO, OECD Eng.) adviseerde in 2008 belastingadministraties de relatie met organisaties te baseren op vertrouwen en samenwerking. De OESO sprak over een 'enhanced relationship'.<sup>16</sup> In 2013 publiceerde de OESO een vervolgrapport over de opvolging van deze aanbeveling. In dat rapport is de term 'enhanced relationship' vervangen door 'co-operative compliance'. De OESO kenschetst co-operative compliance met de woorden: 'Transparency in exchange for certainty'.<sup>17</sup> De OESO merkt daarbij op dat dit alleen mogelijk is wanneer de organisatie een fiscaal beheersingssysteem heeft dat alle fiscale risico's signaleert en vervolgens deze risico's aan de Belastingdienst openbaar maakt. De OESO voegt daar aan toe dat de organisatiebesturen een (fiscaal risicomangement)-strategie moeten hebben om het volledig identificeren en evalueren van financiële en reputatierisico's te verzekeren. Uit de strategie moet duidelijk blijken dat de organisatie zich inzet voor samenwerking, compliance en transparantie.<sup>18</sup>

Horizontaal toezicht en co-operative compliance geven transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en de werkrelatie een prominente plek in het (inter-)nationale fiscaal toezichtsbeleid.

---

<sup>15</sup> Belastingdienst (2013), Leidraad Toezicht Grote ondernemingen, [http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/leidraad\\_toezicht\\_grote\\_ondernemingen\\_dv4231z1fd.pdf](http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/leidraad_toezicht_grote_ondernemingen_dv4231z1fd.pdf)

<sup>16</sup> Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) (2008). *Study into the role of tax intermediaries*. Fourth meeting of the OECD forum on tax administration, 10-11 January 2008, South Africa. <http://www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf>

<sup>17</sup> Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) (2013). *Co-operative Compliance: A Framework, from enhanced relationship to co-operative compliance*. OECD Publishing. P. 29 <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>

<sup>18</sup> OECD (2013), p. 57.

## Wetenschappelijke literatuur

De aandacht van beleidsmakers voor de werkrelatie, transparantie, fiscale strategie en interne (fiscale) beheersing is vanuit de wetenschappelijke literatuur te begrijpen. Er is door wetenschappers veel onderzoek gedaan naar de determinanten van compliance van burgers en bedrijven. De volgende paragrafen beschrijven op hoofdlijnen een aantal inzichten uit het wetenschappelijk onderzoek.

### Relatie

Braithwaite (2008) wijst op het belang van wederzijds vertrouwen en samenwerking tussen de belastingbetaler en de fiscale autoriteit voor bereidwillige compliance. Kirchler en Hoelzl (2006) betogen dat eerlijke behandeling en de betrouwbaarheid van fiscale autoriteiten vrijwillige compliance positief beïnvloeden. Onderzoek van Tyler (2007) en Kirchler en Hoelzl (2006) laat zien dat de mate waarin subjecten van toezicht zich procedureel rechtvaardig behandeld voelen, bepalend is voor de perceptie van de legitimiteit van de regel en de handhaver. De legitimiteit van wetgever, wet en handhaver is van grote invloed op de compliance. Deze wetenschappelijke literatuur betreft vooral onderzoek naar compliance van particulieren en kleine organisaties. Er is tot nu toe geen onderzoek gedaan naar of de inzichten ook gelden voor grote organisaties.

De *organisational support theory* (Eisenberger et al., 1986) biedt ook een verklaring voor het belang van de relatie. Vanuit het perspectief van deze theorie kan de dienstverlening door de Belastingdienst gezien worden als een bijdrage aan bewerkstelligen van wederkerigheid in de relatie met de burgers en bedrijven.

Ford en Condon (2011) beschouwen het effect van een betere werkrelatie vanuit een bestuurskundig perspectief. Zij betogen dat een meer op samenwerking gerichte relatie tussen de overheid en burgers en bedrijven tot effectiever toezicht kan leiden. De overheid neemt meer afstand, hanteert open normen en organisaties krijgen meer autonomie voor het ontwikkelen van interne compliance-processen gericht op het realiseren van de meer algemeen gedefinieerde uitkomsten. De relatieve vrijheid voor de ondernemingen in deze relatie, wordt in evenwicht gebracht door de eigen verantwoordelijkheid van organisaties voor compliance te benadrukken en afspraken te maken over transparantie en verantwoording.

### Transparantie

De aandacht voor transparantie kan worden verklaard vanuit het klassieke probleem in toezichtrelaties: de informatie-asymmetrie tussen toezichthouder en het subject van toezicht, i.c. de organisatie. De informatiepositie van de organisatie en de Belastingdienst zijn niet gelijk. De organisatie heeft meer informatie over haar fiscale zaken, terwijl de Belastingdienst meer informatie heeft over de geplande handhavingsactiviteiten. De veronderstelling is dat door te investeren in vertrouwen de transparantie over en weer toeneemt en de informatie-asymmetrie afneemt. Het toezicht wordt hierdoor doelmatiger omdat minder kosten worden gemaakt voor het verzamelen van informatie door het instellen van veelal tijdrovende onderzoeken en controles (zie ook Stiglitz, 2003 en Power, 2007).

## *Interne beheersing*

Fiscale beheersing heeft verschillende onderdelen. Fiscale beheersing is onderdeel van de reguliere interne beheersing van organisaties.<sup>19</sup> De meest gebruikelijke definitie voor interne beheersing is de definitie van COSO (1992):<sup>20</sup>

*“Internal control is a process, effected by an entity’s board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:*

- Effectiveness and efficiency of operations
- Reliability of financial reporting
- Compliance with applicable laws and regulations”

COSO (1992) werkt interne beheersing uit in de vijf componenten:

- Control Environment (*integrity, ethics, competences*)
- Risk Assessment (*strategy, objective setting, event identification, risk assessment, risk response*)
- Control Activities (*key controls*)
- Information and Communication, (*management information*)
- Monitoring (*quality of internal control*)

Toezichtbeleidsmakers in verschillende toezichtdomeinen (zoals gezondheid, (voedsel-)veiligheid en financiële markten) omarmen steeds meer het idee dat interne beheersingsystemen kunnen worden ingezet als, of aangevuld tot, interne compliance management-systemen in een poging de organisaties te stimuleren zelf verantwoordelijkheid te laten nemen voor de compliance (Shamir, 2008). De wetenschappelijke literatuur biedt hiervoor een waaier aan theoretische concepten zoals ‘enforced self regulation’, ‘management-based regulation’, ‘systems-based regulation’, ‘principles-based regulation’ en ‘process regulation’.<sup>21</sup> Uit onderzoek komt naar voren dat de implementatie van compliance management-systemen vaak niet leidt tot het realiseren van de doelstellingen die de beleidsmakers ermee voor ogen hebben (Parker & Gilad, 2011). Parker en Gilad (2011) noemen hiervoor als redenen: het gebruik van compliance management systemen als ‘window dressing’ of als een middel om te onderhandelen over het niveau van compliance; verschillen in de inschatting van risico’s door het management van organisaties enerzijds en de toezichthouder anderzijds; de complexiteit van het managen van compliance onder veranderende omstandigheden.

## *Fiscale strategie*

Een organisatie vertaalt de wijze waarop zij fiscale doelen wenst te bereiken in een (al dan niet formele en/of expliciete) fiscale strategie. Hierbij neemt zij de belangen van al haar stakeholders in ogenschouw. Hoewel fiscale strategie in de uitvoeringspraktijk een neutrale connotatie heeft, is er in wetenschappelijk onderzoek vooral aandacht voor de dimensies agressieve tax planning en belastingontwijking. Deze dimensies worden voornamelijk gemeten met de *effective tax rate* (ETR) die door de onderzoekers uit de door de organisaties gepubliceerde jaarrekeningen wordt afgeleid (Hanlon & Heitzman, 2010). Tax planning duidt op het structureren van transacties en/of fiscale entiteiten met als doel invulling te geven aan de fiscale strategie (Murphy, 2004). Er is sprake van

---

<sup>19</sup> Leidraad Toezicht Grote ondernemingen (2013), p. 28

<sup>20</sup> COSO (1992), Internal Control – Integrated Framework en COSO (2013) Internal Control – Integrated Framework, zie: [www.coso.org](http://www.coso.org).

<sup>21</sup> Opsomming ontleent aan Parker & Gilad, 2011, p 171-172.

agressieve tax planning (aggressiveness) wanneer de organisatie met haar tax planning de randen van het wettelijk toelaatbare opzoekt. Hierbij wordt de wet niet overtreden (anders is sprake van belastingontwijking, zie ook hierna in Paragraaf 2.3) maar bij agressieve tax planning wordt de geest van de wet mogelijk wel geschonden (McBarnet (2003), Sandmo (2005) en Happé (2015)). Omdat wetenschappelijk onderzoek zich vooral richt op agressieve tax planning en belastingontwijking, brengt zij de fiscale strategie vooral in verband met het minimaliseren van de verschuldigde belasting gemeten met de ETR.

Happé (2015) betoogt dat wetgevers en de rechters, nationaal en internationaal, veelal aanvaarden dat belastingplichtigen vrij zijn te kiezen voor de fiscaal voordeligste weg. Onbegrensd is deze weg niet. Misbruik van recht en *fraus legis* vormen de bekendste voorbeelden hiervan.<sup>22</sup> Hij betoogt echter ook dat deze vrijheid in het publieke debat en bij wet- en regelgevers ter discussie staat en dat agressieve tax planning en moreel verantwoord ondernemen elkaar uitsluiten. Dit wordt gevoed door de financiële crisis en de beschikbaarheid van informatie over het fiscale gedrag van multinationals op het internet. Deze discussie heeft onder meer geleid tot het door de G20 omarmde actieplan tegen *Base Erosion and Profit Shifting* van de OESO.<sup>23</sup>

### *Achtergrondkenmerken van grote organisaties*

Het onderzoek gaat na of samenhang bestaat tussen achtergrondkenmerken van grote organisaties (hierna organisatiekenmerken) en de factoren fiscale beheersing, transparantie, fiscale strategie en werkrelatie. In eerder wetenschappelijk onderzoek is hieraan ook aandacht besteed. Relatief vaak onderzochte kenmerken zijn: omvang van de organisatie, het onderworpen zijn aan andere regelgeving (zoals corporate governance-regels), eigendomskenmerken (zoals profit versus not-for-profit) en de complexiteit van de organisatie zelf. Organiseatiekenmerken worden in verschillende onderzoeken in verband gebracht met de mate van interne beheersing en met 'fiscale agressiviteit'. Er is ook onderzoek gedaan naar de samenhang tussen organisatiekenmerken en transparantie. Echter in die onderzoeken gaat het meestal niet om de transparantie naar de fiscale autoriteiten, zoals de Belastingdienst, maar om de transparantie in jaarverslagen en dus naar het maatschappelijk verkeer (waar een belastingdienst overigens wel onder kan worden geschaard).

Corporate governance-regels zijn relevant omdat de (inter-)nationale corporate governance-regelgeving hoge eisen stelt aan de interne beheersing.<sup>24</sup> Strikwerda (2013) betoogt dat in het Nederlandse denken over het doel van corporate governance, de verhouding tussen aandeelhouders, raad van commissarissen en de raad van bestuur domineert. Dit doel volgt uit de wettelijke bepaling in Burgerlijk Wetboek 2. Een systeem van corporate governance kan ook een breder doel hebben. In het Verenigd Koninkrijk heeft corporate governance ook expliciet tot doel *de handel en wandel van ondernemingen en hun bestuurders ingebed te houden in maatschappelijke verhoudingen* (Strikwerda, 2013, p 45).

Het wetenschappelijk onderzoek naar fiscaal gedrag van organisaties ziet vooral op directe belastingen, de winstbelastingen, en in veel mindere mate op indirecte belastingen zoals

---

<sup>22</sup> Zie voor Nederland b.v. HR 19 januari 1994, nr. 28 646, BNB 1994/87 en HR 5 juni 2015, nr. 14/00343, V-N 2015/27.16.

<sup>23</sup> <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

<sup>24</sup> Zie bijvoorbeeld bepaling II.1 (p. 11-12) van de Nederlandse Corporate Governance Code (2013)

<http://commissiecorporategovernance.nl/corporate-governance-code>

en sectie 404 van de Amerikaanse Sarbanes-Oxley wet <https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>

omzetbelasting. Er is geen literatuur waarin onderzoek wordt gedaan naar verschillen in fiscaal gedrag tussen not-for-profit- en profit-organisaties. Power (2009) schrijft over verschillen tussen not-for-profit-en profit-organisaties in het kader van risicomangement. Hij betoogt dat er in de publieke sector een traditie bestaat om, vanuit het voorzorgsprincipe, te werken met 'risicotolerantie'. De private sector acteert minder vanuit voorzorg en meer vanuit 'risicobereidheid' (risk appetite) waarbij ondernemingen worden beschouwd als legitieme risiconemers namens de maatschappij.

Onderzoek in de Verenigde Staten van Amerika (VS), naar de participatie van grote ondernemingen in het Compliance Assurance Process (CAP)<sup>25</sup> van de federale fiscale autoriteiten, de IRS (Internal Revenue Service), laat zien dat grotere ondernemingen eerder deelnemen wat kan duiden op meer bereidheid tot transparantie of een grotere behoefte aan zekerheid (Beck & Lisowsky, 2014).<sup>26</sup>

Uit onderzoek op het gebied van management control blijkt dat de omvang de ondernemingen doorgaans een positieve samenhang heeft met interne beheersing, dus hoe groter de onderneming (bijvoorbeeld gemeten in omzet) des te beter de kwaliteit van de interne beheersing (zie bijvoorbeeld Doyle, Ge & McVay, 2007).

Onderzoek naar de relatie tussen de omvang van beursgenoteerde ondernemingen en de fiscale agressiviteit leidt niet tot een eenduidig beeld. Soms blijken grotere organisaties minder agressief (bijvoorbeeld Hung Chan, Lin & Mo (2010), onderzoek betreft ondernemingen genoteerd aan de Chinese beurs) en soms juist agressiever (bijvoorbeeld Rego & Wilson (2012), onderzoek betreft S&P 500 companies genoteerd aan de Amerikaans beurs).

Het onderzoek Grote ondernemingen besteed aandacht aan de volgende organisatiekenmerken, profit versus not-for-profit, of de organisatie is onderworpen aan nationale of internationale corporate governance-regelgeving, de omzet, het aantal personeelsleden, het aantal vestigingen in Nederland en het aantal fiscale nummers van de grote organisatie.

---

<sup>25</sup> De IRS heeft het gedachtegoed van co-operative compliance uitgewerkt in het CAP programma, zie <https://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Compliance-Assurance-Process>

<sup>26</sup> Een derde mogelijke verklaring kan zijn, zoals Beck & Lisowsky ook zelf suggereren, dat de IRS er bewust op heeft gestuurd de grotere ondernemingen te benaderen voor CAP.

## 2.3. Compliance

### Inleiding

Onder beleidsmakers en wetenschappers bestaan meerdere definities van compliance. In de volgende paragraaf volgt een beschouwing van een aantal in wetenschappelijke literatuur en internationale beleidsdocumenten gebruikte definities van compliance. In de paragraaf daarna wordt beschreven hoe wetenschappers compliance in onderzoek meten.

### Compliance

#### *Wetenschappelijke literatuur*

De meest eenvoudige definitie van (tax) compliance is de mate waarin belastingplichtigen de fiscale wet- en regelgeving naleven (James & Alley, 2002). In lijn hiermee kan tax compliance worden gedefinieerd als (Alm, 1991):

*reporting all income and paying all taxes in accordance with the applicable laws, regulations, and court decisions.*

De beperking van een eenvoudige definitie is dat niet alle aspecten van de regelgeving en de naleving er van worden benoemd (James & Alley, 2002). Wet- en regelgeving kan ambigu zijn en gevoelig voor subjectieve interpretaties. De definitie maakt geen onderscheid tussen vrijwillige en afgedwongen compliance en opzettelijke en niet opzettelijke non-compliance. Tot slot maakt de definitie onvoldoende duidelijk dat sprake kan zijn van belastingontwijking waarbij de fiscale wet- en regelgeving naar de letter wordt nageleefd maar die toch als *non-compliance* moeten worden beschouwd omdat ze in strijd zijn met de geest van de wet (zie ook McBarnet (2003), Sandmo (2005) en Happé (2015)). De volgende definitie van compliance komt enigszins tegemoet aan de beperkingen van een eenvoudige definitie (James & Alley, 2002):

*the willingness of individuals and other taxable entities to act in accordance within the spirit as well as the letter of tax law and administration without the application of enforcement activity.*

In die definitie staat de bereidheid (willingness) om regels na te leven centraal en niet de feitelijke naleving van fiscale wet- en regelgeving. Beide aspecten – de bereidheid en de feitelijke naleving – zijn van belang en zullen in het onderzoek worden meegenomen. In de motivatie voor het nakomen van fiscale verplichtingen wordt een onderscheid gemaakt tussen bereidwillige compliance (*voluntary compliance*) en afgedwongen compliance (*enforced compliance*). Bereidwillige compliance verwijst naar naleving vanuit het gevoel van een morele verplichting terwijl afgedwongen compliance verwijst naar naleving vanuit een gevoel van dwang (Kogler, Muehlbacher & Kirchler, 2013). Beide motivaties kunnen resulteren in compliance; in het eerste geval vanuit een intrinsieke motivatie en in het tweede geval door de externe prikkels die uitgaan van bijvoorbeeld de pakkans en de sancties die kunnen volgen op niet-naleving.

In de literatuur worden ook definities gegeven van non-compliance of van aspecten daarvan zoals belastingontwijking (avoidance) of belastingontduiking (evasion). In een Nederlands onderzoek naar belastingontduiking door individuen (*evasion behaviour of individuals*) wordt de volgende definitie van *non-compliance* en *evasion* gebruikt (Elffers et al., 1992)

*Noncompliance is understood here as filing a tax return which deviates from what the law requires, given the situation of the taxpayer. Evasion is understood as willful noncompliance.*

De toevoeging *willful* in de definitie van *evasion* impliceert dat de onderzoekers onbedoelde fouten en onbewuste vergissingen onder non-compliance, en dus niet *evasion*, scharen.

### **Beleidsdocumenten**

De compliance-definities van beleidsmakers lijken op de definities die in wetenschappelijk onderzoek worden gehanteerd. De mate waarin belastingplichtigen de fiscale wet- en regelgeving naleven staat centraal. De OESO definieert *tax compliance* als volgt:<sup>27</sup>

*Degree to which a taxpayer complies (or fails to comply) with the tax rules of his country, for example by declaring income, filing a return, and paying the tax due in a timely manner.*

De OESO benoemt in lijn met deze definitie vier aspecten van compliance:<sup>28</sup>

1. tijdig (en terecht) registreren voor belastingplicht
2. tijdig doen van aangiften
3. juist en volledig aangifte doen
4. tijdig doen van betaling

Deze definitie noemt juistheid en volledigheid als één aspect van compliance. Juistheid en volledigheid kunnen echter ook als twee afzonderlijke kwaliteitscriteria worden beschouwd. De OESO lijkt te redeneren vanuit de vraag of de belastingplichtige uiteindelijk de verschuldigde belasting (*due tax*) betaalt.<sup>29</sup> Juistheid en volledigheid leiden samen tot de verschuldigde belasting.

In (wetenschappelijk) onderzoek wordt compliance vaak afgemeten aan de mate waarin sprake is van twee vormen van non-compliance: belastingontwijking en belastingontduiking. De OESO geeft voor beide vormen van non-compliance definities:

**EVASION** (Ontwijking): *A term that is difficult to define but which is generally used to mean illegal arrangements where liability to tax is hidden or ignored, i.e. the taxpayer pays less tax than he is legally obligated to pay by hiding income or information from the tax authorities.*

**AVOIDANCE** (Ontduiking): *A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow. Cf. evasion*

Belastingdiensten gebruiken definities die lijken op de definities van de OESO. De Amerikaanse Internal Revenue Service (IRS) benoemt bijvoorbeeld de volgende drie onderscheidende vormen van compliance: *payment compliance*, *filing compliance* en *reporting compliance* (Brown & Mazur, 2003). *Filing compliance* is de mate waarin belastingplichtigen spontaan (uit zich zelf) en op tijd de aangiften indienen. *Reporting compliance* verwijst naar de mate waarin belastingplichtigen zijn/haar te betalen

<sup>27</sup> Zie: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

<sup>28</sup> Zie ook: OECD (2004) Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

<sup>29</sup> Zie: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

TAX COMPLIANCE -- Degree to which a taxpayer complies (or fails to comply) with the tax rules of his country, for example by declaring income, filing a return, and paying the tax due in a timely manner.

belasting accuraat in de aangiften verantwoord. Reporting non-compliance bestaat in de definitie van de IRS uit drie elementen, *underreported income, overstated offsets and net arithmetical mistakes*. *Payment compliance* is de mate waarin de belastingplichtige het bedrag van de aangegeven te betalen belasting, tijdig en volledig betaalt.

De Nederlandse Belastingdienst (verder Belastingdienst) hanteert de volgende definitie van compliance:<sup>30</sup>:

*Onder compliance verstaat de Belastingdienst dat burgers en bedrijven bereid zijn hun wettelijke fiscale verplichtingen ten aanzien van de Belastingdienst na te komen.*

Deze omschrijving van het begrip compliance bevat de elementen bereidheid en spontane naleving zoals ook genoemd in de hierboven besproken definitie van James & Alley (2002).<sup>31</sup> De Nederlandse Belastingdienst werkt de wettelijke fiscale verplichtingen uit in dezelfde vier aspecten van compliance die de OESO noemt. De Rijksbegroting 2017 benoemt voor een aantal van de tijdigheidsaspecten prestatie-indicatoren.<sup>32</sup>

## Metten van compliance

### *Wetenschappelijke literatuur*

Een definitie van tax compliance verenigt idealiter twee zaken in zich. Het omvat de theoretisch belangrijke aspecten van compliance en het geeft praktische aanwijzingen hoe het concept te meten (Braithwaite, 2003). De hierboven besproken definitie (James & Alley, 2002) - *the willingness of individuals and other taxable entities to act in accordance within the spirit as well as the letter of tax law and administration without the application of enforcement activity* - bevat de essentie van het concept tax compliance, namelijk de bereidheid (*willingness*) tot de spontane naleving (*without the application of enforcement activity*) van zowel de letter als ook de geest van de wet. Tegelijkertijd is deze definitie moeilijk hanteerbaar voor degene die tax compliance willen meten (Braithwaite, 2003). Overigens stellen James en Alley zelf ook dat er geen meetinstrument bestaat waarmee hun definitie van compliance eenvoudig en accuraat kan worden gemeten.

Wetenschappers die zich richten op het meten van non-compliance lopen tegen vergelijkbare problemen op. Ook voor belastingontwijking of belastingontduiking bestaan geen universele definities en constructen (operationalisatie) die in alle vormen van wetenschappelijke onderzoek toepasbaar zijn. Het ontbreken van betrouwbare data is hierbij een extra moeilijkheid. Onderzoekers gebruiken definities en operationalisaties die passen bij hun methoden van onderzoek en de data die voor dat onderzoek beschikbaar is. In wetenschappelijk onderzoek zijn om die reden veel verschillende benaderingen voor het meten van compliance ontwikkeld (Alm, 2012). Zie voor een overzicht ook Hanlon en Heitzman (2010). Hieronder worden vooral de methoden besproken die ook in het onderzoek Grote ondernemingen zijn gebruikt, te weten zelfrapportage door de belastingplichtige (survey-onderzoek) en de beoordeling van compliance door experts van de Belastingdienst van de tijdigheid van aangifte doen en betalen en de juistheid en volledigheid van de ingediende aangiften.

---

<sup>30</sup> Rijksbegroting 2017, Tweede Kamer, vergaderjaar 2016–2017, 34 550 IX, nr. 2, p. 48

<sup>31</sup> *the willingness of individuals and other taxable entities to act in accordance within the spirit as well as the letter of tax law and administration without the application of enforcement activity.*

<sup>32</sup> Rijksbegroting 2017, Tweede Kamer, vergaderjaar 2016–2017, 34 550 IX, nr. 2, p. 48



De zelfrapportage is een methode gericht op de belastingplichtige en die veel wordt gebruikt om data over percepties, motieven en houding tegenover fiscale verplichtingen van belastingplichtigen te verzamelen. In de literatuur wordt gediscussieerd over de betrouwbaarheid van zelfrapportages als indicator voor de mate waarin de regels zijn nageleefd. De bezwaren zijn dat de respondenten mogelijk zich niet precies herinneren welke beslissingen ze hebben genomen bij het opstellen van een aangifte, niet of niet eerlijk antwoorden en niet representatief zijn voor de groep belastingplichtigen waar onderzoek naar wordt gedaan (Elffers et al.,1992). Deze bezwaren zijn deels te ondervangen door niet rechtstreeks te vragen naar hun beslissingen maar naar hun percepties en intenties, de enquêtes te geanonimiseerd af te nemen en in de steekproef te controleren voor representativiteit.

De beoordeling van compliance door experts is gericht op de aangifte en de betaling. De mate van compliance wordt gemeten door de ingediende aangifte en de gedane betaling te beoordelen. Experts kunnen zijn controlemedewerkers en de inspecteur van een belastingdienst. Deze methode wordt ook *officers' classification* genoemd (Elffers et al.,1992). De *officers' classification* lijkt mogelijk de meest accurate informatie te geven over de mate van naleving. Echter ook deze meetmethode kent, naast de hoge kosten voor belastingplichtige en de belastingdienst, een aantal beperkingen. Controles kunnen en zullen niet alle onvolledigheden en onjuistheden detecteren, 'non-filers' blijven buiten beeld, onopzettelijke fouten worden mogelijk niet als zodanig geïdentificeerd en aanpassingen als gevolg van bezwaar en beroep ('final audit adjustments') worden niet meegenomen (Alm, 2012). Het wordt dan ook aanbevolen terughoudend te zijn met het zonder meer extrapoleren van de resultaten van de *officers' classification* over de totale populatie voor het schatten van de totale mate van ontduiking (Kleven et al., 2011).

Over de verschillen die diverse vormen van meten opleveren en de bruikbaarheid van de *officers' classification* voor het meten van compliance voor onderzoeksdoeleinden, wordt nog het volgende opgemerkt. Eind jaren '80 van de vorige eeuw hebben Elffers et al. in samenwerking met de Nederlandse Belastingdienst onderzoek gedaan naar non-compliance van individuen. In het onderzoek gebruiken zij drie verschillende methoden van meten, te weten zelfrapportage, *officers' classification* en een experimentele methode waarin de individuen een simulatiespel speelden. In de drie methoden gebruiken ze dezelfde definitie van non-compliance<sup>33</sup>. Eén van hun hypothesen was dat een grote mate van samenhang bestaat tussen de uitkomsten van de verschillende methoden omdat er één concept wordt gemeten (non-compliance). Echter, de resultaten van de drie metingen laten nauwelijks samenhang zien.

Ook binnen één methode, de *officers' classification*, vinden zij geen samenhang tussen de beoordelingen. In deze methode hadden de onderzoekers extra waarborgen ingebracht om fouten in de meting van non-compliance te voorkomen. De aangiften van de in het onderzoek betrokken belastingbetalers werden drie keer beoordeeld op non-compliance. De eerste beoordeling was de primaire aanslagregeling door een inspecteur. De tweede was een herbeoordeling door een andere inspecteur. Tot slot werden alle aangiften in het onderzoek beoordeeld door een expertgroep met drie inspecteurs. De tweede en derde beoordeling werden 'blind' uitgevoerd. De tweede en derde beoordelaars kende de het oordeel van eerdere beoordelaars dus niet. De hypothese was dat er een grote mate van samenhang bestaat tussen de drie beoordelingen. Uit het onderzoek komt naar voren

---

<sup>33</sup> filing a tax return which deviates from what the law requires, given the situation of the taxpayer. Evasion is understood as wilful noncompliance

dat slechts in zeer beperkte mate samenhang bestaat tussen het oordeel van de primaire inspecteur, de tweede inspecteur en de expertgroep. Elffers et al. stellen op grond van deze bevindingen de betrouwbaarheid en de validiteit van de *officers' classification* voor onderzoeksdoeleinden ter discussie. Zij concluderen dat een succesvolle definitie en operationalisatie (voor meetdoeleinden) van belastingontduiking (*evasion*) moeilijk is omdat het concept zoveel verschillende kanten kent/complex is. Zij merken hierover het volgende op:

*Tax evasion is a highly complex behavioural act which is fragmented over many different periods in a tax year, based on different detailed aspects of tax obligations, occurring in different spheres of life, and under ever changing situational, economic, fiscal, social and psychological conditions. Last but not least, it occurs with changing and multifaceted levels of conscious intentions to comply or evade. It is no wonder then that the measurement of tax evasion behaviour is an arduous task for the social scientist.*

### **Beleidsdocumenten**

Belastingdiensten meten compliance in de zin van naleving vooral door het controleren van ingediende aangiften. Voorbeelden hiervan zijn de random audit programma's waarbij de aangiften van in de steekproef getrokken belastingplichtigen worden beoordeeld zoals de steekproef ondernemingen van de Nederlandse Belastingdienst en het Tax Audit Experiment in Denemarken (Kleven et al., 2011). De random audit programma's betreffen over het algemeen kleine ondernemingen en particulieren.

De houding tegenover fiscale verplichtingen wordt door belastingdiensten gemeten met enquêtes onder belastingplichtige burgers en bedrijven. De Nederlandse Belastingdienst doet dit bijvoorbeeld met de fiscale monitor.<sup>34</sup>

## **2.4 Samenvatting van de bevindingen**

### **Individuele klantbehandeling**

In de aangehaalde literatuur worden de betekenis van de factoren transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie als volgt beschreven. Transparantie heeft betrekking op het delen van informatie tussen de organisatie en de Belastingdienst, waardoor de informatie-asymmetrie afneemt. In beleidsdocumenten wordt ook verondersteld dat transparantie door de Belastingdienst over de inzet van handhavinginstrumenten, bijdraagt aan de procedurele rechtvaardigheid en daarmee aan het borgen en/of verhogen van de compliance.

Interne beheersing kan worden omschreven als een door de organisatie ondersteund proces om doelstellingen aangaande de effectiviteit van bedrijfsprocessen, betrouwbaarheid van financiële rapportage en het naleven van wet- en regelgeving te bewaken. Een fiscaal beheersing systeem is van belang voor het beheersen van de fiscale processen en de fiscale positie van een organisatie. De fiscale beheersing is een onderwerp in het individueel convenant horizontaal toezicht en heeft daar als doel het opstellen en indienen van volledig en juiste aangiften.

De fiscale strategie van organisaties beschrijft de fiscale doelen en de wijze waarop zij deze willen bereiken. De fiscale strategie richt zich op het structureren van transacties en/of fiscale entiteiten met als doel de belastingdruk te beheersen. Hoewel fiscale strategie in de uitvoeringspraktijk een neutrale

---

<sup>34</sup> <https://www.fiscalemonitor.nl/>

connotatie heeft, is er in wetenschappelijk onderzoek vooral aandacht voor de dimensies agressieve tax planning en belastingontwijking.

Het ontwikkelen en onderhouden van een goede werkrelatie is van belang voor een goede samenwerking tussen de Belastingdienst en organisaties. In de beleidsdocumenten staan centraal de thema's consistentie, respect, samenwerking en de eigen verantwoordelijkheid van de organisatie voor de naleving van wet- en regelgeving. Wanneer de organisatie zich eerlijk en rechtvaardig behandeld voelt (procedurele rechtvaardigheid) draagt dit bij aan de legitimiteit van wet- en regelgeving en de uitvoerder daarvan en daarmee tevens aan de mate van compliance. Dienstverlening door de Belastingdienst draagt bij aan een goede werkrelatie, procedurele rechtvaardigheid en het naleven van fiscale wet- en regelgeving.

De betekenis van de achtergrondkenmerken van organisaties kan als volgt worden samengevat. Achtergrondkenmerken van organisaties vertonen samenhang met de mate van fiscale beheersing, transparantie, fiscale strategie en werkrelatie. Relatief vaak onderzochte achtergrondkenmerken zijn: omvang van de organisatie, het onderworpen zijn aan andere regelgeving (zoals corporate governance-regels), eigendomskenmerken, profit versus not-for-profit en de complexiteit van de organisatie zelf. Onderworpenheid aan corporate governance-regels hangt samen met interne beheersing. Het wetenschappelijk onderzoek naar het fiscaal gedrag van organisaties richt zich vooral op de winstbelastingen, en in veel mindere mate op indirecte belastingen zoals omzetbelasting. In het kader van (*enterprise*) risicomangement wordt verondersteld dat not-for-profit-organisaties meer risico-avers zijn dan profit-organisaties. De omvang van de organisatie hangt positief samen met de mate van interne beheersing. Tevens lijkt het zo te zijn dat grotere organisaties vaker bereid zijn deel te nemen aan programma's gericht op 'cooperative compliance' dan kleinere organisaties.

Het definiëren, operationaliseren en meten van compliance voor wetenschappelijk onderzoek is problematisch. Er bestaat geen maatstaf waarmee compliance eenvoudig en accuraat kan worden gemeten. Dit geldt des te meer indien men rekening houdt met alle complicerende aspecten, zoals het onderscheid tussen belastingontwijking en -ontduiking, vrijwillige en afgedwongen compliance en bewuste en onbewuste fouten. In dit onderzoek worden twee soorten variabelen voor compliance gebruikt. Er worden variabelen gebruikt waarbij wordt geabstraheerd van de genoemde complicerende aspecten en de meer praktisch gerichte definitie van de OESO gehanteerd. Het onderzoek GO richt zich op drie van de vier benoemde compliance-aspecten, te weten tijdig doen van aangifte, juist en volledige aangifte doen en tijdig betalen. Daarnaast wordt de houding van de organisaties tegenover fiscale verplichtingen geïnventariseerd.

In wetenschappelijk onderzoek worden diverse methoden gebruikt om compliance te meten, bijvoorbeeld survey-onderzoek (*enquêtes*), experimenten en *officers' classification*. In eerder onderzoek waarin verschillende meetmethoden worden gecombineerd wordt de verwachte samenhang tussen de uitkomsten van de verschillende metingen niet altijd gevonden. Nader onderzoek van *officers' classification* laat zien dat de oordelen van verschillende *officers* niet altijd samenhangen. Op grond van deze bevindingen wordt door wetenschappers de betrouwbaarheid en de validiteit van de *officers' classification* voor onderzoeksdoeleinden ter discussie gesteld. Dit betekent dat terughoudendheid is geboden bij het generaliseren of extrapoleren van bevindingen uit onderzoeken waarbij gebruik is van deze methode van meten.

## 3. Methode van onderzoek

### 3.1. Steekproef en procedure

Het onderzoek Grote ondernemingen maakt gebruik van gegevens verkregen uit enquêtes, gegevens verkregen uit boekenonderzoeken en gegevens uit interne systemen van de Belastingdienst. De enquête-data en data vanuit de boekenonderzoeken zijn verzameld bij 350 grote organisaties. Deze 350 grote organisaties zijn via een aselechte, gestratificeerde steekproef geselecteerd uit de populatie van organisaties die per maart 2014 door de Belastingdienst als grote organisaties zijn aangemerkt én waar IKB wordt toegepast. De grootste organisaties, waarvan de klantcoördinatoren participeren in landelijk intervisie-overleg van Belastingdienst/Grote ondernemingen, zijn niet in de onderzoekspopulatie opgenomen. De onderzoekspopulatie omvat 8.477 grote organisaties. Dit zijn zowel profit- als not-for-profit-organisaties.

Het onderzoek beoogt ook uitspraken te doen over organisaties die meedoen aan horizontaal toezicht en over organisaties die in 2013 vanuit het onderdeel Belastingdienst/MKB zijn toegevoegd aan het onderdeel Belastingdienst/Grote ondernemingen (en daardoor minder ervaring hebben met IKB). Daarom is er voor gezorgd dat de drie groepen (zogenoemde strata) voldoende zijn vertegenwoordigd in de steekproef. Twee groepen (horizontaal toezicht en herkomst MKB) zijn doelbewust oververtegenwoordigd in de steekproef omdat aselechte trekking tot een (te) klein aantal observaties zou leiden.

De steekproef is getrokken door Domein Onderzoek. De klantcoördinatoren hebben van de geselecteerde organisaties de NAW-gegevens en de naam en het e-mailadres van de contactpersoon van de grote organisatie aan Domein Onderzoek aangeleverd. Zesenvertig posten in de steekproef (13%) zijn vervangen. Redenen voor de vervanging waren bijvoorbeeld faillissement, lopende of onlangs afgeronde boekenonderzoeken, fraudesignalen en/of recente of lopende structuurwijzigingen. De vervangende posten zijn door Domein Onderzoek aselekt getrokken in hetzelfde stratum als de te vervangen post. De steekproef van 350 grote organisaties is als volgt samengesteld:

- 95 grote organisaties uit de deelpopulatie van grote organisaties met een individueel convenant horizontaal toezicht
- 76 grote organisaties uit de deelpopulatie van grote organisaties die tot 2012 waren aangemerkt als MKB-onderneming
- 179 grote organisaties uit de rest van de populatie grote organisaties

Tabel 3.1: Stratificatie en weging

	Populatie		Steekproef		Wegingsfactor	Gewogen data	
Met individueel convenant	1.538	18.1%	95	27.1%	0.67	63	18.1%
Instream vanuit MKB in 2013	907	10.7%	76	21.7%	0.49	37	10.7%
Rest	6.034	71.2%	179	51.1%	1.39	249	71.2%
<b>Totaal</b>	<b>8.479</b>	<b>100%</b>	<b>350</b>	<b>100%</b>		<b>350</b>	<b>100%</b>

In de steekproef zijn relatief meer posten getrokken uit het eerste en tweede stratum. Door deze samenstelling van de steekproef is deze niet zonder meer representatief voor de totale populatie. Om toch uitspraken te doen die representatief zijn, zijn de data gewogen naar de verhouding zoals die in de populatie geldt. De representativiteit is gecontroleerd door de gewogen steekproef op de volgende achtergrondkenmerken te vergelijken met de onderzoekspopulatie: profit/not-for-profit, sector, omzet 2012, WOLB-som<sup>35</sup> en het aantal fiscale entiteiten betrokken in inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, loonheffing en/of omzetbelasting. Uit analyse van de achtergrondkenmerken blijken de grote organisaties waarvan de contactpersonen de enquête hebben ingevuld representatief te zijn voor de populatie (zie Bijlage A). Wel blijken not-for-profit-organisaties in geringe mate oververtegenwoordigd onder de respondenten. Hoewel het verschil beperkt is (22% onder de respondenten tegenover 17% in de steekproefpopulatie), is er in de analyses rekening mee gehouden.

## 3.2. De Enquêtes

Over en van de 350 geselecteerde grote organisaties zijn gegevens verzameld met twee enquêtes; één bij de klantcoördinator (KC) en één bij de contactpersoon voor belastingzaken werkzaam bij de grote organisatie. Achtergrondkenmerken van de organisaties zijn toegevoegd vanuit de systemen van de Belastingdienst.

Het veldwerk voor de enquêtes en het koppelen van data met achtergrondkenmerken is uitbesteed aan een onafhankelijk onderzoeksbureau, Veldkamp Marktonderzoek BV (hierna 'Veldkamp').<sup>36</sup> Door de inzet van een onafhankelijk onderzoeksbureau is de anonimiteit van de respondenten gewaarborgd. De enquêteresultaten zijn niet te herleiden naar individuele respondenten. De vertrouwelijke behandeling van de enquêtegegevens door het onderzoeksbureau, is geborgd door een geheimhoudingsverplichting in het contract met dit onderzoeksbureau.<sup>37</sup>

### Methode enquête voor de grote organisaties

In IKB heeft de Belastingdienst, via de klantcoördinator of het behandelteam, een vast contactpersoon binnen een grote organisatie. Dit is de voor fiscaliteit verantwoordelijke functionaris - zoals het hoofd fiscale zaken, de CFO, de controller, etc. - en daarmee de wat betreft fiscale aangelegenheden best geïnformeerde persoon binnen de organisatie. De enquête voor de grote organisaties is afgenomen onder de bij de klantcoördinator bekende contactpersoon. De contactpersonen zijn over de achtergrond en uitvoering van het onderzoek telefonisch geïnformeerd door de klantcoördinator en schriftelijk door de landelijk directeur Belastingdienst onderdeel Grote ondernemingen. Veldkamp heeft de uitnodigingen voor de internetenquête per e-mail gestuurd aan de 350 contactpersonen. Tweemaal heeft Veldkamp ter herinnering een e-mail verstuurd aan alle contactpersonen die op dat

---

<sup>35</sup> WOLB-som is de som van de in één jaar afgedragen bedragen voor winstbelasting, omzetbelasting en loonheffingen.

<sup>36</sup> Veldkamp Marktonderzoek BV is een zusterorganisatie van TNS-Nipo

<sup>37</sup> Ten eerste is het onderzoeksbureau gebonden aan professionele standaarden voor het uitvoeren van dit soort onderzoek. Deze professionele standaarden zijn in de communicatie met de geënquêteerden als volgt verwoord: *Veldkamp werkt volgens de regels en gedragscode van de Marktonderzoeksassociatie (MOA) en Esomar. De gegevens die u verstrekt zijn strikt vertrouwelijk, worden uitsluitend gebruikt ten behoeve van dit onderzoek en zijn door de Belastingdienst niet in verband te brengen met individuele personen of organisaties. Wij mogen geen gegevens beschikbaar stellen die terug te leiden zijn naar individuele organisaties.* Ten tweede wordt de opdracht door het onderzoeksbureau uitgevoerd onder de ARVODI-voorwaarden (Algemene Rijksvoorwaarden voor het verstrekken van opdrachten tot het verrichten van diensten, besluit van 26 maart 2014, nr. 3132081, Staatscourant 2014 nr. 9523 4 april 2014). Artikel 13 van deze voorwaarden bevat een geheimhoudingsclausule. Ten derde is het onderzoeksbureau en zijn medewerkers, door hun betrokkenheid in het onderzoek, gebonden aan de wettelijke geheimhoudingsplicht van artikel 67 AWR. Tot slot heeft het onderzoeksbureau op verzoek van de leiding van de Belastingdienst, voor alle bij het onderzoek betrokken medewerkers een geheimhoudingsverplichting op zich genomen door het ondertekenen van een Verklaring Geheimhoudingsverplichting.

moment de enquête nog niet hadden ingevuld. Ook zijn alle 350 contactpersonen door de klantcoördinator gebeld om hen te bedanken voor de deelname en in het geval nog niet was deelgenomen hen te verzoeken alsnog deel te nemen.<sup>38</sup> Op 9 juli 2014 is de enquête gesloten. Uiteindelijk hebben 271 van de 350 (=77%) contactpersonen deelgenomen aan de enquête.

De enquête onder de contactpersonen van de grote organisaties bestond uit drie delen. Het eerste deel vroeg naar achtergrondkenmerken van de grote organisatie. In het tweede deel is de respondenten een groot aantal stellingen voorgelegd over de grote organisatie, de Belastingdienst, de relatie met de Belastingdienst, de fiscaliteit en compliance. Het derde deel van de enquête vroeg naar een aantal achtergrondkenmerken van de contactpersoon.

De conceptvragenlijst is door Veldkamp getest onder 52 leden van het ondernemerspanel van Veldkamp/TNS-Nipo. Daarbij ging het vooral over eenduidigheid en begrijpelijkheid van de vragen en stellingen. De uitkomsten van deze test hebben geleid tot enkele aanpassingen in de enquête. De contactpersoon kon de enquête via het internet invullen. De invulduur van de enquête voor de organisaties is vastgesteld op maximaal 30 minuten. De enquête bestond voornamelijk uit gesloten vragen, met twee of drie open vragen.

### *Achtergrondkenmerken van de grote organisatie*

In de enquête zijn aan de contactpersonen van de grote organisaties diverse algemene vragen over hun organisatie gesteld. Deze paragraaf geeft een overzicht van de belangrijkste achtergrondkenmerken van de grote organisaties in de populatie. De gepresenteerde cijfers betreffen de gewogen data, zodat de cijfers representatief zijn voor de populatie grote organisaties op een geringe oververtegenwoordiging van not-for-profit-organisaties na (zie Bijlage A).

#### Type organisatie

Ruim een op de vijf (22%) grote organisaties is een not-for-profit-organisatie. In de overige gevallen (78%) is sprake van een profit-organisatie.

#### Aantal werknemers

Circa een derde (35%) van de grote organisaties heeft minder dan honderd personeelsleden in loondienst. Ruim één vijfde deel (22%) heeft minimaal vijfhonderd personeelsleden in Nederland in loondienst.

Tabel 3.2

<i>Aantal personeelsleden in Nederland in loondienst</i>	
Minder dan 100	34.6%
100-249	30.0%
250-499	13.1%
500 of meer	22.4%

<sup>38</sup> Omdat de enquête anoniem is afgenomen, was (en is) het bij de klantcoördinator niet bekend of de contactpersoon de enquête heeft ingevuld. De klantcoördinatoren diende in het telefoongesprek een vast script te volgen. In het script is opgenomen dat zij direct bij de contactpersoon duidelijk moesten maken dat zij niet over informatie inzake de deelname beschikten. Overigens is het niet uitgesloten dat de contactpersoon de klantcoördinator hierover heeft geïnformeerd.

### Omzet 2014

Minder dan een tiende deel (8%) van de grote organisaties had in 2014 een omzet van minder dan 10 miljoen Euro's. Bij het overgrote deel van de organisaties (80%) lag deze omzet tussen de 10 en 200 miljoen Euro's, terwijl 11% van de grote organisaties in 2014 een omzet van minimaal 200 miljoen Euro's had.

Tabel 3.3

<i>Omzet 2014 in Euro's</i>	
Minder dan 10 miljoen	8.3%
10 - 25 miljoen	27.1%
25 - 50 miljoen	27.9%
50 - 200 miljoen	25.3%
200 miljoen of meer	11.4%

Omzet hangt sterk samen met het aantal werknemers van de organisatie; naarmate de omzet hoger is, is ook het aantal werknemers groter.<sup>39</sup>

### Aantal vestigingen

Circa de helft van de grote organisaties heeft één fysieke vestiging in Nederland. Daarnaast blijkt ruim één vijfde (21%) deel van de grote organisaties 6 of meer fysieke vestigingen in Nederland te hebben.

Tabel 3.4

<i>Aantal vestigingen in Nederland</i>	
1 vestiging	47.2%
2 vestigingen	12.1%
3 vestigingen	9.4%
4 of 5 vestigingen	10.2%
6 vestigingen of meer	21.0%

Het aantal vestigingen in Nederland is gerelateerd aan zowel de omzet als het aantal werknemers van de organisatie.<sup>40</sup> Omzet en aantal werknemers nemen toe naarmate een organisatie meer vestigingen heeft in Nederland.

### Corporate Governance

Van de grote organisaties geeft 60% aan onderworpen te zijn aan Nederlandse en/of internationale Corporate Governance-regels.

<sup>39</sup> De correlatie tussen omzet en aantal werknemers is .53 ( $p < .001$ ).

<sup>40</sup> De correlatie tussen het aantal vestigingen en de omzet is .27 ( $p < .001$ ) en tussen het aantal vestigingen en het aantal werknemers van de organisatie is .51 ( $p < .001$ ).

## *Achtergrondkenmerken van de contactpersoon van de grote organisatie*

### Verdeling vrouwen en mannen

Van de contactpersonen van de grote organisaties is 17% vrouw.

Tabel 3.5

<i>Verdeling vrouwen en mannen</i>	
Man	82.8%
Vrouw	17.2%

### Leeftijd

Bijna de helft (44%) van de contactpersonen is tussen de 40 en 51 jaar oud. Ruim een derde (37%) van de contactpersonen is ouder dan 50.

Tabel 3.6

<i>Leeftijd</i>	
30 t/m 40 jaar	19.1%
41 t/m 50 jaar	44.0%
51 t/m 60 jaar	31.6%
ouder dan 60 jaar	5.2%

### Opleiding

De overgrote meerderheid (85%) van de contactpersonen is hoog geschoold op HBO (50%) of universitair niveau (35%).

Tabel 3.7

<i>Opleiding</i>	
MAVO, MMS, MULO, ULO, VMBO-TL	1.6%
Middelbaar beroepsonderwijs (MBO, MEAO, e.d.)	9.4%
HAVO, VWO (HBS)	4.4%
HBO, WO-bachelor (Hogeschool, HEAO, e.d.)	49.5%
WO-doctoraal of Master	35.1%



### Functie van de contactpersoon van de grote organisatie

Twee derde van de contactpersonen vervult een financiële functie binnen de grote organisaties, als financieel directeur (24%), controller (34%) of administrateur (7%). Bij een kleine minderheid (7%) van de organisaties is een fiscalist (tax manager/hoofd fiscale zaken) de contactpersoon voor de Belastingdienst.

Tabel 3.8

<i>Functie binnen de organisatie</i>	
Directeur/eigenaar	6.7%
Financieel directeur	24.4%
Controller	34.3%
Tax Manager/Hoofd Fiscale Zaken	6.7%
Boekhouder/administrateur	7.3%
Diversen	20.5%

### Aantal jaren ervaring in de huidige functie

Van de contactpersonen heeft 41% minder dan 6 jaar ervaring in de huidige functie bij de grote organisatie. Een derde van de contactpersonen heeft meer dan 10 jaar ervaring.

Tabel 3.9

<i>Aantal jaar werkzaam in huidige functie bij de organisatie</i>	
0 t/m 5 jaar	40.8%
6 t/m 10 jaar	28.6%
11 t/m 15 jaar	13.5%
16 t/m 20 jaar	6.2%
langer dan 20 jaar	10.7%

Mannen zijn gemiddeld iets ouder ( $M = 48.4$  jaar) dan vrouwen ( $M = 45.2$  jaar) maar zijn even lang werkzaam in hun huidige functie. Leeftijd en aantal jaren werkzaam in huidige functie hangen samen<sup>41</sup>; naarmate men ouder is, is men ook al langer in de huidige functie werkzaam. Respondenten in de hoogste opleidingscategorieën zijn jonger en minder lang werkzaam in hun huidige functie dan de respondenten in de lagere opleidingscategorieën. Ter illustratie: respondenten met een WO-diploma zijn gemiddeld 45.3 jaar oud en 6.7 jaar werkzaam in hun huidige functie, terwijl dat bij de respondenten met MAVO niveau als hoogste opleiding respectievelijk 60 en 29 jaar is.

<sup>41</sup> De correlatie tussen leeftijd en aantal jaren werkzaam in de huidige functie is .48 ( $p < .001$ ).

### **Methode voor de enquête voor de klantcoördinatoren**

De enquête onder de klantcoördinatoren van de grote organisaties bestond uit twee delen. Het eerste deel vroeg naar achtergrondkenmerken van de klantcoördinator en zijn of haar algemene percepties van grote organisaties en het toezicht van Belastingdienst/Grote ondernemingen. In het tweede deel werd de klantcoördinatoren een groot aantal stellingen voorgelegd over de grote organisatie in de steekproef waar hij/zij op het moment van invullen van de enquête de klantcoördinator was. Een groot aantal van de stellingen kwam overeen met de stellingen in de enquête onder de contactpersonen van de grote organisaties.

De door Veldkamp geprogrammeerde testversie van deze enquête is getest door 13 klantcoördinatoren die op basis van twee criteria zijn geselecteerd: 1) met de testpersonen dienden de vijf bestuurlijke verbanden (regio's) van Belastingdienst/Grote ondernemingen in gelijke mate vertegenwoordigd te zijn en 2) de testpersonen dienden niet in het onderzoek zelf betrokken te zijn. De uitkomsten van deze test hebben geleid tot enkele aanpassingen in de enquête. De klantcoördinator kon de enquête via het internet invullen. De invulduur van de enquête voor de klantcoördinatoren was vastgesteld op maximaal 30 minuten. De enquête bezat een voornamelijk gesloten karakter, met ruimte voor circa twee à drie open vragen.

De klantcoördinatoren zijn op centrale bijeenkomsten geïnformeerd over het doel, de achtergrond en de uitvoering van het onderzoek en de rol van de enquête voor de klantcoördinatoren daarin. De uitnodiging om deel te nemen aan de enquête is door Veldkamp per e-mail verzonden. Veldkamp heeft tweemaal ter herinnering een e-mail gestuurd aan alle klantcoördinatoren die op dat moment de enquête nog niet hadden ingevuld. Op 9 juli 2014 is de enquête gesloten. Uiteindelijk hebben 215 van de 219 (=98%) klantcoördinatoren aan de enquête deelgenomen. Daarmee hebben de klantcoördinatoren de vragen beantwoord over 345 van de 350 grote organisaties. Er is geen controle op selectieve non-respons uitgevoerd omdat de kans daarop nihil is door de hoge respons.

### **Achtergrondkenmerken van de klantcoördinatoren**

In de enquête is aan de klantcoördinatoren een aantal algemene vragen over hun achtergrond gesteld. Hieronder volgt, op basis van de antwoorden van de 215 klantcoördinatoren die de enquête(s) hebben ingevuld, een beschrijving van de achtergrondkenmerken van de klantcoördinatoren van grote organisaties in de steekproef.

#### **Verdeling vrouwen en mannen**

Van alle klantcoördinatoren is nog geen 30% vrouw.

*Tabel 3.10*

<i>Verdeling vrouwen en mannen</i>	
Man	70.2%
Vrouw	29.8%

### Leeftijd

De helft van de klantcoördinatoren is tussen de 46 en 56 jaar oud. Er zijn geen klantcoördinatoren jonger dan 26 jaar. Een klein deel (5%) van de klantcoördinatoren is ouder dan 26 en jonger dan 36.

Tabel 3.11

<i>Leeftijd</i>	
26-35 jaar	5.1%
36-45 jaar	16.6%
46-55 jaar	49.7%
56-65 jaar	28.3%

### Opleiding

De overgrote meerderheid (87%) van de klantcoördinatoren is hoog geschoold op HBO (46%) of universitair niveau (41%).

Tabel 3.12

<i>Opleiding</i>	
MAVO, MMS, MULO, ULO, VMBO-TL	1.4%
Middelbaar beroepsonderwijs (MBO, MEAO, e.d.)	4.2%
HAVO, VWO (HBS)	7.4%
HBO, WO-bachelor (Hogeschool, HTS, HEAO, e.d.)	45.6%
WO-doctoraal of Master	41.4%

### Aantal jaren ervaring bij de Belastingdienst

De grootste groep klantcoördinatoren (39%) heeft tussen 31 en 40 jaar ervaring bij de Belastingdienst. Een kleine groep (6%) heeft meer dan 40 jaar ervaring en 13% van de klantcoördinatoren heeft tussen de 0 en 10 jaar ervaring.

Tabel 3.13

<i>Aantal jaren bij de Belastingdienst</i>	
0-10 jaar	13.0%
11-20 jaar	17.8%
21-30 jaar	24.2%
31-40 jaar	39.2%
>40 jaar	6.2%

### Aantal jaren ervaring in huidige functie

De overgrote meerderheid (75%) van de klantcoördinatoren heeft tussen de 0 en 10 jaar ervaring als klantcoördinator. Bijna 7% van de klantcoördinatoren heeft meer dan 20 jaar ervaring als klantcoördinator.

Tabel 3.14

<i>Aantal jaren ervaring in de huidige functie</i>	
0-5 jaar	40.9%
6-10 jaar	34.0%
11-20 jaar	18.5%
21-30 jaar	6.2%
>30 jaar	0.5%

### Omvang van het klantpakket van de klantcoördinatoren

Bijna de helft van klantcoördinatoren (45%) heeft een klantpakket van tussen de 16 en 31 grote organisaties. Circa een kwart heeft tussen de 0 en 16 klanten (26%) en ook circa een kwart (24%) heeft tussen de 31 en 46 klanten. Een kleine groep (5%) van de klantcoördinatoren heeft meer dan 45 klanten.

Tabel 3.15

<i>Omvang van het klantenpakket</i>	
0-15 klanten	26.1%
16-30 klanten	45.2%
31-45 klanten	23.8%
46-60 klanten	3.8%
>60 klanten	1.5%

### Het specialisme van de klantcoördinator

Deze vraag geeft inzicht in de professionele achtergrond van de klantcoördinatoren. Bijna de helft (48%) van de klantcoördinatoren heeft een achtergrond in de heffing van directe belastingen (vennootschapsbelasting of inkomensheffingen). Ongeveer een derde (33%) heeft een achtergrond in de controle, waarvan 13% van het totaal als accountant. Een kleine groep (9%) heeft een achtergrond in de heffing omzetbelasting of loonheffingen.

Tabel 3.16

<i>Specialisme van de klantcoördinator</i>	
Vpb of IH heffing	48.4%
OB of LH heffing	9.3%
Accountant	13.0%
Controle (OB, LH, IH of Vpb)	19.5%
Diversen	9.8%

### Aantal jaren klantcoördinator van een klant

Deze vraag geeft inzicht in het aantal jaren dat de klantcoördinatoren een grote organisatie in behandeling heeft. Meer dan de helft (54%) van de grote organisaties in de steekproef worden korter dan 3 jaar door dezelfde klantcoördinator behandeld. Ongeveer 18% van de grote organisaties in de steekproef wordt langer dan 6 jaar door dezelfde klantcoördinatoren behandeld, waarbij bijna 5% langer dan 10 jaar.

Tabel 3.17

<i>Aantal jaren klantcoördinator van een organisatie</i>	
korter dan een jaar	10.4%
1 jaar	28.1%
2 jaar	15.4%
3 jaar	11.3%
4 jaar	7.2%
5 jaar	9.6%
6 tot 9 jaar	13.3%
10 jaar of langer	4.6%

De mannelijke klantcoördinatoren zijn gemiddeld ouder dan hun vrouwelijke collega's (gemiddelde leeftijd is respectievelijk 52.4 en 46.3 jaren) en zijn ook al wat langer werkzaam bij de Belastingdienst en in hun huidige functie.

## 4. Onderzoek naar de werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie

### 4.1. Inleiding

Dit deel van het onderzoek geeft antwoord op onderzoeksvraag 1 en 2. De volgende deelvragen zijn hiervoor geformuleerd:

1. Wat is de invloed van de door de grote organisaties en klantcoördinatoren ervaren werkrelatie op de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?
  - a. Hoe hangen transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie met elkaar samen?
  - b. In hoeverre hangen transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie samen met achtergrondkenmerken van organisaties?
  - c. In hoeverre verklaren achtergrondkenmerken van organisaties, de ervaren werkrelatie en ervaring met IKB de verschillen in transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?
2. Welke factoren in het handelen van de Belastingdienst/Grote ondernemingen bepalen de door de organisatie ervaren werkrelatie?
  - a. In hoeverre verklaart de ervaren interactie met de Belastingdienst verschillen in de werkrelatie?

Voor de beantwoording van deze onderzoeksvragen is gebruik gemaakt van de data van twee enquêtes, één onder de fiscale contactpersonen van 350 grote organisaties en één onder de klantcoördinatoren van deze grote organisaties bij de Belastingdienst. Het onderzoek beoogt uitspraken te doen over grote organisaties die meedoen aan horizontaal toezicht, grote organisaties die daar niet aan meedoen en grote organisaties die in 2013 vanuit Belastingdienst/MKB zijn toegevoegd aan Belastingdienst/Grote ondernemingen. Deze laatste groep heeft mogelijk minder ervaring met IKB en is daarom interessant om afzonderlijk te beschouwen. Het onderzoek is zodanig ingericht dat de drie groepen (zogenoemde strata) die ervaring met IKB weergeven, voldoende zijn vertegenwoordigd in de steekproef. De ervaring met IKB geeft derhalve enerzijds de mate (duur) van ervaring en anderzijds de vorm (wel of geen convenant) van ervaring weer. De enquêtes zijn in juni 2014 afgenomen.

In de enquêtes voor de grote organisaties en de klantcoördinatoren zijn de werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie gemeten door de respondent stellingen voor te leggen, waarop zij konden reageren door een score te geven op een zevenpuntschaal, 1 (helemaal mee oneens) t/m 7 (helemaal eens). De scores brengen de perceptie van de respondent van de toepasselijkheid van de stelling tot uitdrukking.

Door twee verschillende doelgroepen te enquêteren is met twee onderzoeken data verzameld over de werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. De twee databestanden zijn wel op het niveau van de organisatie aan elkaar gekoppeld, maar worden hier om verschillende statistische en methodologische redenen niet statistisch met elkaar in verband gebracht. In dit hoofdstuk worden de enquêtes dus afzonderlijk van elkaar besproken.

De resultaten worden gerapporteerd in de drie hiernavolgende paragrafen. Paragraaf 4.2 geeft de resultaten van de enquêtes bij de contactpersonen van de grote organisaties. Paragraaf 4.3 doet hetzelfde voor de enquêtes onder de klantcoördinatoren. De paragrafen hebben een gelijke opbouw.

Na de beschrijving van hoe de factoren in de enquêtes zijn gemeten volgt de beschrijving van de resultaten van de statistische analyse van de data. De beschrijving van de resultaten kan door de gebruikte statistische terminologie voor de lezer minder toegankelijk zijn. Indien daar sprake van is kan overwogen worden eerst de paragraaf 4.4 te lezen. Deze paragraaf brengt de bevindingen en conclusies uit de paragrafen 4.2 en 4.3 per aanvullende onderzoeksvraag samen. In de afsluitende paragraaf 4.5 volgt het antwoord op de twee centrale onderzoeksvragen en een discussie.

## 4.2 Het onderzoek onder de contactpersonen van de grote organisaties

### Hoe zijn transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie gemeten?

#### Transparantie

Transparantie is gemeten met drie stellingen. De stellingen en de verdeling van de antwoorden van de grote organisaties zijn opgenomen in tabel 4.1.

Tabel 4.1

Transparantie	(Helemaal) mee oneens	Neutraal	(Helemaal) mee eens
Mijn organisatie deelt actief haar fiscale strategie met de Belastingdienst	30.2%	22.8%	47.0%
Mijn organisatie deelt met de Belastingdienst actief alle relevante fiscale risico's.	27.2%	25.7%	47.1%
Mijn organisatie deelt met de Belastingdienst actief de bevindingen uit de eigen monitoring van de interne beheersing.	43.0%	19.2%	37.8%

Bijna de helft (47%) van de grote organisaties zegt haar fiscale strategie en alle relevante fiscale risico's actief te delen met de Belastingdienst. Een kleiner deel (38%) zegt dit ook voor de bevindingen uit de eigen monitoring te doen. Een grotere groep (43%) zegt deze bevindingen niet actief met de Belastingdienst te delen.

Deze drie aan de grote organisaties voorgelegde stellingen over transparantie vormen een betrouwbare schaal (Cronbach's alpha is .91)<sup>42</sup>. Voor de vervolganalyses worden de antwoorden dan ook samengenomen tot één overall-score. We berekenen daarvoor het (ongewogen) gemiddelde van de antwoorden op de drie stellingen.

#### Fiscale Beheersing

##### Inleiding

Op basis van de definitie van COSO (1992) en de daarin benoemde componenten van interne beheersing zijn stellingen in de enquête opgenomen, die na analyse van de enquêteresultaten zijn te herleiden tot de volgende vier factoren:

- Strategie en Doelstellingen

<sup>42</sup> Cronbach's alpha is een manier om de betrouwbaarheid van een meetinstrument vast te stellen. Dit wordt getoetst op basis van de onderlinge correlatie van de verschillende items, de stellingen. De waarde van Cronbach's alpha ligt tussen 0 en 1 met 0.70 als ondergrens voor een acceptabel niveau van Cronbach's Alpha. Als de onderlinge samenhang tussen items voldoende groot is, mogen de items samengevoegd worden tot een schaal. ([http://www.spsshandboek.nl/cronbachs\\_alpha/](http://www.spsshandboek.nl/cronbachs_alpha/))

- Processen
- Prestatie-indicatoren
- Medewerkers

### Fiscale Beheersing: Strategie en Doelstellingen

Fiscale Beheersing: Strategie en Doelstellingen is gemeten met zes stellingen. De stellingen en de verdeling van de antwoorden van de grote organisaties zijn opgenomen in Tabel 4.2.

Tabel 4.2

<i>Fiscale beheersing: Strategie en doelstellingen</i>	(Helemaal) mee oneens	Neutraal	Helemaal mee eens
In mijn organisatie is de fiscale strategie helder	5.4%	15.0%	79.6%
In mijn organisatie zijn de fiscale doelstellingen helder	9.4%	20.3%	71.3%
In mijn organisatie zijn de fiscale doelstellingen realistisch	8.9%	20.1%	71.0%
In mijn organisatie draagt de fiscale strategie bij aan de naleving van fiscale wetten en regelgeving	12.3%	17.8%	69.9%
In mijn organisatie is helder welke fiscale risico's wij lopen	8.2%	19.9%	71.9%
In mijn organisatie is helder welke risico's moeten worden voorkomen	6.7%	14.1%	79.2%

Ruim 70% van de grote organisaties zegt dat de fiscale strategie helder is (79.6%) en doelstellingen helder (71.3%) en realistisch (71%) zijn. Bijna 70% (69.9%) van de grote organisaties zegt dat de fiscale strategie bijdraagt aan de naleving van fiscale wet- en regelgeving. Ruim 70% van de grote organisaties zegt dat het helder is welke risico's er worden gelopen (71.9%) en welke risico's moeten worden voorkomen (79.2%).

Deze zes aan de grote organisaties voorgelegde stellingen over Fiscale Beheersing Strategie en Doelstellingen vormen een betrouwbare schaal (Cronbach's alpha is .90). Voor de vervolganalyses worden de antwoorden dan ook samengenomen tot één overall-score. We berekenen daarvoor het (ongewogen) gemiddelde van de antwoorden op de zes stellingen.



### Fiscale Beheersing: Processen

Fiscale Beheersing: Processen is gemeten met zes stellingen over interne controle en monitoring. De stellingen en de verdeling van de antwoorden van de grote organisaties zijn opgenomen in Tabel 4.3.

Tabel 4.3

<i>Fiscale beheersing: Processen</i>	(Helemaal) mee oneens	Neutraal	(Helemaal) mee eens
In mijn organisatie zijn processen formeel beschreven, bijvoorbeeld in een handboek	31.4%	17.3%	51.3%
In mijn organisatie zijn in procesbeschrijvingen de fiscale risico's opgenomen	51.3%	21.7%	27.0%
In mijn organisatie zijn de (formele) interne controles in de procesbeschrijvingen opgenomen	33.7%	22.9%	43.4%
In mijn organisatie is de monitoring van de interne beheersing vastgelegd in een plan	49.7%	23.2%	27.1%
In mijn organisatie wordt de monitoring van de interne beheersing uitgevoerd door een aparte interne controle afdeling of de Interne Accountant	59.8%	14.8%	25.4%

Meer dan de helft (51%) van de grote organisaties zegt dat de processen formeel zijn beschreven in een handboek. Een gelijk deel van de grote organisaties zegt dat fiscale risico's niet in de procesbeschrijvingen zijn opgenomen. Formele interne controles zijn volgens 43% van de grote organisaties wel in de procesbeschrijvingen opgenomen, 34% zegt dat dit niet het geval is. De helft (49,7%) van de grote organisaties zegt dat de monitoring niet vastligt in een plan. Bij 25% van de responderende organisaties wordt de monitoring uitgevoerd door een afzonderlijke interne controle afdeling of de interne accountant.

Deze vijf aan de grote organisaties voorgelegde stellingen over Fiscale Beheersing Processen vormen een betrouwbare schaal (Cronbach's alpha is .86). Voor de vervolganalyses worden de antwoorden dan ook samengenomen tot één overall-score. We berekenen daarvoor het (ongewogen) gemiddelde van de antwoorden op de vijf stellingen.

### Fiscale Beheersing: Prestatie-indicatoren

Fiscale Beheersing: Prestatie-indicatoren is gemeten met drie stellingen. De stellingen en de verdeling van de antwoorden van de grote organisaties zijn opgenomen in Tabel 4.4.

Tabel 4.4

<i>Fiscale beheersing: Prestatie indicatoren</i>	(Helemaal) mee oneens	Neutraal	(Helemaal) mee eens
In mijn organisatie zijn uit de fiscale doelstellingen fiscale prestatie-indicatoren afgeleid	50.3%	24.9%	24.8%
In mijn organisatie zijn de fiscale prestatie-indicatoren helder	45.0%	24.0%	31.0%
In mijn organisatie wordt over de realisatie van de fiscale doelstellingen periodiek aan het bestuur van de organisatie gerapporteerd	40.9%	22.3%	36.8%

De helft (50%) van de grote organisaties zegt dat de fiscale prestatie-indicatoren niet zijn afgeleid uit de fiscale doelstellingen. Iets minder dan de helft (45%) zegt dat de fiscale prestatie-indicatoren niet helder zijn. Over de realisatie van de fiscale doelstellingen wordt, volgens de grote organisaties, ongeveer evenveel wel (37%) als niet (41%) aan het bestuur van de organisatie gerapporteerd.

Deze drie aan de grote organisaties voorgelegde stellingen over Fiscale Beheersing Prestatie-indicatoren vormen een betrouwbare schaal (Cronbach's alpha is .89). Voor de vervolganalyses worden de antwoorden dan ook samengenomen tot één overall-score. We berekenen daarvoor het (ongewogen) gemiddelde van de antwoorden op de drie stellingen.

#### Fiscale Beheersing: Medewerkers

Fiscale Beheersing: Medewerkers is gemeten met drie stellingen. De stellingen en de verdeling van de antwoorden van de grote organisaties zijn opgenomen in Tabel 4.5.

Tabel 4.5

<i>Fiscale beheersing: Medewerkers</i>	(Helemaal) mee oneens	Neutraal	(Helemaal) mee eens
In mijn organisatie zijn de taken en bevoegdheden voor fiscale medewerkers helder	14.3%	20.0%	65.7%
In mijn organisatie zijn de medewerkers met fiscale taken competent voor deze taken	6.0%	10.4%	83.6%
In mijn organisatie investeren wij in scholing en opleiding om de kennis van fiscale medewerkers actueel te houden	20.3%	18.2%	61.5%

De meerderheid van de grote organisaties is van mening dat de taken en bevoegdheden voor fiscale medewerkers helder zijn (66%) en dat er in scholing en opleiding van fiscale medewerkers wordt geïnvesteerd (62%). De overgrote meerderheid (80%) van de grote organisaties is van mening dat de fiscale medewerkers competent zijn voor hun taken.

Deze drie aan de grote organisaties voorgelegde stellingen over Fiscale Beheersing Medewerkers vormen een betrouwbare schaal (Cronbach's alpha is .79). Voor de vervolganalyses worden de antwoorden dan ook samengenomen tot één overall-score. We berekenen daarvoor het (ongewogen) gemiddelde van de antwoorden op de drie stellingen.

### Fiscale Strategie

Fiscale Strategie is gemeten met twee stellingen. Ten eerste is gevraagd naar de mate waarin de organisatie de grenzen van de fiscale wetgeving opzoekt. Dit sluit aan bij wetenschappelijk onderzoek naar de mate van 'fiscale agressiviteit'. Ten tweede is de mate waarin de organisatie gebruik maakt van risicovolle fiscale constructies uitgevraagd. Dit sluit aan bij wetenschappelijk onderzoek naar de mate van belastingontwijking. De stellingen en de verdeling van de antwoorden van de grote organisaties zijn opgenomen in Tabel 4.6.

Tabel 4.6

<i>Fiscale strategie</i>	(Helemaal) mee oneens	Neutraal	(Helemaal) mee eens
Mijn organisatie zoekt de grenzen van de fiscale wetgeving op.	61.6%	19.7%	18.7%
Mijn organisatie maakt gebruik van risicovolle fiscale constructies.	94.8%	3.9%	1.3%

De meerderheid (62%) van de grote organisaties geeft aan dat hun organisatie niet bezig is de grenzen van de fiscale wetgeving op te zoeken. Bijna alle grote organisaties (95%) zeggen geen risicovolle fiscale constructies te gebruiken, 4% antwoordt hier neutraal en slechts 1% zegt wel gebruik te maken van risicovolle fiscale constructies.

De samenhang tussen beide vragen over fiscale strategie was niet voldoende om ze samen te nemen tot één overall-score. We analyseren ze daarom apart. Het item "Mijn organisatie zoekt de grenzen van de fiscale wetgeving op" wordt gebruikt als een maat voor *fiscale agressiviteit*. Het item "Mijn organisatie maakt gebruik van risicovolle fiscale constructies" wordt gebruikt als maat voor de fiscale strategie *belasting ontwijking*.

### Werkrelatie

Werkrelatie is gemeten met vijf stellingen. De stellingen en de verdeling van de antwoorden van de grote organisaties zijn opgenomen in Tabel 4.7.

Tabel 4.7

<i>Werkrelatie</i>	(Helemaal) mee oneens	Neutraal	(Helemaal) mee eens
De Belastingdienst en mijn organisatie proberen zoveel mogelijk samen te werken.	7.7%	21.7%	70.6%
De Belastingdienst investeert in de relatie met mijn organisatie.	16.1%	21.3%	62.6%
Mijn organisatie investeert in de relatie met de Belastingdienst.	13.6%	20.0%	66.4%
De omgang tussen de Belastingdienst en mijn organisatie laat veel te wensen over.*	82.8%	12.8%	4.4%
De Belastingdienst en mijn organisatie respecteren elkaar.	1.5%	12.2%	86.2%

\* De antwoorden op dit item zijn omgecodeerd, zodat de items samengevoegd kunnen worden in een schaal.

De meerderheid (71%) van de grote organisaties zegt zoveel mogelijk met de Belastingdienst samen te werken. Ongeveer twee derde van de grote organisaties is van mening dat de Belastingdienst

investeert in de relatie (63%) en zegt dit zelf ook te doen (66%). De overgrote meerderheid van de grote organisaties zegt dat de omgang met de Belastingdienst niet veel te wensen overlaat (82%) en dat de Belastingdienst en de organisatie elkaar respecteren (86%).

Deze vijf aan de grote organisaties voorgelegde stellingen over de Werkrelatie vormen een betrouwbare schaal (Cronbach's alpha is .89). Voor de vervolganalyses worden de antwoorden dan ook samengenomen tot één overall-score. We berekenen daarvoor het (ongewogen) gemiddelde van de antwoorden op de vijf stellingen.

## Hoe is de interactie met de Belastingdienst gemeten?

### *Inleiding*

Een belangrijke aanname in IKB is dat de manier van handelen van (medewerkers van) de Belastingdienst en de ervaren procedurele rechtvaardigheid daarvan van invloed is op de werkrelatie. Respect, consistentie, samenwerking en procedurele rechtvaardigheid zijn voor de Belastingdienst de belangrijke aspecten van het handelen.

De interactie met de Belastingdienst is in de enquête onder de grote organisaties gemeten door de bekendheid van klantcoördinator, de tevredenheid over de klantcoördinator, de dienstverlening van de Belastingdienst en de ervaren procedurele rechtvaardigheid.

De volgende paragrafen beschrijven hoe deze factoren zijn gemeten en de verdeling van de antwoorden over de stellingen.

### *Bekendheid klantcoördinator*

De bekendheid van de klantcoördinator bij de grote organisatie is gemeten met de volgende vraag:

*De Belastingdienst werkt bij de grotere organisaties met een zogenaamde klantcoördinator. Kent u de klantcoördinator van uw organisatie bij de Belastingdienst?*

De verdeling van de antwoorden van de grote organisaties zijn opgenomen in Tabel 4.8.

Tabel 4.8

<i>Kent u de klantcoördinator van uw organisatie bij de Belastingdienst?</i>	
Ja	84.2%
Nee	15.8%

Een minderheid (16%) van de contactpersonen van de grote organisatie zegt de klantcoördinator niet te kennen. Van de grote organisaties met een convenant zegt 2.0% van de contactpersonen van de organisatie de klantcoördinator niet kennen. Bij grote organisaties zonder convenant is dit 17.5% en bij de grote organisaties die in 2013 aan het onderdeel Belastingdienst/Grote ondernemingen zijn toegevoegd is dit 27.6%.

### *Tevredenheid over klantcoördinator*

Tevredenheid over de klantcoördinator is gemeten met vijf stellingen. De stellingen en de verdeling van de antwoorden van de grote organisaties zijn opgenomen in Tabel 4.9. De stellingen zijn alleen

voorgelegd aan de contactpersonen van de grote organisaties die de vraag over de bekendheid klantcoördinator met *Ja* hebben beantwoord.

Tabel 4.9

<i>Tevredenheid klantcoördinator</i>	(Zeer) ontevreden	Neutraal	(Zeer) tevreden
Vriendelijkheid	0.9%	3.7%	95.5%
Deskundigheid	1.8%	8.0%	90.3%
Openheid/transparantie	2.1%	8.8%	89.1%
Het nakomen van afspraken	0.5%	7.6%	91.9%
Begrip voor de situatie van de onderneming	2.4%	8.1%	89.4%

Van de grote organisaties die zeggen de klantcoördinator te kennen is de overgrote meerderheid (zeer) tevreden over zijn klantcoördinator.

Deze vijf aan de grote organisaties voorgelegde stellingen over *Tevredenheid Klantcoördinator* vormen een betrouwbare schaal (Cronbach's alpha is .93). Voor de vervolganalyses worden de antwoorden dan ook samengenomen tot één overall-score. We berekenen daarvoor het (ongewogen) gemiddelde van de antwoorden op de vijf stellingen.

### *Dienstverlening*

Dienstverlening is gemeten met vijf stellingen. De stellingen en de verdeling van de antwoorden van de grote organisaties zijn opgenomen in Tabel 4.10.

Tabel 4.10

<i>Dienstverlening</i>	(Helemaal) mee oneens	Neutraal	(Helemaal) mee eens
In het algemeen schiet de dienstverlening van de Belastingdienst tekort.*	66.1%	20.7%	13.2%
De Belastingdienst is meer bezig met organisaties of ondernemingen op fouten te betrappen dan ze te helpen.*	55.1%	27.6%	17.3%
De Belastingdienst doet al het mogelijke om organisaties of ondernemingen van dienst te zijn.	17.9%	37.8%	44.3%
De Belastingdienst is voldoende behulpzaam.	9.1%	18.7%	72.2%
Mijn organisatie is tevreden over de snelheid waarmee de Belastingdienst werkt.	17.7%	21.0%	61.4%

\* De antwoorden op dit item zijn omgecodeerd, zodat de items samengevoegd kunnen worden in een schaal.

Twee derde (66%) van de grote organisaties is het oneens met de stelling dat de dienstverlening van de Belastingdienst tekort schiet. Meer dan de helft (55%) is het oneens met de stelling dat de Belastingdienst meer bezig is met organisaties op fouten te betrappen ze te helpen. Minder dan de helft (44%) zegt dat de Belastingdienst al het mogelijke doet om de organisaties van dienst te zijn. Bijna driekwart van de grote organisaties zegt dat de Belastingdienst voldoende behulpzaam is en drie vijfde (61%) zegt tevreden te zijn over de werksnelheid van de Belastingdienst.

Deze vijf aan de grote organisaties voorgelegde stellingen over Dienstverlening vormen een betrouwbare schaal (Cronbach's alpha is .81). Voor de vervolganalyses worden de antwoorden dan ook samengenomen tot één overall-score. We berekenen daarvoor het (ongewogen) gemiddelde van de antwoorden op de vijf stellingen.

### *Procedurele rechtvaardigheid*

Procedurele Rechtvaardigheid is gemeten met zes stellingen. De stellingen en de verdeling van de antwoorden van de grote organisaties zijn opgenomen in Tabel 4.11.

Tabel 4.11

<i>Procedurele rechtvaardigheid</i>	(Helemaal) mee oneens	Neutraal	(Helemaal) mee eens
De Belastingdienst zorgt ervoor dat hij alle benodigde informatie heeft alvorens een beslissing te nemen.	3.5%	21.6%	74.9%
De Belastingdienst behandelt iedereen gelijk	13.2%	27.0%	59.8%
De Belastingdienst neemt de specifieke omstandigheden van belastingplichtigen in aanmerking bij het nemen van beslissingen	9.1%	28.6%	62.3%
De Belastingdienst werkt nauwkeurig.	9.0%	21.6%	69.4%
Belastingplichtigen die het oneens zijn met de Belastingdienst krijgen de gelegenheid hun standpunt toe te lichten.	4.8%	16.6%	78.6%
De Belastingdienst behandelt belastingplichtigen rechtvaardig.	5.7%	20.0%	74.3%

Driekwart (75%) van de grote organisaties is van mening dat Belastingdienst, alvorens een beslissing te nemen, alle benodigde informatie verzamelt. Drie vijfde (60%) zegt dat de Belastingdienst iedereen gelijk behandelt. Een ongeveer even groot deel (62%) zegt dat de Belastingdienst bij het nemen van beslissingen de specifieke omstandigheden van de belastingplichtigen in aanmerking neemt. Een ruime meerderheid is van mening dat de Belastingdienst nauwkeurig werkt (69%), hoor en wederhoor toepast (79%) en belastingplichtigen rechtvaardig behandelt (74%).

Deze zes aan de grote organisaties voorgelegde stellingen over Procedurele Rechtvaardigheid vormen een betrouwbare schaal (Cronbach's alpha is .88). Voor de vervolganalyses worden de antwoorden dan ook samengenomen tot één overall-score. We berekenen daarvoor het (ongewogen) gemiddelde van de antwoorden op de zes stellingen.

## Analyseresultaten

### Onderzoeksvraag 1.a.:

*Hoe hangen transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie met elkaar samen?*

Nagegaan is wat de onderlinge samenhang is tussen transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie zoals gerapporteerd door de grote organisaties. Daartoe zijn de correlatiecoëfficiënten (of correlaties) tussen de factoren berekend. In de Tabel 4.12 zijn de correlatiecoëfficiënten weergegeven.

De correlatiecoëfficiënt kan een waarde tussen -1 en 1 aannemen. Een negatieve waarde betekent een omgekeerd evenredige samenhang, en een positieve waarde een recht evenredige samenhang. Een grotere waarde van de correlatiecoëfficiënt (positief of negatief) betekent dat de samenhang tussen de factoren sterker is. Als er sprake is van een significante samenhang, dan betekent dat dat een stijging in waarde van de ene factor samengaat met een stijging in waarde van de andere factor (bij een positieve correlatie), of dat een stijging van de één samengaat met een daling van de ander (bij een negatieve correlatie). De correlatiecoëfficiënt geeft de mate en aard van de samenhang weer. Uit de correlatiecoëfficiënt kan echter niets over oorzaak en gevolg worden afgeleid. Een significante correlatie kan een gevolg zijn van een causaal verband tussen twee factoren (bijvoorbeeld tussen inname van calorieën en lichaamsgewicht) maar het kan ook om twee factoren gaan die gelijk opgaan maar elkaar niet oorzakelijk beïnvloeden (zoals lichaamslengte en schoenmaat).

*Tabel 4.12: Correlatiecoëfficiënten tussen de factoren over transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie in de enquête onder grote organisaties.*

	Transparantie	Beheersing Strategie & doelstellingen	Beheersing Processen	Beheersing Prestatie- indicatoren	Beheersing Mede- werkers	Strategie Agressiviteit	Strategie Belasting- ontwijking
<b>Beheersing Strategie &amp; doelstellingen</b>	.31***						
<b>Beheersing Processen</b>	.36***	.36***					
<b>Beheersing Prestatie- indicatoren</b>	.30***	.42***	.43***				
<b>Beheersing Medewerkers</b>	.33***	.61***	.39***	.31***			
<b>Strategie Agressiviteit</b>	.10	.00	.02	.13*	.03		
<b>Strategie Belasting- ontwijking</b>	.03	-.10	.02	.10	-.06	.41***	
<b>Werkrelatie</b>	.53***	.35***	.27***	.19**	.40***	.02	-.04

\*  $p < .05$ ; \*\*  $p < .01$ ; \*\*\*  $p < .001$

### Samenhang binnen onderdelen van fiscale beheersing

De vier onderdelen van fiscale beheersing hangen onderling samen. De correlaties variëren tussen .31 en .61 en zijn alle significant ( $p < .001$ ). Grote organisaties die relatief positief scoren op één onderdeel van fiscale beheersing, scoren ook positief op de andere onderdelen en – omgekeerd – organisaties die relatief laag scoren doen dat over het algemeen op alle onderdelen. De samenhang

tussen de onderdelen medewerkers en strategie en doelstellingen is wat sterker ( $r = .61, p < .001$ ) dan die tussen de andere geoperationaliseerde onderdelen.

#### Samenhang binnen fiscale strategie

Ook de twee onderdelen van de fiscale strategie – de mate van agressiviteit en de gerichtheid op belastingontwijking – hangen onderling positief samen ( $r = .41, p < .001$ ).

#### Samenhang tussen transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie

De transparantie van grote organisaties hangt samen met de vier onderdelen van fiscale beheersing die in de enquête zijn uitgevraagd (coëfficiënten tussen .30 en .36,  $p < .001$ ). Als de transparantie relatief laag is, dan zijn de verschillende onderdelen van fiscale beheersing dat vaak ook. En omgekeerd, als een grote organisatie hoog scoort op fiscale beheersing, dan doet hij dat ook op transparantie. Belastingontwijking en agressiviteit hangen bij grote organisaties niet samen met de mate van transparantie en de fiscale beheersing. Uitzondering vormt de relatie tussen agressiviteit en prestatie-indicatoren ( $r = .13$  met  $p < .05$ ). Een grote organisatie die hoger scoort op belastingontwijking of agressiviteit is dus niet duidelijk meer of minder transparant naar de Belastingdienst en heeft ook niet een hogere (of lagere) mate van fiscale beheersing. Wel is er enige samenhang tussen aandacht voor prestatie-indicatoren in de fiscale beheersing en de mate van agressiviteit in de fiscale strategie.

#### Samenhang van werkrelatie met transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie

De aard van de werkrelatie tussen de Belastingdienst en de grote organisatie hangt sterk samen met de transparantie ( $r = 0.53$  met  $p < .001$ ) en in mindere mate ook met (alle onderdelen van) de fiscale beheersing (correlaties tussen .19 en .40,  $p < .01$ ). Een goede werkrelatie gaat dus vaak samen met veel transparantie en een slechte werkrelatie met weinig transparantie. Opvallend is echter dat werkrelatie en fiscale strategie niet met elkaar samenhangen.

#### *Onderzoeksvraag 1.b.*

*In hoeverre hangen transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie samen met achtergrondkenmerken van organisaties?*

In deze paragraaf is per organisatiekenmerk bekeken of de scores op transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie verschillen. Of de gemiddelde scores van verschillende typen organisaties van elkaar verschillen is statistisch getoetst (met een F-toets). Nagegaan is of de scores verschillen tussen profit- en not-for-profit-organisaties, organisaties met verschillende aantallen vestigingen in Nederland, organisaties met verschillende aantallen werknemers in Nederland, het wel of niet onderworpen zijn aan (inter)nationale governance-regelgeving en tot slot tussen organisaties met verschillende aantallen fiscale nummers.

Hieronder rapporteren we per organisatiekenmerk welke verschillen significant zijn en waar geen verschillen zijn geconstateerd. In Bijlage B Tabel B1 staat een overzicht van de gemiddelden, waarbij is aangegeven welke statistisch significant van elkaar verschillen.

- Not-for-profit-organisaties blijken in strategie te verschillen van profit-organisaties: ze scoren significant lager op agressiviteit en belastingontwijking. Er zijn echter geen verschillen in werkrelatie, transparantie en fiscale beheersing tussen not-for-profit- en profit-organisaties.
- Er zijn geen duidelijke significante verschillen op grond van het aantal vestigingen dat de organisatie in Nederland heeft. De gemiddelde score op de mate waarin de fiscale strategie



gericht is op belastingontwijking verschilt weliswaar met het aantal vestigingen, maar het patroon is onduidelijk.

- Er is geen direct verband tussen het aantal personeelsleden in loondienst in Nederland en de scores op transparantie, fiscale beheersing en belastingontwijking. Er is wel een significant verschil in agressiviteit van de fiscale strategie, waarbij organisaties met tussen de 100 en 249 medewerkers de meest agressieve fiscale strategie hebben en bedrijven met meer dan 500 medewerkers juist het laagst scoren op de agressiviteit van de fiscale strategie.
- Naarmate de omzet hoger is, is het oordeel over de werkrelatie positiever. Een omzet van meer dan 200 miljoen euro gaat gepaard met een hogere score op transparantie. Er is echter geen verband tussen omzet en fiscale beheersing en strategie.
- Grote organisaties die zijn onderworpen aan een Nederlandse en/of internationale governance-code geven een hogere score aan de interne beheersing qua processen dan grote organisaties die dat niet zijn. Er zijn echter geen verschillen in de score op de andere onderdelen van interne beheersing en ook niet in werkrelatie, transparantie en fiscale strategie tussen organisaties die wel of niet zijn onderworpen aan corporate governance-regelgeving.
- Afhankelijk van het aantal fiscale nummers van een grote organisatie zijn er geen verschillen in de gemiddelde score op transparantie, fiscale beheersing en agressiviteit. Wel is er een significant verschil in het gemiddelde van gerichtheid op belastingontwijking tussen organisaties met minder dan vier fiscale nummers, die het laagst scoren op belastingontwijking, en organisaties met meer dan 31 fiscale nummers, die het hoogst scoren op belastingontwijking.

Samenvattend blijkt bij elk onderzocht organisatiekenmerk een verschil in de score op één of twee van de onderzochte factoren. Er zijn geen kenmerken die bij meer dan twee factoren een significant verschil maken. De verschillen die zijn gevonden zijn ook niet allemaal even groot. Al met al is de invloed van de individuele organisatiekenmerken op werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie beperkt.

In het tweede deel van deze paragraaf wordt beschreven in welke mate organisatiekenmerken en de werkrelatie verschillen verklaren in transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. Daartoe zijn regressieanalyses gedaan met transparantie, de onderdelen van de fiscale beheersing en fiscale strategie als afhankelijke variabelen. De verklarende – of onafhankelijke – variabelen zijn in twee stappen in de regressieanalyse ingevoerd. Allereerst wordt nagegaan in hoeverre de organisatiekenmerken de verschillen in de factoren verklaren. In de tweede stap wordt de werkrelatie aan de regressievergelijking toegevoegd om na te gaan of ook de werkrelatie (boven de organisatiekenmerken) verklarende waarde heeft voor de factoren. Tabel 4.13 geeft de resultaten weer van de regressieanalyses op transparantie, beheersing en strategie. In de tabel staan gestandaardiseerde regressie-coëfficiënten (of Beta's, in de tekst aangeduid met "β") weergegeven; deze geven de richting en relatieve invloed (ten opzichte van andere variabelen) aan die een variabele heeft op de onderzochte factor.<sup>43</sup> Op de onderste regel (*adj. R<sup>2</sup>*) staat vermeld hoe goed elk model in staat

---

<sup>43</sup> Een gestandaardiseerde regressiecoëfficiënt kan net als een correlatiecoëfficiënt een waarde tussen -1 en 1 aannemen. Een negatieve waarde betekent een omgekeerd evenredige samenhang, een positieve waarde een recht evenredige samenhang. Anders dan bij een correlatie-coëfficiënt, is bij een regressie-coëfficiënt rekening gehouden met alle andere relaties tussen de variabelen.

is om verschillen in scores op de afhankelijke variabele te verklaren, uitgedrukt in een waarde tussen de 0 en de 1. Een hogere waarde van deze adj.  $R^2$  betekent dat de in het model opgenomen variabelen beter in staat zijn de verschillen in scores te verklaren.

Uit de regressieanalyses blijkt dat de organisatiekenmerken maar weinig verklarende waarde hebben voor de mate van transparantie en (onderdelen van) fiscale beheersing. Alleen bij het onderdeel processen van de fiscale beheersing verklaart het model een significant deel van de verschillen. Het enige organisatiekenmerk dat hier aan bijdraagt is of de organisatie wel of niet is onderworpen aan corporate governance-regels ( $\beta = .22$ ,  $p < .01$ ). Als een organisatie onderworpen is aan corporate governance-regels dan wordt hoger gescoord op het onderdeel processen van de fiscale beheersing. De verklarende kracht is hier echter klein; 4% van de verschillen in het onderdeel processen van de fiscale beheersing wordt verklaard door de organisatiekenmerken.

Ook de verschillen in de fiscale strategie blijken niet goed te kunnen worden verklaard met de organisatiekenmerken. De mate van agressiviteit kan slechts voor 2% verklaard worden en de gerichtheid op belastingontwijking voor 5%. Alleen het laatste model is significant. Twee variabelen hebben verklarende waarde in dit model: of de organisatie is onderworpen aan corporate governance-regels en het aantal fiscale nummers binnen de entiteit. Uit de regressieanalyse komt naar dat organisaties onderworpen aan corporate governance-regels, meer gericht zijn op belastingontwijking ( $\beta = .14$ ,  $p < .05$ ) dan organisaties die daaraan niet onderworpen zijn. Dit is opvallend omdat dit niet naar voren komt uit de analyse van de gemiddelde scores zoals gebruikt voor de beantwoording van Onderzoeksvraag 4. De achtergrond van deze samenhang is daarmee onzeker. Voor het aantal fiscale nummers komt uit de analyse naar voren dat naarmate het aantal groter is, is de organisaties meer gericht zijn op belastingontwijking ( $\beta = .23$ ,  $p < .01$ ).

Uit de analyses komt naar voren dat de meeste onderzochte organisatiekenmerken niet samenhangen met de transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. De omzet, het aantal medewerkers, het aantal vestigingen in Nederland hebben geen verklarende waarde voor de transparantie, beheersing of strategie. In de gevallen waar organisatiekenmerken wel een significante bijdrage leveren aan het verklaren van verschillen in de factoren, is (zoals hierboven duidelijk werd) de verklarende waarde gering.

Als naast de organisatiekenmerken in de tweede stap van de regressieanalyse ook de werkrelatie wordt meegenomen (modellen aangeduid met "2"), blijkt dat verschillen in transparantie en fiscale beheersing voor een aanzienlijk groter deel verklaard kunnen worden.

Het oordeel over de werkrelatie is een significante voorspeller van de mate van transparantie ( $\beta = .52$ ,  $p < .001$ ). In totaal wordt door de organisatiekenmerken en de werkrelatie 27% van de verschillen in de mate van transparantie verklaard. Geen van de organisatiekenmerken levert daaraan een significante bijdrage.

Ook bij de vier onderdelen van de fiscale beheersing is de werkrelatie een significante voorspeller als de factor in de analyse wordt opgenomen. De Bèta's van werkrelatie variëren van .22 (prestatie-indicatoren) tot .42 (medewerkers) ( $p < .001$ ). De organisatiekenmerken en de werkrelatie verklaren 5% (prestatie-indicatoren) tot 15% (medewerkers) van de verschillen in de onderdelen van fiscale beheersing. Bij beide onderdelen van de fiscale strategie heeft de werkrelatie echter geen (toegevoegde) verklarende waarde.

Tabel 4.13: Resultaten regressieanalyses met transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie als afhankelijke variabelen (gestandaardiseerde regressiecoëfficiënten).

	Transparantie		Beheersing – strategie & doelstellingen		Beheersing - processen		Beheersing - prestatie-indicatoren		Beheersing - medewerkers		Strategie - agressiviteit		Strategie – belasting-ontwijking	
	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2
<b>Organisatie-kenmerken</b>														
Not-for-profit	-0.06	-0.04	-0.09	-0.08	.02	.03	-.14	-.14	-.00	.01	-.08	-.08	-.04	-.05
Aantal vestigingen in NL	-.07	-.01	.05	.10	-.08	-.05	-.05	-.02	-.02	.03	-.01	-.01	-.04	-.05
Aantal werknemers in NL	-.02	.01	-.02	.00	-.06	-.04	.11	.12	-.09	-.06	-.07	-.07	-.07	-.08
Omzet	.12	-.02	.05	-.05	.04	-.03	-.14	-.20**	.10	-.01	.10	.10	.09	.12
Onderworpen aan corporate governance regels	.13*	.08	.00	-.04	.22**	.20**	.13*	.11	.02	-.02	.05	.06	.14*	.15*
Aantal fiscale nummers	.10	.05	-.04	-.08	-.02	-.05	-.05	-.08	-.04	-.09	.13	.13	.23**	.24**
<b>Werkrelatie</b>		.52***		.37***		.27***		.22***		.42***		-.03		-.10
<b>Kenmerken regressiemodel</b>														
F	1,94	14,83***	0,50	5,96***	2,93**	5,51***	1,46	3,01**	0,54	7,61***	1,99	1,73	3,18**	3,13**
d.f.	6,262	7,261	6,262	7,261	6,262	7,261	6,262	7,261	6,262	7,261	6,262	7,261	6,262	7,261
Adj R <sup>2</sup>	0,02	0,27	-0,01	0,11	0,04	0,11	0,01	0,05	-0,01	0,15	0,02	0,02	0,05	0,05
R <sup>2</sup> change		***		***		***		**		***		p=.64		p=.10

\* P < .05; \*\* p < .01; \*\*\* p < .001

### *Onderzoeksvraag 1.c*

*In hoeverre verklaren achtergrondkenmerken van organisaties, de ervaren werkrelatie en ervaring met individuele klantbehandeling de verschillen in transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?*

Deze paragraaf beschrijft in welke mate de ervaring met IKB (aanvullend op organisatiekenmerken en werkrelatie) verschillen verklaart in transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. Daartoe zijn regressieanalyses gedaan met transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie als afhankelijke variabelen. De verklarende (of onafhankelijke) variabelen zijn eerder al in twee stappen in de regressieanalyse ingevoerd: allereerst de organisatiekenmerken en als tweede de werkrelatie. In deze derde stap is de ervaring met IKB aan de regressievergelijking toegevoegd. Dat wil zeggen, of de organisatie een individueel convenant heeft en of de organisatie in 2013 vanuit Belastingdienst/MKB is overgegaan naar Belastingdienst/Grote ondernemingen. Hierbij is de aanname dat deze datum van overgang een indicator is voor minder ervaring met IKB.<sup>44</sup> Grote organisaties zonder een individueel convenant worden in de regressieanalyse vergeleken met grote organisaties die wel een individueel convenant hebben afgesloten en met grote organisaties die sinds 2013 onder IKB vallen. Tabel 4.14 toont de regressieresultaten van deze derde stap.

Als ook rekening wordt gehouden met de ervaring met IKB blijkt de score op één factor duidelijk beter verklaard te kunnen worden (vergelijk model 3 met model 2). Verschillen in transparantie kunnen dan voor 36% verklaard worden, waar dat eerder 27% was. Organisaties met een individueel convenant zijn transparanter dan organisaties zonder convenant ( $\beta = .32$ ,  $p < .001$ ). De werkrelatie speelt ook nog steeds een grote rol met betrekking tot transparantie ( $\beta = .41$ ,  $p < .001$ ).

Het convenant verklaart ook verschillen in de fiscale beheersing onderdeel processen ( $\beta = .16$ ,  $p < .05$ ). Organisaties met een individueel convenant scoren hoger op dit onderdeel dan de organisaties zonder convenant. Dit resulteert echter niet in meer verklaarde verschillen dan het model met organisatiekenmerken en de werkrelatie.

De gerichtheid op belastingontwijking van de fiscale strategie blijkt eveneens lager bij grote organisaties met een individueel convenant. De invloed hiervan is echter gering ( $\beta = -.13$ ,  $p < .05$ ) en het resulteert in een beperkte toename in verklaarde verschillen (7% in model 3 tegenover 5% in model 2).

Het convenant hangt niet samen met de drie andere onderdelen van fiscale beheersing en de agressiviteit van de fiscale strategie. Opvallend is dat de mate van ervaring met IKB geen verklarende waarde heeft voor de mate van transparantie, de fiscale beheersing en de fiscale strategie.

De invloed van de organisatiekenmerken verandert nauwelijks als ook rekening gehouden wordt met het individueel convenant en de mate van ervaring met IKB.

Samenvattend blijkt dat alleen de mate van transparantie duidelijk beter kan worden verklaard als ook het individueel convenant in de analyse wordt meegenomen. Het individueel convenant is niet of nauwelijks bepalend voor de fiscale beheersing en fiscale strategie.

---

<sup>44</sup> Belastingdienst/MKB past geen individuele klantbehandeling toe.

Tabel 4.14: Resultaten regressieanalyses met transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie als afhankelijke variabelen (gestandaardiseerde regressiecoëfficiënten).

	Transparantie	Beheersing – strategie & doelstellingen	Beheersing - processen	Beheersing - prestatie- indicatoren	Beheersing - medewerkers	Strategie - agressivitei t	Strategie – belasting- ontwijking
	3	3	3	3	3	3	3
<b>Organisatie- kenmerken</b>							
Not-for-profit	-.04	-.08	.03	-.14	.01	-.08	-.04
Aantal vestigingen in NL	-.01	.10	-.05	-.02	.04	-.01	-.05
Aantal werknemers in NL	-.03	-.01	-.06	.12	-.07	-.07	-.06
Omzet	.00	-.05	-.02	-.21**	-.02	.09	.09
Onderworpen aan corporate governance-regels	.09	-.04	.20**	.11	-.02	.05	.13*
Aantal fiscale nummers	.04	-.08	-.05	-.08	-.10	.12	.23**
<b>Werkrelatie</b>	.41***	.35***	.22***	.21***	.39***	-.03	-.07
<b>Ervaring IKB</b> (t.o.v. Go zonder convenant)							
Afkomstig uit MKB	-.01	.02	.01	-.03	-.07	-.07	-.12
Met ind. convenant	.32***	.07	.16*	.00	.07	-.03	-.13*
<b>Kenmerken regressiemodel</b>							
F	17,50***	4,76***	5,08***	2,36*	6,31***	1,51	3,26***
d.f.	9,259	9,259	9,259	9,259	9,259	9,259	9,259
Adj R <sup>2</sup>	.36	.11	.12	.04	.15	.02	.07
R <sup>2</sup> change	***	p=.53	*	p=.87	p=.20	p=.48	*

\* p < .05; \*\* p < .01; \*\*\* p < .001

## Onderzoeksvraag 2.a

In hoeverre verklaart de ervaren interactie met de Belastingdienst verschillen in de werkrelatie?

In deze paragraaf bespreken we resultaten over de mate waarin organisatiekenmerken en percepties over het handelen van de Belastingdienst in staat zijn om verschillen in de werkrelatie te verklaren. Daartoe zijn regressieanalyses uitgevoerd met de werkrelatie als afhankelijke variabele. Ook hier zijn de verklarende variabelen in twee stappen in de regressieanalyse ingevoerd. Allereerst is nagegaan in hoeverre de organisatiekenmerken de verschillen in de ervaren werkrelatie verklaren. In de tweede stap zijn de bekendheid met de klantcoördinator, de ervaren procedurele rechtvaardigheid en de ervaren dienstverlening aan de regressievergelijking toegevoegd om na te gaan of ook deze (boven de organisatiekenmerken) verklarende waarde hebben voor de werkrelatie. In de derde stap is de ervaring met IKB toegevoegd. Deze drie regressieanalyses zijn herhaald voor de groep die aangaf de klantcoördinator te kennen (84% van de respondenten). Die analyse heeft derhalve betrekking op een kleiner deel van de respondenten, waarbij de bekendheid met de klantcoördinator vervangen is door de tevredenheid over de klantcoördinator. Zie Tabel 4.15.

Tabel 4.15: Resultaten regressieanalyses met werkrelatie als afhankelijke variabele (gestandaardiseerde regressiecoëfficiënten).

	Werkrelatie			Werkrelatie		
	Modellen met bekendheid met de klantcoördinator			Modellen met tevredenheid over de klantcoördinator		
	1	2	3	1	2	3
<b>Organisatiekenmerken</b>						
Not-for-profit	-.04	-.05	-.05	.00	-.01	-.00
Aantal vestigingen in NL	-.12	-.09	-.09	-.06	-.06	-.05
Aantal werknemers in NL	-.06	.02	-.01	-.16	-.03	-.05
Omzet	.27***	.15**	.15**	.34***	.22***	.23***
Onderworpen aan corporate governance-regels	.10	.09	.09	.10	.05	.05
Aantal fiscale nummers	.10	.10	.09	.13	.06	.05
<b>Ervaren interactie met Belastingdienst</b>						
Bekendheid met klantcoördinator (kc) (1=bekend; 0= niet bekend)		.17***	.13***		-	-
Tevredenheid over kc		-	-		.34***	.31***
Ervaren dienstverlening		.41***	.41***		.23***	.25***
Procedurele rechtvaardigheid		.27***	.25***		.22***	.21***
<b>Ervaring IKB (t.o.v. grote organisatie zonder convenant)</b>						
Afkomstig uit MKB			.02			.06
Met individueel convenant			.22***			.20***
<b>Kenmerken regressiemodel</b>						
F	4,29***	30,80***	29,93***	4,51***	27,92***	26,65***
d.f.	6,262	9,259	11,257	6,214	9,211	11,209
Adj R <sup>2</sup>	.07	.50	.54	.09	.52	.56
R <sup>2</sup> change		***	***		***	***

\* p < .05; \*\* p < .01; \*\*\* p < .001

Uit de regressieanalyses blijkt dat de organisatiekenmerken maar weinig verklarende waarde hebben voor de ervaren werkrelatie. Het enige onderzochte organisatiekenmerk dat bijdraagt aan de ervaren werkrelatie is de hoogte van de omzet van de organisatie ( $\beta = .27$ ,  $p < .001$  in model 1 van de eerste analyse;  $\beta = .34$ ,  $p < .001$  in model 1 van de tweede analyse). Als een organisatie een hogere omzet heeft, dan wordt de werkrelatie als beter ervaren. De verklarende kracht is hier echter klein; 7% (9% in de tweede analyse) van de verschillen in de ervaren werkrelatie wordt verklaard door de organisatiekenmerken. De overige onderzochte organisatiekenmerken hangen niet samen met de afhankelijke variabele.

Als naast de organisatiekenmerken in de tweede stap van de regressieanalyse ook de bekendheid met de klantcoördinator, de ervaren procedurele rechtvaardigheid en de ervaren dienstverlening worden opgenomen (modellen aangeduid met "2"), dan blijkt dat verschillen in de ervaren werkrelatie voor een aanzienlijk groter deel (50%) verklaard kunnen worden. Het kennen van de klantcoördinator ( $\beta = .17$ ,  $p < .001$ ), de ervaren procedurele rechtvaardigheid ( $\beta = .27$ ,  $p < .001$ ) en de ervaren dienstverlening ( $\beta = .41$ ,  $p < .001$ ) leveren allemaal een significante bijdrage aan het verklaren van de verschillen in de ervaren werkrelatie.

De resultaten in de deelpopulatie die de klantcoördinator kent komen in de grote lijn overeen met de voorgaande analyses. Wat opvalt is dat de tevredenheid over het functioneren van de klantcoördinator een significante en belangrijke bijdrage ( $\beta = .34$ ,  $p < .001$ ) levert aan het verklaren van de verschillen in de ervaren werkrelatie. Deze bijdrage is hoger dan de bijdrage van ervaren dienstverlening ( $\beta = .23$ ,  $p < .001$ ) en procedurele rechtvaardigheid ( $\beta = .22$ ,  $p < .001$ ).

In de derde stap van de regressieanalyses is bekeken welke extra verklarende kracht de ervaring met IKB heeft, bovenop de organisatiekenmerken en de percepties over de interactie met de Belastingdienst. De mate van ervaring met IKB blijkt dan geen verschillen te verklaren. Voor het al dan niet hebben van een individueel convenant wordt er echter wel een significante bèta gevonden (in de eerste analyse:  $\beta = .22$ ,  $p < .001$ ; in de tweede analyse:  $\beta = .20$ ,  $p < .001$ ). Omzet en de variabelen over de interactie blijven daarnaast significante voorspellers. De verklaarde verschillen nemen door opname in de regressievergelijking van het individueel convenant en de mate van ervaring met IKB toe (van 50% naar 54% in de eerste analyse en van 54% naar 57% in de tweede analyse).

Samenvattend blijkt de interactie met de Belastingdienst grote invloed te hebben op de werkrelatie. De hoogte van de omzet en het al dan niet hebben van een individueel convenant leveren daarnaast een beperkte bijdrage aan het verklaren van verschillen in het oordeel over de werkrelatie.

## 4.3 Het onderzoek onder de klantcoördinatoren

### Hoe zijn transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie gemeten?

#### Transparantie

Transparantie is gemeten met dezelfde drie stellingen als in de enquête voor de grote organisaties. In Tabel 4.16 geeft de stellingen en de verdeling van de antwoorden van de klantcoördinatoren weer.

Tabel 4.16

<i>Transparantie</i>	(Helemaal) mee oneens	Neutraal	(Helemaal) mee eens
De organisatie deelt actief haar fiscale strategie met de Belastingdienst	40.5%	37.1%	22.4%
De organisatie deelt met de Belastingdienst actief alle relevante fiscale risico's.	38.8%	33.8%	27.5%
De organisatie deelt met de Belastingdienst actief de bevindingen uit de eigen monitoring van de interne beheersing.	47.5%	36.6%	15.9%

Een minderheid van de klantcoördinatoren is van mening dat de organisatie actief de fiscale strategie (22% van de klantcoördinatoren), alle relevante fiscale risico's (28%) en de bevindingen uit de eigen monitoring (16%) met de Belastingdienst deelt. Deze drie aan de klantcoördinatoren voorgelegde stellingen over Transparantie vormen een betrouwbare schaal (Cronbach's alpha is .88). Voor de vervolganalyses worden de antwoorden dan ook samengenomen tot één overall-score. We berekenen daarvoor het (ongewogen) gemiddelde van de antwoorden op de drie stellingen.

#### Fiscale Beheersing

Fiscale Beheersing is gemeten met vier stellingen. De stellingen betreffen fiscale risico's en interne monitoring. Deze onderdelen van de interne beheersing zijn voor de klantcoördinator het meest waarneembaar omdat de grote organisaties, vooral in horizontaal toezicht, worden gevraagd transparant te zijn over de fiscale risico's en bevindingen uit de monitoring. De stellingen en de verdeling van de antwoorden van de respondenten zijn opgenomen in Tabel 4.17.

Tabel 4.17

<i>Fiscale beheersing</i>	(Helemaal) mee oneens	Neutraal	(Helemaal) mee eens
De fiscale interne beheersing van de organisatie signaleert de relevante fiscale risico's tijdig.	13.0%	56.8%	30.2%
De fiscale interne beheersing van de organisatie dekt de relevante fiscale risico's af.	14.5%	57.2%	28.3%
De organisatie stelt middels interne monitoring de juiste werking van de fiscale interne beheersingsmaatregelen vast.	18.4%	61.6%	20.0%
De organisatie stelt middels interne monitoring de volledigheid van de fiscale interne beheersingsmaatregelen vast.	18.4%	62.6%	19.0%



Een meerderheid van de klantcoördinatoren antwoordt neutraal op de vier stellingen. Dit kan erop duiden dat de klantcoördinatoren het moeilijk vinden de mate van interne beheersing van de grote organisaties, zoals in de vier stellingen geformuleerd, in te schatten.

Deze vier aan de klantcoördinatoren voorgelegde stellingen over Fiscale Beheersing vormen een betrouwbare schaal (Cronbach's alpha is .94). Voor de vervolganalyses worden de antwoorden dan ook samengenomen tot één overall-score. We berekenen daarvoor het (ongewogen) gemiddelde van de antwoorden op de vier stellingen.

### *Fiscale Strategie*

Fiscale Strategie is gemeten met dezelfde twee stellingen als in de enquête voor de grote organisaties. De stellingen en de verdeling van de antwoorden van de klantcoördinatoren zijn opgenomen in Tabel 4.18.

Tabel 4.18

<i>Fiscale strategie</i>	(Helemaal) mee oneens	Neutraal	(Helemaal) mee eens
Belastingplichtige zoekt de grenzen van de fiscale wetgeving op.	63.6%	27.8%	8.6%
Belastingplichtige maakt gebruik van risicovolle fiscale constructies.	74.3%	17.7%	8.0%

De meerderheid (64%) van de klantcoördinatoren is van mening dat de belastingplichtige niet de grenzen van de fiscale wetgeving op zoekt. De overgrote meerderheid (74%) zegt dat de belastingplichtige geen fiscale constructies gebruikt. De samenhang tussen beide vragen over fiscale strategie was niet voldoende om ze samen te nemen tot één overall-score. We analyseren ze daarom apart. Ook hier wordt het item "Mijn organisatie zoekt de grenzen van de fiscale wetgeving op" gebruikt als een maat voor *fiscale agressiviteit* en het item "Mijn organisatie maakt gebruik van risicovolle fiscale constructies" als maat voor de fiscale strategie *belasting ontwijking*.

### *Werkrelatie*

Werkrelatie is gemeten met vijf stellingen. De stellingen en de verdeling van de antwoorden van de klantcoördinatoren zijn opgenomen in Tabel 4.19.

Tabel 4.19

<i>Werkrelatie</i>	(Helemaal) mee oneens	Neutraal	(Helemaal) mee eens
De organisatie en de Belastingdienst proberen zoveel mogelijk samen te werken.	13.8%	31.3%	55.1%
De Belastingdienst investeert in de relatie met de organisatie.	8.1%	22.0%	69.8%
De organisatie investeert in de relatie met de Belastingdienst.	19.5%	26.7%	53.8%
De omgang tussen de organisatie en de Belastingdienst laat veel te wensen over.*	69.4%	21.5%	9.0%
De organisatie en de Belastingdienst respecteren elkaar.	2.3%	19.7%	78.0%

\* De antwoorden op dit item zijn omgecodeerd, zodat de items samengevoegd kunnen worden in een schaal.

Ongeveer twee derde van de klantcoördinatoren zegt dat een goede relatie met de Belastingdienst van belang is voor de organisatie (67%), dat de Belastingdienst investeert in de relatie (70%) en dat de omgang niet veel te wensen overlaat (69%). Iets meer dan de helft is van mening dat de organisatie en de Belastingdienst zoveel mogelijk proberen samen te werken (55%) en dat de organisatie investeert in de relatie (54%). Het merendeel (78%) van de klantcoördinatoren is van mening dat de organisatie en de Belastingdienst elkaar respecteren.

De vijf aan de klantcoördinatoren voorgelegde stellingen over de Werkrelatie vormen een betrouwbare schaal (Cronbach's alpha is .87). Voor de vervolganalyses worden de antwoorden dan ook samengenomen tot één overall-score. We berekenen daarvoor het (ongewogen) gemiddelde van de antwoorden op de vijf stellingen.

## Analyseresultaten

### Onderzoeksvraag 1.a

*Hoe hangen transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie met elkaar samen?*

Ook in de enquête voor de klantcoördinatoren zijn de factoren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie van de grote organisatie gemeten. Onderstaande tabel toont voor elk van de gemeten factoren de mate waarin deze samenhangt met de andere factoren. Om de samenhang te bepalen zijn ook hier weer de correlatiecoëfficiënten berekend. Deze zijn weergegeven in Tabel 4.20.

*Tabel 4.20: Correlatiecoëfficiënten tussen de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie in de enquête onder klantcoördinatoren.*

	Transparantie	Beheersing	Strategie: Agressiviteit	Strategie: Belastingontwijking
<b>Beheersing</b>	.55***			
<b>Strategie: Agressiviteit</b>	-.25***	-.30***		
<b>Strategie: Belastingontwijking</b>	-.22***	-.25***	.70***	
<b>Werkrelatie</b>	.56***	.53***	-.41***	-.46***

\*p < .05; \*\*p < .01; \*\*\* p < .001

### Samenhang binnen fiscale strategie

De twee onderdelen van fiscale strategie die zijn uitgevraagd, de mate van gerichtheid op belastingontwijking en de mate van agressiviteit in de fiscale strategie, hangen onderling sterk samen ( $r = .70$ ,  $p < .001$ ).

### Samenhang tussen transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie

De transparantie van grote organisaties hangt samen met de fiscale beheersing ( $r = .55$ ,  $p < .001$ ). Als de transparantie in de perceptie van de klantcoördinator laag is, dan is het beeld ook dat de fiscale beheersing niet goed op orde is. En omgekeerd, als de klantcoördinator het beeld heeft dat de grote organisatie de fiscale beheersing goed op orde heeft, dan is de transparantie in zijn perceptie ook hoog.

Belastingontwijking en agressiviteit hangen negatief samen met de mate van transparantie en de fiscale beheersing. Een hoge score op beide onderdelen van fiscale strategie gaat samen met een minder transparantie en minder fiscale beheersing (correlaties respectievelijk  $-.22$  en  $-.25$  ( $p < .001$ )).

### *Samenhang van werkrelatie met transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie*

De werkrelatie tussen de Belastingdienst en de grote organisatie hangt sterk samen met de transparantie ( $r = .56$ ,  $p < .001$ ) en fiscale beheersing ( $r = .53$ ,  $p < .001$ ). Een goede relatie gaat samen met veel transparantie en een hoge mate van beheersing.

Er is een negatief verband tussen de werkrelatie en de fiscale strategie. In de perceptie van klantcoördinatoren gaat een betere werkrelatie samen met een lagere gerichtheid op belastingontwijking ( $r = -.46$ ,  $p < .001$ ) en een mindere mate van agressiviteit ( $r = -.41$ ,  $p < .001$ ).

De fiscale strategie heeft daarmee met alle andere factoren een negatieve samenhang. Naarmate klantcoördinatoren een organisatie als meer agressief of meer gericht op belastingontwijking waarnemen of beoordelen, dan zijn ze negatiever over de mate van transparantie, de kwaliteit van de fiscale beheersing en de aard van de werkrelatie.

### *Onderzoeksvraag 1.b*

*In hoeverre hangen transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie samen met achtergrondkenmerken van organisaties?*

In deze paragraaf is per organisatiekenmerk bekeken of de scores op transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie verschillen in de enquête onder de klantcoördinatoren. Of de gemiddelde scores van verschillende typen organisaties van elkaar verschillen is statistisch getoetst (met een F-toets). Nagegaan is: of profit-organisaties verschillen van not-for-profit-organisaties, of er verschillen zijn als het aantal vestigingen in Nederland anders is, of het uitmaakt hoeveel werknemers de organisatie heeft in Nederland, of het wel of niet onderworpen zijn aan (inter)nationale governance-regelgeving samengaat met andere gemiddelde scores en of er verschillen zijn als het aantal fiscale nummers in de grote organisatie groter of kleiner is.

Hieronder rapporteren we per organisatiekenmerk welke verschillen significant zijn en waar geen verschillen zijn geconstateerd. In Bijlage B (Tabel B2) staat een overzicht van de gemiddelden waarbij is aangegeven welke statistisch significant van elkaar verschillen.

- Not-for-profit-organisaties blijken op één onderzocht onderdeel van strategie te verschillen van profit-organisaties: not-for-profit-organisaties scoren gemiddeld significant lager op agressiviteit. Ook zijn not-for-profit-organisaties volgens de klantcoördinatoren transparanter dan profit-organisaties. Er zijn geen significante verschillen tussen profit- en not-for-profit-organisaties voor wat betreft de scores op werkrelatie, fiscale beheersing en belastingontwijking.
- We vinden geen verschillen op grond van het aantal vestigingen dat de organisatie in Nederland heeft.
- Er is geen verband tussen het aantal personeelsleden in loondienst in Nederland en de score die de klantcoördinator geeft voor werkrelatie, fiscale beheersing en strategie. Wel is er een significant verschil in transparantie: organisaties met minder dan 100 medewerkers scoren lager op transparantie dan bedrijven met meer dan 500 medewerkers.

- Hoewel er een trend is dat naarmate organisaties een hogere omzet hebben ze een hogere score hebben op werkrelatie, transparantie en fiscale beheersing, is het verschil met de categorie met de laagste omzet (<10 miljoen) niet significant. Op basis van omzet is er geen verschil waarneembaar in de fiscale strategie.
- Grote organisaties die zijn onderworpen aan een Nederlandse en/of internationale governance-code krijgen van klantcoördinatoren gemiddeld dezelfde scores als organisaties die hier niet aan onderworpen zijn.
- Afhankelijk van het aantal fiscale nummers van een grote organisatie zijn er geen verschillen in de gemiddelde score op werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en agressiviteit.

Geconstateerd kan worden dat de klantcoördinatoren niet sterk anders oordelen over de werkrelatie met de onderneming, en de transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie van de organisatie afhankelijk van de onderzochte organisatiekenmerken.

In het vervolg van deze paragraaf wordt beschreven in welke mate organisatiekenmerken en de werkrelatie verschillen verklaren in transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. Daartoe zijn regressieanalyses gedaan met transparantie, de onderdelen van de fiscale beheersing en fiscale strategie als afhankelijke variabelen. De verklarende – of onafhankelijke – variabelen zijn in twee stappen in de regressieanalyse ingevoerd. Allereerst wordt nagegaan in hoeverre de organisatiekenmerken de verschillen in de factoren verklaren. In de tweede stap wordt de werkrelatie aan de regressievergelijking toegevoegd om na te gaan of ook de werkrelatie (boven de organisatiekenmerken) verklarende waarde heeft voor de factoren. Tabel 4.21 toont de resultaten van deze regressieanalyses op transparantie, beheersing en strategie.

*Tabel 4.21: Resultaten regressieanalyses met transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie als afhankelijke variabelen (gestandaardiseerde regressiecoëfficiënten).*

	Transparantie		Fiscale beheersing		Strategie: agressiviteit		Strategie: belastingontwijking	
	1	2	1	2	1	2	1	2
<b>Organisatiekenmerken</b>								
Not-for-profit	.10	.08	-.01	-.03	-.04	-.02	-.07	-.05
Aantal vestigingen in NL	-.02	-.01	.03	.04	.09	.08	.04	.03
Aantal werknemers in NL	.07	.04	.01	-.01	-.03	.00	-.03	.00
Omzet	.18*	.08	.16*	.08	-.07	.01	-.04	.05
Onderworpen aan corporate governance- regels	-.01	.02	-.01	.01	-.01	-.03	.02	.00
Aantal fiscale nummers	.01	-.04	-.01	-.06	.10	.14*	.02	.07
<b>Werkrelatie</b>		.55***		.49***		-.44***		-.50***
<b>Kenmerken regressiemodel</b>								
F	2.55*	19.27***	1.40	12.52***	1.27	9.64***	0.41	11.73***
d.f.	6,257	7,256	6,257	7,256	6,257	7,256	6,257	7,256
Adj R <sup>2</sup>	.03	.33	.01	.23	.01	.19	-.01	.22
R <sup>2</sup> change		***		***		***		***

\* P < .05; \*\* p < .01; \*\*\* p < .001

Uit de regressieanalyses blijkt dat de organisatiekenmerken maar weinig verklarende waarde hebben voor de mate van transparantie en (onderdelen van) fiscale beheersing. Alleen bij transparantie

verklaart het model een significant deel van de verschillen. Het enige organisatiekenmerk dat hier aan bijdraagt is omzet ( $\beta = .18, p < .05$ ). Als een organisatie een hogere omzet heeft dan wordt gemiddeld genomen hoger gescoord op transparantie. De verklarende kracht is hier echter klein; 3% van de verschillen in transparantie wordt verklaard door de organisatiekenmerken.

De regressiemodellen met de organisatiekenmerken zijn niet significant voor het verschil in de fiscale beheersing en fiscale strategie betreft. Van de verschillen in fiscale beheersing en fiscale strategie kan geen significant deel worden verklaard met organisatiekenmerken.

Als naast de organisatiekenmerken in de tweede stap van de regressieanalyse ook de werkrelatie wordt meegenomen (modellen aangeduid met "2"), blijkt dat verschillen in transparantie, beheersing en fiscale strategie wel voor een aanzienlijk deel verklaard kunnen worden.

Als ook het oordeel over de werkrelatie in de regressieanalyse wordt opgenomen dan is dit een significante voorspeller van de mate van transparantie ( $\beta = .55, p < .001$ ). In totaal wordt door de organisatiekenmerken en de werkrelatie 33% van de verschillen in de mate van transparantie verklaard. Geen van de organisatiekenmerken levert daaraan een significante bijdrage.

Ook voor de fiscale beheersing is de werkrelatie een significante voorspeller ( $\beta = .49, p < .001$ ). In totaal wordt door de organisatiekenmerken en de werkrelatie 23% van de verschillen in de mate van fiscale beheersing verklaard. Geen van de organisatiekenmerken levert daaraan een significante bijdrage.

Ook bij beide onderdelen van de fiscale strategie is de werkrelatie een significante voorspeller (agressiviteit:  $\beta = -.44, p < .001$ ; belastingontwijking:  $\beta = -.50, p < .001$ ). Hierbij is sprake van een negatieve relatie, waarbij een hogere waardering van de werkrelatie resulteert in een lagere score op agressiviteit en belastingontwijking. In totaal wordt door de organisatiekenmerken en de werkrelatie 19% van de verschillen in de agressiviteit verklaard en 22% van de verschillen in de gerichtheid op belastingontwijking. Geen van de organisatiekenmerken leveren daaraan een significante bijdrage.

### ***Onderzoeksvraag 1.c***

*In hoeverre verklaren achtergrondkenmerken van organisaties, de ervaren werkrelatie en ervaring met IKB de verschillen in transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?*

Deze paragraaf beschrijft in welke mate de ervaring met IKB (aanvullend op organisatiekenmerken en werkrelatie) verschillen verklaart in transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. Daartoe zijn regressieanalyses gedaan met transparantie, de onderdelen van de fiscale beheersing en fiscale strategie als afhankelijke variabelen. De verklarende (of onafhankelijke) variabelen zijn eerder al in twee stappen in de regressieanalyse ingevoerd: allereerst de organisatiekenmerken en als tweede de werkrelatie. In deze derde stap is aan de regressievergelijking de ervaring met IKB toegevoegd: heeft de organisatie al dan niet een individueel covenant en is de organisatie in 2013 vanuit Belastingdienst/MKB is overgegaan naar Belastingdienst/Grote ondernemingen. Hierbij is de aanname dat deze datum van overgang een indicator is voor minder ervaring met IKB.<sup>45</sup> Grote organisaties zonder een individueel covenant worden in de regressieanalyse vergeleken met grote organisaties die wel een individueel covenant hebben afgesloten en met grote organisaties die sinds 2013 onder IKB vallen. Tabel 4.22 toont de regressieresultaten van deze derde stap.

---

<sup>45</sup> Belastingdienst/MKB past geen individuele klantbehandeling toe.

Tabel 4.22: Resultaten regressieanalyses met transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie als afhankelijke variabelen (gestandaardiseerde regressiecoëfficiënten).

	Transparantie	Fiscale Beheersing	Strategie - agressiviteit	Strategie – belasting-ontwijking
	3	3	3	3
<b>Organisatie-kenmerken</b>				
Not-for-profit	.09	-.02	-.03	-.05
Aantal vestigingen in NL	-.01	.05	.07	.03
Aantal werknemers in NL	.02	-.04	.01	.01
Omzet	.09	.09	.02	.05
Onderworpen aan corporate governance-regels	.01	.00	-.02	.00
Aantal fiscale nummers	-.04	-.06	.15*	.07
<b>Werkrelatie</b>	<b>.46***</b>	<b>.38***</b>	<b>-.38***</b>	<b>-.47***</b>
<b>Ervaring IKB</b> (t.o.v. Go zonder convenant)				
Afkomstig uit MKB	-.01	.00	.06	-.01
Met ind. convenant	.26***	.28***	-.16**	-.08
<b>Kenmerken regressiemodel</b>				
F	19.10***	13.35***	8.79***	9.31***
d.f.	9,254	9,254	9,254	9,254
Adj R <sup>2</sup>	.38	.30	.21	.22
R <sup>2</sup> change	***	***	**	

\* P < .05; \*\* p < .01; \*\*\* p < .001

Als ook rekening wordt gehouden de ervaring met IKB blijkt de score op transparantie beter verklaard te kunnen worden (vergelijk model 3 met model 2). Verschillen in transparantie kunnen dan voor 38% verklaard worden, waar dat eerder 33% was. Organisaties met een individueel convenant zijn transparanter dan organisaties zonder convenant ( $\beta = .26$ ,  $p < .001$ ). De werkrelatie speelt ook nog steeds een grote rol met betrekking tot transparantie ( $\beta = .46$ ,  $p < .001$ ).

De mate van fiscale beheersing is hoger voor organisaties met een individueel convenant dan organisaties zonder convenant ( $\beta = .28$ ,  $p < .001$ ). De mate van fiscale beheersing kan ook beter worden voorspeld als informatie over het hebben van een convenant wordt opgenomen in het model (30% in model 3 tegenover 23% in model 2).

Het individueel convenant draagt ook bij aan de verklaring van de score op de agressiviteit van de fiscale strategie ( $\beta = -.16$ ,  $p < .01$ ). De negatieve coëfficiënt geeft aan dat de fiscale strategie minder agressief is bij organisaties met een convenant. Dit resulteert in een beperkte maar significante toename van de verklaarde verschillen van 19% (model 2) naar 21% (model 3). De fiscale strategie

onderdeel gerichtheid op belastingontwijking, wordt niet beter verklaard door het individueel covenant.

Opvallend is dat de mate van ervaring met IKB geen verklarende waarde heeft voor de mate van transparantie, de fiscale beheersing en de fiscale strategie. Hiervoor is in het onderzoek verondersteld dat grote organisaties die vanaf 2013 behandeld worden door het onderdeel Belastingdienst/Grote ondernemingen minder ervaring hebben met IKB.

De verklarende kracht van de organisatiekenmerken verandert nauwelijks als ook rekening gehouden wordt met het individueel covenant en de mate van ervaring met IKB. Het enige organisatiekenmerk met enige verklarende kracht is (net als in de regressiemodellen 2) het aantal fiscale nummers. Dit heeft een geringe invloed op de agressiviteit ( $\beta = .15, p < .05$ ).

Samenvattend blijkt in de enquête onder de klantcoördinatoren dat al dan niet hebben van een individueel covenant extra verklarende waarde heeft voor de verschillen in de factoren transparantie, fiscale beheersing en de agressiviteit van de fiscale strategie. Het individueel covenant hangt samen met transparantie en fiscale beheersing en met de fiscale strategie, onderdeel agressiviteit. De werkrelatie blijft staan als de sterkst verklarende factor voor de verschillen in de transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie, ook als het wel of niet hebben van een covenant in het model wordt ingevoerd. De mate van ervaring met IKB, zoals in dit onderzoek gemeten, heeft geen extra verklarende waarde.

## 4.4. Samenvatting, conclusie en discussie

### Inleiding

Het doel van het onderzoek Grote ondernemingen is inzicht geven in de relatie tussen de IKB en de beleidsdoelstelling van de Belastingdienst, het bevorderen van naleving van wet- en regelgeving. Hiervoor zijn in dit hoofdstuk de volgende onderzoeksvragen beantwoord:

1. Wat is de invloed van de door de grote organisaties en klantcoördinatoren ervaren werkrelatie op de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?
  - a. Hoe hangen transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie met elkaar samen?
  - b. In hoeverre hangen transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie samen met achtergrondkenmerken van organisaties?
  - c. In hoeverre verklaren achtergrondkenmerken van organisaties, de ervaren werkrelatie en ervaring met IKB de verschillen in transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?
2. Welke factoren in het handelen van de Belastingdienst/Grote ondernemingen bepalen de door de organisatie ervaren werkrelatie?
  - a. In hoeverre verklaart de ervaren interactie met de Belastingdienst verschillen in de werkrelatie?

De volgende paragraaf geeft eerst een samenvatting van de antwoorden op de vier aanvullende deelonderzoeksvragen. De daarop volgende paragraaf geeft antwoord op de twee hoofdonderzoeksvragen van dit hoofdstuk, gevolgd door een discussie.

### Samenvatting van de bevindingen

#### *Onderzoeksvraag 1.a*

*Hoe hangen transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie met elkaar samen?*

Het onderzoek, onder zowel de contactpersonen van de grote organisaties als de klantcoördinatoren, bevestigt de relatie tussen werkrelatie en zowel transparantie als fiscale beheersing. Een betere werkrelatie gaat gepaard met meer transparantie en meer (aandacht voor) fiscale beheersing. Dat is in lijn met de aannames in het beleid van IKB.

Het onderzoek onder de contactpersonen van de grote organisaties bevestigt niet dat er een samenhang is tussen werkrelatie en fiscale strategie. Fiscale strategie hangt ook niet samen met transparantie en fiscale beheersing. Er zijn maar weinig organisaties die aangeven een agressieve fiscale strategie te voeren (<20%) of risicovolle fiscale constructies te gebruiken (<2%). Doordat de antwoorden op de vragen over fiscale strategie van de contactpersonen van de grote organisaties, vooral als het gaat om het gebruik van risicovolle constructies, zo scheef verdeeld zijn, is er weinig spreiding op deze factor. Deze geringe spreiding in de antwoorden kan (mede) de oorzaak zijn van de zwakke of afwezige relaties tussen fiscale strategie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en werkrelatie.

Het onderzoek onder de klantcoördinatoren laat een sterk verband zien tussen de werkrelatie en de factoren, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. Ook hangt in dat onderzoek de fiscale strategie samen met transparantie en fiscale beheersing. Hoewel de spreiding op de items van fiscale



strategie ook voor de klantcoördinatoren scheef verdeeld is, is er meer spreiding over de verschillende antwoordcategorieën. Een verklaring kan zijn dat de klantcoördinatoren de fiscale strategie anders beoordelen dan de contactpersonen van de organisaties. In het onderzoek bij de klantcoördinatoren zijn alle drie de factoren en de werkrelatie onderling sterk gecorreleerd. Wellicht komt dit voort uit het beleid waarin de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie voor de klantcoördinator een samenhangend beeld van de organisatie geven op basis waarvan hij in de uitvoering vorm geeft aan de werkrelatie.<sup>46</sup>

### **Onderzoeksvraag 1.b**

*In hoeverre hangen transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie samen met achtergrondkenmerken van organisaties?*

Uit voorgaand onderzoek blijkt dat specifieke organisatiekenmerken (zoals het type activiteit, de omvang van de organisatie en de context waarbinnen deze opereert) van invloed zijn op hoe de organisatie omgaat met belastingverplichtingen en de Belastingdienst. In het huidige onderzoek is nagegaan in hoeverre verschillende organisatiekenmerken samenhangen met de werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. De gemiddelde scores op deze factoren zijn vergeleken voor verschillende organisatiekenmerken. Over het algemeen zijn de gevonden verschillen beperkt in aantal en omvang en in sommige gevallen niet eenduidig. Wel zien we dat enkele organisatiekenmerken zowel voor de contactpersonen van de organisatie als de klantcoördinatoren systematisch samenhangen met de onderzochte factoren. De organisatiekenmerken hangen vooral samen met de fiscale strategie, transparantie en de ervaren werkrelatie.

Uit het onderzoek onder zowel de contactpersonen van de grote organisaties als de klantcoördinatoren komt naar voren dat not-for-profit-organisaties verschillen van profit-organisaties in hun fiscale strategie. Not-for-profit-organisaties hebben een minder agressieve strategie en lijken minder op belastingontwijking gericht, het laatste is een bevinding die we alleen voor de contactpersonen van de organisaties vinden. Volgens de klantcoördinatoren zijn not-for-profit-organisaties ook transparanter dan profit-organisaties. Het onderzoek onder de contactpersonen van de grote organisaties laat hier echter geen verschil zien.

Uit beide onderzoeken komt naar voren dat organisaties met een hogere omzet hoger scoren op de werkrelatie en transparanter zijn dan organisaties met een lagere omzet. Uit het onderzoek onder de klantcoördinatoren komt naar voren dat de grootste organisaties (omzet hoger dan 200 miljoen) een betere fiscale beheersing hebben. Dit verschil komt niet naar voren uit het onderzoek onder de contactpersonen van grote organisaties.

### **Onderzoeksvraag 1.c**

*In hoeverre verklaren achtergrondkenmerken van organisaties, de ervaren werkrelatie en ervaring met IKB de verschillen in transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?*

Regressieanalyses laten zien dat organisatiekenmerken weinig tot geen verklarende waarde hebben voor verschillen in transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. Dat geldt voor zowel het onderzoek onder de contactpersonen van de grote organisaties als de klantcoördinatoren. De werkrelatie blijkt in beide onderzoeken een veel sterkere indicator voor de mate van transparantie en

---

<sup>46</sup> Zie Belastingdienst (2013), Leidraad Toezicht Grote ondernemingen, p. 6

de fiscale beheersing en in het onderzoek onder de klantcoördinatoren ook voor fiscale strategie. In het onderzoek onder de contactpersonen hangt de werkrelatie niet samen met de fiscale strategie.

Net als bij onderzoeksvraag 1.a is een mogelijke verklaring voor de verschillen in de onderzoeken dat de klantcoördinatoren de drie factoren, meer dan de contactpersonen van de grote organisaties, als één geheel zien. Daarnaast kan ook de eerder genoemde geringe spreiding in de antwoorden op de variabelen waarmee fiscale strategie is gemeten een onderliggende reden zijn waarom de werkrelatie niet significant bijdraagt aan het voorspellen van de fiscale strategie.

De mate van ervaring met IKB heeft geen verklarende waarde voor de gemeten verschillen transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. Dit komt naar voren in zowel het onderzoek onder de contactpersonen van de grote organisaties als onder de klantcoördinatoren. Het is gemeten door de grote organisaties die sinds 2013 tot het onderdeel Belastingdienst/Grote ondernemingen behoren te vergelijken met grote organisaties zonder convenant, die voor 2013 al tot Belastingdienst/Grote ondernemingen behoorden. Ook voor grote organisaties met korte ervaring met IKB blijft de ervaren werkrelatie de belangrijkste verklarende factor.

Het individueel convenant is, naast de werkrelatie, sterk bepalend voor de transparantie. Ook dit komt in beide onderzoeken naar voren. Grote organisaties met een convenant zeggen zelf meer transparant te zijn en zijn dat ook in de ogen van de klantcoördinatoren. Uit het onderzoek onder de klantcoördinatoren blijkt daarnaast een positieve samenhang van het convenant met de fiscale beheersing en ook met de fiscale strategie. Het onderzoek onder de contactpersonen van de grote organisaties laat ook zien dat het convenant in geringe mate positief van invloed is op de fiscale beheersing onderdeel processen maar geen invloed heeft op fiscale beheersing onderdelen strategie en doelstellingen, prestatie-indicatoren en medewerkers. Daarnaast komt uit het onderzoek onder de grote organisaties naar voren dat het al dan niet hebben van een convenant, in geringe mate boven de werkrelatie invloed heeft op de fiscale strategie onderdeel belastingontwijking. Het al dan niet hebben van een convenant heeft echter geen invloed op het onderdeel agressiviteit.

Dat grote organisaties met een convenant voor wat betreft hun fiscale strategie maar weinig verschillen van grote organisaties zonder een convenant, kan wellicht worden verklaard uit het feit dat het convenant de onderwerpen transparantie en fiscale beheersing wel benoemt maar fiscale strategie niet. Het feit dat ook in het onderzoek onder de klantcoördinatoren het individueel convenant geen sterk effect heeft op de fiscale strategie, ondersteunt deze verklaring. Echter, ook hier moeten we rekening houden met het feit dat er weinig spreiding is op de variabelen van fiscale strategie, dus weinig te verklaren variantie. Hoewel het mogelijk is dat er geen inhoudelijk effect is van het hebben van een individueel convenant op fiscale strategie, kunnen we dit op basis van de huidige analyse niet met zekerheid concluderen.

### ***Onderzoeksvraag 2.a***

*In hoeverre verklaart de ervaren interactie met de Belastingdienst verschillen in de werkrelatie?*

Omdat de werkrelatie zoals die wordt ervaren door de organisatie zo belangrijk is, is onderzocht welke kenmerken van het handelen en de opstelling van de Belastingdienst verklarende waarde voor de ervaren werkrelatie hebben. Uit het onderzoek onder de contactpersonen van de grote organisaties komt naar voren dat verschillen in de ervaren werkrelatie in behoorlijk hoge mate voorspeld kunnen worden door te kijken naar de ervaren interactie met de Belastingdienst. De verklarende waarde van

de modellen met de werkrelatie als afhankelijke variabele is hoog in vergelijking met de modellen waar transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie worden voorspeld.

In de eerste analyse is gekeken naar de rol van bekendheid van de klantcoördinator. Een grote meerderheid van contactpersonen van de organisatie zegt de klantcoördinator te kennen (84%). Onbekendheid met de klantcoördinator geldt vooral voor organisaties die relatief recent aan het onderdeel Belastingdienst/Grote ondernemingen zijn toegevoegd (28%) en relatief weinig ervaring hebben met IKB. Bekendheid van de klantcoördinator draagt positief bij aan de werkrelatie. Ook het hebben van een individueel convenant is positief voor de werkrelatie. Echter, de grootste bijdrage aan de werkrelatie komt voort uit de ervaren dienstverlening van de Belastingdienst en de ervaren procedurele rechtvaardigheid.

In de vervolganalyse is bekendheid van de klantcoördinator in het model vervangen door tevredenheid over de klantcoördinator. In dit model zijn alleen contactpersonen van de organisatie opgenomen die aangaven de klantcoördinator te kennen. Tevredenheid over de klantcoördinator blijkt voor deze groep respondenten de belangrijkste voorspeller voor de werkrelatie. Daarnaast blijven ook de ervaren dienstverlening, de procedurele rechtvaardigheid en het hebben van een individueel convenant sterk bij te dragen aan de werkrelatie.

## Conclusie en Discussie

In dit hoofdstuk zijnde volgende vragen onderzocht:

1. Wat is de invloed van de door de grote organisaties en klantcoördinatoren ervaren werkrelatie op de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?
2. Welke factoren in het handelen van de Belastingdienst/Grote ondernemingen bepalen de door de organisatie ervaren werkrelatie?

Voor Onderzoeksvraag 1 kan worden geconcludeerd dat de ervaren werkrelatie in hoge mate samenhangt met de factoren transparantie en fiscale beheersing van organisaties. Dit is ongeacht de omvang, complexiteit, profit of not-for-profit, onderworpenheid aan corporate governance-regels en de ervaring met IKB van de onderneming. De samenhang tussen werkrelatie en fiscale strategie van grote organisaties is minder eenduidig. Het onderzoek onder de contactpersonen van grote organisaties laat geen samenhang zien terwijl het onderzoek onder de klantcoördinatoren een positieve samenhang laat zien.

De mate van ervaring met IKB heeft in dit onderzoek geen invloed op de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie, althans niet boven de organisatiekenmerken en, belangrijker, de werkrelatie. De ervaren werkrelatie is ook voor grote organisaties met relatief weinig ervaring met IKB, het meest van invloed op de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie.

Bij de beantwoording van deze onderzoeksvraag is ervan uitgegaan dat overdracht van de organisatie van het onderdeel Belastingdienst/MKB naar het onderdeel Belastingdienst/Grote ondernemingen in 2013, indicatief is voor het aantal jaren ervaring met IKB. Met deze indicator voor de mate van ervaring worden dus geen verschillen gevonden in transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie ten opzichte van organisaties die al langer behoren tot het onderdeel Belastingdienst/Grote ondernemingen. Dit is opvallend omdat de één op één relatie tussen de Belastingdienst en de organisatie essentieel is in IKB. De klantcoördinator en het behandelteam worden geacht deze relatie vorm te geven en te onderhouden en daarmee invloed uit te oefenen op de factoren transparantie,

fiscale beheersing en fiscale strategie. Op basis hiervan is de verwachting dat grote organisaties met minder ervaring met IKB op deze factoren anders zouden scoren dan grote organisaties met meer ervaring.

Een verklaring voor het ontbreken van invloed van de mate van ervaring met IKB kan zijn dat de klantcoördinatoren van de voormalige MKB-organisaties in de relatief korte periode veel hebben geïnvesteerd in de IKB van deze organisaties. Het feit dat bijna driekwart van de voormalige MKB-organisaties na betrekkelijk korte tijd aangeeft zijn klantcoördinator te kennen zou deze verklaring kunnen ondersteunen. Dan heeft IKB zijn invloed al gehad. Het is echter ook mogelijk dat de instroom vanuit het onderdeel Belastingdienst/MKB geen goede indicator is voor de mate van ervaring met IKB. Tot slot is het ook mogelijk dat andere factoren dan mate van ervaring met IKB relevant zijn.

Met grote organisaties die een individueel convenant met de Belastingdienst hebben, is de ervaren werkrelatie beter. Voorts zijn deze organisaties transparanter, hebben ze een (op onderdelen) betere fiscale beheersing en zijn ze minder dan organisaties zonder convenant gericht op belastingontwijking. Horizontaal toezicht heeft op deze factoren dus invloed bovenop de invloed van de werkrelatie.

Dat de werkrelatie en horizontaal toezicht verklarende waarde hebben voor de verschillen in transparantie en fiscale beheersing ondersteunt de tweede centrale aanname in het beleid van IKB en de gedachtegang van de OESO (2008 & 2013). Met de gebruikte onderzoeksmethode kan een oorzakelijk verband echter niet hard worden gemaakt. Gegeven de onderbouwing vanuit de literatuur (Ford & Condon, 2011, Braithwaite, 2008 en Kirchner & Hoelzl, 2006) is het echter wel aannemelijk dat de werkrelatie, zoals ervaren door de grote onderneming, bepalend is voor hoe de grote organisatie zich opstelt tegenover de Belastingdienst als het gaat om transparantie en fiscale beheersing. De relatie met fiscale strategie is in dit onderzoek minder eenduidig. Dat de fiscale strategie voor grote organisaties meer los staat van de werkrelatie lijkt in lijn met bevindingen van een onderzoek onder dertig tax directors in het Verenigd Koninkrijk (Freedman, Loomer & Vella, 2009). De geïnterviewde tax directors zeggen in dat onderzoek dat ze zich in de relatie met de Engelse belastingdienst (HMRC) wel geïnterviewde voelen aan openheid, transparantie en 'good governance', maar dat ze een voorbehoud maken voor 'tax planning'. De tax directors gaven in het onderzoek aan dat bedrijfseconomische overwegingen beslissend zijn voor tax planning activiteiten en dat de mogelijke invloed op de relatie met of een hogere risicoclassificatie door HMRC dat niet of nauwelijks zijn. Aanvullend onderzoek van de HMRC bevestigt dit beeld.<sup>47</sup>

Voor de tweede onderzoeksvraag blijkt uit het onderzoek onder de grote organisaties dat de door de grote organisatie ervaren werkrelatie in sterke mate wordt beïnvloed door de bekendheid met de klantcoördinator, de tevredenheid over de klantcoördinator en de ervaren procedurele rechtvaardigheid en dienstverlening. Ook het convenant draagt in positieve zin bij aan de ervaren werkrelatie. Dit is in lijn met de derde centrale aanname in het beleid van IKB. Het beleid van Belastingdienst/Grote ondernemingen lijkt er in te slagen de werkrelatie met grote organisaties op een constructieve manier te beïnvloeden.

---

<sup>47</sup> HMRC Research Report 58, Research to support the implementation of proposals in the Review of Links with Large Business (December 2007), p. 27, available at: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140109143644/http://www.hmrc.gov.uk/research/report58.pdf>

De bevindingen zijn ook in lijn met wetenschappelijk(e) literatuur en onderzoek van Braithwaite (2008), Kirchler & Hoelzl (2006) en Tyler (2007) over het belang van vertrouwen, samenwerking, legitimiteit en procedurele rechtvaardigheid in toezichtrelaties. Deze wetenschappelijke literatuur betreft echter vooral onderzoek naar particuliere belastingplichtigen en kleine organisaties. Het onderzoek Grote ondernemingen laat zien dat de concepten samenwerking en procedurele rechtvaardigheid ook relevant zijn voor grote organisaties. Het belang van dienstverlening kan worden verklaard vanuit de *organisational support theory* (Eisenberger et al., 1986). Vanuit deze theorie kan de dienstverlening door de Belastingdienst gezien worden als het verlenen van steun in het nakomen van fiscale verplichtingen. Die ervaren steun draagt bij aan het bewerkstelligen van wederkerigheid in de relatie met de burgers en bedrijven.

Samenvattend kan worden geconcludeerd dat de resultaten van het onderzoek steun geven aan de gedachte dat een goede werkrelatie, en in lijn daarmee het horizontaal toezicht, resulteert in meer transparantie en verbeterde (onderdelen van) fiscale beheersing. De factoren bekendheid met de klantcoördinator, tevredenheid over de klantcoördinator, procedurele rechtvaardigheid en dienstverlening beïnvloeden in zeer sterke mate de werkrelatie. Ook horizontaal toezicht draagt bij aan een goede werkrelatie. De resultaten van het onderzoek geven een minder eenduidig beeld waar het de invloed van de werkrelatie op de fiscale strategie van grote organisaties betreft. Het onderzoek onder de contactpersonen van grote organisaties laat geen samenhang zien tussen de werkrelatie en de fiscale strategie, terwijl het onderzoek onder de klantcoördinatoren een positieve samenhang laat zien. Horizontaal toezicht voegt hier aan toe dat grote organisaties met een convenant minder gericht zijn op belastingontwijking. De geringe spreiding in de beantwoording van de vragen over fiscale strategie in het onderzoek Grote organisaties is een belangrijke reden om terughoudend te zijn met conclusies over de factor fiscale strategie.

Een interessante vraag die nu opkomt, is hoe deze bevindingen en de daaruit volgende ondersteuning voor de aannames in het beleid zich verhouden tot de naleving van fiscale regels (de compliance). De hierna volgende Hoofdstukken 5 en 6 gaan in op deze vraag voor de compliance-aspecten tijdig doen van aangiften, tijdig betalen en volledigheid en juistheid van de aangiften.

## 5. Tijdig aangifte doen en tijdig betalen

### 5.1 Inleiding

De centrale onderzoeksvraag voor het onderzoek naar de compliance-aspecten tijdig aangifte doen en tijdig betalen is:

*Wat is de samenhang tussen de werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie en het tijdig doen van aangifte en het tijdig betalen door grote organisaties?*

Voor de beantwoording van deze onderzoeksvraag is gebruik gemaakt van de data van de enquête onder de fiscale contactpersonen van 350 grote organisaties. In dit gedeelte van het onderzoek worden de gegevens uit het vragenlijsten gekoppeld aan informatie van de 350 organisaties met betrekking tot tijdig aangifte doen en tijdig betalen. Deze gegevens zijn afkomstig uit de interne registratiesystemen van de Belastingdienst.

Om de centrale onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden zijn de volgende aanvullende onderzoeksvragen gesteld:

1. In hoeverre worden aangiften en betalingen van de grote organisaties op tijd gedaan bij de verschillende belastingmiddelen?
2. In hoeverre hangt het tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met kenmerken van grote organisaties?
  - a. Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met organisatiekenmerken van grote organisaties?
  - b. Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met de ervaring met IKB?
  - c. Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met de ervaren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?
3. In hoeverre verklaren organisatiekenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie verschillen in tijdig aangifte doen en tijdig betalen?

Onderzoeksvraag 2 richt zich op het verkrijgen van inzicht in de samenhang tussen individuele kenmerken van grote organisaties en tijdig aangifte doen en betalen. Het is mogelijk dat individuele kenmerken van organisaties deels hetzelfde deel van de verschillen in tijdig aangifte doen of betalen verklaren en daardoor beperkt unieke verklarende waarde hebben. Informatie over één van de kenmerken levert dan ongeveer net zoveel inzicht op in de verwachte tijdigheid als informatie over meerdere kenmerken. Onderzoeksvraag 3 richt zich daarom op de vraag in hoeverre de verschillende kenmerken *tezamen* samenhangen met de mate van tijdig aangifte doen en tijdig betalen van een organisatie.

De werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie zijn gemeten in de enquête onder de grote organisaties en in de enquête onder de klantcoördinatoren (zie ook Hoofdstuk 4). Voor de beantwoording van de vragen 2c en 3 zijn met de data van deze twee enquêtes afzonderlijke analyses uitgevoerd. Dit betekent concreet dat de vragen 2c en 3 twee keer worden beantwoord, eenmaal vanuit de perceptie van de grote ondernemingen en eenmaal vanuit de perceptie van de klantcoördinator. De resultaten van de analyses in Hoofdstuk 4 laten zien dat de percepties van de grote ondernemingen en de klantcoördinatoren op deze factoren samenhang vertonen. Op basis daarvan is de verwachting dat de resultaten van de afzonderlijke analyses voor de beantwoording van de vragen 2c en 3 onderling weinig verschillen. Voor de leesbaarheid van het

rapport is er voor gekozen om de analyses met de data uit de enquête onder de grote ondernemingen in detail te beschrijven. De resultaten van de analyses met de data uit de enquête onder de klantcoördinatoren worden op hoofdlijnen beschreven, waarbij expliciet aandacht wordt besteed aan de verschillen.

De beleidstheorie maakt geen onderscheid tussen verschillende typen verplichtingen (tijdig aangifte doen en tijdig betalen) en verschillende belastingmiddelen. In dit onderzoek wordt dat onderscheid wel gemaakt. De mate van naleving kan immers verschillen voor tijdig aangifte doen en tijdig betalen én voor verschillende belastingmiddelen (LH, OB en Vpb). Ook de mate waarin naleving beïnvloed wordt door de ervaring met IKB, de ervaren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie kan verschillen tussen de diverse soorten verplichtingen. Door onderscheid te maken tussen verschillende type verplichtingen en belastingmiddelen kan de impliciete aanname in de beleidstheorie dat er geen verschillen zijn tussen type verplichtingen onderzocht worden.

In het onderzoek wordt rekening gehouden met de omvang van de verplichtingen per organisatie. Grote organisaties verschillen in het aantal verplichtingen dat zij hebben met betrekking tot het doen van aangifte en betalen. Een grote organisatie heeft vaak niet één, maar tientallen, honderden of zelfs duizenden verplichtingen, voor meerdere belastingmiddelen. Voor iedere individuele aangifte of betaling kan worden bepaald of deze op tijd is ingediend dan wel volledig betaald. Om een uitspraak te kunnen doen over de mate waarin organisaties tijdig aangifte doen en tijdig betalen, wordt naast het aantal tijdig voldane verplichtingen ook het totale aantal verplichtingen in ogenschouw genomen.

In Paragraaf 5.2 wordt het meten van tijdigheid toegelicht. Daarna worden in Paragraaf 5.3 de resultaten van de analyses voor tijdig aangifte doen en tijdig betalen besproken. Hier wordt antwoord gegeven op de onderzoeksvragen. Het hoofdstuk sluit af met conclusie in Paragraaf 5.4, waarin de resultaten worden gerelateerd aan de onderzoeksvragen en de beleidstheorie.

## 5.2 Meten en analyseren van tijdig aangifte doen en tijdig betalen

### Algemene aspecten in het meten van tijdigheid

Om de relatie tussen tijdigheid en IKB te onderzoeken wordt niet naar individuele aangiften of betaalverplichtingen gekeken maar naar de grote organisatie met diens geheel aan verplichtingen. In het onderzoek wordt daarom per organisatie in kaart gebracht welke aangiften/betalingen ze moeten doen per middel en welk deel daarvan op tijd is ingediend dan wel betaald. Daartoe is vastgesteld welke aangiften/betalverplichtingen behoren bij elk van de 350 grote organisaties. Hiervoor is gebruik gemaakt van de klantregistratie van de Belastingdienst, zoals bijgehouden in het systeem Beheer van Relaties (BvR). Daarin staat voor elke organisatie (fiscale entiteit) geregistreerd welke fiscale nummers er onderdeel van zijn, met een ingangsdatum en een eventuele einddatum.<sup>48</sup>

Om de tijdigheid van aangifte doen vast te kunnen stellen wordt per aangifteplichtig onderdeel van de grote organisatie een vergelijking gemaakt tussen de ontvangstdatum van de aangifte en de uiterste aangiftedatum. Als er uitstel is verleend vóór aangifte doen, dan verschuift de uiterste aangiftedatum

---

<sup>48</sup> Een fiscaal nummer kan in opeenvolgende periodes onder verschillende fiscale entiteiten vallen. Een aangifte wordt toegerekend aan een grote organisatie als het bijbehorende fiscale nummer volgens de klantregistratie (BvR) onder deze grote organisatie valt op de uiterste aangiftedatum en/of op de ontvangstdatum van de aangifte. Een organisatie heeft minstens één fiscaal nummer: het Rechtspersonen en Samenwerkingsverbanden Informatienummer (RISN).

met de duur van het uitstel. In lijn met de wettelijke vereisten is een aangifte daarbij op tijd ontvangen als deze vóór of op de uiterste aangiftedatum ontvangen is.

Gegevens over de uiterste aangiftedatum, de ontvangstdatum en uitstel zijn verzameld uit interne systemen van de Belastingdienst betreffende de belastingmiddelen LH, OB en Vpb. Na vaststelling van de tijdigheid van elke aangifte, is per grote organisatie geteld hoeveel aangiften moesten worden ingediend en hoeveel daarvan op tijd dan wel te laat zijn ontvangen.

Voor het vaststellen van het tijdig betalen door grote organisaties is gebruik gemaakt van het Centrale Ontvangers Archief (COA) van de Belastingdienst.<sup>49</sup> Op basis van deze gegevens is per betaalverplichting vastgesteld of deze volledig voldaan is op de uiterste betaaldatum. Na vaststelling van de tijdigheid van alle verplichtingen, is voor elke grote organisatie het aantal betaalverplichtingen geteld alsmede het aantal dat op tijd dan wel te laat voldaan is.

Het voldoen van een betaalverplichting kan op verschillende wijzen: betalen van het openstaande bedrag, verrekenen van het openstaande bedrag met een nog te ontvangen bedrag en door vermindering van het openstaande bedrag door de Belastingdienst. In het vervolg van het rapport verwijzen we naar het volledig voldoen van een betaalverplichting als 'betalen' of 'betaling'. Bij het bepalen van de tijdigheid van het voldoen van een betaalverplichting zijn de volgende uitgangspunten gehanteerd:

- Een betaalverplichting is op tijd voldaan als deze op of voor de uiterste betaaldatum in zijn geheel voldaan is.
- Uitstel van betalen verleend vóór het verstrijken van de deadline, resulteert in opschorting van de uiterste betaaldatum.
- Er is minimaal iets betaald. Betaalverplichtingen die op tijd zijn voldaan door alléén verrekening en/of vermindering tellen niet mee. Verplichtingen die pas na de deadline op deze manier zijn voldaan tellen echter wel mee, als te laat voldaan.
- Een betaalverplichting wordt buiten de analyse gehouden als er op de dag na de deadline een zowel absoluut als relatief klein bedrag open blijft staan. Dit is gedefinieerd als een openstaand bedrag op de dag na de deadline van minder dan 10% van de totale verplichting dat tevens lager is dan 50 euro.

Voor alle gemeten verplichtingen geldt dat de periode waarover tijdigheid gemeten is, gelegen is vóór de aankondiging van het onderzoek aan de grote organisaties in de steekproef.

Naast deze algemene aspecten in het meten van tijdigheid zijn er per belastingmiddel specifieke aandachtspunten en uitzonderingen. Die worden hieronder beschreven.

### **Metten van tijdigheid bij de LH**

Voor de LH is het tijdig aangifte doen en betalen gemeten over het belastingjaar 2013. De aangiften zijn vrijwel allemaal (99.9%) ontvangen tussen januari 2013 tot en met maart 2014. Alleen betaalverplichtingen met een deadline vóór 1 april 2014 zijn betrokken in de dataverzameling.

---

<sup>49</sup> Hierin staat voor elke betaalverplichting vastgelegd wanneer deze is opgelegd, voor welk bedrag, wanneer deze voldaan moet zijn en om welk belastingmiddel, tijdvak, belastingjaar, fiscaal nummer en subnummer het gaat. Ook zijn de betaalactiviteiten hierin vastgelegd, met datums en bedragen. Het gaat daarbij om ontvangen betalingen, uitgekeerde bedragen, verrekeningen met andere vorderingen en verminderingen. Daarnaast zijn in dit bestand activiteiten vastgelegd zoals het verlenen van uitstel van betaling of het opleggen van een betalingsherinnering, aanmaning of dwangbevel.



Bij de dataverzameling is de wet- en regelgeving en het proces omtrent aangifte doen en betalen in ogenschouw genomen. Aspecten hiervan worden hieronder kort beschreven, met benoeming van de consequenties voor het meten en analyseren van tijdigheid.

De belastingplicht bij de LH berust bij fiscale nummers en de hieronder vallende subnummers. Voor elk subnummer moet aangifte gedaan worden en betaald. Elk subnummer moet per maand óf per vier weken<sup>50</sup> aangifte doen en betalen. Het soort tijdvak (en daarmee de frequentie van de aangifteplicht) kan binnen een fiscaal nummer verschillen per subnummer. De organisatie is vrij om zelf te kiezen welk tijdvak (maand of vier weken) hij voor de LH hanteert. Elke aangifte en betaalverplichting van een subnummer telt mee als één verplichting van de grote organisatie.

De uiterste aangifte datum is ook de uiterste betaaldatum. De uiterste aangifte- en betaaldatum zijn beiden gesteld op één maand na verstrijken van het tijdvak. Aangezien tijdvakken altijd eindigen op de laatste dag van de maand, is de uiterste aangifte- en betaaldatum de laatste dag van de daaropvolgende maand. Uitstel voor het doen van aangifte is alleen in uitzonderlijke situaties mogelijk. Dit geldt ook voor uitstel van betalen. Het indienen van bezwaar tegen de achterliggende heffing of aanslag resulteert wel in uitstel van betaling. Bij het vaststellen van de tijdigheid van LH-aangiften is geen rekening gehouden met eventueel uitstel voor aangifte. Uitstel voor betaling is wel in ogenschouw genomen.

LH-aangiften worden bij binnenkomst gecontroleerd op technische fouten en binnen drie dagen na ontvangst ook op logische fouten. Als hierbij gebreken worden gevonden, dan wordt de aangifte als niet verzonden beschouwd. Er moet dan, na herstel van de fouten, alsnog aangifte gedaan worden. Uit de beschikbare gegevens kan niet afgeleid worden of dit heeft gespeeld bij een (te late) aangifte.

De gevolgen van niet op tijd aangifte doen hangen af van de mate van overschrijding. De Belastingdienst hanteert een coulancetermijn van zeven kalenderdagen na de uiterste aangifte datum. Als de aangifte na de coulancetermijn door de Belastingdienst wordt ontvangen, dan wordt een boete opgelegd. Als de aangifte binnen enkele weken na afloop van de uiterste aangifte datum van het tijdvak nog niet is ontvangen, legt de Belastingdienst een naheffingsaanslag op. De Belastingdienst stelt de hoogte van deze naheffing mede op basis van eerdere aangiften vast. Voor elke aangifte wordt gemeten hoeveel dagen deze te laat is, zodat onderzocht kan worden in hoeverre aangiften te laat worden ingediend, ook ten opzichte van de coulancetermijn.

LH-aangiften resulteren in een betaalverplichting aan de Belastingdienst. Uitzondering hierop zijn nihilaangiften. In het betreffende tijdvak is dan geen sprake geweest van inhoudingsplicht. Deze nihilaangiften doen zich bijvoorbeeld voor als een organisatie niet meer actief is, maar zich nog niet heeft uitgeschreven. Organisaties zijn verplicht om ook nihil aangiften op tijd in te dienen, ondanks het ontbreken van een fiscaal belang en betaling aan de Belastingdienst. In de dataverzameling is per grote organisatie onderscheid gemaakt tussen nihil-aangiften en gewone aangiften, zodat de mate waarin nihil aangiften voorkomen en de mate waarin nihil aangiften tijdig worden ingediend onderzocht kan worden.

Te laat betalen resulteert in een boete. Hierop wordt een uitzondering gemaakt wanneer de verplichting alsnog voldaan wordt binnen de coulancetermijn én de betaling van de voorgaande aangifte wel op tijd voldaan was. In dat geval wordt in plaats van een boete een melding van te laat

---

<sup>50</sup> Hierop zijn enkele uitzonderingen: personeel van zelfstandige binnenvaartschippers die aan boord van het schip wonen (aangiftetijdvak is een halfjaar), personeel aan huis (aangiftetijdvak is een jaar) en meewerkende kinderen (aangiftetijdvak is een jaar).

betalen verzonden. De coulancetermijn begint na de uiterste betaaldatum en eindigt zeven kalenderdagen na de uiterste betaaldatum. De hoogte van een eventuele boete hangt af van de hoogte van het te laat betaalde bedrag. Naast een boete resulteert te laat of onvolledig betalen ook in het vaststellen van een naheffingsaanslag met een betaaltermijn van twee weken. Als ook deze niet op tijd volledig voldaan is, start de Belastingdienst met incasso-activiteiten, te beginnen met een aanmaning. Als na aanmaning niet binnen de daarbij gestelde termijn voldaan is, volgt een dwangbevel. Wordt daarop nog niet op tijd voldaan, dan volgt dwanginvordering met maatregelen zoals beslaglegging.

Voor de LH wordt onderscheid gemaakt tussen betaalverplichtingen die zijn ontstaan als gevolg van een aangifte of door een opgelegde aanslag. Bij een betaalverplichting uit een aangifte is een aangifte ingediend en de daarin opgegeven LH dienen op tijd afgedragen te worden. Een betaalverplichting uit een aanslag komt daarentegen tot stand door handelen van de Belastingdienst. Een aanslag wordt bijvoorbeeld opgelegd bij het ontbreken van een aangifte, een correctie, suppletie en bij een boete vanwege te laat betalen of aangifte doen. In de dataverzameling is per grote organisatie onderscheid gemaakt tussen betalingen naar aanleiding van aangiften en aanslagen om inzicht te krijgen in het vóórkomen van beide type betalingen en de tijdigheid waarmee betalingen naar aanleiding van aangiften en aanslagen worden voldaan.

### **Metten van tijdigheid bij de OB**

Voor de OB is tijdig aangifte doen en betalen gemeten over het belastingjaar 2013. De aangiften zijn vrijwel allemaal ontvangen tussen januari 2013 tot en met maart 2014 (slechts 0,09% daarna). Voor een zeer klein deel van de OB-aangiften (49 stuks) stond de uiterste aangiftedatum geregistreerd als oneindig (31-dec-9999). Deze aangiften zijn als op tijd ingediend geteld.

Voor OB-betalingen zijn alleen betaalverplichtingen met een deadline vóór 1 april 2014 betrokken in de dataverzameling.

Bij de dataverzameling is de wet- en regelgeving en het proces omtrent aangifte doen en betalen in ogenschouw genomen. Bijna alle aspecten zijn bij de OB hetzelfde als bij de LH en daarmee ook de dataverzameling.<sup>51</sup> Ook bij de OB wordt onderscheid gemaakt tussen nihil aangiften en reguliere aangiften en ook tussen betalingen naar aanleiding van aangifte en vanwege een opgelegde aanslag.

### **Metten van tijdigheid bij de Vpb**

Bij de vaststelling van de tijdigheid van Vpb aangiften is gebruik gemaakt van aangiften over het belastingjaar 2012, met een ontvangstdatum tussen 1 januari 2013 en 1 april 2015. Aangiften voor de Vpb over belastingjaar 2013 zijn niet in ogenschouw genomen, omdat de tijdigheid van indienen voor een groot deel daarvan nog niet vastgesteld kon worden. Bij ongeveer een kwart van alle aangiften voor de Vpb was de uiterste aangiftedatum nog niet voorbij en was de aangifte nog niet ontvangen. Enkele Vpb aangiften (acht stuks) zijn buiten beschouwing gelaten, omdat ze zijn ontvangen zonder dat er een uiterste aangiftedatum was geregistreerd. In deze gevallen is spontaan aangifte gedaan, zonder uitnodiging tot het doen van aangifte. Tijdig betalen is gemeten over de belastingjaren 2012 en 2013, onder die betaalverplichtingen met een deadline gelegen tussen 1 januari tot en met 31 december 2013. Bij de dataverzameling is de wet- en regelgeving en het proces omtrent aangifte doen

---

<sup>51</sup> Anders dan bij de LH is het aangiftetijdvak voor de OB een kwartaal, maand of jaar. Per kwartaal aangifte doen is het uitgangspunt in de wettelijke regeling. Ondernemers kunnen wel verzoeken om per maand of per jaar aangifte te mogen doen. Elke aangifte van een subnummer telt mee als één verplichting van de grote organisatie, evenals elke bijbehorende betaling. Naast fiscale nummers en subnummers kan er bij de OB ook sprake zijn van een fiscale eenheid, waarbij er voor verschillende fiscale nummers en subnummers samen aangifte wordt gedaan. Het aantal aangifte- en betaalverplichtingen binnen een onderneming neemt toe naarmate deze meer fiscaal nummers en subnummers kent, tenzij er sprake is van fiscale eenheden.

en betalen in ogenschouw genomen. Deze verschilt aanzienlijk van de LH en OB. Hieronder volgt een korte omschrijving, met benoeming van de consequenties voor het meten van tijdigheid.

De Vpb betreft de fiscale winst van rechtspersonen. Rechtspersonen in de rechtsvorm van een bv of nv zijn, indien uitgenodigd tot het doen van aangifte, bij de wet verplicht aangifte te doen voor de Vpb. Indien zij niet worden uitgenodigd, en wel belastingzijn verschuldigd, zijn zij verplicht om een uitnodiging tot het doen van aangifte te verzoeken. Een stichting of vereniging of vergelijkbare organisatie doet alleen aangifte Vpb voor zover zij in de wet beschreven ondernemersactiviteiten hebben. Alle aangifteplichtige fiscale nummers (RSIN's) binnen een organisatie doen aangifte voor de Vpb.<sup>52</sup>

Belastingplichtige fiscale nummers moeten na afloop van elk boekjaar aangifte doen voor de Vpb.<sup>53</sup> De aangifte moet normaliter ingediend zijn voor 1 juni van het volgende kalenderjaar. Daarbij zijn er wel meerdere uitstel mogelijkheden. Een ondernemer kan zelf uitstel vragen tot 1 november. Als langer uitstel gewenst is, kan daar om worden verzocht met een schriftelijke motivatie. Daarnaast kan via een fiscaal dienstverlener (FD) gebruik gemaakt worden van de *Uitstelregeling belastingconsulenten*. Daarmee kan de FD voor meerdere organisaties (fiscale nummers) tegelijk uitstel aanvragen. Dit uitstel op het doen van aangiften betreft 11 maanden. De FD moet de aangiften Vpb, waarvoor hij uitstel vraagt en krijgt, gespreid over de periode tot het einde van uitstel indienen. Deze maximale uitstelperiode kan dus niet door elke onderneming individueel worden benut. Bij de vaststelling van de tijdigheid wordt gebruikt gemaakt van de uiterste aangifte datum zoals vastgelegd in het systeem van de Belastingdienst, waarin eventueel uitstel is meegenomen.

Als de aangifte van een organisatie niet of niet op tijd is ontvangen door de Belastingdienst, dan stuurt deze eerst een herinnering, waarbij enkele weken extra tijd wordt verleend voor het alsnog indienen van de aangifte. Gebeurt dat niet dan volgt een aanmaning met nogmaals enkele weken tijd. Als dan nog geen aangifte is ontvangen en door de organisatie opzettelijk geen aangifte wordt gedaan, dan kan de Belastingdienst een boete opleggen. Deze consequenties van te laat aangifte doen worden niet nader betrokken in de analyse.

Een aangifte Vpb na afloop van het belastingjaar resulteert, nadat de Belastingdienst deze heeft verwerkt en de bijbehorende belastingaanslag heeft vastgesteld en opgelegd én voor zover deze aanslag leidt tot een nog te voldoen bedrag, in een betaalverplichting. De Belastingdienst legt daarbij eerst een nadere voorlopige aanslag op. De definitieve aanslag volgt na beoordeling (aanslagregeling) en/of controle door de Belastingdienst. Bij het meten van tijdig betalen is geen onderscheid gemaakt tussen deze nadere voorlopige en definitieve aanslag, aangezien er nauwelijks definitieve aanslagen waren over het onderzochte belastingjaar.

Bij voorlopige aanslagen Vpb betreffende het lopende belastingjaar kan sprake zijn van meer-termijnvorderingen, waarbij elke maand een deel voldaan moet zijn. Een dergelijke betaalverplichting ontstaat door een ingediend schattingsformulier of door continuering door de Belastingdienst van een

---

<sup>52</sup> In geval van een fiscale eenheid binnen de onderneming is dit anders. Dan worden de resultaten van de dochtermaatschappij toegerekend aan de moedermaatschappij en doet alleen de moedermaatschappij aangifte en haar dochtermaatschappij(en) niet. Het aantal aangiften Vpb binnen een onderneming is dus niet altijd gelijk aan het aantal aangifteplichtige rechtspersonen binnen die onderneming.

<sup>53</sup> Het boekjaar is bijna altijd gelijk aan het kalenderjaar. Sommige ondernemingen hanteren echter een gebroken boekjaar (bijvoorbeeld van mei t/m april). Dan moet de aangifte Vpb binnen vijf maanden na het einde van het boekjaar ontvangen zijn.

eerdere voorlopige aanslag in het volgende jaar.<sup>54</sup> Een onderneming kan er bij een voorlopige aanslag met meerdere termijnen voor kiezen om deze in de eerste termijn volledig te voldoen. Bij deze vorderingen is er één definitieve deadline, op 31 december van het belastingjaar. Bij het meten van tijdigheid van deze Vpb betaalverplichtingen tijdens het belastingjaar wordt alleen gekeken naar deze laatste deadline.

Er zijn verschillende mogelijkheden voor uitstel van betaling bij de Vpb. Een onderneming kan verzoeken om een kort uitstel van maximaal vier maanden na de uiterste betaaldatum. Dit betreft alleen de vorderingen die in één termijn betaald moeten worden. Voor toekenning moet worden voldaan aan een aantal voorwaarden, waaronder het op tijd hebben voldaan van eerdere betalingen. Bij kasproblemen kan een ondernemer ook uitstel van betaling verkrijgen, maar alleen als hij voor de hele belastingschuld zekerheid kan geven. Ten slotte is er uitstel voor een Vpb betaling als bezwaar wordt ingediend tegen de achterliggende belastingaanslag. Dit uitstel heeft betrekking op het bestreden bedrag van de aanslag. Bij het meten van tijdig betalen is rekening gehouden met uitstel, indien dit verleend is vóór de uiterste betaaldatum.

Het niet volledig en op tijd voldoen van een betaalverplichting of een maandelijkse termijn daarvan resulteert in incasso-maatregelen. Achtereenvolgens gaat het daarbij om een betalingsherinnering, aanmaning, dwangbevel en dwanginvordering. Deze maatregelen leiden weliswaar tot een hoger te betalen bedrag, maar niet tot een nieuwe betaalverplichting. Doordat het onderzoek zich richt op het verkrijgen van inzicht in de mate waarin tijdig aan betaalverplichtingen wordt voldaan, hebben deze maatregelen geen invloed op de analyse van tijdig betalen van de Vpb.

### Analyse tijdig aangifte doen en tijdig betalen

Bij het bepalen van de mate van tijdig aangifte doen en tijdig betalen wordt rekening gehouden met het totale aantal aangiften dat een organisatie moet indienen, respectievelijk het totale aantal betalingen dat voldaan moet worden. De organisaties in de steekproef verschillen aanzienlijk in het aantal verplichtingen dat zij hebben. Tot de organisatie worden alle fiscale activiteiten die behoren tot dezelfde fiscale entiteit gerekend. Hoe meer fiscale nummers er onder een fiscale entiteit vallen, hoe meer aangiften er gedaan worden en hoe groter en/of complexer de organisatie over het algemeen is. Samenhang tussen de omvang van de organisatie en tijdig aangifte doen en/of betalen kan dan verklaard worden uit het feit dat de kans dat niet alle verplichtingen tijdig worden nagekomen groter is wanneer de organisatie meer fiscale verplichtingen heeft. Een grote organisatie met 200 aangiften waarvan er vijf te laat zijn ingediend wordt als meer tijdig beschouwd (97,5% op tijd) dan een grote organisatie met 10 aangiften waarvan één te laat is ingediend (90% op tijd).

Om de samenhang tussen kenmerken van de organisatie, ervaring met IKB, de ervaren werkrelatie met de Belastingdienst, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie enerzijds en de tijdigheid van aangifte doen en betalen anderzijds te onderzoeken zijn deze gegevens - die afkomstig zijn uit verschillende datasets - aan elkaar gekoppeld. Om de anonimiteit van grote organisaties in de analyse te waarborgen, was hiervoor een bewerking nodig van de variabelen met betrekking tot tijdig aangifte doen en tijdig betalen. De cijfers over aantallen aangiften en betalingen zijn namelijk uniek per organisatie. Koppeling van deze gegevens met de antwoorden op de survey zou daarom kunnen leiden tot herleidbaarheid van antwoorden in de survey naar individuele organisaties. Omdat dit een onwenselijke situatie is, wordt de anonimiteit van de organisaties voor wat betreft hun antwoorden

---

<sup>54</sup> Het aantal termijnen is maximaal 11 en minimaal 1, afhankelijk van het moment van indienen van de voorlopige aangifte en daaropvolgend het opleggen van de voorlopige aanslag door de Belastingdienst. Bij een verlenging van de voorlopige aanslag in het volgende jaar is sprake van 11 termijnen.

op de survey geborgd door de gegevens over tijdig aangifte doen en tijdig voldoen van betaalverplichtingen te categoriseren.

Om te zorgen dat de uitkomsten representatief zijn voor de gehele populatie grote organisaties, wordt er in de analyses een wegingsfactor toegepast. De wegingsfactor corrigeert voor het feit dat de steekproef disproportioneel verdeeld is naar type organisatie om verschillen te kunnen onderzoeken tussen organisaties met Horizontaal Toezicht convenant, organisaties die vanaf 2013 zijn ingestroomd vanuit het MKB en overige grote organisaties. Omdat de steekproef relatief veel grote organisaties bevat met een convenant en organisaties die zijn ingestroomd vanuit het MKB is de samenstelling van de steekproef niet zonder meer representatief voor de totale populatie grote organisaties. Voor meer informatie over de wijze waarop de steekproef is getrokken en de toegepaste wegingsfactor wordt verwezen naar Hoofdstuk 3.

## 5.3 Resultaten

In deze paragraaf worden de uitkomsten met betrekking tot de verschillende onderzoeksvragen besproken. Begonnen wordt met de analyse van de mate waarin organisaties aangiften en betalingen op tijd doen (onderzoeksvraag 1). Tijdig aangifte doen en tijdig betalen worden gezamenlijk besproken voor de drie onderzochte belastingmiddelen. Vervolgens wordt onderzocht in hoeverre organisaties die tijdig al hun verplichtingen voldoen verschillen van organisaties die niet tijdig al hun verplichtingen voldoen. Dit wordt onderzocht voor verschillende kenmerken: achtergrondkenmerken van organisaties, ervaring met IKB en de ervaren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie (onderzoeksvraag 2). Daarna wordt onderzocht in hoeverre deze kenmerken gezamenlijk bijdragen aan het verklaren of een organisatie alle aangiften al dan niet tijdig heeft ingediend (onderzoeksvraag 3). De relatie tussen kenmerken van de organisatie en tijdig aangifte doen en tijdig betalen wordt besproken per belastingmiddel, uitgesplitst naar tijdig aangifte doen en tijdig betalen. Dit betekent dat de analyse achtereenvolgens de resultaten voor volgende verplichtingen beschouwt: LH tijdig aangifte doen, LH tijdig betalen, OB tijdig aangifte doen, OB tijdig betalen, Vpb tijdig aangifte doen en Vpb tijdig betalen.

### Onderzoeksvraag 1

*In hoeverre worden aangiften en betalingen van de grote organisaties op tijd gedaan bij de verschillende belastingmiddelen?*

Voor elk soort verplichting wordt het aantal verplichtingen binnen organisaties besproken, gevolgd door een analyse van de mate waarin tijdig aan de verschillende verplichtingen wordt voldaan door organisaties. Tot slot wordt de mate van tijdigheid en de verschillen daarin tussen de organisaties besproken, alsmede de samenhang tussen de mate van tijdigheid voor verschillende verplichtingen.

### *Totaal aantal verplichtingen*

Tabel 5.1 vermeldt voor elk van de zes onderzochte verplichtingen hoeveel van de 350 organisaties te maken hebben met deze verplichting en om hoeveel verplichtingen het in totaal en gemiddeld per organisatie gaat. Daarbij is voor LH- en OB-aangiften onderscheid gemaakt tussen nihilaangiften en niet-nihilaangiften en voor LH- en OB-betalingen tussen verplichtingen voortkomend uit ingediende aangiften en uit opgelegde aanslagen.

Voor de LH hebben 347 van de 350 grote organisaties in de onderzochte periode aangifte gedaan. De andere organisaties hadden geen personeel. De grote organisaties met LH-aangiften doen hiervoor gemiddeld 68 keer per jaar aangifte. Het aantal aangiften loopt erg uiteen tussen organisaties. Dit is het gevolg van de definitie van "organisatie" in deze analyses, namelijk de bij de Belastingdienst bekende fiscale entiteit met de fiscale nummers die daaronder vallen. Een fiscale entiteit kan een groter of kleiner aantal fiscale nummers onder zich hebben. Doordat er (grote) verschillen zijn in het aantal fiscale nummers per organisatie en het aantal subnummers voor de LH (en OB), is er tussen organisaties ook veel variatie in het aantal in te dienen aangiften. Onder de organisaties met LH-aangiften is het kleinste aantal ingediende aangiften in de onderzochte periode 2 en het grootste aantal 811.

Tabel 5.1. Aantal verplichtingen onderzocht in de steekproef

Soort verplichting		Aantal organisaties in steekproef	Aantal verplichtingen in steekproef*	Gemiddelde (Std.)	Min.	Max.
LH-aangifte	Totaal	347	22.367	68,3 (92,0)	2	811
	Niet nihil	347	21.016	64,1 (84,0)	2	782
	Nihil	114	1351	13,1 (26,0)	1	225
LH betalen	Totaal	347	21.793	66,6 (87,4)	2	793
	n.a.v. aangiften	347	20.902	63,8 (83,7)	2	779
	n.a.v. aanslagen	194	891	5,3 (12,4)	1	132
OB-aangifte	Totaal	339	13.996	44,1 (66,4)	1	481
	Niet nihil	331	12.122	38,9 (66,4)	1	395
	Nihil	169	1874	12,4 (18,9)	1	106
OB betalen	Totaal	298	7588	27,0 (32,4)	1	191
	n.a.v. aangiften	294	7099	25,5 (30,4)	1	184
	n.a.v. aanslagen	138	489	4,0 (4,7)	1	26
Vpb-aangifte	Totaal	284	1611	6,2 (7,3)	1	47
Vpb betalen	Totaal	208	987	4,7 (5,1)	1	34

\* Aantal is vastgesteld zonder te wegen op stratum

Een groot deel van de organisaties die aangiften doen voor de LH heeft geen enkele nihilaangifte gedaan in de onderzochte periode (67,1%). Eén derde van de organisaties met LH-aangiften dient één of meer nihilaangiften in. Gemiddeld gaat het om 13,1 nihilaangiften.

Gemiddeld waren er per organisatie 67 LH-betalingsverplichtingen in de onderzochte periode, waarbij het grootste deel van de betalingen plaatsvindt naar aanleiding van aangiften (gemiddeld 63,8). Bij ruim de helft van de organisaties zijn er ook betalingsverplichtingen naar aanleiding van aanslagen, gemiddeld 5,3 per organisatie.

Voor de OB hebben 339 (97%) van de 350 organisaties aangifte gedaan in de onderzochte periode. De organisaties zonder OB-aangiften zijn vooral not-for-profit organisaties. Gemiddeld deden organisaties 44 keer aangifte voor de OB, waarbij er tussen organisaties grote verschillen zijn in het aantal aangiften. Het laagste aantal aangiften OB was 1 en het hoogste 481. Bij de helft van de organisaties die OB-aangiften indienen zijn ook nihilaangiften ingediend en bij een klein deel (2,4%) zijn zelfs alleen maar nihilaangiften gedaan. Bij de organisaties met nihilaangiften worden gemiddeld 12,4 nihilaangiften ingediend.

Van de 339 organisaties met OB-aangiften hebben 298 ook OB-betalingen moeten voldoen in de onderzochte periode (85% van de 350 in de steekproef). Dit zijn er minder dan het aantal organisaties dat aangifte heeft gedaan, omdat er ook organisaties zijn met alleen nihilaangiften en/of aangiften resulterend in een door de organisatie te ontvangen bedrag. Het grootste deel van de betalingen vindt plaats naar aanleiding van ingediende OB-aangiften (gemiddeld 25,5 betalingen per organisatie). Een

kleiner deel is naar aanleiding van aanslagen (gemiddeld 4,0 per organisatie, voor de organisaties die tenminste één aanslag opgelegd krijgen).

Voor de Vpb moesten 284 (81% van de 350) grote organisaties aangifte doen. Met name not-for-profit-organisaties zijn in het jaar van onderzoek niet belasting en/of aangifteplichtig voor de Vpb en hoefden geen aangifte te doen. Gemiddeld genomen moeten de belastingplichtige organisaties 6,2 keer aangifte doen voor de Vpb in de onderzochte periode. Dit aantal loopt uiteen tussen organisaties met 1 aangifte tot 47 aangiften. In de onderzochte periode hebben 208 (59%) van de 350 organisaties Vpb-betalingen voldaan. Gemiddeld had een organisatie 4,7 betalingen, maar dit verschilde tussen organisaties als gevolg van verschillen in het aantal aangifteplichtige fiscale nummers.

### *Tijdig aangifte doen*

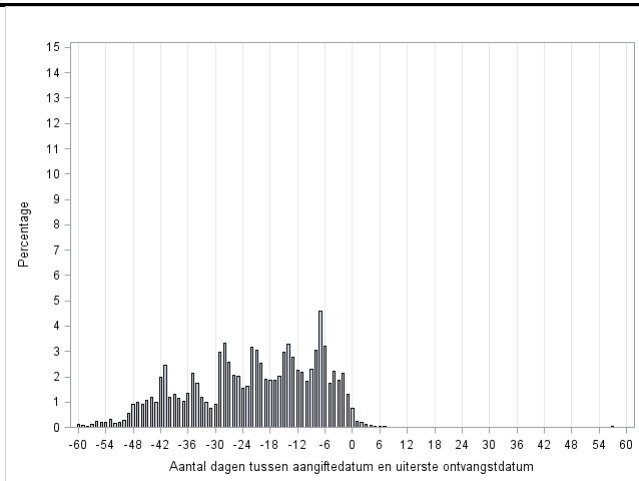
Figuur 5.1 toont de mate waarin de aangiften van de onderzochte organisaties op tijd zijn ingediend. Daartoe is voor elke verplichting van de 350 onderzochte organisaties het aantal dagen berekend dat ligt tussen de deadline en de datum waarop de verplichting is voldaan. De grafieken tonen welk percentage van de verplichtingen voldaan is (y-as) op een reeks dagen voorafgaand aan en na de deadline (x-as). Voor de LH en OB is het percentage getoond van 60 dagen voor de deadline tot 60 dagen er na. Voor de Vpb is een ruimere periode gehanteerd van ongeveer een jaar voor de deadline tot een jaar daarna. Een waarde van 0 betekent dat precies op de dag van de deadline aangifte is gedaan. Een negatieve waarde betekent dat de aangifte vóór het verstrijken van de deadline is ingediend en bij een positieve waarde is te laat aangifte gedaan.

Veruit de meeste LH- en OB-aangiften worden ingediend in de 30 dagen voor het verstrijken van de deadline. Deze periode komt overeen met de periode na verstrijken van het tijdvak, waarbinnen de aangifte en betaling ontvangen moeten zijn. Dit is namelijk één maand (of vier weken als het LH-aangiftetijdvak vier weken is). Daarbij is er een wekelijkse variatie zichtbaar, met in de weekenden relatief minder ontvangen aangiften. Bij OB-aangiften neemt het aandeel ontvangen aangiften sterk toe met het naderen van de deadline. Dit is niet het geval bij LH-aangiften, die in de laatste maand voor de deadline in een redelijk gelijkmatig aantal ontvangen worden. Het aantal LH- en OB-aangiften dat ontvangen wordt ná de deadline is klein en neemt vanaf de deadline sterk af.

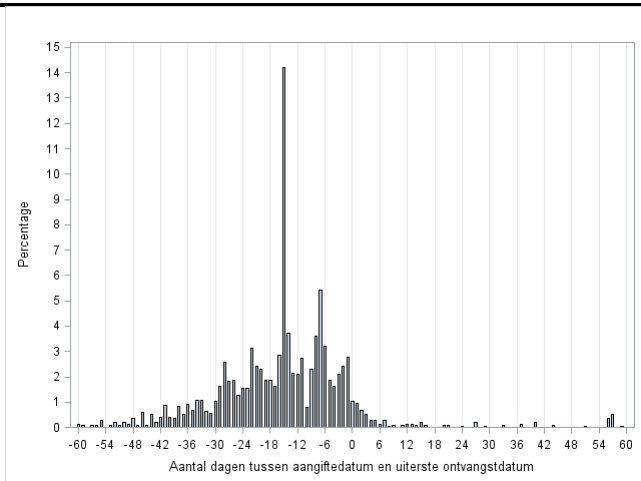
Nihilaangiften LH en OB vormen een klein deel van het totale aantal aangiften (zie Tabel 5.1), maar laten eenzelfde patroon zien voor wat betreft het indienen in de tijd. Bij nihilaangiften LH is er 15 dagen voor de deadline een opvallende piek in het percentage ontvangen aangiften. Deze piek wordt veroorzaakt door één organisatie die op één datum meer dan 100 nihilaangiften heeft ingediend. Het valt op dat ten opzichte van niet-nihilaangiften een groter gedeelte van de nihilaangiften na de deadline wordt ontvangen.



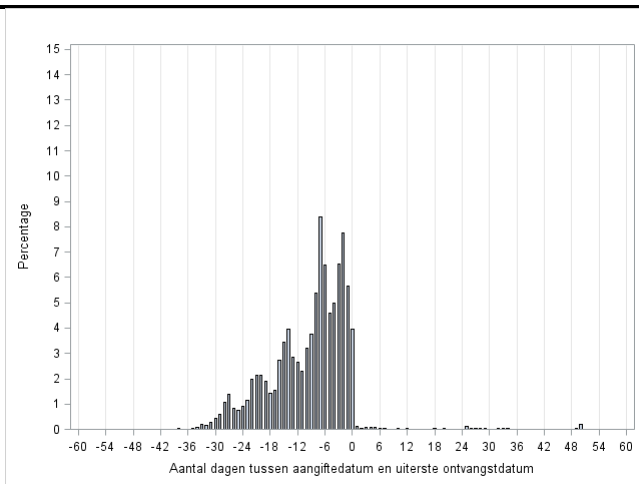
Aangifte doen – LH – Totaal



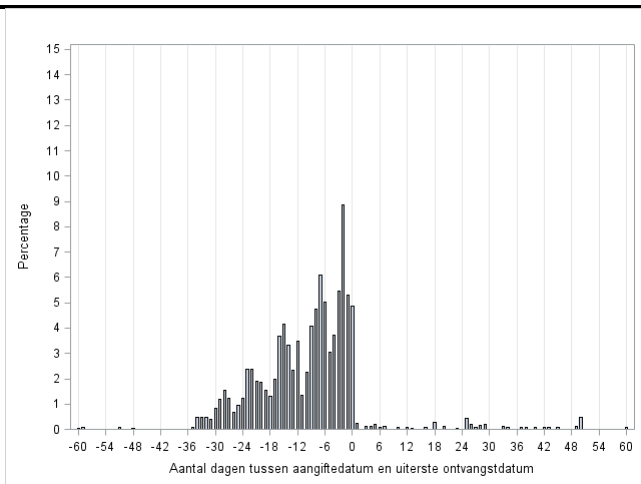
Aangifte doen – LH – Nihil



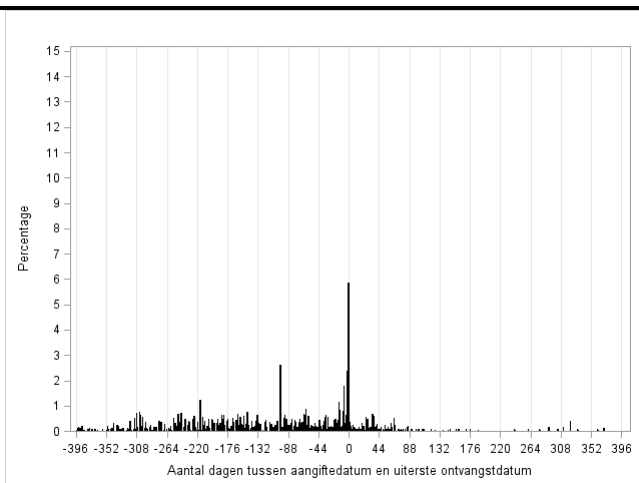
Aangifte doen – OB – Totaal



Aangifte doen – OB – Nihil



Aangifte doen – Vpb – Totaal



Figuur 5.1. Percentage aangiften ontvangen per dag ten opzichte van de uiterste aangifte datum<sup>55</sup>

<sup>55</sup> Er is een zeer beperkt aantal aangiften die helemaal niet ingediend worden. Deze verplichtingen zijn niet meegeteld bij het maken van dit figuur.

Vpb-aangiften worden over een langere periode ontvangen, vanaf ruim een jaar voor de deadline. Dit komt door de uitstelregeling voor belastingconsulenten, waarbij er over een lange periode uitstel wordt verleend voor de betrokken aangiften en deze aangiften verspreid over deze periode moeten worden ingediend. Op de laatste dag voor de deadline is wel een piek zichtbaar waarop relatief veel aangiften nog binnenkomen. Dit betreft aangiften waarbij geen sprake is van de uitstelregeling voor belastingconsulenten. Na het verstrijken van de uiterste aangifte datum worden nog geruime tijd aangiften ontvangen, tot een half jaar na de deadline.

### *Tijdig betalen*

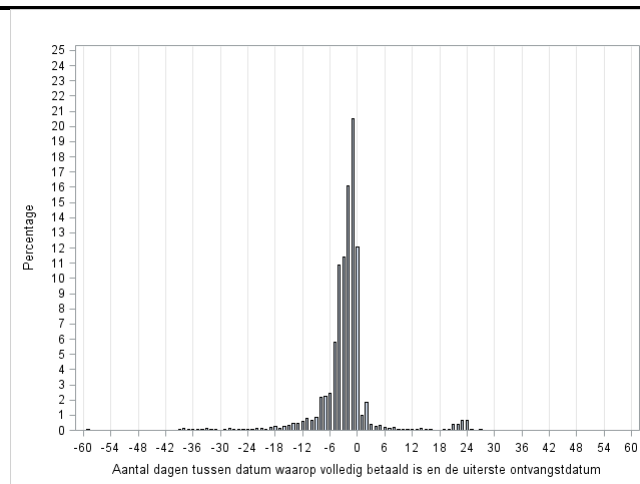
Figuur 5.2 geeft inzicht in de spreiding in de dag waarop betalingen worden voldaan. LH en OB-betalingen worden vooral in de week voor de uiterste betaaldatum voldaan, met een piek op de dag voor de deadline. Na de uiterste betaaldatum komt nog maar een klein deel binnen, vooral in de eerste dagen na de deadline en rond 24 dagen na de deadline. Deze laatste bevinding is mogelijk een gevolg van incasso-activiteiten, zoals het versturen van aanmaningen.

LH- en OB-betalingen naar aanleiding van aanslagen vertonen een ander patroon in de tijd dan het totaal aan betalingen, dat vooral bestaat uit betalingen naar aanleiding van aangiften. Vanaf twee weken voor de deadline komen betalingen naar aanleiding van aanslagen binnen. Dit is conform de voor aanslagen geldende betaaltermijn van twee weken. Verspreid over de 2 maanden na deze deadline komen nog relatief veel betalingen binnen.

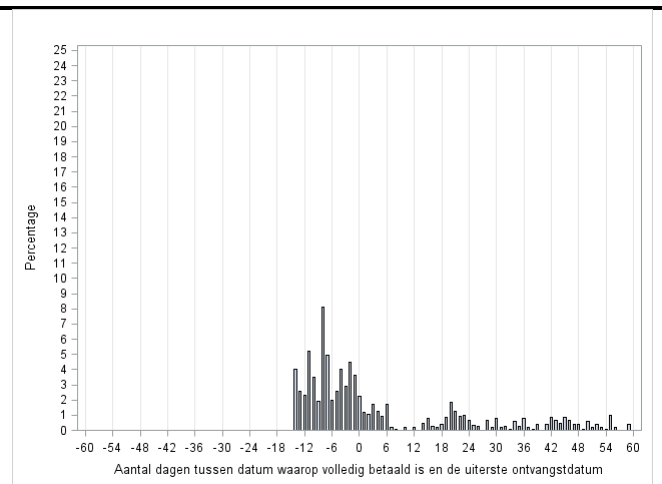
Vpb-betalingen worden verspreid over een lange periode voldaan, waarbij er twee piekmomenten zijn waarop relatief veel betalingen voldaan worden. Ongeveer elf maanden voor de deadline is er al een piek in voldane betalingen. Dit wordt veroorzaakt door organisaties die er voor kiezen om een voorlopige aanslag over het lopende belastingjaar in één keer te voldoen, om daarmee betaalkorting te krijgen. De tweede piek is in de week voor de deadline.

In het algemeen blijkt de deadline een omslagpunt voor de ontvangst van aangiften en betalingen van grote organisaties. In de aanloop naar en vlak voor de deadline worden veel verplichtingen voldaan. Vanaf de deadline neemt het aandeel van voldane verplichtingen snel af en worden nog maar weinig verplichtingen voldaan.

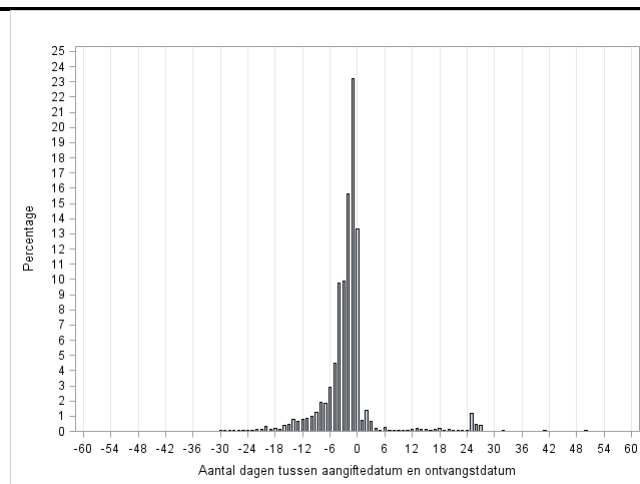
Betalen – LH – Totaal



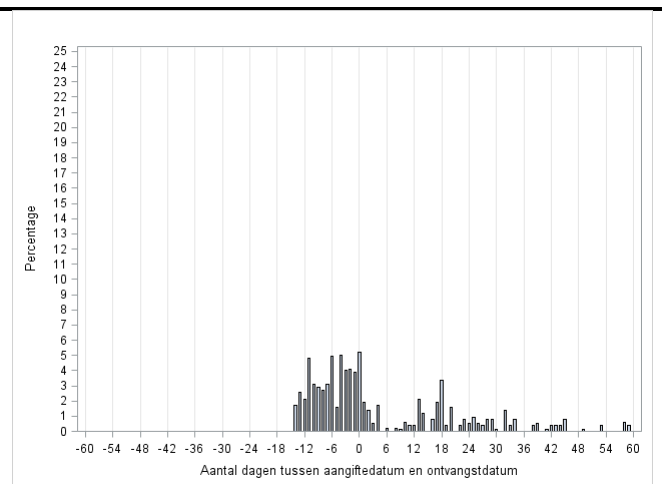
Betalen – LH – Nihil



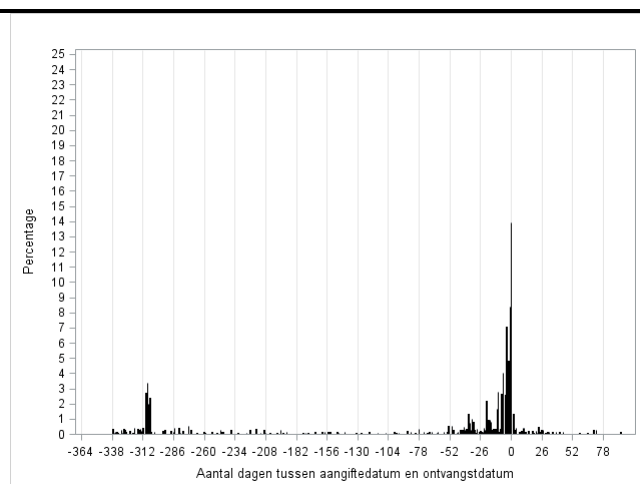
Betalen – OB – Totaal



Betalen – OB – Nihil



Betalen – Vpb – Totaal



Figuur 5.2. Percentage betalingen ontvangen per dag ten opzichte van de uiterste betaaldatum<sup>56</sup>

<sup>56</sup> Een deel van de betalingen wordt in het geheel niet voldaan. Deze verplichtingen zijn niet meegeteld bij het maken van dit figuur.

### *Tijdig aangifte doen en tijdig betalen op het niveau van de grote organisatie*

Vervolgens is onderzocht in welke mate individuele organisaties de verschillende verplichtingen tijdig voldoen en ook in hoeverre ze daarin verschillen. Daartoe is voor elke grote organisatie bepaald welk deel van het totale aantal verplichtingen van de organisatie op tijd is voldaan. Het gemiddelde percentage onder de onderzochte organisaties is opgenomen in Tabel 5.2, samen met de standaarddeviatie van het gemiddelde, alsmede het laagste en het hoogste percentage op tijd voldane verplichtingen. Aanvullend op Tabel 5.2 toont Figuur 5.3 per soort verplichting de mate waarin organisaties verschillen in het percentage op tijd voldane verplichtingen. Op de x-as staat het percentage van de verplichtingen dat op tijd is ingediend, verdeeld over tien categorieën van tien procentpunten en met 100% op tijd als aparte categorie. Op de y-as staat het aantal organisaties dat in een bepaalde categorie valt.

*Tabel 5.2. Percentage op tijd voldane verplichtingen binnen grote organisaties*

Verplichting		Gemiddeld % op tijd (Std.)	Min.	Max.
LH-aangifte	Totaal	98,9 (3,6)	40,0%	100,0%
	Niet nihil	99,2 (2,8)	70,0%	100,0%
	Nihil	91,2 (17,2)	0,0%	100,0%
LH betalen	Totaal	91,2 (11,2)	0,0%	100,0%
	n.a.v. aangiften	92,3 (10,2)	0,0%	100,0%
	n.a.v. aanslagen	61,9 (37,3)	0,0%	100,0%
OB-aangifte	Totaal	98,5 (4,6)	50,0%	100,0%
	Niet nihil	98,8 (4,0)	66,7%	100,0%
	Nihil	93,6 (18,6)	0,0%	100,0%
OB betalen	Totaal	89,8 (18,1)	0,0%	100,0%
	n.a.v. aangiften	92,3 (15,4)	0,0%	100,0%
	n.a.v. aanslagen	49,1 (39,9)	0,0%	100,0%
Vpb-aangifte	Totaal	85,6 (26,1)	0,0%	100,0%
Vpb betalen	Totaal	93,2 (16,0)	0,0%	100,0%

Het grootste deel van de organisaties dient het grootste deel van haar aangiften LH op tijd in. Gemiddeld dienen organisaties 98,9% van hun LH-aangiften op tijd in. Voor niet-nihilaangiften ligt het gemiddelde percentage op tijd ingediende aangiften op 99,2% en voor nihilaangiften op 91,2%. Figuur 3 laat zien dat bijna drie kwart van de organisaties (74,0%) alle aangiften voor de LH op tijd indient.

Vervolgens is er nog een grote groep organisaties die tussen de 90,0% en 99,9% van hun aangiften op tijd indient (24,3%). Er zijn nauwelijks organisaties die minder dan 90% van hun aangiften op tijd indienen (1,7%). Kijkend naar nihilaangiften, zijn de verschillen tussen organisaties wat groter. De meeste organisaties met nihilaangiften LH dienen weliswaar alle nihilaangiften LH op tijd in (62,3%), maar tegelijkertijd is 20,9% van de organisaties voor minder dan 90% van deze aangiften op tijd.

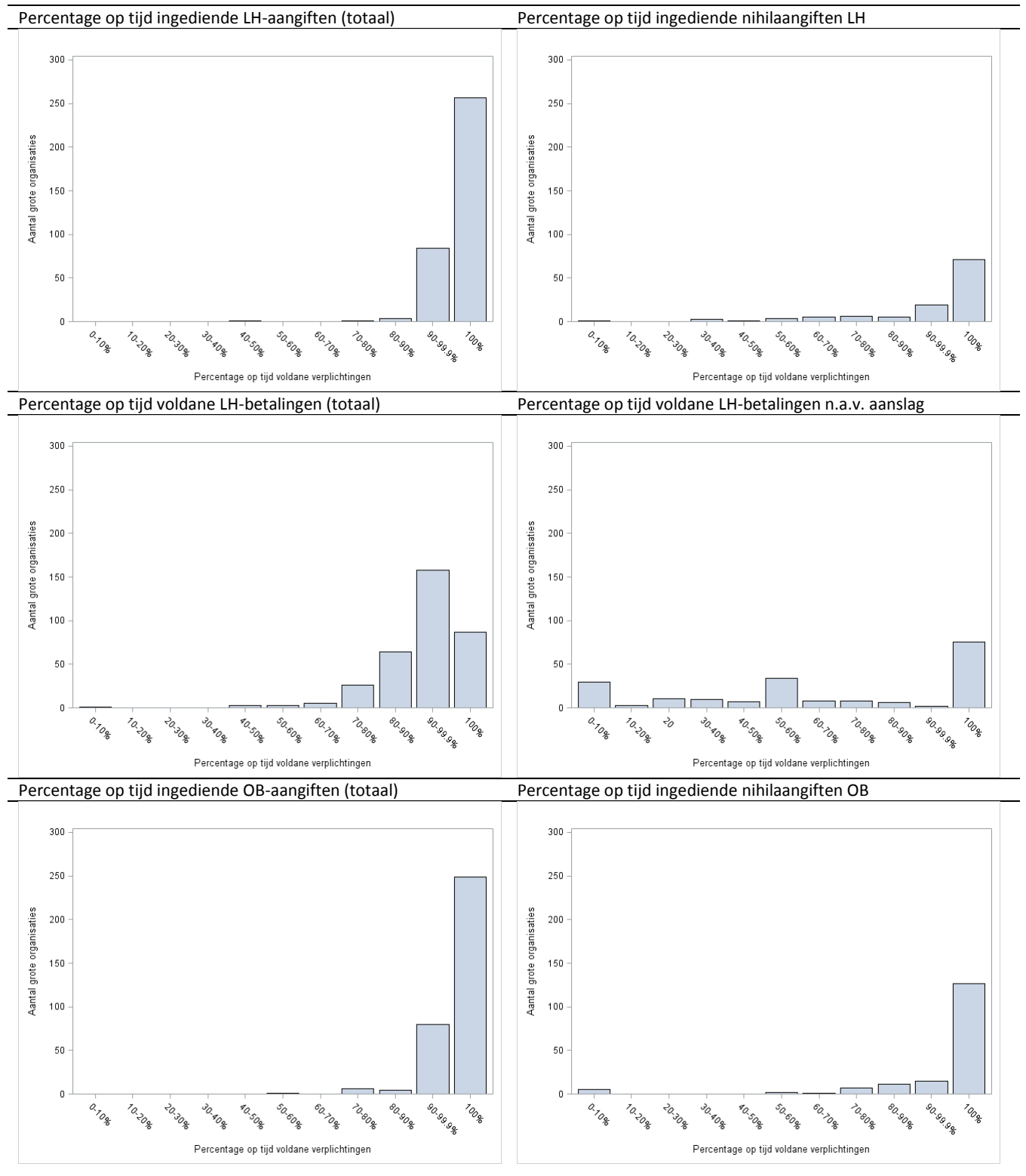
Het beeld voor het tijdig voldoen van LH-betiaalverplichtingen verschilt van het beeld van tijdig aangifte doen. De mate waarin organisaties betalingen op tijd voldoen is lager dan bij aangifte doen. Gemiddeld voldoen organisaties 91,2% van de betalingen op tijd, waarbij er een redelijk groot verschil is tussen het tijdig betalen naar aanleiding van een aangifte (gemiddeld 92,3% op tijd per organisatie) en tijdig betalen naar aanleiding van een aanslag (gemiddeld 61,9% op tijd per organisatie) (zie Tabel 5.2). Een kwart van de betrokken organisaties (25,1%) voldoet *alle* betalingen voor de LH op tijd en 45,3% van de organisaties voldoet 90-99,9% van de betalingen op tijd. Een klein deel (3,6%) is voor minder dan 70% van de verplichtingen op tijd. De verschillen tussen organisaties zijn sterker bij het op tijd betalen van LH-aanslagen: 38,8% voldoet deze allemaal op tijd, terwijl 15,5% van de organisaties tussen de 0 en 10% van de aanslagen op tijd betaalt. Deze variatie tussen organisaties wordt mede veroorzaakt door het feit dat het aantal LH-aanslagen laag is (gemiddeld 2,9). Wanneer één van de weinige aanslagen die een organisatie moet betalen niet op tijd is, heeft dit een grote invloed op het percentage op tijd voldane betalingen.

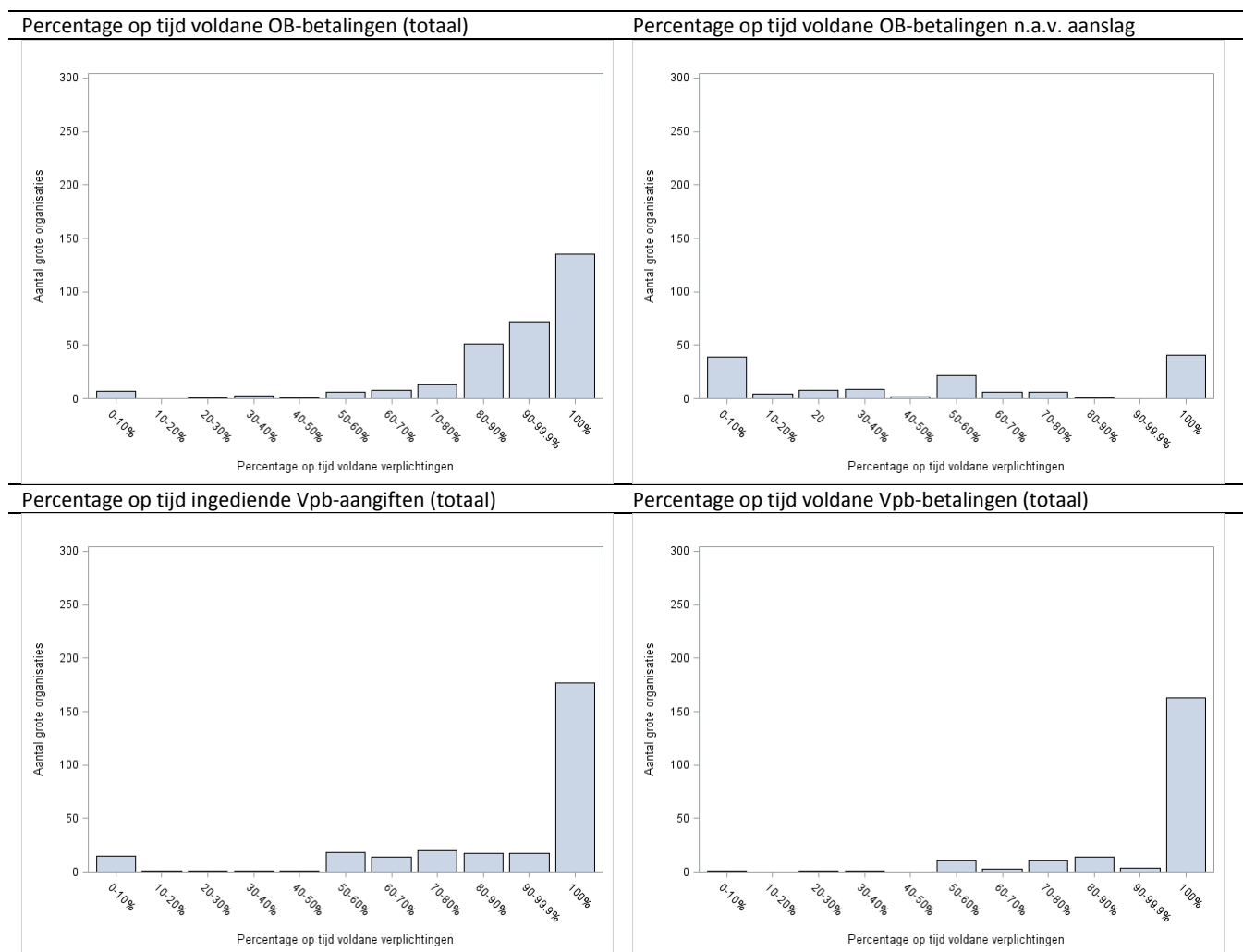
Organisaties vertonen bij OB-aangiften eenzelfde hoge mate van tijdigheid als bij LH-aangiften. Gemiddeld dienen zij 98,5% van de OB-aangiften op tijd in (Tabel 5.2), waarbij 73,3% van de organisaties *al* hun OB-aangiften op tijd indienen (Figuur 5.3). Voor niet-nihilaangiften ligt het gemiddelde percentage op tijd ingediende OB-aangiften iets hoger (98,8%) en voor nihilaangiften lager (93,6%). Op basis van uitsluitend niet-nihilaangiften blijkt dat 79,0% van de organisaties alle OB-aangiften op tijd indienen. Voor de nihilaangiften is dat 74,8%. Slechts een klein deel van de organisaties dient minder dan 90% van de aangiften op tijd in (3,2%). Kijkend naar uitsluitend nihilaangiften, zijn de verschillen tussen de organisaties iets groter. De meeste van de organisaties met nihilaangiften LH dienen alle nihilaangiften LH op tijd in (74,8%), maar tegelijkertijd is 16,3% van de organisaties voor minder dan 90% van deze aangiften op tijd.

De mate waarin organisaties hun betaalverplichtingen voor de OB op tijd voldoen is lager dan voor het tijdig indienen van aangiften voor de OB, maar vergelijkbaar met het tijdig betalen van de LH. Gemiddeld wordt 89,8% van de betalingen voor de OB op tijd voldaan. Anders dan bij LH voldoet bijna de helft (45,5%) van de organisaties *alle* OB-betalingen op tijd. Bijna een kwart (24,2%) is op tijd met 90-99,9% van de OB-betalingen, 17,2% met 80-90% van de betalingen en 4,5% met 70-80% van de betalingen. Een klein deel van de organisaties (8,6%) is met minder dan 70% van de OB-betalingen op tijd. Organisaties verschillen sterker in het op tijd betalen van OB-aanslagen: slechts 29,3% voldoet deze allemaal op tijd terwijl 28,2% tussen de 0 en 10% op tijd betaalt. Dit wordt mede veroorzaakt door het feit dat het aantal OB-aanslagen laag is (gemiddeld 1,9). De enige aanslag die er is wordt dan te laat betaald, of één van de twee aanslagen te laat.

Gemiddeld dienen organisaties 85,6% van de Vpb-aangiften op tijd in (Tabel 5.2), waarbij 62,3% van de organisaties *al* haar Vpb-aangiften op tijd indient (Figuur 5.3). Van de organisaties dient 6,9% haar aangiften Vpb in minder dan de helft van de gevallen op tijd in.

Aan betaalverplichtingen wordt voor de Vpb relatief vaak op tijd voldaan; 78,1% van de organisaties voldoet *alle* betalingen op tijd (Figuur 5.3) en gemiddeld wordt 93,2% van de betaalverplichtingen op tijd voldaan (Tabel 5.2). Dit laatste hoge percentage heeft te maken met de hier gekozen definitie, waarbij termijnbetalingen van voorlopige aanslagen niet meetellen maar alleen gekeken wordt naar het volledig betaald hebben op het einde van de laatste termijn.





Figuur 5.3. Verschillen tussen organisaties in het percentage op tijd voldane verplichtingen

### Samenhang tussen belastingmiddelen

Bekeken is of er binnen organisaties samenhang is in de mate waarin verschillende verplichtingen voldaan worden. Hierbij is onderzocht of organisaties die alle aangiften voor één bepaald middel tijdig indienen dit ook doen voor andere middelen. Hetzelfde is gedaan voor betalingen. Uit de analyses komt naar voren dat organisaties die alle aangiften/betalingen voor het ene middel op tijd indienen/voldoen, dit ook vaker doen voor andere belastingmiddelen. Dit komt naar voren voor alle combinaties tussen belastingmiddelen: LH vs OB, LH vs Vpb en OB vs Vpb.

Daarnaast blijken organisaties die alle aangiften voor een bepaald middel op tijd indienen vaker ook alle betalingen voor het betreffende middel op tijd te voldoen. Deze samenhang wordt gevonden voor alle drie de belastingmiddelen.

Organisaties die tijdig zijn voor de ene verplichting, zijn dat dus relatief vaak ook (maar niet altijd) voor een andere verplichting. De onderlinge vergelijking tussen de verplichtingen is nader beschreven in Bijlage C.

### Samenvatting onderzoeksvraag 1

Uit deze resultaten komt naar voren dat organisaties het grootste deel van hun verplichtingen op tijd voldoen. Organisaties verschillen maar weinig in de mate van tijdig aangifte doen en tijdig betalen. Verreweg de meeste organisaties zijn met meer dan 80 of 90% van de verplichtingen op tijd. Er zijn nauwelijks organisaties die met een fors deel van de verplichtingen te laat zijn. Alleen als gekeken wordt op onderdelen van verplichtingen, zoals betalingen LH/OB naar aanleiding van aanslagen, zijn er duidelijke verschillen tussen organisaties, maar dan wel met de nuance dat organisaties veelal maar één of twee van deze verplichtingen hebben. Organisaties verschillen dus nauwelijks in de mate waarin tijdig aan verplichtingen wordt voldaan.

In Tabel 5.3 wordt een overzicht gegeven van de gemiddelde mate van tijdig aangifte doen en tijdig betalen van de 350 grote organisaties. Er wordt een onderscheid gemaakt tussen tijdigheid over alle organisaties in de steekproef heen en tijdigheid op het niveau van de individuele organisaties. Voor betalingen wordt ook het percentage tijdig ontvangen belastinggeld ten opzichte van het totaal te ontvangen bedrag getoond, gebaseerd op de ontvangsten uit op tijd voldane betalingen ten opzichte van het totale bedrag betaalverplichtingen onder de 350 onderzochte organisaties.

Over het geheel gezien voldoen de 350 onderzochte grote organisaties verreweg de meeste verplichtingen op tijd. Daarbij verschilt de gemiddelde mate van tijdigheid met het belastingmiddel en tussen aangifte doen en betalen. Met name aangifte doen voor de LH en OB gebeurt bijna altijd op tijd: slechts 1% à 2% van de aangiften komt niet op tijd binnen. De tijdigheid is lager bij de andere verplichtingen (betalingen LH / OB / Vpb en aangifte Vpb) met gemiddeld 85-95% van de verplichtingen op tijd voldaan. De op tijd voldane betalingen betreffen 92 à 93% van het totaal aan af te dragen bedragen.<sup>57</sup>

Organisaties die alle aangiften voor een bepaald middel op tijd indienen, doen dat vaker ook voor de andere middelen. Dit geldt ook voor tijdig betalen. Ook is er een positieve samenhang tussen tijdig aangifte doen en tijdig betalen voor ieder van de belastingmiddelen.

Tabel 5.3. Tijdig aangifte doen en tijdig betalen voor de drie belastingmiddelen

	Over alle organisaties heen gemeten		Op het niveau van de organisaties	
	% aantal verplichtingen op tijd ontvangen	% bedrag in op tijd voldane betalingen <sup>1</sup>	Gemiddeld % aangiften/betalingen op tijd	% organisaties <i>alles</i> op tijd
<b>LH</b>				
Aangiften	98.9%	-	98.9%	74.0% (257/347)
Betalingen	90.1%	92.1%	91.2%	25.1% (87/347)
<b>OB</b>				
Aangiften	98.4%	-	98.5%	73.3% (249/339)
Betalingen	89.4%	93.2%	89.8%	45.5% (135/298)
<b>Vpb</b>				
Aangiften	86.9%	-	85.6%	62.3% (177/284)
Betalingen	92.5%	92.7%	93.2%	78.1% (163/208)

<sup>1</sup> In dit percentage is geen rekening gehouden met deels betaalde maar niet volledig voldane betaalverplichtingen.

<sup>57</sup> In dit percentage is geen rekening gehouden met deels betaalde maar niet volledig voldane betaalverplichtingen.



### Onderzoeksvragen 2 en 3

Deze paragraaf richt zich op de beantwoording van onderzoeksvraag 2 en 3. Onderzoeksvraag 2 “In hoeverre hangt het tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met kenmerken van grote organisaties?” wordt behandeld aan de hand van de drie deelvragen die betrekking hebben op de organisatiekenmerken (2a), ervaring met IKB (2b) en de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie (2c). Onderzoeksvraag 3 gaat in op de vraag “In hoeverre worden verschillen in tijdig aangifte doen en tijdig betalen verklaard door achtergrondkenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie?”. De resultaten worden hieronder apart voor tijdig aangifte doen en tijdig betalen per middel beschreven.

Bij de hiernavolgende analyses is de tijdigheid van een organisatie gemeten als het wel of niet op tijd voldoen aan alle verplichtingen van dezelfde soort. Hiervoor is gekozen vanwege de beperkte mate waarin organisaties verschillen in de mate van tijdigheid. Verschillen tussen organisaties in de mate van tijdig aangifte doen en tijdig betalen zijn te subtiel om te verwachten dat die verschillen te verklaren zijn met organisatiekenmerken, ervaring met IKB, de ervaren werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. Door de beperkte variatie tussen organisaties in de mate waarin aangiften tijdig worden ingediend en betalingen tijdig worden gedaan, worden in de analyse organisaties met elkaar vergeleken die alle aangiften op tijd hebben ingediend (alle betalingen op tijd hebben voldaan) met organisaties die minder dan 100% van hun aangiften op tijd hebben gedaan (minder dan 100% van hun betalingen op tijd hebben voldaan). Het verder opsplitsen in subgroepen van de groep die niet 100% tijdig is, leidt niet tot verbeterde inzichten en wordt daarom niet beschreven.

Er wordt in de analyses geen verder onderscheid gemaakt tussen nihil- en niet-nihilaangiften LH/OB of tussen betalingen LH/OB naar aanleiding van aangiften of aanslagen. Nihilaangiften en betalingen vanwege een aanslag blijken immers maar een klein deel van het totale aantal verplichtingen uit te maken.

### *Verklaren van verschillen in tijdig aangifte doen voor de loonheffingen*

#### Onderzoeksvraag 2a

*Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met achtergrondkenmerken van grote organisaties?*

Zoals verwacht gezien de verschillen in het aantal verplichtingen tussen organisaties is er een duidelijke samenhang tussen tijdig aangifte doen en organisatiekenmerken die iets zeggen over de omvang en/of complexiteit van de organisatie (Tabel 5.4). Organisaties die al hun aangiften op tijd indienen zijn vaker kleiner en/of minder complex in termen van aantal fiscale nummers, aantal werknemers en omzet. Vooral in de groep organisaties met een omzet van meer dan 200 miljoen euro komt het vaker voor dat niet alle aangiften tijdig zijn ingediend. Het aantal vestigingen hangt niet significant samen met het tijdig indienen van aangiften. Alleen bij organisaties met zes of meer vestigingen komt het vaker voor dat niet alle aangiften op tijd zijn ingediend. Not-for-profit-organisaties dienen vaker dan profit-organisaties al hun aangiften op tijd in. Het al dan niet onderworpen zijn aan – Nederlandse en/of internationale - corporate governance-regels hangt niet samen met de tijdigheid waarmee aangiften worden ingediend.

Tabel 5.4. *Tijdig aangifte doen voor de LH in relatie tot organisatiekenmerken*

	% alle aangiften LH op tijd
Not-for-profit-organisatie	$X^2(1)=10.7, p<.01$
Ja	90.0% (54/60)
Nee	68.9% (144/209)
Aantal vestigingen in NL	$X^2(4)=8.4, p=.08$
1	74.8% (95/127)
2	78.1% (25/32)
3	84.0% (21/25)
4 of 5	81.5% (22/27)
6 of meer	59.6% (34/57)
Aantal werknemers in NL	$X^2(3)=11.8, p=.01$
Minder dan 100	81.7% (76/93)
100-249	76.5% (62/81)
250-499	71.4% (25/35)
500 of meer	57.4% (35/61)
Omzet	$X^2(4)=15.7, p<.01$
minder dan 10 miljoen	86.4% (19/22)
10 - 25 miljoen	77.8% (56/72)
25 - 50 miljoen	76.0% (57/75)
50 - 200 miljoen	75.4% (52/69)
200 miljoen of meer	45.2% (14/31)
Onderworpen aan corporate governance-regels	$X^2(1)=1.8, p=.18$
Ja	76.5% (124/162)
Nee	69.2% (74/107)
Totale aantal fiscale nummers	$X^2(4)=42.5, p<.01$
1 t/m 3	96.4% (53/55)
4 t/m 7	90.7% (49/54)
8 t/m 15	66.0% (33/50)
16 t/m 31	64.8% (35/54)
32 of meer	50.0% (28/56)

## Onderzoeksvraag 2b

### *Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met de ervaring met IKB?*

Het tijdig indienen van aangiften LH hangt niet samen met ervaring met IKB (Tabel 5.5). Organisaties met een Horizontaal Toezicht-convenant en organisaties die recent zijn gaan behoren tot de groep “grote organisaties” (voorheen segment MKB) verschillen niet van de overige grote organisaties, of van elkaar, voor wat betreft het tijdig indienen van aangiften en het tijdig voldoen van betalingen.

Tabel 5.5. *Tijdig aangifte doen voor de LH in relatie tot ervaring met IKB*

	% alle aangiften LH op tijd
Stratum	$X^2(2)=.13, p=.94$
HT	74,5% (38/51)
MKB	75.9% (22/29)
Overig GO	73.0% (138/189)

### Onderzoeksvraag 2c

*Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met de ervaren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?*

Onderzocht is de mate waarin tijdig aangifte doen voor de LH samenhangt met verschillen tussen organisaties voor wat betreft de ervaren werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. Voor deze aspecten is onderzocht of er een verschil is tussen organisaties die alle aangiften op tijd hebben ingediend en organisaties die minstens één aangifte te laat hebben ingediend (Tabel 5.6). Uit individuele toetsen per aspect, komen twee significante verschillen naar voren, namelijk voor prestatie-indicatoren als onderdeel van fiscale beheersing en voor werkrelatie. Organisaties die alle LH-aangiften op tijd hebben ingediend hebben gemiddeld een hogere score op de variabele prestatie-indicatoren. Voor de andere aspecten van fiscale beheersing is er geen significant verschil tussen organisaties die alle aangiften op tijd hebben ingediend en organisaties die minstens één aangifte te laat hebben ingediend. Organisaties die minstens één aangifte te laat hebben ingediend zijn nog iets positiever over de werkrelatie dan organisaties die alle aangiften op tijd hebben ingediend. Uit de verdere analyses waarover in het vervolg van dit hoofdstuk wordt gerapporteerd, waarbij ook rekening gehouden wordt met andere variabelen die van invloed kunnen zijn op het tijdig indienen van aangiften en tijdig voldoen van betalingen, moet blijken in hoeverre de gevonden relaties overeind blijven.

*Tabel 5.6. Gemiddelde werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie voor organisaties die alle aangiften LH op tijd hebben ingediend en organisaties die minstens één aangifte niet op tijd hebben ingediend*

	Alle aangiften op tijd ingediend	Minstens één aangifte te laat ingediend	t-test
	Gemiddeld (std.)		
Werkrelatie	5.3 (1.1)	5.6 (1.0)	t(267)=2.1, p=.04
Transparantie	4.1 (1.7)	4.4 (1.7)	t(267)=1.2, p=.23
Fiscale beheersing			
Strategie & doelstellingen	5.3 (1.1)	5.3 (1.0)	t(267)=-.1, p=.94
Processen	3.8 (1.5)	3.5 (1.4)	t(267)=-1.4, p=.16
Prestatie-indicatoren	3.7 (1.7)	3.3 (1.3)	t(267)=-2.1, p=.04
Medewerkers	5.1 (1.3)	5.2 (1.2)	t(267)=.2, p=.85
Fiscale strategie			
Agressiviteit	2.8 (1.6)	3.2 (1.5)	t(267)=1.7, p=.09
Belastingontwijking	1.5 (.8)	1.7 (1.0)	t(267)=1.6, p=.12

### Onderzoeksvraag 3

*In hoeverre worden verschillen in tijdig aangifte doen en tijdig betalen verklaard door achtergrondkenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie?*

Voorgaande analyse had betrekking op de samenhang tussen enerzijds organisatiekenmerken, antwoorden op de surveyvragen naar transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en de variabelen werkrelatie en ervaring met IKB en anderzijds tijdig aangifte doen. Verschillende kenmerken van de organisatie hangen samen met tijdig aangifte doen. Deze kenmerken kunnen ook onderling samenhangen. De volgende stap is daarom om te kijken naar hoe de verschillende variabelen *tezamen* samenhangen met het tijdig doen van aangifte.

De mate waarin organisatiekenmerken, antwoorden op de surveyvragen naar transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en de variabelen werkrelatie en ervaring met IKB samenhangen met tijdig aangifte doen en tijdig betalen wordt onderzocht door vast te stellen of er systematische verschillen zijn tussen organisaties die 100% tijdig zijn met het doen van hun aangiften, respectievelijk het voldoen van betaalverplichtingen, versus de overige organisaties. Omdat de afhankelijke variabele bestaat uit twee categorieën (100% tijdig óf niet 100% tijdig) wordt logistische regressie analyse gebruikt.

Uit de voorgaande analyse kwam al naar voren dat er een relatie is tussen organisatiekenmerken die iets zeggen over de omvang van de organisatie en tijdig aangifte doen en tijdig betalen en dat deze samenhang verklaard kan worden uit het feit dat grotere organisaties met meer verplichtingen een grotere kans hebben om niet 100% tijdig te zijn. Organiseatiekenmerken worden om deze reden eerst aan het model toegevoegd. Het model wordt vervolgens uitgebreid met de variabelen met betrekking tot ervaring met IKB (stap 2) en werkrelatie (stap 3). In de laatste stap worden transparantie, fiscale beheersing (strategie en doelstellingen, processen, prestatie-indicatoren en medewerkers) en fiscale strategie (agressiviteit en belastingontwijking) toegevoegd. Bij iedere stap wordt getoetst in hoeverre de nieuw toegevoegde variabelen iets bijdragen aan het voorspellen van de kans dat een organisatie alle aangiften tijdig indient, controlerend voor de variabelen die al in het model opgenomen zijn.

Uit de analyse blijkt dat enkele organisatiekenmerken significant bijdragen aan het verklaren van verschillen in het al dan niet tijdig indienen van alle LH-aangiften (Tabel 5.7). Het aantal fiscale nummers en het aantal werknemers hangen het sterkst samen met de tijdigheid van aangifte doen. Hoe hoger het aantal fiscale nummers en hoe meer werknemers, hoe kleiner de kans dat de organisatie alle aangiften op tijd heeft ingediend. Deze samenhang, die eerder ook naar voren kwam, blijft overeind wanneer gecontroleerd wordt voor de andere organisatiekenmerken, ervaring met IKB, werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. Voor het aantal vestigingen zien we het omgekeerde effect; hoe groter het aantal vestigingen hoe groter de kans dat de organisatie alle aangiften op tijd indient. De verklaring hiervoor ligt in het feit dat de samenhang tussen het aantal vestigingen en het tijdig doen van aangifte voor de LH niet eenduidig is (zie Tabel 5.4). Het percentage organisaties dat 100% tijdig is met het indienen van de LH-aangiften neemt licht toe bij een groter wordend aantal vestigingen, maar neemt vanaf zes vestigingen snel af. De relatie tussen het aantal vestigingen en het tijdig indienen van LH-aangiften is niet helemaal lineair. De geschatte regressiecoëfficiënt sluit aan bij een deel van het patroon. In tegenstelling tot de analyse van individuele kenmerken, zijn de variabelen omzet en not-for-profit in het regressiemodel niet significant gerelateerd aan het tijdig indienen van alle LH-aangiften. De variabele omzet voegt daarmee niets toe ten opzichte van informatie over het aantal werknemers en aantal fiscale nummers. Controlerend voor andere variabelen verdwijnt het verschil tussen profit- en not-for-profit-organisaties voor wat betreft de kans dat alle LH-aangiften op tijd worden ingediend. De ervaring met IKB draagt niet bij aan het correct voorspellen of een organisatie alle aangiften op tijd indient, aanvullend op achtergrondkenmerken. Ook de ervaren werkrelatie draagt niet bij aan het correct voorspellen of een organisatie alle aangiften op tijd indient, aanvullend op achtergrondkenmerken en ervaring met IKB. Uit eerdere analyse kwam naar voren dat organisaties die minstens één aangifte te laat hadden ingediend een hogere score hadden op de ervaren werkrelatie dan organisaties die alle aangiften op tijd hadden ingediend. Rekening houdend met organisatiekenmerken verdwijnt deze samenhang.

Het toevoegen van de in de survey gemeten factoren met betrekking tot transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie betekent geen verbetering van het regressiemodel voor het tijdig indienen van aangiften voor de loonheffing ( $p=0,45$ ). De variabele prestatie-indicatoren die onderdeel is van fiscale beheersing laat wel een significante samenhang zien. Organisaties die duidelijkere fiscale prestatie-indicatoren hebben, hebben een grotere kans om hun LH-aangiften 100% op tijd in te dienen.

Tabel 5.7. Logistische regressie tijdig aangifte doen voor de loonheffingen ( $n=271$ )

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
	B	B	B	B
<b>Organisatiekenmerken</b>				
Not-for-profit	0,74	0,74	0,69	0,76
Aantal werknemers in NL	-0,62**	-0,64**	-0,65**	-0,73**
Aantal vestigingen in NL	0,29*	0,30*	0,29*	0,31*
Omzet	-0,11	-0,15	-0,09	-0,02
Onderworpen aan corporate governance-regels	-0,12	-0,15	-0,08	-0,09
Aantal fiscale nummers	-0,76**	-0,79**	-0,78**	-0,76**
<b>Ervaring IKB</b>				
Afkomstig uit MKB		-0,54	-0,55	-0,69
Met ind. convenant		0,37	0,53	0,65
<b>Factoren</b>				
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie			-0,21	-0,21
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie				-0,13
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen				0,07
Fiscale beheersing: processen				0,06
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren				0,27*
Fiscale beheersing: medewerkers				-0,11
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressiviteit				-0,14
Fiscale strategie: belastingontwijking				-0,06
Model fit	$\chi^2(6)=62,78,$ $p<0,01$	$\chi^2(8)=64,88,$ $p<0,01$	$\chi^2(9)=66,54,$ $p<0,01$	$\chi^2(16)=74,36,$ $p<0,01$
Model change		$\chi^2(2)=2,10,$ $p=0,35$	$\chi^2(1)=1,66,$ $p=0,20$	$\chi^2(7)=7,83$ $p=0,35$
R <sup>2</sup> Cox & Snell	0,21	0,21	0,22	0,24
R <sup>2</sup> Nagelkerke	0,30	0,31	0,32	0,35

\* $p<0,05$  \*\*= $p<0,01$

<sup>1</sup> Naast het aantal fiscale nummers is ook het aantal aangiften voor de LH (vijf categorieën) als controlevariabele opgenomen. Deze variabele correleert heel hoog met de variabele voor het aantal fiscale nummers (0,87). Wanneer beide variabelen in het model worden opgenomen, is de variabele voor het aantal fiscale nummers niet meer significant ( $p=0,28$ ) en de variabele voor het aantal aangiften voor de LH wel ( $b=-0,56$ ,  $p=0,02$ ). Wanneer *alleen* de variabele voor het aantal aangiften wordt opgenomen, resulteert dat in een coëfficiënt van bijna identieke grootte ( $b=-0,77$ ,  $p<0,001$ ) als wanneer alleen de variabele controlerend voor het aantal fiscale nummers wordt opgenomen. Dit leidt tot de conclusie dat de variabele voor het aantal fiscale nummers goed controleert voor de omvang van de verplichtingen. Aan deze variabele wordt de voorkeur gegeven, omdat het een variabele is die onafhankelijk is van het specifieke belastingmiddel. Hierdoor is de onderlinge vergelijkbaarheid tussen modellen groter.

<sup>2</sup> Uit de beschrijvende analyse bleek dat de tijdigheid van aangifte doen hoger is voor niet-nihilaangiften dan voor nihilaangiften. Om de robuustheid van de bevindingen te toetsen is het model ook geschat op basis van uitsluitend de tijdigheid waarmee niet-nihilaangiften worden ingediend. Dit leidt overwegend tot dezelfde resultaten. Het aantal werknemers ( $b=-0,93$ ,  $p<0,001$ ), het aantal fiscale nummers ( $b=-0,71$ ,  $p<0,001$ ), het aantal vestigingen ( $b=0,30$ ,  $p=0,03$ ) en prestatie-indicatoren ( $b=0,48$ ,  $p<0,01$ ) hebben een vergelijkbare samenhang met

tijdig aangifte doen. Daarnaast is in het model met uitsluitend niet-nihilaangiften de variabele stratum MKB significant ( $b=-1,30$ ,  $p=0,03$ ); als de organisatie recent uit het segment MKB komt, dan is de kans groter dat niet alle niet-nihilaangiften voor de LH op tijd zijn ingediend.

<sup>3</sup> Het model is ook geschat controlerend voor het aantal nihilaangiften (zeven categorieën). Deze variabele is significant en duidt op een negatieve relatie tussen het aantal nihilaangiften en de kans dat alle LH-aangiften op tijd worden ingediend ( $b=-0,38$ ,  $p<0,001$ ). Dus hoe meer nihilaangiften, hoe kleiner de kans dat alle aangiften op tijd zijn ingediend. Het model laat een significante verbetering zien in termen van fit. De overige significante relaties veranderen niet door het controleren voor het aantal nihilaangiften. Aangezien de overige effecten niet verstoord worden, wordt het aantal nihilaangiften niet opgenomen als controlevariabele. Doordat nihilaangiften alleen voorkomen bij aangiften voor de LH en OB zou het opnemen van deze variabele ten koste gaan van de vergelijkbaarheid met modellen waar geen sprake is van nihilaangiften.

## Samenvatting resultaten tijdig aangifte doen LH

### *In hoeverre worden aangiften LH van de grote organisaties op tijd ingediend?*

Bijna alle onderzochte organisaties moeten aangifte doen voor de LH, gemiddeld 68 per organisaties. Het overgrote deel van deze aangiften wordt op tijd ingediend (98.8% van het totaal). In de dagen na de uiterste aangifte datum neemt het aantal ontvangen aangiften snel af. Gemiddeld zijn organisaties met 98.9% van hun LH-aangiften op tijd. Bijna driekwart (74.0%) van de organisaties blijkt alle LH-aangiften over belastingjaar 2013 op tijd ingediend te hebben.

### *In hoeverre hangt het tijdig aangifte doen LH samen met kenmerken van grote organisaties?*

Het al dan niet op tijd indienen van alle aangiften vertoont met name samenhang met organisatiekenmerken. Het profit/not-for-profit karakter, aantal werknemers, de omzet en het aantal fiscale nummers hangen bijvoorbeeld alle vier samen met tijdig aangifte doen voor de LH. De laatste drie variabelen kunnen gezien worden als indicatoren van de omvang en/of complexiteit van de organisatie met betrekking tot de verplichtingen. Het al dan niet op tijd indienen van alle aangiften voor de LH hangt niet samen met ervaring met IKB en ook niet met transparantie, fiscale strategie en de meeste deelaspecten van fiscale beheersing. Organisaties die alles op tijd indienen rapporteren gemiddeld wel een hogere mate van fiscale beheersing op het gebied van prestatie-indicatoren. Ook is er een samenhang met de ervaren werkrelatie. Deze wordt gemiddeld lager gewaardeerd bij organisaties die alle aangiften op tijd indienen, maar opgemerkt moet worden dat dit verschil verdwijnt wanneer rekening gehouden wordt met andere verklarende variabelen (zie hieronder).

### *In hoeverre worden verschillen in tijdig aangifte doen LH verklaard door achtergrondkenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie?*

De resultaten van het regressiemodel liggen grotendeels in lijn met de uitkomsten van de eerdere analyses, waarbij organisatiekenmerken het meeste samenhang vertonen met het tijdig indienen van aangiften. Hoe omvangrijker organisaties zijn in de zin van aantal werknemers en aantal fiscale nummers, hoe groter de kans dat de organisatie niet 100% tijdig is met het indienen van LH-aangiften. Dit lijkt een verklaarbare samenhang, immers hoe meer aangiften er gedaan worden, hoe groter de kans dat één of meerdere van deze aangiften te laat worden ingediend.

Aspecten die te maken hebben met hoe organisaties omgaan met hun fiscale activiteiten (transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie) en meer algemeen de werkrelatie met de klantcoördinator van de Belastingdienst vertonen geen systematische samenhang met het tijdig indienen van aangiften. Het geschatte model vertoont geen verbetering wanneer deze variabelen aan het model worden toegevoegd, aanvullend op achtergrondkenmerken. Dit kan op verschillende manieren worden uitgelegd. Een mogelijke verklaring is dat niet deze aspecten maar andere aspecten, bijvoorbeeld het systeem waarop de Belastingdienst op tijdigheid controleert, van invloed zijn op het

compliance-aspect tijdigheid. Een andere verklaring is dat de mate van naleving als het gaat om het tijdig doen van LH-aangiften dermate hoog is dat er weinig non-compliance te verklaren is. Dat wil zeggen, door het gebrek aan spreiding op de afhankelijke variabele (tijdigheid) is er te weinig power (onderscheidend vermogen) om terecht te kunnen concluderen dat aspecten van IKB *wel* samenhangen met het tijdig indienen van LH-aangiften.

### *Verklaren van verschillen in het op tijd betalen van loonheffingen*

#### Onderzoeksvraag 2a

*Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met achtergrondkenmerken van grote organisaties?*

De samenhang tussen organisatiekenmerken en tijdig betalen van de LH staat weergegeven in Tabel 5.8. Het aantal vestigingen hangt significant samen met het tijdig voldoen van betaalverplichtingen voor de LH. Organisaties met één vestiging voldoen vaker alle betalingen op tijd, terwijl het bij organisaties met zes of meer vestigingen relatief weinig voorkomt dat alle betaalverplichtingen op tijd worden voldaan. Organisaties met een kleiner aantal fiscale nummers behoren vaker tot de groep organisaties die alle betaalverplichtingen op tijd voldoet. Andere variabelen die iets zeggen over de omvang van de organisatie laten dit patroon niet zien. De hoogte van de omzet hangt niet samen met de tijdigheid waarmee betalingen worden gedaan. Hetzelfde geldt voor het aantal personen in loondienst. Ook hangt tijdig betalen niet significant samen met het type organisatie (profit dan wel not-for-profit) of met het al dan niet onderworpen zijn aan corporate governance-regels.

*Tabel 5.8. Tijdig betalen voor de LH in relatie tot organisatiekenmerken*

	% alle betalingen voor de LH op tijd voldaan
Not-for-profit-organisatie	$X^2(1)=2.9, p=.09$
Ja	35.0% (21/60)
Nee	23.9% (50/209)
Aantal vestigingen in NL	$X^2(4)=18.9, p<.01$
1	35.4% (45/127)
2	15.6% (5/32)
3	34.6% (9/26)
4 of 5	29.6% (8/27)
6 of meer	7.1% (4/56)
Aantal werknemers in NL	$X^2(3)=5.2, p=.16$
Minder dan 100	33.3% (31/93)
100-249	28.4% (23/81)
250-499	20.0% (7/35)
500 of meer	18.3% (11/60)
Omzet	$X^2(4)=4.6, p=.34$
minder dan 10 miljoen	13.6% (3/22)
10 - 25 miljoen	32.9% (24/73)
25 - 50 miljoen	29.3% (22/75)
50 - 200 miljoen	25.0% (17/68)
200 miljoen of meer	19.4% (6/31)
Onderworpen aan corporate governance-regels	$X^2(1)=.19, p=.67$
Ja	27.6% (45/163)
Nee	25.2% (27/107)
Totale aantal fiscale nummers	$X^2(4)=22.6, p<.001$
1 t/m 3	38.2% (21/55)
4 t/m 7	41.8% (23/55)
8 t/m 15	28.0% (14/50)
16 t/m 31	13.2% (7/53)
32 of meer	10.7% (6/56)

### Onderzoeksvraag 2b

*Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met de ervaring met IKB?*

Het tijdig voldoen van LH-betalingen hangt niet samen met de ervaring met IKB (Tabel 5.9). Organisaties met een individueel convenant en organisaties die recent zijn gaan behoren tot de groep "grote organisaties" (voorheen segment MKB) verschillen niet van de overige grote organisaties, of van elkaar, voor wat betreft het tijdig indienen van aangiften en het tijdig voldoen van betalingen.

*Tabel 5.9. Tijdig betalen voor de LH in relatie tot ervaring met IKB*

	% alle betalingen voor de LH op tijd voldaan
Stratum	$X^2(2)=2.21, p=.33$
HT	23.5% (12/51)
MKB	37.9% (11/29)
Overig GO	25.8% (49/190)



### Onderzoeksvraag 2c

*Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met de ervaren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?*

Voor tijdig betalen van de LH is er voor de meeste aspecten geen verschil tussen organisaties die alle betalingen op tijd doen en organisaties die minstens één keer te laat zijn met betalen (Tabel 5.10). Er komen twee significante verschillen naar voren, namelijk voor het aspect 'medewerkers' van fiscale beheersing en werkrelatie. Organisaties waar fiscale medewerkers goed zijn geschoold en waar taken en bevoegdheden van deze medewerkers helder zijn beschreven behoren vaker tot de groep organisaties die alle betalingen op tijd doet. In de groep organisaties die alle betalingen op tijd doet wordt ook de ervaren werkrelatie beter beoordeeld.

*Tabel 5.10. Gemiddelde werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie voor organisaties die alle betalingen LH op tijd hebben voldaan en organisaties die minstens één betaling niet op tijd hebben voldaan*

	Alle betaalverplichtingen op tijd voldaan	Minstens betaalverplichting laat voldaan	één te	t-test
	Gemiddeld (std.)			
Werkrelatie	5.6 (1.0)	5.3 (1.1)		t(267)=-2.1, p=.03
Transparantie	4.2 (1.7)	4.2 (1.7)		t(267)=0.0, p=1.0
Fiscale beheersing				
Strategie & doelstellingen	5.4 (1.1)	5.2 (1.1)		t(267)=-1.1, p=.26
Processen	3.8 (1.5)	3.6 (1.5)		t(267)=-1.0, p=.34
Prestatie-indicatoren	3.6 (1.9)	3.6 (1.5)		t(267)=-.3, p=.79
Medewerkers	5.4 (1.2)	5.0 (1.3)		t(267)=-2.1, p=.03
Fiscale strategie				
Agressiviteit	2.8 (1.5)	2.9 (1.6)		t(267)=.3, p=.73
Belastingontwijking	1.5 (.7)	1.6 (.9)		t(267)=1.2, p=.22

### Onderzoeksvraag 3

*In hoeverre worden verschillen in tijdig aangifte doen en tijdig betalen verklaard door achtergrondkenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie?*

Van de organisatiekenmerken hangt alleen het aantal fiscale nummers significant samen met het tijdig voldoen van alle betalingen met betrekking tot de LH: hoe meer fiscale nummers er onder de organisatie vallen, hoe groter de kans dat één of meerdere betalingen te laat zijn voldaan (Tabel 5.11). Dit kenmerk blijft een significante verklarende variabele als ook andere kenmerken worden toegevoegd. In het regressiemodel is daarentegen de variabele met betrekking tot het aantal vestigingen niet significant gerelateerd aan het tijdig voldoen van betalingen voor de LH. Het toevoegen van de ervaring met IKB leidt niet tot een verbetering van het model. Dit geldt wel voor de werkrelatie. Een betere ervaren werkrelatie met de klantcoördinator hangt samen met een grotere kans om alle betalingen met betrekking tot de LH tijdig te voldoen. De factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie hangen niet samen met tijdig betalen voor de LH. Over het geheel zijn de variabelen in het model beperkt in staat om verschillen in tijdig betalen voor de LH te verklaren.

Tabel 5.11. Logistische regressie tijdig betalen van de loonheffingen (n=271)

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
	B	B	B	B
<b>Organisatiekenmerken</b>				
Not-for-profit	0,33	0,33	0,33	0,31
Aantal werknemers in NL	-0,30	-0,31	-0,27	-0,24
Aantal vestigingen in NL	-0,16	-0,17	-0,15	-0,15
Omzet	0,21	0,23	0,15	0,14
Onderworpen aan corporate governance-regels	-0,33	-0,30	-0,36	-0,32
Aantal fiscale nummers	-0,44**	-0,44**	-0,47**	-0,46**
<b>Ervaring IKB</b>				
Afkomstig uit MKB		0,49	0,57	0,60
Met ind. convenant		0,05	-0,31	-0,19
<b>Factoren</b>				
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie			0,42**	0,43*
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie				-0,10
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen				0,02
Fiscale beheersing: processen				-0,02
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren				-0,03
Fiscale beheersing: medewerkers				0,14
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressiviteit				0,06
Fiscale strategie: belastingontwijking				-0,04
Model fit	X <sup>2</sup> (6)=30,23, p<0,01	X <sup>2</sup> (8)=31,40, p<0,01	X <sup>2</sup> (9)=38,76, p<0,01	X <sup>2</sup> (16)=40,83, p<0,01
Model change		X <sup>2</sup> (2)=1,17, p=0,56	X <sup>2</sup> (1)=7,36, p<0,01	X <sup>2</sup> (7)=2,08 p=0,96
R <sup>2</sup> Cox & Snell	0,11	0,11	0,13	0,14
R <sup>2</sup> Nagelkerke	0,15	0,16	0,20	0,21

\*p<0,05 \*\*=p<0,01

<sup>1</sup> Naast het aantal fiscale nummers is ook het aantal betalingen voor de LH (vijf categorieën) als controlevariabele opgenomen. Deze variabele correleert heel hoog met de variabele voor het aantal fiscale nummers (0,85). Wanneer beide variabelen in het model worden opgenomen, is de variabele voor het aantal fiscale nummers niet meer significant (p=0,17) en de variabele voor het aantal betalingen voor de LH wel (b=-0,97, p<0,01). Wanneer *alleen* de variabele voor het aantal betalingen wordt opgenomen, resulteert dat in een significante coëfficiënt (b=-0,72, p<0,001), dezelfde richting en wat groter dan wanneer alleen de variabele controlerend voor het aantal fiscale nummers wordt opgenomen. Dit leidt tot de conclusie dat de variabele voor het aantal fiscale nummers goed controleert voor de omvang van de verplichtingen. Aan deze variabele wordt de voorkeur gegeven, omdat het een variabele is die onafhankelijk is van het specifieke belastingmiddel. Hierdoor is de onderlinge vergelijkbaarheid tussen modellen groter.

<sup>2</sup> Uit de beschrijvende analyse bleek dat betalingen als gevolg van aanslagen minder vaak op tijd worden voldaan dan betalingen als gevolg van aangiften. Om de robuustheid van de bevindingen te toetsen is het model ook geschat met uitsluitend betalingen naar aanleiding van aangiften. Ook in dit model zijn werkrelatie (b=0,54, p=0,01) en het totaal aantal fiscale nummers (b=-0,47, p<0,01) de enige variabelen die significant samenhangen met de tijdigheid waarmee betalingen voor de LH worden gedaan.

## Samenvatting resultaten tijdig betalen LH

### *In hoeverre worden betalingen LH van de grote organisaties op tijd voldaan?*

Bijna alle onderzochte organisaties moeten betalingen voldoen voor de LH en gemiddeld waren dit er 67 per organisatie over belastingjaar 2013. Het grootste deel van deze betalingen wordt op tijd voldaan (90.1% van het totaal). Deze betalingen worden grotendeels in de week voor de uiterste betaaldatum voldaan. De resterende betalingen worden vooral in de dagen daarna ontvangen. Gemiddeld zijn organisaties met 91.2% van hun LH-betalingen op tijd. Een kwart van de betrokken organisaties (25,1%) voldoet alle betalingen voor de LH op tijd. Bij ongeveer driekwart (76.7%) van de organisaties is sprake van één of meerdere betalingen die niet op tijd worden voldaan. Bijna de helft van de organisaties voldoet 90-99,9% van de betalingen op tijd (45,3%).

### *In hoeverre hangt het tijdig aangifte doen voor de LH samen met kenmerken van grote organisaties?*

Van de organisatiekenmerken hangt alleen het aantal fiscale nummers significant samen met het tijdig voldoen van alle LH-betalingen: hoe meer fiscale nummers onder de organisatie vallen, hoe groter de kans dat één of meerdere betalingen niet op tijd zijn voldaan. Ook zijn er verschillen naar gelang het aantal vestigingen in Nederland. Grote organisaties met twee vestigingen of met minstens zes vestigingen voldoen relatief minder vaak alle betalingen op tijd. Er is hier dus geen sprake van een duidelijk lineair verband tussen aantal vestigingen en het volledig op tijd betalen van de LH. De ervaring met IKB hangt niet samen met de mate van tijdigheid, net als transparantie en de fiscale strategie. Eén onderdeel van fiscaal beheersing hangt samen met tijdig betalen: organisaties die hoger scoren op het aspect fiscale beheersing: medewerkers, behoren vaker tot de groep organisaties die alle betalingen op tijd doet. In de groep organisaties die alle LH-betalingen op tijd voldoet wordt ook de ervaren werkrelatie beter beoordeeld.

### *In hoeverre worden verschillen in tijdig betalen LH verklaard door achtergrondkenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie?*

Als ook rekening gehouden wordt met de andere variabelen, blijken niet alle voorgaande gevonden relaties overeind te blijven. Het aantal vestigingen en het deelaspect medewerkers van fiscale beheersing verklaren dan geen verschillen meer in tijdigheid. Uit de resultaten van de logistische regressie blijkt dat hoe meer fiscale nummers een organisatie heeft, hoe groter de kans is dat niet alle verplichtingen op tijd worden voldaan. Daarnaast heeft de ervaren werkrelatie een positieve invloed op de kans dat alle betalingen voor de LH op tijd worden voldaan. Anders dan de ervaren werkrelatie vertonen de ervaring met IKB en de ervaren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie geen samenhang met tijdig betalen van de LH. Ook in dit model geldt dat het lastig is vast te stellen of deze aspecten in werkelijkheid niet samenhangen met het tijdig voldoen van betalingen of dat de afhankelijke variabele (wel dan wel niet 100% tijdig) te weinig onderscheidend is: de organisaties in de niet 100% tijdig-categorie voldoen hun betaalverplichtingen in de meeste gevallen tijdig en verschillen daardoor niet heel erg van de groep organisaties die *alle* betaalverplichtingen tijdig voldoet.

## Verklaren van verschillen in het op tijd aangifte doen voor de omzetbelasting

### Onderzoeksvraag 2a

*Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met achtergrondkenmerken van grote organisaties?*

Organisaties die al hun aangiften tijdig indienen zijn vaker relatief klein en/of minder complex vergeleken met andere organisaties (Tabel 5.12). Er is een duidelijk verband tussen het aantal fiscale nummers dat onder een organisatie valt en het tijdig doen van aangifte voor de OB. Hoe groter de organisatie in termen van het aantal fiscale nummers, hoe vaker het voorkomt dat niet alle aangiften tijdig worden ingediend. Op een vergelijkbare manier houdt het aantal vestigingen, het aantal werknemers en de omzet verband met het tijdig indienen van aangiften. Uit de resultaten komt naar voren dat not-for-profit-organisaties vaker alle aangiften voor de OB op tijd indienen dan andere organisaties. Hetzelfde geldt voor organisaties die onderworpen zijn aan corporate governance-regels.

*Tabel 5.12. Tijdig aangifte doen voor de omzetbelasting in relatie tot organisatiekenmerken*

	% alle aangiften OB op tijd
Not-for-profit-organisatie	$X^2(1)=14.2, p<.01$
Ja	94.4% (51/54)
Nee	69.4% (145/209)
Aantal vestigingen in NL	$X^2(4)=22.6, p<.01$
1	84.0% (105/125)
2	84.4% (27/32)
3	72.0% (18/25)
4 of 5	66.7% (18/27)
6 of meer	51.9% (27/52)
Aantal werknemers in NL	$X^2(3)=11.0, p=.01$
Minder dan 100	83.9% (78/93)
100-249	75.9% (60/79)
250-499	68.8% (22/32)
500 of meer	60.3% (35/58)
Omzet	$X^2(4)=10.6, p=.03$
minder dan 10 miljoen	72.7% (16/22)
10 - 25 miljoen	87.1% (61/70)
25 - 50 miljoen	76.1% (54/71)
50 - 200 miljoen	68.7% (46/67)
200 miljoen of meer	60.0% (18/30)
Onderworpen aan corporate governance-regels	$X^2(1)=6.2, p=.01$
Ja	80.3% (126/157)
Nee	66.7% (70/105)
Totale aantal fiscale nummers	$X^2(4)=72.2, p<.01$
1 t/m 3	95.8% (46/48)
4 t/m 7	96.4% (53/55)
8 t/m 15	76.0% (38/50)
16 t/m 31	74.1% (40/54)
32 of meer	35.1% (20/57)

## Onderzoeksvraag 2b

### *Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met de ervaring met IKB?*

Verschillende niveaus van ervaring met IKB hangen niet samen met het tijdig indienen van aangiften voor de OB (Tabel 5.13). Het deel van de organisaties in de steekproef dat alle aangiften, respectievelijk betalingen, tijdig hebben ingediend of voldaan is niet verschillend voor organisaties met een individueel convenant, organisaties die tot 2012 nog behoorden tot het segment MKB - en daardoor relatief korte tijd ervaring hebben met IKB - en overige grote organisaties.

*Tabel 5.13. Tijdig aangifte doen voor de omzetbelasting in relatie tot ervaring met IKB*

	% alle aangiften OB op tijd ingediend
Stratum	$\chi^2(2)=1.6, p=.45$
HT	68.8% (33/48)
MKB	81.5% (22/27)
Overig GO	75.4% (141/187)

## Onderzoeksvraag 2c

### *Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met de ervaren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?*

Onderzocht is de mate waarin tijdig aangifte doen voor de OB samenhangt met verschillen tussen organisaties op het gebied van transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en de ervaren werkrelatie. Voor deze aspecten is onderzocht of er een verschil is tussen organisaties die alle aangiften op tijd hebben ingediend en organisaties die minstens één aangifte te laat hebben ingediend (Tabel 5.14). Op basis van individuele toetsen per aspect, is er één aspect waarop organisaties die alle aangiften op tijd indienen verschillen van de overige organisaties, namelijk belastingontwijking als onderdeel van fiscale strategie. Belastingontwijking heeft betrekking op de mate waarin de organisatie gebruik maakt van risicovolle fiscale constructies. Organisaties die al hun aangiften op tijd indienen hebben een lagere score op belastingontwijking.

*Tabel 5.14. Gemiddelde werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie voor organisaties die alle aangiften voor de omzetbelasting op tijd hebben voldaan en organisaties die minstens één aangifte niet op tijd hebben voldaan*

	Alle aangiften op tijd ingediend	Minstens één aangifte te laat ingediend	t-test
	Gemiddeld (std.)		
Werkrelatie	5.3 (1.1)	5.5 (1.0)	t(260)=1.1, p=.28
Transparantie	4.1 (1.6)	4.4 (1.8)	t(260)=0.9, p=.35
Fiscale beheersing			
Strategie & doelstellingen	5.3 (1.2)	5.3 (0.9)	t(260)=.2, p=.82
Processen	3.7 (1.5)	3.6 (1.3)	t(260)=-.3, p=.78
Prestatie-indicatoren	3.5 (1.7)	3.6 (1.3)	t(260)=.3, p=.74
Medewerkers	5.1 (1.3)	5.2 (1.0)	t(260)=.3, p=.79
Fiscale strategie			
Agressiviteit	2.8 (1.6)	3.2 (1.5)	t(260)=1.6, p=.11
Belastingontwijking	1.5 (.8)	1.9 (1.0)	t(260)=3.0, p<.01

### Onderzoeksvraag 3

*In hoeverre worden verschillen in tijdig aangifte doen en tijdig betalen verklaard door achtergrondkenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie?*

Uit de resultaten van de regressieanalyse blijkt dat alleen organisatiekenmerken samenhang vertonen met het tijdig doen van aangifte voor de OB (Tabel 5.15). Hoe groter en complexer een organisatie in termen van het aantal fiscale nummers dat eronder valt en het aantal werknemers, hoe kleiner de kans dat alle aangiften op tijd zijn ingediend. Controlerend voor andere variabelen in het model is de relatie tussen tijdig aangifte doen en aantal vestigingen, omzet, type organisatie (profit dan wel not-for-profit) en onderworpen zijn aan corporate governance-regels niet significant. Transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie hangen niet samen met het al dan niet tijdig indienen van alle aangiften voor de OB. Ook “belastingontwijking” als onderdeel van fiscale strategie is niet significant gerelateerd aan het tijdig indienen van alle aangiften. Ook de ervaren werkrelatie en de ervaring van de organisatie met IKB dragen niet bij aan het voorspellen welke organisaties al hun aangiften voor de OB op tijd hebben ingediend.

Tabel 5.15. Logistische regressie tijdig aangifte doen voor de omzetbelasting (n=261)

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
	B	B	B	B
<b>Organisatiekenmerken</b>				
Not-for-profit	1,20	1,19	1,19	1,26
Aantal werknemers in NL	-0,50*	-0,51*	-0,51*	-0,53*
Aantal vestigingen in NL	-0,11	-0,11	-0,11	-0,15
Omzet	-0,01	-0,01	-0,01	0,00
Onderworpen aan corporate governance-regels	0,34	0,33	0,33	0,53
Aantal fiscale nummers	-0,90**	-0,91**	-0,91**	-0,90**
<b>Ervaring IKB</b>				
Afkomstig uit MKB		-0,25	-0,25	-0,43
Met ind. convenant		-0,27	-0,27	-0,47
<b>Factoren</b>				
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie			-0,01	-0,07
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie				0,06
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen				0,32
Fiscale beheersing: processen				-0,11
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren				-0,10
Fiscale beheersing: medewerkers				-0,12
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressiviteit				0,04
Fiscale strategie: belastingontwijking				-0,35
Model fit	X <sup>2</sup> (6)=85,53, p<0,01	X <sup>2</sup> (8)=66,03, p<0,01	X <sup>2</sup> (9)=86,03, p<0,01	X <sup>2</sup> (16)=92,53, p<0,01
Model change		X <sup>2</sup> (2)=0,50, p=0,78	X <sup>2</sup> (1)=0,00, p=0,97	X <sup>2</sup> (7)=6,50 p=0,48
R <sup>2</sup> Cox & Snell	0,28	0,28	0,28	0,30
R <sup>2</sup> Nagelkerke	0,41	0,41	0,41	0,44

\*p<0,05 \*\*=p<0,01

<sup>1</sup> Naast het aantal fiscale nummers is ook het aantal aangiften voor de OB (vijf categorieën) als controlevariabele opgenomen. Deze variabele correleert heel hoog met de variabele voor het aantal fiscale nummers (0,84). Wanneer beide variabelen in het model worden opgenomen, is de variabele voor het aantal fiscale nummers niet meer significant (p=0,11) en de variabele voor het aantal aangiften voor de OB wel (b=-0,97, p<0,01). Wanneer *alleen* de variabele voor het aantal aangiften wordt opgenomen, resulteert dat in een coëfficiënt van bijna identieke grootte (b=-0,92, p<0,001) als wanneer alleen de variabele controlerend voor het aantal fiscale nummers wordt opgenomen. Voor de overige variabelen verandert de samenhang met tijdig aangifte doen niet. Dit leidt tot de conclusie dat de variabele voor het aantal fiscale nummers goed controleert voor de omvang van de verplichtingen. Aan deze variabele wordt de voorkeur gegeven, omdat het een variabele is die onafhankelijk is van het specifieke belastingmiddel. Hierdoor is de onderlinge vergelijkbaarheid tussen modellen groter.

<sup>2</sup> Uit de beschrijvende analyse bleek dat de tijdigheid van aangifte doen hoger is voor niet-nihilaangiften dan voor nihilaangiften. Om de robuustheid van de bevindingen te toetsen is het model ook geschat op basis van uitsluitend de tijdigheid waarmee niet-nihilaangiften worden ingediend (n=253). Het aantal werknemers (b=-0,57, p=0,01) en het aantal fiscale nummers (b=-0,80, p<0,001) hebben een vergelijkbare samenhang met tijdig aangifte doen voor de OB als in het model gebaseerd op alle aangiften voor de OB.

<sup>3</sup> Het model is ook geschat controlerend voor het aantal nihilaangiften (zeven categorieën). Deze variabele is niet significant (b=-0,09, p=0,29). De overige relaties veranderen niet door het controleren voor het aantal nihilaangiften. Aangezien de overige effecten niet verstoord worden, wordt het aantal nihilaangiften niet opgenomen als controlevariabele. Doordat nihilaangiften alleen voorkomen bij aangiften voor de LH en OB zou het opnemen van deze variabele ten koste gaan van de vergelijkbaarheid met modellen waar geen sprake is van nihilaangiften.

## Samenvatting resultaten tijdig aangifte OB doen

### *In hoeverre worden aangiften OB van de grote organisaties op tijd ingediend?*

Bijna alle onderzochte organisaties doen aangifte voor de OB en gemiddeld betreft het 44 aangiften per organisatie. Het overgrote deel van de aangiften OB wordt op tijd ingediend (98.4% van het totaal). Naarmate de uiterste aangifte datum nadert komen steeds meer aangiften binnen. Na de deadline worden er nog maar heel weinig aangiften ingediend. Gemiddeld zijn organisaties met 98.5% van hun OB-aangiften op tijd. Bijna driekwart (73.3%) van de organisaties blijkt alle OB-aangiften over belastingjaar 2013 op tijd ingediend te hebben.

### *In hoeverre hangt het tijdig aangifte doen OB samen met kenmerken van grote organisaties?*

Het al dan niet op tijd indienen van alle aangiften vertoont samenhang met alle onderzochte organisatiekenmerken. Organisaties die groter zijn qua omzet, werknemers, vestigingen of aantal fiscale nummers zijn vaker op tijd. Ook zijn not-for-profit-organisaties en organisaties die onderworpen zijn aan corporate governance-regels vaker volledig op tijd. Organisaties die alle aangiften op tijd indienen verschillen van de overige organisaties voor wat betreft belastingontwijking als onderdeel van fiscale strategie. Organisaties die volledig op tijd waren hadden gemiddeld een lagere score op het gebruik van risicovolle fiscale constructies. Andere kenmerken (ervaring met IKB, werkrelatie, transparantie en fiscale beheersing) hangen niet samen het al dan niet 100% tijdig aangifte doen.

### *In hoeverre worden verschillen in tijdig aangifte doen OB verklaard door achtergrondkenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie?*

De resultaten van het logistische regressiemodel laten zien dat, wanneer in samenhang onderzocht, slechts een beperkt aantal variabelen iets zegt over de kans dat een organisatie alle aangiften voor de OB op tijd indient. Alleen de organisatiekenmerken aantal werknemers in Nederland en het aantal fiscale nummers zijn significant. Door tijdig aangifte doen te operationaliseren als 100% van de aangiften op tijd versus de rest, is deze bevinding niet onlogisch: een complexere en/of grotere organisatie doet meer aangiften, waardoor de kans dat minimaal één aangifte te laat wordt ingediend groter is. Gezien het feit dat bijna alle organisaties bijna alle aangiften voor de OB op tijd indienen is het niet verwonderlijk dat de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie niet bijdragen aan het voorspellen van welke organisaties alle aangiften op tijd indienen en welke niet. Ook de organisaties die wel eens te laat zijn, dienen de meeste aangiften netjes op tijd in. Er is hierdoor weinig wat de twee klassen organisaties van elkaar onderscheidt.



## Verklaren van verschillen in het op tijd betalen van omzetbelasting

### Onderzoeksvraag 2a

Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met achtergrondkenmerken van grote organisaties?

Voor het tijdig betalen van OB is er een duidelijke samenhang met het aantal fiscale nummers, waarbij minder complexe organisaties in termen van het aantal fiscale nummers vaker alle betalingen op tijd voldoen. Voor het tijdig betalen van de OB is er geen systematisch verband met het aantal vestigingen, het aantal werknemers of de omzet van de organisatie. Wel komt uit de analyse naar voren dat not-for-profit-organisaties vaker dan andere organisaties al hun OB-betalingen op tijd voldoen. Hetzelfde geldt voor organisaties die onderworpen zijn aan corporate governance-regels.

Tabel 5.16. Tijdig betalen van de omzetbelasting in relatie tot organisatiekenmerken

	% alle betalingen voor de OB op tijd voldaan
Not-for-profit-organisatie	$\chi^2(1)=12.9, p<.01$
Ja	75.7% (28/37)
Nee	43.5% (83/191)
Aantal vestigingen in NL	$\chi^2(4)=6.8, p=.14$
1	56.9% (62/109)
2	46.4% (13/28)
3	44.0% (11/25)
4 of 5	40.9% (9/22)
6 of meer	35.6% (16/45)
Aantal werknemers in NL	$\chi^2(3)=5.0, p=.17$
Minder dan 100	50.6% (42/83)
100-249	56.3% (40/71)
250-499	48.0% (12/25)
500 of meer	36.0% (18/50)
Omzet	$\chi^2(4)=4.0, p=.40$
minder dan 10 miljoen	47.4% (9/19)
10 - 25 miljoen	55.0% (33/60)
25 - 50 miljoen	48.4% (30/62)
50 - 200 miljoen	51.7% (30/58)
200 miljoen of meer	33.3% (10/30)
Onderworpen aan corporate governance-regels	$\chi^2(1)=11.8, p<.01$
Ja	58.2% (78/134)
Nee	35.1% (33/94)
Totale aantal fiscale nummers	$\chi^2(4)=59.2, p<.01$
1 t/m 3	90.6% (29/32)
4 t/m 7	76.2% (32/42)
8 t/m 15	48.8% (21/43)
16 t/m 31	30.2% (16/53)
32 of meer	21.4% (12/56)

## Onderzoeksvraag 2b

*Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met de ervaring met IKB?*

Verschillende niveaus van ervaring met IKB hangen niet samen met het tijdig voldoen van betalingen voor de OB. De proportie organisaties dat alle betalingen tijdig heeft voldaan is niet verschillend voor organisaties met een individueel convenant, organisaties die tot 2012 nog behoorden tot het segment MKB - en daardoor relatief korte tijd ervaring hebben met IKB - en overige grote organisaties.

*Tabel 5.17. Tijdig betalen van de OB in relatie tot ervaring met IKB*

	% alle betalingen voor de OB op tijd voldaan
Stratum	$X^2(2)=3.8, p=.15$
HT	39.6% (19/48)
MKB	65.0% (13/20)
Overig GO	49.4% (79/160)

## Onderzoeksvraag 2c

*Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met de ervaren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?*

Tijdig betalen van de OB hangt samen met de aspecten “agressiviteit” en “belastingontwijking” die onder fiscale strategie vallen. Organisaties die alle betalingen voor de OB op tijd voldoen hebben een lagere score op zowel agressiviteit (de mate waarin de organisatie de grenzen van de wet opzoekt) en ontwijking (de mate waarin de organisatie gebruik maakt van risicovolle fiscale constructies). Voor transparantie en de deelaspecten van fiscale beheersing wordt geen samenhang gevonden met het op tijd voldoen van alle OB betaalverplichtingen.

*Tabel 5.18. Aspecten van IKB in relatie tot tijdig betalen van de OB*

	Alle betaalverplichtingen op tijd voldaan	Minstens één betaalverplichting te laat voldaan	t-test
	Gemiddeld (std.)		
Werkrelatie	5.3 (1.1)	5.5 (1.0)	$t(226)=1.4, p=.16$
Transparantie	4.2 (1.7)	4.3 (1.7)	$t(226)=.3, p=.74$
Fiscale beheersing			
Strategie & doelstellingen	5.4 (1.1)	5.2 (1.1)	$t(226)=-1.5, p=.14$
Processen	3.7 (1.5)	3.7 (1.5)	$t(226)=-.1, p=.92$
Prestatie-indicatoren	3.5 (1.8)	3.6 (1.4)	$t(226)=.6, p=.56$
Medewerkers	5.2 (1.2)	5.2 (1.2)	$t(226)=-.2, p=.86$
Fiscale strategie			
Agressiviteit	2.7 (1.6)	3.3 (1.6)	$t(226)=2.6, p<.01$
Belastingontwijking	1.5 (.7)	1.8 (1.1)	$t(226)=3.0, p<.01$

### Onderzoeksvraag 3

*In hoeverre worden verschillen in tijdig aangifte doen en tijdig betalen verklaard door achtergrondkenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie?*

In het regressiemodel hangt van de organisatiekenmerken alleen het aantal fiscale nummers significant samen met het tijdig voldoen van alle OB-betalingen: hoe groter en complexer een organisatie in termen van het aantal fiscale nummers dat eronder valt, hoe kleiner de kans dat alle betaalverplichtingen op tijd zijn voldaan. De variabelen met betrekking tot het type organisatie en onderworpen zijn aan corporate governance-regels zijn niet significant gerelateerd aan het tijdig voldoen van alle betaalverplichtingen voor de OB. Het toevoegen van de ervaring met IKB en de ervaren werkrelatie resulteert niet tot een verbetering van het model. Het toevoegen van de variabelen met betrekking tot transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie leidt wel tot een significante verbetering van het model ( $p < .01$ ). Strategie en doelstellingen als onderdeel van fiscale beheersing hangen significant samen met tijdig betalen. Organisaties die gekenmerkt worden door een duidelijke fiscale strategie, duidelijke en realistische fiscale doelstellingen en helderheid over fiscale risico's hebben een grotere kans om alle betaalverplichtingen tijdig te voldoen. De andere onderdelen van fiscale beheersing vertonen daarentegen, net als transparantie, geen samenhang met tijdigheid. Anders dan naar voren kwam bij de analyse van individuele kenmerken van organisaties is er controlerend voor andere variabelen geen significante samenhang tussen tijdig voldoen van alle betaalverplichtingen van de OB en de aspecten belastingontwijking en agressiviteit als onderdeel van fiscale strategie.

Tabel 5.19. Logistische regressie tijdig voldoen van betalingen voor de omzetbelasting (n=228)

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
	B	B	B	B
<b>Organisatiekenmerken</b>				
Not-for-profit	0,44	0,48	0,47	0,61
Aantal werknemers in NL	-0,27	-0,25	-0,25	-0,30
Aantal vestigingen in NL	0,14	0,14	0,13	0,11
Omzet	-0,05	-0,02	-0,01	0,00
Onderworpen aan corporate governance-regels	0,37	0,43	0,44	0,76
Aantal fiscale nummers	-0,82**	-0,82**	-0,82**	-0,86**
<b>Ervaring IKB</b>				
Afkomstig uit MKB		0,65	0,64	0,53
Met ind. convenant		-0,50	-0,45	-0,86
<b>Factoren</b>				
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie			-0,06	-0,30
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie				0,24
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen				0,63**
Fiscale beheersing: processen				-0,18
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren				-0,18
Fiscale beheersing: medewerkers				-0,17
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressiviteit				-0,14
Fiscale strategie: belastingontwijking				-0,27
Model fit	X <sup>2</sup> (6)=66,75, p<0,01	X <sup>2</sup> (8)=70,25, p<0,01	X <sup>2</sup> (9)=70,38, p<0,01	X <sup>2</sup> (16)=91,32, p<0,01
Model change		X <sup>2</sup> (2)=3,50, p=0,17	X <sup>2</sup> (1)=0,13, p=0,72	X <sup>2</sup> (7)=20,94, p<0,01
R <sup>2</sup> Cox & Snell	0,25	0,27	0,27	0,33
R <sup>2</sup> Nagelkerke	0,34	0,35	0,35	0,44

\*p<0,05 \*\*=p<0,01

<sup>1</sup> Naast het aantal fiscale nummers is ook het aantal betalingen voor de OB (vijf categorieën) als controlevariabele opgenomen. Deze variabele correleert heel hoog met de variabele voor het aantal fiscale nummers (0,79). Wanneer beide variabelen in het model worden opgenomen, is de variabele voor het aantal fiscale nummers niet meer significant (p=0,13) en de variabele voor het aantal betalingen voor de OB wel (b=-0,76, p<0,01). Wanneer *alleen* de variabele voor het aantal betalingen wordt opgenomen, resulteert dat in een significante coëfficiënt (b=-0,94, p<0,001), waarvan de richting en grootte vergelijkbaar zijn met de coëfficiënt voor het aantal fiscale nummers wanneer alleen die variabele wordt opgenomen. Van de overige variabelen blijft "Fiscale beheersing: strategie & doelstellingen" significant (b=0,77, p<0,01). De variabele Onderworpen aan corporate governance was marginaal significant (p=0,06) en wordt in dit model significant (b=1,04, p=0,01). Over de hele linie kan geconcludeerd worden dat de variabele voor het aantal fiscale nummers goed controleert voor de omvang van de verplichtingen. Aan deze variabele wordt de voorkeur gegeven, omdat het een variabele is die onafhankelijk is van het specifieke belastingmiddel. Hierdoor is de onderlinge vergelijkbaarheid tussen modellen groter.

<sup>2</sup> Uit de beschrijvende analyse bleek dat het tijdig voldoen van betalingen voor de OB hoger is voor betalingen naar aanleiding van aangiften dan voor betalingen naar aanleiding van aanslagen. Om de robuustheid van de bevindingen te toetsen is het model ook geschat op basis van uitsluitend de tijdigheid waarmee betalingen naar aanleiding van aangiften zijn betaald (n=226). Ook in dit model zijn het aantal fiscale nummers (b=-0,74, p<0,001) en de variabele "fiscale beheersing: strategie & doelstellingen" (b=0,68, p<0,01) significant gerelateerd aan het tijdig voldoen van betalingen. Daarnaast is er een significante samenhang tussen "fiscale beheersing: processen en het tijdig voldoen van betalingen naar aanleiding van aangiften" (b=-0,28, p=0,04).

## Samenvatting resultaten tijdig betalen OB

### *In hoeverre worden betalingen OB van de grote organisaties op tijd voldaan?*

Een groot deel van de onderzochte organisaties (85%) voldoet betalingen voor de OB. Gemiddeld gaat het om 27 betalingen per organisatie over belastingjaar 2013. Het grootste deel hiervan is op tijd voldaan (89.4% van het totaal). Deze betalingen werden grotendeels in de week voor de uiterste betaaldatum ontvangen, met een piek vlak voor de uiterste betaaldatum. De resterende betalingen worden vooral in de dagen daarna ontvangen. Gemiddeld zijn organisaties met 89.8% van hun OB-betalingen op tijd, waarbij er vrij weinig verschillen zijn tussen organisaties. Bij iets meer dan de helft (54.5%) van de organisaties is er sprake van één of meerdere te late betalingen.

### *In hoeverre hangt het tijdig betalen van OB samen met kenmerken van grote organisaties?*

Voor het tijdig betalen van OB is er een duidelijke samenhang met het aantal fiscale nummers, waarbij organisaties met minder fiscale nummers vaker alle betalingen op tijd voldoen. Er is geen systematisch verband met het aantal vestigingen, het aantal werknemers of de omzet van de organisatie. Wel komt uit de analyse naar voren dat not-for-profit-organisaties vaker dan andere organisaties al hun betalingen voor de OB op tijd voldoen. Hetzelfde geldt voor organisaties die onderworpen zijn aan corporate governance-regels.

Voor de individuele aspecten die onder fiscale strategie vallen is er een relatie met tijdig betalen. Organisaties die alle betalingen voor de OB op tijd voldoen hebben een lagere score op zowel agressiviteit (de mate waarin de organisatie de grenzen van de wet opzoekt) als belastingontwijking (de mate waarin de organisatie gebruik maakt van risicovolle fiscale constructies). Voor de ervaring met IKB, werkrelatie, transparantie en fiscale beheersing wordt geen samenhang gevonden met het op tijd voldoen van alle OB-betaalverplichtingen.

### *In hoeverre worden verschillen in tijdig betalen OB verklaard door achtergrondkenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie?*

Naast het aantal fiscale nummers, en daarmee het aantal verplichtingen voor de OB, laat het regressiemodel ook andere significante invloeden op de naleving zien. De aspecten strategie en doelstellingen als onderdeel van fiscale beheersing hangen samen met de kans dat een organisatie alle betaalverplichtingen voor de OB op tijd voldoet. Strategie en doelstellingen heeft betrekking op de duidelijkheid van de fiscale strategie en de fiscale doelstellingen, de mate waarin fiscale doelstellingen realistisch zijn en helderheid over welke fiscale risico's er zijn en welke risico's voorkomen moeten worden. Fiscale beheersing op dit niveau lijkt een positieve bijdrage te leveren aan de kans dat een organisatie alle betaalverplichtingen voor de OB op tijd voldoet.

## Verklaren van verschillen in het op tijd aangifte doen voor de vennootschapsbelasting

### Onderzoeksvraag 2a

*Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met achtergrondkenmerken van grote organisaties?*

Er zijn in het jaar van onderzoek heel weinig not-for-profit-organisaties die aangifte doen voor de Vpb (n=8). Dit kenmerk wordt voor de analyse van tijdig aangifte doen voor de Vpb daarom buiten beschouwing gelaten. Er is een duidelijk verband tussen het aantal fiscale nummers van de organisatie en het tijdig doen van aangifte. Hoe groter de organisatie in termen van het aantal fiscale nummers, hoe vaker het voorkomt dat niet alle aangiften tijdig worden ingediend. Vooral organisaties met veel fiscale nummers (>31) dienen opvallend minder vaak al hun aangiften op tijd in. Voor de andere organisatiekenmerken die iets zeggen over de omvang en/of complexiteit van de organisatie is er geen verband met het tijdig indienen van alle Vpb aangiften. Ook het al dan niet onderworpen zijn aan corporate governance-regels hangt niet samen met het tijdig indienen van aangiften.

*Tabel 5.20. Tijdig aangifte doen voor de Vpb in relatie tot organisatiekenmerken*

Kenmerk	% alle aangiften Vpb op tijd
Aantal vestigingen in NL	$\chi^2(4)=7.0, p=.14$
1	62.5% (60/96)
2	76.7% (23/30)
3	42.9% (9/21)
4 of 5	63.2% (12/19)
6 of meer	54.3% (25/46)
Aantal werknemers in NL	$\chi^2(3)=1.8, p=.62$
Minder dan 100	60.5% (52/86)
100-249	66.7% (40/60)
250-499	62.5% (15/24)
500 of meer	53.7% (22/41)
Omzet	$\chi^2(4)=5.8, p=.21$
minder dan 10 miljoen	50% (8/16)
10 - 25 miljoen	73.2% (41/56)
25 - 50 miljoen	61.4% (35/57)
50 - 200 miljoen	56.6% (30/53)
200 miljoen of meer	51.7% (15/29)
Onderworpen aan corporate governance-regels	$\chi^2(1)=.1, p=.79$
Ja	59.8% (67/112)
Nee	61.6% (61/99)
Totale aantal fiscale nummers	$\chi^2(4)=24.4, p<.01$
1 t/m 3	75.0% (15/20)
4 t/m 7	75.7% (28/37)
8 t/m 15	64.4% (29/45)
16 t/m 31	70.4% (38/54)
32 of meer	33.9% (19/56)

### Onderzoeksvraag 2b

*Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met de ervaring met IKB?*

Ervaring met IKB hangt samen met tijdig aangifte doen voor de Vpb. Organisaties die recent tot het MKB-segment behoorden en relatief kort ervaring hebben met IKB dienen vaker al hun aangiften voor de Vpb op tijd in, terwijl het bij overige grote organisaties vaker voorkomt dat minimaal één aangifte niet op tijd wordt ingediend.

Tabel 5.21. Tijdig aangifte voor de Vpb in relatie tot ervaring met IKB

	% alle aangiften Vpb op tijd
Stratum	$X^2(2)=7.9, p=.02$
HT	64.3% (27/42)
MKB	89.5% (17/19)
Overig GO	56.7% (85/150)

### Onderzoeksvraag 2c

*Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met de ervaren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?*

Voor de ervaren werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie is onderzocht in hoeverre er een verschil is tussen organisaties die 100% tijdig zijn met het indienen van aangiften en organisaties die minimaal één keer te laat zijn geweest.

Op basis van individuele toetsen per aspect, zijn er twee aspecten waarop organisaties die alle aangiften voor de Vpb op tijd indienen verschillen van de overige organisaties. Het eerste is “belastingontwijking” als onderdeel van fiscale strategie. Belastingontwijking heeft betrekking op de mate waarin (de contactpersoon van de organisatie het beeld heeft dat) binnen de organisatie gebruik wordt gemaakt van risicovolle fiscale constructies. Organisaties waar dit minder sterk het geval is, lijken vaker al hun aangiften tijdig in te dienen. Daarnaast komt er uit de analyse een verschil naar voren voor “prestatie-indicatoren” als onderdeel van fiscale beheersing. Organisaties die al hun aangiften op tijd indienen hebben een lagere score op prestatie-indicatoren dan organisaties die wel eens te laat zijn met het indienen van aangiften voor de Vpb.

Tabel 5.22. Aspecten van IKB in relatie tot tijdig aangifte doen voor de vennootschapsbelasting

	Alle aangiften Vpb op tijd ingediend	Minstens één aangifte Vpb te laat ingediend	t-test
	Gemiddeld (std.)		
Werkrelatie	5.3 (1.1)	5.5 (1.1)	t(260)=1.3, p=.19
Transparantie	4.1 (1.8)	4.5 (1.5)	t(209)=1.8, p=.07
Fiscale beheersing			
Strategie & doelstellingen	5.2 (1.1)	5.4 (1.0)	t(260)=1.3, p=.20
Processen	3.5 (1.5)	3.8 (1.4)	t(260)=1.4, p=.15
Prestatie-indicatoren	3.5 (1.5)	3.9 (1.6)	t(260)=2.0, p=.05
Medewerkers	5.0 (1.2)	5.3 (1.1)	t(260)=1.9, p=.06
Fiscale strategie			
Agressiviteit	2.9 (1.6)	3.2 (1.5)	t(260)=1.6, p=.11
Belastingontwijking	1.5 (.7)	2.0 (1.1)	t(260)=3.9, p<.01

### Onderzoeksvraag 3

*In hoeverre worden verschillen in tijdig aangifte doen en tijdig betalen verklaard door achtergrondkenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie?*

Uit de resultaten van de regressieanalyse blijkt dat van de organisatiekenmerken alleen het aantal fiscale nummers dat onder de organisatie valt bepalend is voor de kans dat een organisatie alle aangiften op tijd indient. Dit kenmerk blijft significant bij het toevoegen van andere variabelen. In lijn met de voorgaande analyse komt uit de resultaten naar voren dat de groep organisaties die afkomstig is uit MKB vaker al hun aangiften op tijd indient. Het vervolgens toevoegen van de ervaren werkrelatie draagt niet bij aan het voorspellen welke organisaties al hun aangiften op tijd indienen. Het toevoegen van transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie resulteert in een significante verbetering van het model. De enige variabele die een significante bijdrage levert is “belastingontwijking” als onderdeel van fiscale strategie. Dit gaat samen met het verdwijnen van de significante samenhang tussen ervaring met IKB (afkomstig uit MKB) en tijdig aangifte doen. Het patroon uit de voorgaande analyse dat belastingontwijking (het gebruik van risicovolle fiscale constructies door de organisatie) de kans om 100% compliant te zijn verkleint wordt bevestigd. Controlerend voor organisatiekenmerken en de andere verklarende variabelen verdwijnt echter de eerder gevonden samenhang tussen tijdig aangifte doen het aspect “prestatie-indicatoren” van fiscale beheersing.



Tabel 5.23. Logistische regressie tijdig aangifte doen voor de vennootschapsbelasting (n=210)

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
	B	B	B	B
<b>Organisatiekenmerken</b>				
Aantal werknemers in NL	0,16	0,18	0,17	0,16
Aantal vestigingen in NL	0,07	0,08	0,07	0,04
Omzet	-0,28	-0,26	-0,22	-0,24
Onderworpen aan corporate governance-regels	-0,36	-0,29	-0,27	-0,01
Aantal fiscale nummers	-0,54**	-0,54**	-0,53**	-0,52**
<b>Ervaring IKB</b>				
Afkomstig uit MKB		1,59*	1,56*	1,34
Met ind. convenant		0,42	0,51	0,54
<b>Factoren</b>				
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie			-0,12	0,04
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie				-0,11
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen				0,04
Fiscale beheersing: processen				-0,04
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren				-0,15
Fiscale beheersing: medewerkers				-0,21
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressiviteit				-0,06
Fiscale strategie: belastingontwijking				-0,51*
Model fit	$\chi^2(5)=20,14,$ $p<0,01$	$\chi^2(7)=27,03,$ $p<0,01$	$\chi^2(8)=27,64,$ $p<0,01$	$\chi^2(15)=43,23,$ $p<0,01$
Model change		$\chi^2(2)=6,90,$ $p=0,03$	$\chi^2(1)=0,61,$ $p=0,43$	$\chi^2(7)=15,59,$ $p=0,03$
R <sup>2</sup> Cox & Snell	0,09	0,12	0,12	0,18
R <sup>2</sup> Nagelkerke	0,12	0,16	0,17	0,25

\* $p<0,05$  \*\*= $p<0,01$

<sup>1</sup> Het organisatiekenmerk dat aangeeft of het een profit- of not-for-profit-organisatie betreft is niet opgenomen in dit model, omdat er slechts acht not-for-profit-organisaties in de steekproef zitten die aangifte hebben gedaan voor de Vpb. Er zijn te weinig waarnemingen om tijdig aangifte doen voor de Vpb te vergelijken tussen profit- en not-for-profit-organisaties.

<sup>2</sup> Naast het aantal fiscale nummers is ook het aantal aangiften voor de Vpb (vijf categorieën) als controlevariabele opgenomen. Deze variabele correleert sterk met de variabele voor het aantal fiscale nummers (0,85). Wanneer beide variabelen in het model worden opgenomen, is de variabele voor het aantal fiscale nummers niet meer significant ( $p=0,48$ ) en de variabele voor het aantal aangiften voor de Vpb wel ( $b=-0,75$ ,  $p<0,01$ ). Wanneer *alleen* de variabele voor het aantal aangiften wordt opgenomen, resulteert dat in een coëfficiënt van bijna identieke grootte ( $b=-0,60$ ,  $p<0,001$ ) als wanneer alleen de variabele controlerend voor het aantal fiscale nummers wordt opgenomen. Voor de overige variabelen verandert de samenhang met tijdig aangifte doen niet. Dit leidt tot de conclusie dat de variabele voor het aantal fiscale nummers goed controleert voor de omvang van de verplichtingen. Aan deze variabele wordt de voorkeur gegeven, omdat het een variabele is die onafhankelijk is van het specifieke belastingmiddel. Hierdoor is de onderlinge vergelijkbaarheid tussen modellen groter.

## Samenvatting resultaten tijdig aangifte doen Vpb

### *In hoeverre worden aangiften Vpb van de grote organisaties op tijd ingediend?*

Een groot deel (79%) van de onderzochte 'grote organisaties doet aangifte voor de Vpb en gemiddeld betreft het zes aangiften per organisatie. Een groot deel hiervan wordt op tijd ingediend (86.9% van het totaal). Vanwege de uitstelregeling voor belastingconsulenten komen de aangiften sterk verspreid ten opzichte van de uiterste aangifte datum binnen. Te laat ontvangen aangiften worden verspreid over de maanden daarna nog ontvangen. Gemiddeld zijn organisaties met 85.6% van hun Vpb aangiften op tijd. Bijna twee derde (62.3%) van de organisaties blijkt alle Vpb-aangiften op tijd ingediend te hebben.

### *In hoeverre hangt het tijdig aangifte doen Vpb samen met kenmerken van grote organisaties?*

Het al dan niet op tijd indienen van alle aangiften vertoont samenhang met het aantal fiscale nummers, maar niet met de andere onderzochte organisatiekenmerken. De ervaring met IKB blijkt eveneens samen te hangen met tijdigheid: organisaties afkomstig uit het MKB zijn relatief vaker op tijd voor alle aangiften. Daarnaast blijken twee andere deelaspecten samen te hangen met het 100% op tijd aangeven, namelijk belastingontwijking als onderdeel van fiscale strategie en prestatie-indicatoren als onderdeel van fiscale beheersing. Transparantie en andere onderdelen van fiscale beheersing en fiscale strategie hangen niet samen met het 100% tijdig aangifte doen.

### *In hoeverre worden verschillen in tijdig aangifte doen Vpb verklaard door achtergrondkenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie?*

Voorgaande relaties met tijdigheid blijken niet (allemaal) stand te houden als gecontroleerd wordt voor andere kenmerken. Resultaten van het logistische regressiemodel laten zien dat, in samenhang onderzocht, alleen het aantal fiscale nummers en de gerichtheid op belastingontwijking significant samenhangen met tijdig aangifte doen. Een hoger aantal fiscale nummers gaat, vanwege een hoger aantal in te dienen aangiften, samen met een grotere kans om niet alle Vpb-aangiften op tijd in te dienen. Een hogere score op belastingontwijking blijkt te resulteren in een kleinere kans dat de Vpb-aangiften allemaal op tijd worden ingediend.

## ***Verklaren van verschillen in het op tijd betalen van vennootschapsbelasting***

### Onderzoeksvraag 2a

#### *Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met achtergrondkenmerken van grote organisaties?*

Ook voor het tijdig voldoen aan alle betaalverplichtingen is er een systematisch verband met het aantal fiscale nummers dat tot de organisatie behoort. Bij organisaties die complexer zijn in termen van het aantal fiscale nummers komt het vaker voor dat niet op tijd aan alle betaalverplichtingen wordt voldaan. Vooral organisaties met veel fiscale nummers (>31) voldoen opvallend minder vaak al hun betalingen op tijd. Het aantal vestigingen, het aantal werknemers in Nederland en de omzet vertonen geen systematische samenhang met het tijdig voldoen van alle betaalverplichtingen. Ook het al dan niet onderworpen zijn aan corporate governance-regels hangt niet samen met het tijdig voldoen van alle betaalverplichtingen.

**Tabel 5.24. Tijdig betalen voor de Vpb in relatie tot organisatiekenmerken**

Kenmerk	% alle betalingen voor de Vpb op tijd voldaan
Aantal vestigingen in NL	$\chi^2(1)=4.1, p=.40$
1	78.7% (48/61)
2	80.0% (20/25)
3	81.0% (17/21)
4 of 5	93.8% (15/16)
6 of meer	69.4% (25/36)
Aantal werknemers in NL	$\chi^2(3)=4.1, p=.25$
Minder dan 100	83.9% (52/62)
100-249	71.1% (32/45)
250-499	85.7% (18/21)
500 of meer	71.0% (22/31)
Omzet	$\chi^2(4)=4.1, p=.39$
minder dan 10 miljoen	91.7% (11/12)
10 - 25 miljoen	86.5% (32/37)
25 - 50 miljoen	72.3% (34/47)
50 - 200 miljoen	78.0% (32/41)
200 miljoen of meer	72.7% (16/22)
Onderworpen aan corporate governance-regels	$\chi^2(1)=2.5, p=.11$
Ja	83.8% (67/80)
Nee	73.4% (58/79)
Totale aantal fiscale nummers	$\chi^2(4)=10.8, p=.03$
1 t/m 3	100.0% (9/9)
4 t/m 7	95.2% (20/21)
8 t/m 15	81.5% (22/27)
16 t/m 31	77.6% (38/49)
32 of meer	66.0% (35/53)

### Onderzoeksvraag 2b

*Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met de ervaring met IKB?*

Voor het tijdig voldoen van betaalverplichtingen voor de Vpb is er geen verschil tussen organisaties afhankelijk van hun ervaring met IKB.

**Tabel 5.25. Tijdig betalen voor de Vpb in relatie tot ervaring met IKB**

	% alle betalingen voor de Vpb op tijd voldaan
Stratum	$\chi^2(2)=1.1, p=.59$
HT	78.8% (26/33)
MKB	68.8% (11/16)
Overig GO	80.0% (88/110)

### Onderzoeksvraag 2c

*Hangt tijdig aangifte doen en tijdig betalen samen met de ervaren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?*

Individuele toetsen per aspect laten één significant verschil zien voor “belastingontwijking” als onderdeel van fiscale strategie. Vergelijkbaar met tijdig aangifte doen, komt uit de analyse naar voren dat organisaties die in sterkere mate gebruik maken van risicovolle fiscale constructies een kleinere kans hebben om tijdig aan al hun betaalverplichtingen te voldoen. Vervolganalyse waarbij ook rekening

gehouden wordt met andere variabelen die van invloed kunnen zijn op de naleving, zoals organisatiekenmerken, moet uitwijzen in hoeverre deze relatie overeind blijft.

*Tabel 5.26. Aspecten van IKB in relatie tot tijdig voldoen van betalingen voor de vennootschapsbelasting*

	Alle betaalverplichtingen voor de Vpb op tijd voldaan Gemiddeld (std.)	Minstens betaalverplichting voor de Vpb te laat voldaan	één t-test
Werkrelatie	5.5 (1.1)	5.6 (.9)	t(157)=-.9, p=.40
Transparantie	4.5 (1.7)	4.0 (1.7)	t(157)=-1.4, p=.16
Fiscale beheersing			
Strategie & doelstellingen	5.5 (1.0)	5.2 (1.0)	t(157)=-1.5, p=.13
Processen	3.7 (1.5)	3.2 (1.3)	t(157)=-1.6, p=.10
Prestatie-indicatoren	3.6 (1.6)	3.6 (1.4)	t(157)=-.3, p=.78
Medewerkers	5.3 (1.2)	4.8 (1.4)	t(157)=-1.9, p=.06
Fiscale strategie			
Agressiviteit	3.0 (1.6)	3.1 (1.5)	t(157)=.5, p=.62
Belastingontwijking	1.6 (.8)	2.0 (1.1)	t(157)=2.5, p=.01

### Onderzoeksvraag 3

*In hoeverre worden verschillen in tijdig aangifte doen en tijdig betalen verklaard door achtergrondkenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie?*

Van de organisatiekenmerken draagt alleen het aantal fiscale nummers bij aan het verklaren van al dan niet tijdig voldoen van alle Vpb-betalingen, waarbij de kans op het tijdig voldoen van alle Vpb-betalingen hoger is bij een kleiner aantal fiscale nummers. Het toevoegen van de ervaring met IKB en de werkrelatie leiden beiden niet tot een verbetering van het model. Het toevoegen van de transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie resulteert in een significante verbetering van het model, waarbij er een significante samenhang is voor de variabelen transparantie en het aspect belastingontwijking van de fiscale strategie. Een hogere transparantie gaat samen met een hogere kans op 100% op tijd aangifte doen, terwijl een sterkere gerichtheid op belastingontwijking samengaat met een kleinere kans op volledig tijdig zijn. Met de toevoeging van transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie blijkt werkrelatie een significante verklarende variabele te worden. Een betere ervaren werkrelatie hangt hierbij samen met een lagere kans om alle betalingen op tijd te voldoen.

Tabel 5.27. Logistische regressie tijdig voldoen van betalingen voor de vennootschapsbelasting (n=161)

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
	B	B	B	B
<b>Organisatiekenmerken</b>				
Aantal werknemers in NL	0,05	0,02	0,02	0,15
Aantal vestigingen in NL	0,17	0,17	0,15	0,10
Omzet	-0,43	-0,45	-0,42	-0,46
Onderworpen aan corporate governance-regels	0,59	0,52	0,56	0,50
Aantal fiscale nummers	-0,75**	-0,79**	-0,78**	-0,90**
<b>Ervaring IKB</b>				
Afkomstig uit MKB		-1,03	-1,09	-1,24
Met ind. convenant		-0,08	0,00	-1,18
<b>Factoren</b>				
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie			-0,15	-0,60*
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie				0,36*
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen				0,56
Fiscale beheersing: processen				0,27
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren				-0,32
Fiscale beheersing: medewerkers				0,08
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressiviteit				0,20
Fiscale strategie: belastingontwijking				-0,62*
Model fit	$\chi^2(5)=18,72,$ $p<0,01$	$\chi^2(7)=20,90,$ $p<0,01$	$\chi^2(8)=21,43,$ $p<0,01$	$\chi^2(15)=39,70,$ $p<0,01$
Model change		$\chi^2(2)=2,18,$ $p=0,34$	$\chi^2(1)=0,53,$ $p=0,47$	$\chi^2(7)=18,28,$ $p=0,01$
R <sup>2</sup> Cox & Snell	0,11	0,12	0,13	0,22
R <sup>2</sup> Nagelkerke	0,17	0,19	0,19	0,34

\*p<0,05 \*\*=p<0,01

<sup>1</sup> Het organisatiekenmerk dat aangeeft of het een profit- of not-for-profit-organisatie betreft is niet opgenomen in dit model, omdat er slechts twee not-for-profit-organisaties in de steekproef zitten die Vpb hebben betaald in de onderzochte periode. Er zijn te weinig waarnemingen om tijdig aangifte doen voor de Vpb te vergelijken tussen profit- en not-for-profit-organisaties.

<sup>2</sup> Naast het aantal fiscale nummers is ook het aantal betalingen voor de Vpb (vijf categorieën) als controlevariabele opgenomen. Deze variabele correleert significant met de variabele voor het aantal fiscale nummers (0,54). Wanneer beide variabelen in het model worden opgenomen, is de variabele voor het aantal fiscale nummers niet meer significant (p=0,12) en de variabele voor het aantal betalingen voor de Vpb wel (b=-0,66, p<0,01).

Wanneer *alleen* de variabele voor het aantal betalingen wordt opgenomen, resulteert dat in een significante coëfficiënt (b=-0,86, p<0,001), waarvan de richting en grootte vergelijkbaar zijn met de coëfficiënt voor het aantal fiscale nummers wanneer alleen deze variabele wordt opgenomen. Van de overige variabelen blijft werkrelatie significant gerelateerd aan de kans dat alle betalingen op tijd worden gedaan (b=-0,63, p=0,02), net als belastingontwijking (b=-0,75, p=0,02) en transparantie (b=0,43, p=0,03). "Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen" wordt net significant (b=0,68, p=0,05). Over de hele linie kan geconcludeerd worden dat de variabele voor het aantal fiscale nummers goed controleert voor de omvang van de verplichtingen. Aan deze variabele wordt de voorkeur gegeven, omdat het een variabele is die onafhankelijk is van het specifieke belastingmiddel. Hierdoor is de onderlinge vergelijkbaarheid tussen modellen groter.

## Samenvatting resultaten tijdig betalen Vpb

### *In hoeverre worden betalingen Vpb van de grote organisaties op tijd voldaan?*

Ruim de helft van de onderzochte organisaties (59%) voldoet betalingen voor de Vpb. Gemiddeld gaat het om 4,7 betalingen per organisatie. Het grootste deel hiervan is op tijd voldaan (92,5% van het totaal). Deze betalingen worden grotendeels in de week voor de uiterste betaaldatum ontvangen, met een piek vlak voor de uiterste betaaldatum. De resterende betalingen worden vooral in de dagen daarna ontvangen. Gemiddeld zijn organisaties met 93,2% van hun Vpb-betalingen op tijd, waarbij er vrij weinig verschillen zijn tussen organisaties. Meer dan driekwart (78,1%) van de organisaties voldoet alle Vpb-betaalverplichtingen op tijd.

### *In hoeverre hangt het tijdig betalen van Vpb samen met kenmerken van grote organisaties?*

Voor het 100% op tijd betalen van de Vpb is er een samenhang met het aantal fiscale nummers, waarbij organisaties met minder fiscale nummers vaker alle betalingen op tijd voldoen. Er is geen systematisch verband met het aantal vestigingen, het aantal werknemers, de omzet van de organisatie, type organisatie (not-for-profit of niet) of het onderworpen zijn aan corporate governance-regels.

Het aspect belastingontwijking van fiscale strategie hangt samen met tijdig betalen. Organisaties die alle betalingen voor de Vpb op tijd voldoen, hebben een lagere score op belastingontwijking (de mate waarin de organisatie gebruik maakt van risicovolle fiscale constructies). Voor de ervaring met IKB en de ervaren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en agressiviteit (aspect van fiscale strategie) wordt geen samenhang gevonden met het op tijd voldoen van alle Vpb betaalverplichtingen.

### *In hoeverre worden verschillen in tijdig betalen Vpb verklaard door achtergrondkenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie?*

Naast het aantal fiscale nummers, en daarmee het aantal verplichtingen voor de Vpb, laat het regressiemodel ook andere significante invloeden op de naleving zien. Rekening houdend met andere kenmerken, blijkt een hogere mate van belastingontwijking nog steeds samen te gaan met een kleinere kans op volledig tijdig zijn. Ook is er nu samenhang met de transparantie en werkrelatie. Een hogere transparantie gaat samen met een hogere kans op 100% op tijd aangifte doen. Werkrelatie hangt negatief samen met het tijdig voldoen van alle betalingen. De samenhang van werkrelatie is tegengesteld aan de verwachtingen en blijkt alleen significant in het volledige model, waarin alle verklarende variabelen zijn opgenomen. Daarmee is deze gevonden samenhang van werkrelatie met tijdig betalen van de Vpb lastig te duiden.

### **Observaties van de klantcoördinator**

Behalve aan de contactpersoon van de grote organisatie zijn ook aan de verantwoordelijke klantcoördinator van de Belastingdienst vragen voorgelegd over de transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie van de organisatie. Klantcoördinatoren zijn degenen die vanuit hun functie een beoordeling maken van de transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie van de organisatie en op basis daarvan de behandelstrategie kiezen. Het is interessant om te onderzoeken in hoeverre de observaties van de klantcoördinator voorspellend zijn voor de tijdigheid waarmee organisaties aan hun fiscale verplichtingen voldoen.

Om dit te onderzoeken zijn de hierboven gerapporteerde regressiemodellen ook geschat met de observaties van de klantcoördinator als verklarende variabelen. De vragen over transparantie, fiscale strategie en werkrelatie die zijn voorgelegd aan de klantcoördinator zijn vergelijkbaar met de items uit de vragenlijst voor de contactpersoon van de grote organisatie, alleen voor “fiscale beheersing” wijkt de vraagstelling af. In de vragen voor klantcoördinatoren is geen onderscheid gemaakt tussen de deelaspecten “strategie en doelstellingen”, “processen”, “prestatie-indicatoren” en “medewerkers”, maar wordt één variabele voor fiscale beheersing gebruikt, gebaseerd op de scores op vier items (zie Hoofdstuk 4).

Uit de resultaten voor de contactpersonen van de organisatie komt naar voren dat de factoren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie in beperkte mate samenhang vertonen met tijdig aangifte doen en tijdig betalen voor de verschillende belastingmiddelen. Voor de klantcoördinator is dat niet anders. Hieronder worden kort de resultaten weergegeven met betrekking tot de werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie van de regressieanalyses gebaseerd op de beelden van de klantcoördinatoren.

#### ***Tijdig aangifte doen***

De percepties van de klantcoördinatoren met betrekking tot de werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie hangen niet samen met het al dan niet tijdig indienen van alle LH-aangiften.

De resultaten met betrekking tot het tijdig indienen van aangiften voor de OB laat zien dat er een positieve samenhang is tussen de werkrelatie en tijdig aangifte doen voor de OB. Deze samenhang komt niet naar voren in het model voor de contactpersonen van de organisaties. Transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie hangen niet samen met het al dan niet tijdig indienen van alle OB-aangiften.

Het model voor de Vpb laat geen samenhang zien tussen de ervaren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategieën het al dan niet tijdig indienen van alle Vpb-aangiften.

#### ***Tijdig betalen***

In de analyses van de percepties van de klantcoördinatoren hangt de ervaren werkrelatie niet samen met tijdig betalen van de LH, waar dat voor de contactpersonen van de organisaties wel het geval was. De analyse met betrekking tot de klantcoördinatoren laat een positief verband zien tussen transparantie en tijdig betalen en een negatief verband met “fiscale strategie: agressiviteit”, terwijl de percepties van de contactpersonen van de organisaties over de transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie niet samenhangen met tijdig betalen.

Het tijdig voldoen van alle betalingen voor de OB hangt positief samen met de door de klantcoördinatoren waargenomen transparantie. Dit verband komt niet naar voren voor de contactpersonen van de organisaties. De factoren werkrelatie, de aspecten “processen”, “prestatie-indicatoren”, “medewerkers” van fiscale beheersing en fiscale strategie vertonen voor zowel klantcoördinatoren als contactpersonen van de organisaties geen samenhang met het al dan niet tijdig voldoen van alle betalingen voor de OB.

De percepties van de klantcoördinatoren met betrekking tot de ervaren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie vertonen geen samenhang met het al dan niet tijdig voldoen van alle betalingen voor de Vpb. In het model voor de contactpersonen van de organisaties hangen de variabelen werkrelatie, transparantie en “fiscale strategie: belastingontwijking” wel samen met het tijdig voldoen van betalingen. De factoren fiscale beheersing en “fiscale strategie: agressiviteit” houden geen verband met het tijdig voldoen van alle betalingen voor de Vpb voor zowel klantcoördinatoren als contactpersonen van de organisaties.

Op basis van deze analyses kan worden vastgesteld dat er geen consistente samenhang is tussen het tijdig voldoen van aangifte- en betalingsverplichtingen en de werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie zoals waargenomen door de klantcoördinatoren.



## 5.4 Samenvatting en conclusies tijdig aangifte doen en tijdig betalen

In het onderzoek is nagegaan of ervaring met IKB, de ervaren werkrelatie met de Belastingdienst en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie van een grote organisatie bepalend zijn voor de mate van compliance van de organisatie. Compliance betekent in dit verband het naleven van de verplichtingen die voortkomen uit de belastingwetgeving. Concreet gaat het in dit deel om het tijdig doen van belastingaangiften en het tijdig betalen van de verschuldigde belasting. Centrale onderzoeksvraag hierbij was:

*Wat is de samenhang tussen de werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie en het tijdig doen van aangifte en het tijdig betalen door grote organisaties?*

De onderzoeksvraag is onderzocht onder zes verschillende verplichtingen, die wijdverspreid zijn onder grote organisaties, namelijk tijdig aangifte doen en tijdig betalen voor de belastingmiddelen LH, OB en Vpb. De beleidstheorie van Belastingdienst/Grote Ondernemingen maakt geen onderscheid tussen de specifieke vormen van verplichtingen die organisaties moeten naleven. Door verschillende verplichtingen te onderzoeken is de algemene geldigheid van de veronderstelde relatie tussen IKB en compliance onderzocht.

Het aantal aangiften en betalingen voor de verschillende belastingmiddelen in een belastingjaar verschilt sterk tussen organisaties: van geen of een enkele tot vele honderden. Voor iedere individuele verplichting kan bepaald worden of deze op tijd is ingediend dan wel volledig betaald. Om een uitspraak te kunnen doen over de mate van tijdigheid van een organisatie, wordt het aantal tijdig voldane verplichtingen afgezet tegen het totale aantal verplichtingen.

Uit de analyses blijkt dat de 350 onderzochte grote organisaties verreweg de meeste verplichtingen op tijd voldoen. Daarbij verschilt de gemiddelde mate van tijdigheid wel met het soort verplichting. Met name aangifte doen voor de LH en OB gebeurt bijna altijd op tijd, slechts 1% à 2% van de aangiften komt niet op tijd binnen. Ondanks het hoge aantal verplichtingen in een belastingjaar dient drie kwart van de grote organisaties alle aangiften voor de LH en de OB op tijd in. De tijdigheid is lager bij de andere verplichtingen (betalingen LH, OB en Vpb en aangifte Vpb) waarvoor organisaties gemiddeld 85-95% van hun verplichtingen op tijd voldoen. Organisaties die tijdig zijn voor de ene soort verplichting blijken dat relatief vaak ook te zijn bij andere verplichtingen.

Bij de LH en OB blijken nihilaangiften minder vaak op tijd te worden ingediend dan niet-nihilaangiften. Nihilaangiften komen voor als het onderdeel (subnummer) inactief is, bijvoorbeeld door faillissement, het staken van activiteiten of het geen personeel meer in dienst hebben. Wellicht gaat dit samen met minder regie op de fiscale activiteiten. Bij de OB en LH blijken er ook duidelijke verschillen te zijn tussen betalingen naar aanleiding van aangiften en betalingen naar aanleiding van aanslagen. Deze laatste worden beduidend minder vaak op tijd betaald: slechts in de helft of iets meer van de verplichtingen.

De 350 onderzochte grote organisaties verschillen onderling weinig van elkaar in de mate van tijdigheid. Voor sommige verplichtingen is de variatie minimaal (aangifte doen LH, OB), bij andere iets groter (aangifte doen Vpb en betalen LH, OB, Vpb). Voor alle verplichtingen is echter de overgrote meerderheid van organisaties bij minimaal 80% van de verplichtingen op tijd. Voor alle onderzochte verplichtingen geldt ook dat er nauwelijks organisaties zijn die een substantieel deel van de verplichtingen te laat voldoet. Deze geringe verschillen tussen grote organisaties in tijdigheid hebben gevolgen voor de analyses die zich richten op het verklaren van de mate waarin organisaties tijdig aangifte doen en tijdig betalen (onderzoeksvraag 2 en 3). Voor deze analyses is, gegeven de hoge mate waarin tijdig aan verplichtingen wordt voldaan, tijdigheid geoperationaliseerd als 100% tijdig versus niet 100% tijdig. Gebruikmakend van deze operationalisatie van tijdigheid is onderzocht in hoeverre

verschillen in het al dan niet op tijd voldoen verklaard kunnen worden door de onderzochte kenmerken van grote organisaties: achtergrondkenmerken, ervaring met IKB, de ervaren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie.

Uit de analyses blijkt dat de verschillen die er zijn tussen organisaties samenhangen met achtergrondkenmerken van organisaties en dan met name met het aantal fiscale nummers. Een groter aantal fiscale nummers hangt voor alle onderzochte soorten verplichtingen samen met een lagere kans dat een grote organisatie alle verplichtingen op tijd voldoet. Andere achtergrondkenmerken blijken bij een deel van de verplichtingen ook samen te hangen met tijdigheid, maar deze samenhang verdwijnt grotendeels als ook rekening gehouden wordt met het aantal fiscale nummers. Alleen het aantal werknemers in Nederland heeft dan een aanvullende bijdrage in het verklaren van verschillen in tijdig aangifte doen voor de LH en OB. Hoe hoger het aantal vestigingen in Nederland, hoe vaker op tijd aangifte wordt gedaan voor de LH. De dominante rol van het aantal fiscale nummers laat zich begrijpen doordat met het aantal fiscale nummers in een organisatie ook het aantal aangiften en betalingen toeneemt. Daarmee neemt ook de kans toe dat ten minste één van deze verplichtingen niet op tijd voldaan wordt. Andere achtergrondkenmerken die iets zeggen over de omvang en complexiteit van de organisatie hangen ook samen met het aantal fiscale nummers en leveren daardoor geen unieke bijdrage aan het voorspellen van de tijdigheid waarmee verplichtingen worden voldaan.

De ervaring met IKB (afkomstig uit MKB en aanwezigheid van een individueel convenant), de ervaren werkrelatie en de mate van transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie verklaren, aanvullend op achtergrondkenmerken, in beperkte mate of alle aangiften/betalingen op tijd worden voldaan. Deze aspecten vertonen tezamen, aanvullend op achtergrondkenmerken, geen samenhang met het al dan niet tijdig indienen van alle aangiften voor de LH en OB. Behalve dat voor aangiften LH en OB de groep organisaties die alle aangiften tijdig indient erg groot is, is het daarnaast zo dat de organisaties die niet alle aangiften op tijd hebben ingediend vaak slechts een heel klein deel van hun aangiften niet op tijd hebben ingediend. Ook komen te laat ingediende aangiften vaak binnen een week na het verstrijken van de deadline alsnog binnen. Het gaat dus niet om notoire gevallen die een fors deel van hun verplichtingen niet op tijd voldoen. Echter, door de gekozen operationalisatie van tijdigheid behoren deze organisaties tot de groep “niet 100% tijdig”. Het is niet zo vreemd dat ervaring met IKB, de ervaren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie in dit geval geen samenhang vertonen met het al dan niet tijdig indienen van alle aangiften; de organisaties in beide groepen (wel vs. niet 100% tijdig) zijn te weinig onderscheidend van elkaar.

Bij de andere verplichtingen (aangifte Vpb, betalen LH/OB/Vpb) is er wel een aantal (deel)aspecten dat samenhang vertoont met tijdigheid en dat, nadat gecontroleerd is voor de achtergrondkenmerken van de onderzochte organisaties, resulteert in een beter verklarend model voor tijdigheid. Deze relaties worden echter niet consequent teruggevonden bij de verschillende verplichtingen, zoals naar voren komt in onderstaande bevindingen:

- De gerichtheid op belastingontwijking blijkt samen te gaan met het op tijd aangifte doen én betalen van de Vpb, waarbij een sterkere gerichtheid op belastingontwijking samenhangt met een grotere kans om niet alle aangiften en betalingen op tijd te voldoen. Deze samenhang van belastingontwijking is afwezig bij de andere verplichtingen.
- De kans op het tijdig voldoen van alle OB-betaalverplichtingen blijkt samen te hangen met de strategie en doelstellingen, als onderdeel van fiscale beheersing. Ook deze samenhang is afwezig bij andere verplichtingen.
- Grote organisaties afkomstig uit het MKB hebben een hogere kans op het volledig op tijd indienen van Vpb-aangiften, ook als wordt gecontroleerd voor achtergrondkenmerken. Deze

samenhang is echter niet significant als ook gecontroleerd wordt voor de ervaren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. Bij andere verplichtingen is er geen samenhang met de ervaring met IKB.

- Een betere werkrelatie gaat samen met een hogere kans op volledig op tijd betalen van de LH én een kleinere kans op volledig op tijd betalen van de Vpb.
- Op tijd betalen van de Vpb gaat ook samen met een hogere transparantie. Bij andere verplichtingen is er geen verband met transparantie.
- Voor de deelaspecten “processen” en “medewerkers” van fiscale beheersing wordt in geen van de modellen een relatie gevonden met tijdig aangifte doen of betalen.

De samenhang van tijdig aangifte doen en betalen met IKB, de ervaren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie is niet robuust, in de zin dat de meeste relaties voor één of twee van de zes onderzochte verplichtingen gevonden worden.

Terugkerend naar de centrale onderzoeksvraag over tijdigheid, kan geconcludeerd worden dat wel enige maar geen structurele samenhang lijkt te bestaan tussen tijdig aangifte doen en tijdig betalen voor de drie onderzochte belastingmiddelen enerzijds en de ervaren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie anderzijds. Ook is er nauwelijks enige samenhang gevonden tussen tijdigheid en de ervaring met IKB. Organisaties met een –individueel convenant en organisaties die afkomstig zijn uit het segment MKB lijken niet vaker of minder vaak op tijd te zijn met al hun aangiften en betalingen.

In het beleid van IKB wordt verwacht dat de ervaren werkrelatie en de mate van transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie van invloed zijn op de compliance van grote organisaties. In de analyses van tijdig aangifte doen en tijdig betalen wordt hier weinig ondersteuning voor gevonden. De oorzaak hiervan kan liggen in de hoge mate van tijdigheid en de geringe verschillen in tijdigheid tussen grote organisaties. Daardoor is het onderscheidend vermogen in de analyses te laag om eventuele samenhang met de werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie te kunnen vaststellen.

De hoge mate van compliance onder grote organisaties op het gebied van tijdig aangifte doen en tijdig betalen voor drie belastingmiddelen, waarbij er weinig verschillen zijn tussen organisaties, behoeft verklaring. Het lijkt waarschijnlijk dat verschillende kenmerken van het proces van aangifte doen en betalen bijdragen aan het hoge niveau van compliance. Zowel de Belastingdienst als de grote organisaties zelf kunnen op tijd dan wel te laat aangifte doen en betalen eenvoudig vaststellen. Deze controleerbaarheid maakt ook dat sancties (zoals boete, geschatte naheffingsaanslag, geen aanspraak op uitstel voor volgende aangiften, bestuurdersaansprakelijkheid) op te laat komen consequent (kunnen) worden opgelegd. Het herhalende karakter van aangifte doen en betalen en de controleerbaarheid maken ook dat organisaties eenvoudig routines en beheersingssystemen kunnen ontwikkelen om op tijd hun verplichtingen te voldoen. In die zin is het, ondanks de geringe verschillen in tijdigheid tussen organisaties, verrassend dat er geen consequente relatie wordt gevonden tussen fiscale beheersing en tijdig aangifte doen en betalen.

## 6. Juistheid en volledigheid van aangiften

### 6.1 Inleiding

De centrale onderzoeksvraag voor dit hoofdstuk is:

*Wat is de invloed van werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie op de juistheid en volledigheid van aangiften ingediend door de grote organisaties?*

Voor de beantwoording van deze onderzoeksvraag is gebruik gemaakt van de data uit de enquête onder de fiscale contactpersonen van 350 grote organisaties. In dit gedeelte van het onderzoek worden de gegevens uit het vragenlijsten gekoppeld aan de informatie uit de boekenonderzoeken.

Om de centrale onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden zijn de volgende aanvullende onderzoeksvragen gesteld:

1. In hoeverre zijn de aangiften van de grote organisaties juist en volledig?
2. In hoeverre hangt juistheid en volledigheid van aangiften samen met kenmerken van grote organisaties?
  - a. Hangt juistheid en volledigheid van aangiften samen met organisatiekenmerken van grote organisaties?
  - b. Hangt juistheid en volledigheid van aangiften samen met de ervaring met IKB?
  - c. Hangt juistheid en volledigheid van aangiften samen met de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?
3. In hoeverre verklaren de organisatiekenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie verschillen in juistheid en volledigheid van aangiften?

In Paragraaf 6.2 wordt de methode van dataverzameling uiteengezet voor zover deze betrekking heeft op de uitkomsten van de boekenonderzoeken. Vervolgens wordt toegelicht van hoeveel organisaties uiteindelijk alle benodigde informatie beschikbaar was voor het uitvoeren van de analyses op juistheid en volledigheid van aangiften. In Paragraaf 6.3 wordt beschreven hoe het compliance-aspect juistheid en volledigheid is gemeten. Paragraaf 6.4 geeft een korte toelichting op de uitgevoerde analyses waarvan de resultaten in Paragraaf 6.5 per belastingmiddel (OB, Vpb en LH) worden gepresenteerd. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting en conclusies in Paragraaf 6.6.

## 6.2 Methode van dataverzameling

Het onderzoek heeft betrekking op de populatie van grote organisaties waarop Belastingdienst/Grote ondernemingen IKB toepast. Met het onderzoek is data verzameld over 350 met een steekproef getrokken organisaties. De gegevens over de factoren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie van de grote organisaties zijn verzameld door middel van enquêtes onder medewerkers van de grote organisaties en klantcoördinatoren van de Belastingdienst. De data over het juist en volledig doen van aangiften is verzameld door boekenonderzoeken uit te voeren bij de 350 organisaties. In de boekenonderzoeken zijn door controlemedewerkers van Belastingdienst/Grote ondernemingen voor twee belastingmiddelen de door de organisaties ingediende aangiften beoordeeld. Deze methode is aan te duiden als *officers' classification* (Elffers et al., 1992). Bij de profit-organisaties zijn de aangiften OB en Vpb op juistheid en volledigheid gecontroleerd. Bij de not-for-profit-organisaties zijn de aangiften OB en LH gecontroleerd. Bij organisaties die gebruik maken van het BTW-compensatiefonds (BCF) zijn, vanwege de samenhang met de OB, ook de aangiften BCF gecontroleerd.<sup>58</sup> Voor de OB en de LH zijn in beginsel de aangiften over het jaar 2013 gecontroleerd. Voor de Vpb is het meest recente jaar gecontroleerd waarover aangifte is gedaan vóór 19 mei 2014. Dit is de eerste dag van de week waarin de klantcoördinatoren het onderzoek Grote ondernemingen telefonisch bij de grote organisaties hebben aangekondigd.

Na afronding van de boekenonderzoeken zijn de bevindingen door de controleleiders vastgelegd in een gestandaardiseerd vragenformulier. De vragenformulieren zijn door bureau Veldkamp in de vorm van een online enquête aan de controleleiders voorgelegd. De resultaten zijn volledig geanonimiseerd (ten aanzien van zowel de controleleider als de grote organisatie).

Het vragenformulier voor de controleleiders bestond uit vijf delen. Het eerste deel bevatte vragen over de achtergrond van de controleleider. Het tweede deel bevatte algemene vragen over achtergrondkenmerken van de organisatie, de mate waarin de grote organisatie voldoet aan formele vereisten en het verloop van het boekenonderzoek. De overige drie delen bevatten specifieke vragen over de bevindingen uit de boekenonderzoeken per belastingmiddel, te weten OB en Vpb voor profit-organisaties en OB (indien van toepassing inclusief het BCF) en LH voor not-for-profit-organisaties. De invulduur van het vragenformulier hing af van het aantal bevindingen in het boekenonderzoek.

Na 4 juni 2014 zijn vier grote organisaties in de steekproef failliet gegaan. Daarnaast is door Belastingdienst/Grote ondernemingen bij drie grote organisaties in de steekproef geen boekenonderzoek ingesteld of is het onderzoek voortijdig afgebroken. Dit betekent dat er netto bij 343 van de 350 grote organisaties boekenonderzoeken zijn ingesteld.

De dataverzameling onder de controleleiders van de boekenonderzoeken is gestopt op 26 september 2016. Op die datum waren 330 onderzoeken volledig afgerond. Van de 13 overige onderzoeken is in een gesprek tussen twee leden van het onderzoeksteam en de controleleiders beoordeeld hoe en voor welk deel de onderzoeken in de dataverzameling konden worden meegenomen. Een aantal onderzoeken was bijvoorbeeld voor één middel geheel afgerond. De 13 onderzoeken zijn voor de afgeronde belastingmiddelen in de dataverzameling meegenomen. Op 26 september 2016 waren voor 332 boekenonderzoeken OB, 251 Vpb en 81 LH de resultaten bekend.

---

<sup>58</sup> Dit betreft uitsluitend publiekrechtelijke lichamen en regionaal openbare lichamen (Wet op het BTW-compensatiefonds, art 3)

Bij een aantal boekenonderzoeken zijn inconsistenties in de beantwoording van de vragen over opgelegde correcties vastgesteld. Het totaalbedrag van de opgelegde correcties correspondeerde daarbij niet met de vragen over de individuele correcties. Omdat de analyses worden uitgevoerd met gecategoriseerde afhankelijke variabelen is er alleen sprake van discrepanties in de resultaten als het verschil in de aantallen dan wel bedragen er ook toe leidt dat er verschillen ontstaan in de gehanteerde categorie-indelingen. Een verschil in ten minste één van de twee afhankelijke variabelen (totale aantal correcties en totaalbedrag correcties) doet zich voor bij 27 boekenonderzoeken OB, 14 Vpb en 4 LH. Deze boekenonderzoeken zijn voor de middelen waar de verschillen zich voordoen uit de dataset verwijderd. Het aantal boekenonderzoeken waarvan de data bruikbaar is voor analyses is voor de OB 305, voor de Vpb 237 en voor de LH 77.<sup>59</sup>

Voor de beantwoording van de onderzoeksvragen zijn de data van de boekenonderzoeken gekoppeld aan de data van de enquêtes. Van de 305 organisaties waar de data over de boekenonderzoeken OB bruikbaar is, hebben 248 contactpersonen deze enquête ook ingevuld. Bij boekenonderzoeken Vpb is dat aantal 180 en bij de LH 65. Voor de analyses zijn er uiteindelijk 242 volledige, bruikbare cases beschikbaar voor de OB, 180 voor de Vpb en 65 voor de LH.

In Hoofdstuk 3 van dit rapport is toegelicht dat in de steekproef relatief meer posten zijn getrokken uit het eerste (grote organisaties met een convenant) en tweede (grote organisaties met herkomst MKB) stratum. Door deze samenstelling van de steekproef is deze niet zonder meer representatief voor de totale populatie. Om toch uitspraken te doen die representatief zijn, zijn de data gewogen naar de verhouding zoals die in de populatie geldt. Door het toepassen van weging en afrondingsverschillen wijken frequenties of totalen soms iets af van bovengenoemde aantallen per middel.

### 6.3 Hoe is de juistheid en volledigheid van aangiften gemeten?

Of de belastingaangiften juist en volledig zijn, is vastgesteld in de boekenonderzoeken. De boekenonderzoeken zijn uitgevoerd met toepassing van de Controleaanpak Belastingdienst. Uit de beschrijving van de Controleaanpak Belastingdienst volgt dat een aangifte juist en volledig is gedaan als de materieel (uit de wet voortvloeiende) verschuldigde belasting zonder fouten is geformaliseerd.<sup>60</sup> Fouten in de formalisering van de materieel verschuldigde belasting komen in beginsel tot uiting in:

- aanpassingen van, of aanvullingen op, aangiften door de belastingplichtige na aankondiging van het boekenonderzoek door de Belastingdienst. Deze aanpassingen zijn bijvoorbeeld ingediende suppletieaangiften voor de OB en correctieberichten voor de LH.
- Correcties, opgelegd door de Belastingdienst, in aangiften gedaan in het jaar dat met het boekenonderzoek is gecontroleerd.
- Correcties, opgelegd door de Belastingdienst, in nog in te dienen aangiften in de vorm van afspraken voor de toekomst, ook wel waardeafspraken genoemd.

---

<sup>59</sup> Ter controle van deze beslissingen zijn alle analyses die worden gebruikt voor de beantwoording van de onderzoeksvragen uitgevoerd met en zonder de boekenonderzoeken waarbij de inconsistenties leiden tot een andere categorie-indeling. Uit deze controle volgt dat het buiten beschouwing laten van deze boekenonderzoeken niet leidt tot een ander beeld. In dit rapport worden dan ook alleen de resultaten besproken van de analyses van data zonder de boekenonderzoeken waar de inconsistenties leiden tot een andere categorie-indeling.

<sup>60</sup> Zie De Controleaanpak Belastingdienst (CAB); De CAB en zijn modellen toegepast in toezichtcontrole [http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/cab\\_dv4221z1fd.pdf](http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/cab_dv4221z1fd.pdf)

Voor het onderzoek zijn deze drie vormen van fouten in de formalisering van de belastingschuld samengebracht onder één noemer: correcties. In de gestandaardiseerde vragenformulieren voor de controleleiders is hiervoor de volgende toelichting opgekomen (voorbeeld uit het deel van de vragenlijst over de OB):

*Onder correcties wordt verstaan alle aanpassingen op ingediende aangiften omzetbelasting na de aankondiging van het boekenonderzoek. Dit is dus inclusief suppleties en aanpassingen in nieuw ingediende dan wel in te dienen aangiften, e.d.*

*Hieronder vallen ook de aanpassingen c.q. suppleties, betrekking hebbende op het controlejaar (2013), die door de organisatie ná de aankondiging van het onderzoek op 19 mei 2014 zijn gedaan en ook de opgelegde correcties naar aanleiding van eventuele eerder over de het controlejaar uitgevoerde deelonderzoeken.*

De grote organisaties maken bij het formaliseren van de materieel verschuldigde belasting zowel fouten die leiden tot een te laag bedrag aan verschuldigde belasting als fouten die leiden tot een te hoog bedrag. Bij het meten van de juistheid en volledigheid van de aangiften zijn in het onderzoek Grote ondernemingen alleen de correcties meegenomen van fouten die hebben geleid tot een te lage formalisering van de materieel verschuldigde belasting. De belangrijkste reden hiervoor is dat de Belastingdienst voor een doelmatige uitvoering van de heffing en inning het risico op een te lage formalisering van de materieel verschuldigde belasting controleert. Dit wordt in audit-termen de controlerichting noemen.

De Belastingdienst controleert in beginsel de volledigheid van de opbrengsten en niet de juistheid. Van de kosten controleert de Belastingdienst de juistheid en niet de volledigheid. Bij de controle van de volledigheid van de opbrengstverantwoording en de juistheid van de kosten kunnen fouten worden gevonden die hebben geleid tot een te hoge formalisering van de belastingschuld. Dit zijn echter toevalsbevindingen. De Belastingdienst corrigeert deze toevalsbevindingen maar kan geen uitspraak doen over de mate waarin dit soort fouten zich in de aangiften voordoen. Het meenemen van deze toevalsbevindingen in de analyses van het onderzoek Grote ondernemingen kan dan leiden tot vertekening van de uitkomsten van de analyses. Daarbij komt dat het bij het meten van compliance niet duidelijk is hoe deze toevalsbevindingen moeten worden gekwalificeerd. In het vervolg van dit rapport wordt de term correcties uitsluitend gebruikt voor de correcties die nodig waren voor herstel van fouten in de aangiften van de grote organisaties die hebben geleid tot een te lage formalisering van de materieel verschuldigde belasting.

Samenvattend kan worden gesteld dat in de context van het onderzoek Grote ondernemingen wordt aangenomen dat de aangiften die door de organisatie zijn ingediend juist en volledig zijn als de Belastingdienst naar aanleiding van de bevindingen uit het boekenonderzoek geen correctie(s) heeft opgelegd. Immers, alleen zonder correcties kan de Belastingdienst tot het oordeel komen dat de materiële belastingschuld zonder fouten is vastgesteld.<sup>61</sup>

Het uitgangspunt bij het meten van de juistheid en volledigheid van aangiften is dan of er al dan niet correcties zijn opgelegd. De grote organisaties verschillen onderling echter in het aantal (aangifte)verplichtingen en de bedragen die daar mee gemoeid zijn. De analyses besteden daarom niet

---

<sup>61</sup> Zoals eerder opgemerkt verwijst ook de OESO in zijn definitie van het compliance-aspect juist en volledige aangifte naar de materiële belastingschuld, Zie: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

alleen aandacht aan of er al dan niet een correctie is opgelegd, maar ook aan het aantal correcties, het bedrag aan correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties. De relatieve omvang van de som van de correcties is bepaald door het totale bedrag van de correcties per organisatie te delen door de voor het boekenonderzoek gebruikte materialiteit. De materialiteit wordt in de CAB bepaald op basis van de omvang van de organisatie gemeten in omzet (profit) of de omvang van de begroting (not-for-profit).



## 6.4 Analyses

Om de onderzoeksvragen te beantwoorden zijn statistische analyses uitgevoerd. Hieronder volgt per onderzoeksvraag een korte toelichting op deze analyses.

### **Onderzoeksvraag 1: In hoeverre zijn de aangiften van de grote organisaties juist en volledig?**

Voor de beantwoording van de eerste onderzoeksvraag is gekeken in hoeverre de aangiften door de organisaties juist en volledig zijn. Per belastingmiddel zijn vier indicatoren van juistheid en volledigheid onderscheiden:

- (1) nul versus één of meer correcties
- (2) het aantal opgelegde correcties
- (3) het totale bedrag van de opgelegde correcties
- (4) de relatieve omvang van de som van de correcties; het totale bedrag van de opgelegde correcties gedeeld de materialiteit

### **Onderzoeksvraag 2a: Hangt juistheid en volledigheid van aangiften samen met organisatiemarken van grote organisaties?**

Voor de beantwoording van onderzoeksvraag 2a is per organisatiemarken gekeken of de mate waarin juist en tijdig aangifte wordt gedaan verschilt. Nagegaan is of de scores op de vier indicatoren van juist en volledig doen van aangiften verschillen tussen:

- profit- en not-for-profit-organisaties
- organisaties met verschillende aantallen vestigingen in Nederland
- organisaties met verschillende aantallen werknemers in Nederland
- het wel of niet onderworpen zijn aan (inter-)nationale governance-regelgeving
- organisaties met verschillende aantallen fiscale nummers.

De toetsen zijn uitgevoerd voor alle gecontroleerde middelen.

### **Onderzoeksvraag 2b: Hangt juistheid en volledigheid van aangiften samen met de ervaring met IKB?**

### **Onderzoeksvraag 2c: Hangt juistheid en volledigheid van aangiften samen met de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?**

Voor de beantwoording van onderzoeksvraag 2b en 2c is nagegaan wat de samenhang is tussen de organisatiemarken, de ervaring met IKB, transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie enerzijds en de variabelen voor juist en volledig doen van aangiften, anderzijds.

### **Onderzoeksvraag 3: In hoeverre verklaren de organisatiemarken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie verschillen in juistheid en volledigheid van aangiften?**

Voor de beantwoording van onderzoeksvraag 3 is getoetst in welke mate (1) organisatiemarken, (2) de factoren transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie en (3) de ervaring met IKB verschillen verklaren in de mate waarin de aangiften juist en volledig zijn. Daartoe zijn regressieanalyses gedaan. De analyses zijn per belastingmiddel uitgevoerd. De verklarende (of onafhankelijke) variabelen zijn in vier stappen in de regressieanalyse ingevoerd: allereerst de organisatiemarken, als tweede de ervaring met IKB, als derde de werkrelatie en tot slot zijn de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie aan de regressievergelijking toegevoegd.

De werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie zijn gemeten in de enquête onder de grote organisaties en in de enquête onder de klantcoördinatoren (zie ook Hoofdstuk 4). Voor de beantwoording van de vragen 2c en 3 zijn met de data van deze twee enquêtes afzonderlijke analyses uitgevoerd. Dit betekent concreet dat de vragen 2c en 3 twee keer worden beantwoord, eenmaal vanuit de perceptie van de grote organisaties en eenmaal vanuit de perceptie van de klantcoördinator. De resultaten van de analyses in Hoofdstuk 4 laten zien dat de percepties van de grote ondernemingen en de klantcoördinatoren op deze factoren samenhang vertonen. Op basis daarvan is de verwachting dat de resultaten van de afzonderlijke analyses voor de beantwoording van de vragen 2c en 3 onderling weinig verschillen. Voor de leesbaarheid van het rapport is er voor gekozen om de analyses met de data uit de enquête onder de grote ondernemingen in detail te beschrijven. De resultaten van de analyses met de data uit de enquête onder de klantcoördinatoren worden op hoofdlijnen beschreven, waarbij expliciet aandacht wordt besteed aan de verschillen.

## 6.5 Resultaten

### Leeswijzer

De resultaten van de analyses worden in de volgende volgorde beschreven. Hierna wordt begonnen met het antwoord op Onderzoeksvraag 1. Per indicator van juistheid en volledigheid voor de drie gecontroleerde belastingmiddelen worden de resultaten van de analyses besproken. Daarna volgen, per gecontroleerd belastingmiddel, de antwoorden op Onderzoeksvragen 2 en 3. Eerst worden de resultaten besproken voor de OB, vervolgens de Vpb en tot slot de LH. Per belastingmiddel wordt afgesloten met een samenvatting en conclusie. Vervolgens worden voor de Onderzoeksvragen 2c en 3 de resultaten van de analyses beschreven waarbij voor de werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie de data uit de enquête onder de klantcoördinatoren is gebruikt. Na deze paragraaf volgt een algemene samenvatting van de resultaten en een conclusie.

### Onderzoeksvraag 1

*In hoeverre zijn de aangiften van de grote organisaties juist en volledig?*

#### *Wel of geen correctie*

Tabel 6.1 geeft per middel en soort organisatie (profit versus not-for-profit) een overzicht van het aantal en percentage organisaties waar geen correcties zijn opgelegd en organisaties waar wel correcties zijn opgelegd. Bij de profit-organisaties zijn de aangiften OB en Vpb gecontroleerd en bij de not-for-profit organisaties de OB en LH.

*Tabel 6.1: Geen of wel correcties*

	Profit		Not-for-profit	
	OB (n=238)	Vpb (n=239)	OB (n=66)	LH (n=72)
Geen correctie	43% (102)	44% (106)	38% (25)	38% (28)
Eén of meer correcties	57% (137)	56% (133)	62% (41)	62% (45)

De tabel laat zien dat bij 43% van de profit-organisaties voor de OB geen correcties zijn opgelegd. Dit betekent dat de Belastingdienst/Grote ondernemingen bij 43% van de profit-organisaties op basis van een boekenonderzoek vaststelt dat door de organisatie in de aangiften OB geen fouten zijn gemaakt bij de formalisering van de materiële verschuldigde belasting. Voor het onderzoek Grote ondernemingen wordt gesteld dat deze organisaties de aangiften OB juist en volledig hebben gedaan. Bij een nagenoeg even groot deel (44%) van de profit-organisaties zijn de aangiften Vpb juist en volledig. Bij 38% van de not-for-profit-organisaties zijn de aangiften OB juist en volledig. Ook de aangiften loonheffingen zijn bij 38% van de not-for-profit-organisaties juist en volledig. Vervolgens is bekeken of er samenhang is tussen correcties op de verschillende belastingmiddelen. Bij profit-organisaties tussen correcties op de OB- en Vpb-aangiften en voor not-for-profit-organisaties op de OB- en LH-aangiften. In Tabel 6.2 en 6.3 is dit in een kruistabel weergegeven. Voor de analyses blijft een iets kleiner aantal organisaties over doordat niet bij alle organisaties de onderzoeken voor beide middelen zijn afgerond. Bij de profit-organisaties gaat het om 224 organisaties en bij de not-for-profit om 64 organisaties.

Tabel 6.2: Samenhang correcties OB - Vpb

	Profit	
	Geen correctie Vpb	Eén of meer correcties Vpb
Geen correctie OB	28% (63)	14% (32)
Eén of meer correcties OB	16% (35)	42% (94)

Voor de profit-organisaties blijkt dat een correctie voor de OB samenhangt met een correctie op de Vpb ( $\text{Chi}^2(1) = 34,13$ ,  $p < .001$ ). Bij 28% van de profit-organisaties is op beide belastingmiddelen niet gecorrigeerd, terwijl bij 42% beide belastingmiddelen zijn gecorrigeerd.

Tabel 6.3: Samenhang correcties OB - LH

	Not-for-profit	
	Geen correctie LH	Eén of meer correcties LH
Geen correctie OB	17% (11)	19% (12)
Eén of meer correcties OB	22% (14)	42% (27)

Voor de not-for-profit-organisaties blijkt dat een correctie voor de OB niet samenhangt met een correctie op de LH ( $\text{Chi}^2(1) = 1,16$ ,  $p=0.28$ ).

### De aantallen correcties

Tabel 6.4 geeft per belastingmiddel een overzicht van het totale aantal en het gemiddeld aantal correcties.

Tabel 6.4: Aantal en gemiddeld aantal correcties per belastingmiddel voor organisaties waar een correctie is opgelegd

	Profit		Not-for-profit	
	OB (n=137)	Vpb (n=133)	OB (n=41)	LH (n=45)
Aantallen correcties	370	380	201	137
Minimum aantal correcties	1	1	1	1
Maximum aantal correcties	18	20	23	10
Gemiddeld aantal correcties	2,70	2,86	4,89	3,06

Gemiddeld zijn bij de profit-organisaties waar een correctie is opgelegd voor de OB 2,7 correcties opgelegd en voor de Vpb 2,86. Het gemiddeld aantal correcties voor de OB bij not-for-profit-organisaties is 4,89 en het gemiddeld aantal correcties LH bedraagt 3,06.

Tabel 6.5 en 6.6 geven voor de gecontroleerde belastingmiddelen de verdeling van het aantal correcties over de respectievelijk profit- en not-for-profit-organisaties weer (absoluut en procentueel). Het aantal correcties is hiervoor verdeeld in vijf categorieën: 0, 1, 2, 3 of meer dan 3 correcties.

Tabel 6.5: Verdeling van het aantal correcties over de profit-organisaties

Aantal correcties	Profit organisaties					
	n	OB		n	Vpb	
		Incl. 0	Excl. 0		Incl. 0	Excl. 0
0	102	43%		106	44%	
1	46	19%	33%	51	21%	38%
2	41	16%	30%	31	13%	23%
3	21	9%	15%	19	8%	14%
>3	30	13%	22%	32	13%	24%
<i>Totaal</i>	<i>236</i>	<i>100%</i>	<i>100%</i>	<i>239</i>	<i>100%</i>	<i>100%</i>

Bij bijna twee derde van de profit-organisaties waarbij ten minste één correctie is opgelegd, zijn de correcties beperkt tot één of twee correcties voor de OB (63%) en Vpb (61%). Bij 22% zijn meer dan drie correcties voor de OB opgelegd. Bij de Vpb betreft dit 24% van de organisaties. Het aantal correcties OB hangt samen met het aantal correcties Vpb. Bij de profit-organisaties is de Spearman-correlatie tussen het aantal OB-correcties en het aantal Vpb-correcties .45 ( $p < .001$ ,  $n = 225$ ). Als de gevallen waar geen correctie is opgelegd buiten beschouwing worden gelaten dan is de Spearman-correlatie tussen het aantal OB-correcties en het aantal Vpb-correcties .40 ( $p < .001$ ,  $n = 94$ ).

Tabel 6.6: Verdeling van het aantal correcties over de not-for-profit-organisaties

Aantal correcties	Not-for-profit organisaties					
	n	OB		n	LH	
		Incl. 0	Excl. 0		Incl. 0	Excl. 0
0	25	37%		28	38%	
1	9	13%	23%	17	24%	39%
2	6	9%	15%	8	11%	18%
3	6	9%	16%	8	11%	18%
>3	19	30%	46%	11	16%	25%
<i>Totaal</i>	<i>66</i>	<i>100%</i>	<i>100%</i>	<i>72</i>	<i>100%</i>	<i>100%</i>

Bij not-for-profit-organisaties waar ten minste één OB correctie is opgelegd, zijn bij krap de helft (46%) meer dan drie correcties voor de OB opgelegd. Bij de not-for-profit-organisaties waar ten minste één correctie LH is opgelegd, gaat het in ruim de helft (57%) van de gevallen om één of twee correcties. De samenhang tussen het aantal OB-correcties en het aantal LH-correcties inclusief de categorie nul correcties is niet significant ( $r_s = .19$ ,  $p = .14$  ns,  $n=61$ ). De samenhang is wel significant wanneer de gevallen waar geen correcties zijn opgelegd buiten beschouwing worden gelaten ( $r_s = .57$ ,  $p < .01$ ,  $n = 27$ ). Een hoger aantal correcties voor het ene middel hangt samen met een hoger aantal correcties voor het andere middel.

### De bedragen van de correcties

Tabel 6.7 geeft per belastingmiddel een overzicht van de totaalbedragen van de correcties. De totaalbedragen van de correcties zijn voor de OB en LH uitgedrukt in het bedrag aan belastinggeld. Voor de Vpb is het genoemde bedrag de correctie van de belastinggrondslag.

Tabel 6.7: Totaalbedragen van de correcties per belastingmiddel voor organisaties waar ten minste één correctie is opgelegd

	Profit		Not-for-profit	
	OB (n=137)	Vpb (n=133)	OB (n=41)	LH (n=45)
Minimum totaalbedrag correcties	€622	€2.304	€367	€647
Maximum totaalbedrag correcties	€1.240.999	€57.000.000	€1.143.874	€575.637
Gemiddelde totaalbedrag van de correcties	€71.349	€2.061.358	€120.742	€41.799

Bij profit-organisaties met één of meer correcties, bedraagt het gemiddeld totaalbedrag van de opgelegde correcties OB € 71.349 (belastinggeld) en voor de Vpb € 2.061.358 (grondslag). Het gemiddeld correctiebedrag voor de OB bij not-for-profit-organisaties is € 120.742 en daarmee hoger dan bij de profit-organisaties. Het gemiddeld correctiebedrag LH bij not-for-profit-organisaties bedraagt € 41.799.

Net als bij de aantallen correcties is ten behoeve van de uit te voeren analyses het totaalbedrag van de opgelegde correcties per organisatie opgedeeld in vijf categorieën (zie Tabel 6.8 voor de OB, Tabel 6.9 voor de Vpb en Tabel 6.10 voor de LH). De categorie-indeling is zo gekozen dat iedere categorie voldoende waarnemingen bevat voor de voor de verdere analyses.

Tabel 6.8: Totaalbedragen van de opgelegde correctie OB en de verdeling over de organisaties

	OB Totaal				OB Profit				OB Not-for-profit			
	n	Incl. 0	n	Excl. 0	n	Incl. 0	n	Excl. 0	n	Incl. 0	n	Excl. 0
Geen correctie	126	42%			102	43%			25	38%		
> € 0 - < € 5.500	46	15%	46	25%	37	16%	37	27%	9	13%	9	21%
€ 5.500 - < € 16.500	42	14%	42	24%	39	16%	39	28%	3	5%	3	8%
€ 16.500-< € 55.000	44	14%	44	25%	31	13%	31	22%	13	20%	13	32%
≥ € 55.000	46	15%	46	25%	30	13%	30	22%	16	24%	16	39%

Bij de organisaties waar een correctie OB is opgelegd is het totaalbedrag bij een kwart (25%) lager dan € 5.500 en in de helft van de gevallen (49%) lager dan € 16.500. Bij een kwart van de organisaties waar correcties zijn opgelegd is het totaalbedrag hoger dan € 55.000. Bij de profit-organisaties is bij meer dan helft van de organisaties (56%) het correctiebedrag lager dan € 16.500 en bij twee op de tien organisaties (21%) € 55.000 of hoger. Bij not-for-profit-organisaties is bij krap een derde (30%) het correctiebedrag lager dan € 16.500 en bij vier op de tien organisaties hoger dan € 55.000.

Tabel 6.9: Totaalbedragen van de opgelegde correcties Vpb en de verdeling over de organisaties

Totaalbedrag Vpb	n	Perc. incl. 0	n	Perc. excl. 0
0	106	44%		
0 – < 52.000	30	13%	30	23%
52.000 – < 250.000	35	15%	35	27%
250.000 – < 675.000	27	11%	27	20%
≥ 675.000	40	17%	40	30%

Bij de organisaties waar door de Belastingdienst correcties Vpb zijn opgelegd is het totaalbedrag van de correcties (in belastinggrondslag) bij krap een kwart (23%) lager dan € 52.000 en bij ongeveer de helft van de organisaties (48%) lager dan € 250.000. Bij krap een derde van de organisaties waar correcties Vpb zijn opgelegd (30%) bedraagt het totaalbedrag van de correcties € 675.000 of hoger.

Tabel 6.10: Totaalbedragen van de opgelegde correctie LH en de verdeling over de organisaties

Totaalbedrag Vpb	n	Perc. incl. 0	n	Perc. excl. 0
0	28	38%		
0 - < 2.300	11	16%	11	25%
2.300 - < 9.500	11	15%	11	25%
9.500 - < 53.000	12	17%	12	27%
≥ 53.000	10	14%	10	23%

Het totaalbedrag van de correcties LH is bij een kwart van de organisaties waar ten minste één correctie is opgelegd lager dan € 2.300 en bij de helft lager dan € 9.500. Bij een kwart van de organisaties waar correcties LH zijn opgelegd is het totaalbedrag € 53.000 of hoger.

### *De relatieve omvang van de som van de correcties*

Of een correctiebedrag substantieel te noemen is, hangt af van de omvang van een organisatie. Om hier inzicht in te verkrijgen is in Tabel 6.11 het totale correctiebedrag per organisatie afgezet tegen de materialiteit die in dat boekenonderzoek is gehanteerd.

*Tabel 6.11: Totaalbedragen van de correcties gedeeld door de planningsmaterialiteit (exclusief organisaties zonder correcties voor het betreffende belastingmiddel)*

	Profit		Not-for-profit	
	OB (n=137)	Vpb (n=133)	OB (n=41)	LH (n=45)
Minimum	<0,01	0,01	0,000647	0,001078
Maximum	1,34	21,84	4,50	0,88
Gemiddelde	0,07	1,58	0,26	0,07
SD	0,18	3,76	0,83	0,16
Spreiding (excl. 0)				
Meer dan 0 minder dan 0,01 <sup>1</sup>	39% (53)	25% (34)	15% (6)	35% (16)
Tussen 0,01 en 0,03 <sup>2</sup>	24% (33)	23% (31)	23% (9)	29% (13)
Tussen 0,03 en 0,10 <sup>3</sup>	19% (26)	28% (36)	27% (11)	25% (11)
0,10 of meer <sup>4</sup>	18% (25)	24% (32)	35% (14)	11% (5)

<sup>1</sup> Vpb "meer dan 0, minder dan 0,10"

<sup>2</sup> Vpb "tussen 0,1 en 0,3"

<sup>3</sup> Vpb "tussen 0,3 en 1,0"

<sup>4</sup> "1 of meer"

De gemiddelde relatieve omvang van het totaal bedrag van de OB correctie(s) is 7% van de materialiteit voor profit-organisaties en 26% voor not-for-profit-organisaties. Voor de LH (not-for-profit) is dit gemiddeld 7% en bij Vpb (profit)158%.

Bij minder dan een vijfde van de profit-organisaties is het totaal bedrag van de correcties voor de OB 10% of meer van de materialiteit (18%). Bij not-for-profit-organisaties is dit het geval bij meer dan een derde (35%). Bij bijna een kwart van profit-organisaties is het totaal bedrag van de correcties Vpb 10% of meer van de materialiteit (24%). Bij iets meer dan een tiende van not-for-profit-organisaties is het totaal bedrag van de correcties LH 10% of meer van de materialiteit (11%).



### *Oorzaken van of redenen voor de correcties*

Om zicht te krijgen op de oorzaak of reden van de fouten die hebben geleid tot een correctie is aan de controleleiders gevraagd om aan te geven in hoeverre in hun ogen de oorzaak van (of reden voor) de fout die tot een correctie heeft geleid lag in:

- de complexiteit van de regelgeving,
- een verdedigbare maar onjuiste uitleg van de wet- en regelgeving (pleitbaar standpunt),
- de opzet, het bestaan en/of de werking van de fiscale beheersing,
- de deskundigheid van de organisatie en/of zijn adviseur en – alleen bij de LH – het loonservicebureau

Naast voorgaande oorzaken is tevens aan de controleleiders gevraagd om aan te geven wat in hun ogen de mate van verwijtbaarheid (verzuim, grove schuld of (voorwaardelijke) opzet) is van de organisatie en/of zijn adviseur en – alleen bij de LH – het loonservicebureau.

De vragen zijn voor iedere geconstateerde fout beantwoord op een zevenpuntsschaal (helemaal niet (1) – helemaal wel (7)). Wanneer een organisatie meerdere correcties had, is per belastingmiddel het gemiddelde van de antwoorden gebruikt voor de analyse. De gemiddelden van de scores op de vragen over de organisaties heen zijn op de volgende pagina's samengevat weergegeven in Tabel 6.12 (OB), 6.13 (Vpb) en 6.14 (LH).

Voor alle drie de belastingmiddelen geldt dat de redenen (voorwaardelijke) opzet van de organisatie, (voorwaardelijke) opzet van de adviseur, (voorwaardelijke) opzet van het loonservicebureau (alleen LH), doorbreking door het management van de interne beheersing en grove schuld van de adviseur volgens de controleleiders het minst aan de orde zijn. De gemiddelde score op deze items is 2,0 of lager en daarmee ruim onder het midden van de zevenpuntschaal (4). Dat betekent dat in algemene zin dit de minst waarschijnlijke redenen zijn voor de fouten die tot een correctie hebben geleid. Op de items grove schuld van de adviseur en het loonservicebureau (alleen LH) is de gemiddelde score 2,0 of lager. Op het item grove schuld van de organisatie is de gemiddelde score hoger, tussen de 2,6 (Vpb) en 2,9 (OB bij profit-organisaties).

De belangrijkste twee oorzaken van/redenen voor de correcties zijn voor alle drie de belastingmiddelen de deskundigheid en de lichtste mate van verwijtbaarheid van de organisatie, namelijk verzuim. Vooral voor de LH valt verzuim van de organisatie op, met een gemiddelde van 5,0. De redenen die daarna gemiddeld het meest belangrijk zijn verschillen enigszins tussen de belastingmiddelen en voor de OB ook tussen profit en not-for-profit organisaties. Bij de OB en de LH worden de werking en opzet van de interne beheersing genoemd. Bij not-for-profit organisaties is daarnaast voor de OB complexe regelgeving vaker een oorzaak van een correctie, hoewel ook dit gemiddelde onder het schaal-midden ligt (3,8). Bij de LH wordt de deskundigheid van de organisatie relatief vaak als mogelijke oorzaak genoemd (4,0). Bij de Vpb spelen de deskundigheid en verzuim van de adviseur een rol (beide 3,1).

De overige redenen die zijn voorgelegd scoren ver onder het schaal-midden en zijn daarmee, in de ogen van de controleleiders, geen belangrijke oorzaken van de correcties.

Tabel 6.12a. Gemiddelde scores op de items voor de OB voor profit organisaties

OB (n=137)	Gemiddelde	Std	Min	Max	25%	75%
Complexe regelgeving	2,70	1,74	1,00	7,00	1,00	4,00
Een verdedigbare maar onjuiste uitleg van wet- en regelgeving (pleitbaar standpunt)	1,61	1,07	1,00	7,00	1,00	2,00
De opzet van de interne beheersingsmaatregelen	3,24	2,24	1,00	7,00	1,00	5,00
Het bestaan van de interne beheersingsmaatregelen	3,10	2,26	1,00	7,00	1,00	5,00
De werking van de interne beheersingsmaatregelen	3,69	2,31	1,00	7,00	1,00	6,00
Doorbreking van de interne beheersing door het management	1,70	1,56	1,00	7,00	1,00	1,55
Deskundigheid organisatie	4,20	2,03	1,00	7,00	2,40	6,00
Deskundigheid adviseur	2,36	1,81	1,00	7,00	1,00	4,00
Verzuim van de organisatie	4,98	1,95	1,00	7,00	4,00	7,00
Grove schuld van de organisatie	2,90	2,10	1,00	7,00	1,00	4,48
(voorwaardelijke) opzet van de organisatie	1,58	1,16	1,00	7,00	1,00	1,78
Verzuim van de adviseur	2,44	1,89	1,00	7,00	1,00	3,80
Grove schuld van de adviseur	1,64	1,30	1,00	7,00	1,00	2,00
(voorwaardelijke) opzet bij de adviseur	1,18	0,49	1,00	4,00	1,00	1,00

Tabel 6.12b. Gemiddelde scores op de items voor de OB voor not-for-profit organisaties

OB (n=41)	Gemiddelde	Std	Min	Max	25%	75%
Complexe regelgeving	3,82	2,00	1,00	7,00	2,00	5,38
Een verdedigbare maar onjuiste uitleg van wet- en regelgeving (pleitbaar standpunt)	2,62	1,94	1,00	7,00	1,00	3,96
De opzet van de interne beheersingsmaatregelen	3,68	1,94	1,00	7,00	2,00	5,17
Het bestaan van de interne beheersingsmaatregelen	3,53	2,03	1,00	7,00	1,85	5,25
De werking van de interne beheersingsmaatregelen	3,77	2,02	1,00	7,00	2,00	5,48
Doorbreking van de interne beheersing door het management	1,17	0,51	1,00	3,25	1,00	1,00
Deskundigheid organisatie	4,48	1,82	1,00	7,00	3,30	6,00
Deskundigheid adviseur	2,60	2,06	1,00	7,00	1,00	4,00
Verzuim van de organisatie	4,28	2,23	1,00	7,00	1,89	6,20
Grove schuld van de organisatie	2,77	2,12	1,00	7,00	1,00	4,49
(voorwaardelijke) opzet van de organisatie	1,40	1,07	1,00	6,00	1,00	1,22
Verzuim van de adviseur	2,15	1,91	1,00	7,00	1,00	2,00
Grove schuld van de adviseur	1,57	1,34	1,00	7,00	1,00	1,25
(voorwaardelijke) opzet bij de adviseur	1,15	0,55	1,00	5,00	1,00	1,00

Tabel 6.13. Gemiddelde scores op de items voor de Vpb

<i>Vpb</i> (n=133)	Gemiddelde	Std	Min	Max	25%	75%
Complexe regelgeving	2,43	1,76	1,00	7,00	1,00	3,00
Een verdedigbare maar onjuiste uitleg van wet- en regelgeving (pleitbaar standpunt)	2,30	1,70	1,00	7,00	1,00	2,98
De opzet van de interne beheersingsmaatregelen	2,37	1,83	1,00	7,00	1,00	3,57
Het bestaan van de interne beheersingsmaatregelen	2,35	1,86	1,00	7,00	1,00	3,50
De werking van de interne beheersingsmaatregelen	2,59	1,98	1,00	7,00	1,00	4,00
Doorbreking van de interne beheersing door het management	1,84	1,49	1,00	7,00	1,00	2,24
Deskundigheid organisatie	3,39	1,95	1,00	7,00	1,35	5,00
Deskundigheid adviseur	3,13	2,12	1,00	7,00	1,00	4,94
Verzuim van de organisatie	3,58	2,05	1,00	7,00	1,18	5,06
Grove schuld van de organisatie	2,55	1,87	1,00	7,00	1,00	3,75
(voorwaardelijke) opzet van de organisatie	1,55	1,09	1,00	6,00	1,00	1,50
Verzuim van de adviseur	3,13	2,08	1,00	7,00	1,00	5,00
Grove schuld van de adviseur	2,01	1,71	1,00	7,00	1,00	2,20
(voorwaardelijke) opzet bij de adviseur	1,41	0,98	1,00	5,25	1,00	1,00

Tabel 6.14. Gemiddelde scores op de items voor de LH

LH (n=45)	Gemiddelde	Std	Min	Max	25%	75%
Complexe regelgeving	2,62	1,71	1,00	7,00	1,00	4,00
Een verdedigbare maar onjuiste uitleg van wet- en regelgeving (pleitbaar standpunt)	1,64	0,97	1,00	5,00	1,00	2,00
De opzet van de interne beheersingsmaatregelen	3,96	2,06	1,00	7,00	1,75	6,00
Het bestaan van de interne beheersingsmaatregelen	3,81	2,12	1,00	7,00	1,16	5,88
De werking van de interne beheersingsmaatregelen	3,96	2,20	1,00	7,00	1,50	6,00
Doorbreking van de interne beheersing door het management	1,22	0,64	1,00	4,00	1,00	1,00
Deskundigheid organisatie	3,99	2,06	1,00	7,00	1,35	6,00
Deskundigheid adviseur	1,55	1,03	1,00	6,00	1,00	2,00
Deskundigheid loonservicebureau (n=25)	2,37	2,16	1,00	7,00	1,00	3,33
Verzuim van de organisatie	5,01	1,99	1,00	7,00	3,97	7,00
Grove schuld van de organisatie	2,67	1,94	1,00	7,00	1,00	4,00
(voorwaardelijke) opzet van de organisatie	1,27	0,67	1,00	4,33	1,00	1,00
Verzuim van de adviseur	1,84	1,71	1,00	7,00	1,00	1,89
Grove schuld van de adviseur	1,27	0,70	1,00	4,00	1,00	1,00
(voorwaardelijke) opzet bij de adviseur	1,07	0,32	1,00	2,67	1,00	1,00
Verzuim van het loonservicebureau (n=25)	1,96	1,71	1,00	7,00	1,00	2,67
Grove schuld van het loonservicebureau (n=25)	1,65	1,76	1,00	7,00	1,00	1,00
(voorwaardelijke) opzet van het loonservicebureau (n=25)	1,11	0,41	1,00	2,67	1,00	1,00

### *Samenvatting en conclusie*

Uit de boekenonderzoeken komt naar voren dat bij meer dan de helft van de grote organisaties tenminste één correctie is opgelegd in de aangiften van één jaar. Dat geldt voor de OB en Vpb bij profit-organisaties en voor de OB en LH bij not-for-profit-organisaties. Een geconstateerde correctie op het ene belastingmiddel hangt hierbij samen met een correctie op het andere gecontroleerde belastingmiddel. Bij de profit-organisaties, waarbij het gaat om de OB en Vpb, komt dit verband sterker naar voren dan bij de not-for-profit-organisaties (OB en LH).

Bij meer dan de helft van de organisaties worden fouten geconstateerd en gecorrigeerd. Het aantal correcties dat in de aangiften uit de periode van één jaar wordt aangetroffen verschilt sterk tussen organisaties en per belastingmiddel. Zo is het maximum aantal opgelegde correcties voor de loonheffingen tien, terwijl dit voor de OB bij not-for-profit-organisaties 23 correcties betreft. Alhoewel een correctie meerdere aangiften kan betreffen, is het aantal correcties bescheiden te noemen gegeven het feit dat het onderzoek grote organisaties betreft. Drie of meer correcties in de aangiften voor een bepaald belastingmiddel is eerder uitzondering dan regel. In de vervolganalyses in de volgende paragrafen komt dit aspect in meer detail aan bod.

Ook de bedragen van de opgelegde correcties verschillen sterk tussen organisaties en per belastingmiddel. Wanneer afgezet tegen de in het boekenonderzoek gehanteerde materialiteit, valt wel op dat ook de omvang van de correcties doorgaans bescheiden is. Zo blijven de gecorrigeerde bedragen OB en LH bij het overgrote deel van de gecontroleerde organisaties onder 10% van de gehanteerde materialiteit. Ook dit aspect komt in de vervolganalyses in de volgende paragrafen in meer detail aan bod.

Tot slot, de correcties worden naar het oordeel van de controleleider slechts in beperkte mate veroorzaakt door (voorwaardelijke) opzet (van de organisatie, de adviseur, het loonservicebureau), doorbreking van de interne beheersing door het management en grove schuld van de adviseur. De belangrijkste redenen voor de correcties zijn voor alle drie de belastingmiddelen de deskundigheid van de organisatie en verzuim van de organisatie.

### Onderzoeksvragen 2 en 3

2. In hoeverre hangt juistheid en volledigheid van aangiften samen met kenmerken van grote organisaties?

3. In hoeverre verklaren de organisatiekenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie verschillen in juistheid en volledigheid van aangiften?

Onderzoeksvraag 2 wordt behandeld aan de hand van de drie deelvragen die betrekking hebben op de organisatiekenmerken (2a), ervaring met IKB (2b) en de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie (2c). De resultaten van de onderzoeksvragen 2a, 2b en 2c en 3 worden hieronder per middel beschreven.

*De verdere analyses in dit hoofdstuk richten zich per belastingmiddel op de vier (afhankelijke) variabelen die in het voorgaande stuk zijn besproken:*

- *Ofer wel of niet één of meer correcties zijn opgelegd (twee categorieën)*
- *Het aantal correcties bij de organisaties waar tenminste één correctie is opgelegd (vier categorieën)*
- *Het totaalbedrag van de correcties bij de organisaties waar tenminste één correctie is opgelegd (vier categorieën)*
- *De relatieve omvang van de som van de correcties bij de organisaties waar tenminste één correctie is opgelegd (vier categorieën)*

## Omzetbelasting

### Onderzoeksvraag 2a

*Hangt juistheid en volledigheid van aangiften samen met achtergrondkenmerken van grote organisaties?*

De resultaten van de toetsen met betrekking tot de samenhang tussen de organisatiekenmerken en de juistheid en volledigheid van de aangiften OB zijn weergegeven in Tabel 6.13 en worden hierna per getoetst organisatiekenmerk besproken.

#### Profit versus not-for-profit

Of er al dan niet een correctie is opgelegd verschilt niet tussen profit- en not-for-profit-organisaties. Het aantal correcties en het totaalbedrag van de correcties verschilt wel tussen profit en not-for-profit organisaties. Zowel het aantal correcties als het totaalbedrag van de correcties is hoger bij not-for-profit-organisaties. Ook het totaalbedrag van de correcties gedeeld door de materialiteit verschilt tussen profit- en not-for-profit-organisaties, waarbij de score hoger is bij not-for-profit organisaties.

#### Aantal werknemers in Nederland

Het percentage organisaties waar een correctie is opgelegd verschilt niet significant tussen organisaties met minder of meer werknemers. Het aantal correcties en het totaalbedrag van de correcties verschilt wel significant. Bij organisaties met minder dan 100 werknemers is het aantal correcties en het totaalbedrag aan correcties lager dan bij organisaties met meer dan 100 werknemers. Voor de relatieve omvang van de som van de correcties (het totaalbedrag aan correcties gedeeld door de materialiteit) komt dit verschil niet naar voren.

#### Omzet

De omzet van de organisaties hangt niet significant samen met of er een correctie is opgelegd en ook niet met het aantal opgelegde correcties. Er is wel een verband tussen de omzet en het totaalbedrag van de opgelegde correcties. Er is echter geen duidelijke trend zichtbaar. Bij de qua omzet grootste organisaties (met een omzet van 50 miljoen euro of meer) is het totaalbedrag aan correcties voor de OB gemiddeld hoger dan bij organisaties met een lagere omzet. De relatieve omvang van de som van de correcties verschilt niet significant tussen organisaties met een lagere of hogere omzet.

#### Aantallen vestigingen in Nederland

Uit de analyse blijkt dat bij organisaties met vier of meer vestigingen minder vaak een correctie wordt opgelegd. Bij organisaties met drie vestigingen worden juist relatief vaak een correctie opgelegd. Het patroon is niet lineair: bij organisaties met één, twee of drie vestigingen loopt het percentage organisaties waar tenminste één correctie is opgelegd op (respectievelijk 61%, 70% en 84%), terwijl bij organisaties met vier of vijf vestigingen dit percentage lager is (42%) en bij organisaties met meer dan vijf vestigingen weer iets hoger is (50%). De analyses laten geen verschillen zien tussen organisaties met minder of meer vestigingen voor wat betreft het aantal opgelegde correcties, het totaalbedrag van de opgelegde correcties en het de relatieve omvang van de som van de correcties.

#### Onderworpen aan corporate governance-regels

Bij organisaties die zijn onderworpen aan corporate governance-regels wordt niet minder vaak of vaker gecorrigeerd dan organisaties die niet aan corporate governance-regels zijn onderworpen. De analyses laten wel een verschil zien voor wat betreft het aantal correcties, het totaalbedrag van de correcties en het totaalbedrag van de correcties gedeeld door de materialiteit; deze drie variabelen zijn hoger bij



organisaties die niet onderworpen zijn aan corporate governance-regels. Uit nadere analyse waarin we de not-for-profit en profit organisaties afzonderlijke beschouwen blijkt dat er geen verschil is tussen profit instellingen die al dan niet aan corporate governance regels zijn onderworpen. Van de 38 not-for-profit instellingen zijn er slechts drie die aangeven niet onderworpen te zijn aan corporate governance regels. De verschillen die wordt gevonden tussen organisatie die wel onderworpen zijn aan corporate governance regels en die daaraan niet zijn onderworpen zijn derhalve toe te schrijven aan profit vs. not-for-profit.

#### Fiscale nummers

Naarmate het aantal fiscale nummers behorend tot de organisatie groter is, wordt vaker een OB - correctie opgelegd. Van de organisaties met maximaal drie fiscale nummers wordt bij 42% tenminste één correctie opgelegd en dat loopt op tot 69% bij de organisatie met meer dan 31 fiscale nummers. De analyses laten ook een verband zien tussen het aantal fiscale nummers enerzijds en het totaalbedrag aan correcties en dit totaalbedrag gedeeld door de materialiteit anderzijds. Er is echter geen sprake van een lineair verband, waarmee deze uitkomst niet goed is te duiden.

Tabel 6.13 Juist en volledig aangifte doen in relatie tot organisatiekenmerken (OB)

<b>OB</b>	% wel correctie	Aantal correcties, exclusief organisaties zonder correcties (4 categorieën) <sup>1</sup>	Totaalbedrag van de correcties, exclusief organisaties zonder correcties (4 categorieën) <sup>1</sup>	Relatieve omvang van de som van de correcties, exclusief organisaties zonder correcties (4 categorieën) <sup>1</sup>
<i>Profit/Not-for-profit</i>	(n=305)	(n=178)	(n=178)	(n=177)
Profit	57,3% (137/239)	2,25 <sup>a</sup>	2,40 <sup>a</sup>	2,16 <sup>a</sup>
Not-for-profit	62,1% (41/66)	2,86 <sup>b</sup>	2,88 <sup>b</sup>	2,81 <sup>b</sup>
<i>X<sup>2</sup>(df)</i>	<i>X<sup>2</sup>(1)=0,49, p=0,48</i>			
<i>F-test</i>		<i>F(1,175)=8,60, p&lt;0,01</i>	<i>F(1,175)=5,88, p&lt;0,02</i>	<i>F(1,175)=10,54, p&lt;0,01</i>
<i>Aantal werknemers in NL</i>	(n=244)	(n=146)	(n=146)	(n=146)
< 100	54,9% (45/82)	1,69 <sup>a</sup>	1,85 <sup>a</sup>	1,85
100-249	61,3% (46/75)	2,66 <sup>b</sup>	2,60 <sup>b</sup>	2,38
250-499	79,4% (27/34)	2,67 <sup>b</sup>	2,67 <sup>b</sup>	2,32
500 of meer	54,7% (29/53)	2,69 <sup>b</sup>	3,01 <sup>b</sup>	2,52
<i>X<sup>2</sup>(df)</i>	<i>X<sup>2</sup>(3)=6,91, p=0,07</i>			
<i>F-test</i>		<i>F(3,142)=8,26, p&lt;0,01</i>	<i>F(3,142)=8,40, p&lt;0,01</i>	<i>F(3,141)=2,67, p=0,05</i>
<i>Omzet in miljoenen euro's</i>	(n=244)	(n=146)	(n=146)	(n=146)
Minder dan 10	60,0% (12/20)	2,11	2,38 <sup>a,b</sup>	2,70
10-25	53,8% (35/65)	2,13	1,86 <sup>a</sup>	1,96
25-50	59,7% (40/67)	2,41	2,19 <sup>a</sup>	2,08
50-200	68,7% (46/67)	2,55	2,98 <sup>b</sup>	2,38
200 of meer	56,0% (14/25)	2,51	3,20 <sup>b</sup>	2,51
<i>X<sup>2</sup>(df)</i>	<i>X<sup>2</sup>(4)=3,29, p=0,51</i>			
<i>F-test</i>		<i>F(4,141)=0,79, p=0,53</i>	<i>F(4,141)=8,43, p&lt;0,01</i>	<i>F(4,140)=1,56, p=0,19</i>
<i>Aantal vestigingen in NL</i>	(n=242)	(n=146)	(n=146)	(n=146)
1	61,1% (69/113)	2,41	2,48	2,40
2	70,0% (21/30)	2,42	2,13	1,82
3	84,0% (21/25)	2,11	2,46	2,16
4-5	41,7% (10/24)	1,99	2,37	1,79
6 of meer	50,0% (25/50)	2,58	2,79	2,39
<i>X<sup>2</sup>(df)</i>	<i>X<sup>2</sup>(4)=12,77, p=0,01</i>			
<i>F-test</i>		<i>F(4,141)=0,73, p=0,57</i>	<i>F(4,141)=1,01, p=0,40</i>	<i>F(4,140)=1,56, p=0,19</i>

Vervolg Tabel 6.13

<b>OB</b>	% wel correctie	Aantal correcties, exclusief organisaties zonder correcties (4 categorieën) <sup>1</sup>	Totaalbedrag van de correcties, exclusief organisaties zonder correcties (4 categorieën) <sup>1</sup>	Relatieve omvang van de som van de correcties, exclusief organisaties zonder correcties (4 categorieën) <sup>1</sup>
<i>Onderworpen aan corporate governance-regels</i>	(n=242)	(n=146)	(n=146)	(n=146)
Wel onderworpen	61,3% (87/142)	2,56 <sup>b</sup>	2,68 <sup>b</sup>	2,41 <sup>b</sup>
Niet onderworpen	59,0% (59/100)	2,10 <sup>a</sup>	2,16 <sup>a</sup>	1,98 <sup>a</sup>
$\chi^2(df)$	$\chi^2(1)=0,13, p=0,72$			
<i>F-test</i>		$F(1,144)=5,59, p=0,02$	$F(1,144)=7,63, p=0,01$	$F(1,143)=5,28, p=0,02$
<i>Totale aantal fiscale nummers</i>	(n=305)	(n=178)	(n=178)	(n=177)
1-3	42,4% (25/59)	2,30	2,26	2,17 <sup>a,b</sup>
4-7	59,4% (38/64)	2,57	2,76	2,66 <sup>b</sup>
8-15	58,0% (29/50)	2,57	2,81	2,54 <sup>a,b</sup>
16-31	61,8% (42/68)	2,05	2,16	1,88 <sup>a</sup>
32 of meer	68,8% (44/64)	2,50	2,57	2,35 <sup>a,b</sup>
$\chi^2(df)$	$\chi^2(4)=9,40, p=0,05$			
<i>F-test</i>		$F(4,172)=1,36, p=0,25$	$F(4,172)=2,34, p=0,06$	$F(4,172)=2,88, p=0,02$

<sup>1</sup> De alfabetische volgorde van de superscripts geeft de oplopende volgorde van de gemiddelden aan. Verschillende letters duiden op statistisch significante verschillen in de gemiddelden, gebaseerd op de Games Howell post hoc test ( $p < .05$ ).

## Onderzoeksvraag 2b

*Hangt juistheid en volledigheid van aangiften samen met de ervaring met IKB?*

Er bestaat geen samenhang tussen de vorm en duur van (ervaring met) IKB en of er geen of tenminste één correctie is opgelegd (Tabel 6.14).

Tabel 6.14: Ervaring met IKB in relatie tot wel/geen correctie (OB)

<b>OB</b>	<b>Geen correctie (n=126)</b>	<b>Tenminste 1 correctie (n=176)</b>	<b>Totaal<sup>1</sup></b>
Organisaties afkomstig uit MKB	56,3% (18)	43,8% (14)	100% (32)
Organisaties met individueel convenant	46,4% (26)	53,6% (30)	100% (56)
Overige grote organisaties	38,0% (82)	62,0% (134)	100% (216)
$\chi^2(2)=$	4,54		
<i>p</i>	0,10		

<sup>1</sup> Omdat gegevens over IKB niet uit de survey afkomstig zijn, maar uit bestanden van de Belastingdienst, is het totale aantal waarnemingen groter voor deze analyse.

Er bestaat geen samenhang tussen de ervaring met IKB en het totale aantal correcties, het totaalbedrag van de correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties (Tabel 6.15).

*Tabel 6.15: Ervaring met IKB in relatie tot het aantal correcties, het totaalbedrag van de correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties, exclusief organisaties zonder correcties (OB)*

<b>OB</b>	<b>Totale aantal correcties (4 categorieën)</b>	<b>Totaalbedrag correcties (4 categorieën)</b>	<b>Relatieve omvang van de som van de correcties (4 categorieën)</b>
Organisaties afkomstig uit MKB (n=14)	2,00	2,24	2,14
Organisaties met individueel convenant (n=30)	2,38	2,67	2,42
Overige grote organisaties (n=134)	2,44	2,50	2,30
<i>F(2,174)</i>	<i>0,87</i>	<i>0,68</i>	<i>0,29</i>
<i>p</i>	<i>0,42</i>	<i>0,51</i>	<i>0,75</i>

### **Onderzoeksvraag 2c**

*Hangt juistheid en volledigheid van aangiften samen met de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?*

De samenhang tussen juistheid en volledigheid van aangiften OB (gemeten met vier variabelen) met de factoren werkrelatie (zoals gerapporteerd door de contactpersonen bij de grote organisaties), transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie is weergegeven in de volgende tabellen.

Bij één van de factoren is sprake van een significant verschil tussen organisaties waar geen of tenminste één correctie is opgelegd: organisaties waar tenminste één correctie is opgelegd scoren hoger op de factor "fiscale strategie: belastingontwijking" (Tabel 6.16). Voor alle overige factoren is geen sprake van een significant verschil tussen organisaties waar geen of tenminste één correctie is opgelegd.

Voor wat betreft het totale aantal correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties is geen sprake van een significante samenhang met de factoren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie (Tabel 6.17). Voor wat betreft het totaalbedrag van de correcties bestaat er samenhang met twee factoren; hoe groter de transparantie van de organisatie en hoe beter de werkrelatie, des te hoger het totaalbedrag aan correcties. De overige factoren hangen niet samen met het totaalbedrag aan correcties OB.

Tabel 6.16: Gemiddelde transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie voor organisaties waar wel/geen correctie is opgelegd (OB)

OB	Geen correctie (n=96)	Tenminste 1 correctie (n=146)	F	(df1, 240)	p
<i>Werkrelatie (GO)</i>					
Relatie	5,38	5,35	0,04		0,85
<i>Transparantie (GO)</i>					
Transparantie	4,18	4,18	0,0		1,00
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>					
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen	5,41	5,21	1,79		0,18
Fiscale beheersing: processen	3,85	3,53	2,79		0,10
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren	3,74	3,49	1,38		0,24
Fiscale beheersing: medewerkers	5,31	5,02	3,22		0,07
<i>Fiscale strategie (GO)</i>					
Fiscale strategie: agressiviteit	2,71	3,01	2,30		0,13
Fiscale strategie: belastingontwijking	1,36	1,71	10,0		<.01

Tabel 6.17: Correlaties tussen transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie en het aantal correcties, het totaalbedrag van de correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties, exclusief organisaties zonder correcties (OB)

OB (n=146)	Totale aantal correcties (4 categorieën)	Totaalbedrag correcties (4 categorieën)	Relatieve omvang van de som van de correcties (4 categorieën)
<i>Werkrelatie (GO)</i>			
Relatie	0,08	0,20*	0,07
<i>Transparantie (GO)</i>			
Transparantie	0,16	0,18*	0,14
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>			
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen	-0,08	0,05	0,00
Fiscale beheersing: processen	0,06	0,13	0,09
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren	-0,10	-0,06	-0,10
Fiscale beheersing: medewerkers	-0,14	0,03	-0,05
<i>Fiscale strategie (GO)</i>			
Fiscale strategie: agressiviteit	0,04	-0,02	-0,06
Fiscale strategie: belastingontwijking	0,03	0,00	-0,01

\* $p < .05$

## *Samenvatting*

De voorgaande analyses met betrekking tot onderzoeksvraag 2a tot en met 2c betreffen de een-op-een relaties tussen de kenmerken van de organisatie en de bevindingen uit de boekenonderzoeken met betrekking tot de OB.

Eerst is gekeken naar de organisatiekenmerken. De uitgevoerde analyses laten een beperkt aantal verbanden zien tussen of er tenminste één correctie is opgelegd in een OB-aangifte van de organisatie en de organisatiekenmerken. Zo legt de Belastingdienst vaker een correctie op bij organisaties met maximaal drie vestigingen in Nederland dan bij organisaties met meer dan drie vestigingen en naarmate het aantal fiscale nummers van de organisatie groter is. De andere onderzochte kenmerken – of het om een profit- of not-for-profit-organisatie gaat, het aantal werknemers in Nederland, de omzet en of de organisatie is onderworpen aan corporate governance-regels – hangen niet samen met of er al dan niet een correctie is opgelegd.

Bij de organisaties waar één of meer correcties zijn opgelegd is ook nagegaan of er samenhang is tussen de achtergrondkenmerken van de organisatie en het aantal correcties dat is opgelegd, het totaalbedrag van de correcties en het totaalbedrag van de correcties gedeeld door de materialiteit. Uit die analyses blijkt dat het aantal correcties op de OB-aangiften groter is bij not-for-profit-organisaties dan bij profit-organisaties, bij organisaties met meer dan 100 werknemers en bij organisaties die onderworpen zijn aan corporate governance-regels. Het totaalbedrag aan correcties is hoger bij not-for-profit-organisaties dan bij profit-organisaties, bij ondernemingen met meer dan 100 werknemers, bij de ondernemingen in de hoogste omzet categorieën (50 miljoen euro of meer) en bij organisaties die onderworpen zijn aan corporate governance-regels. Het totaalbedrag van de correcties gedeeld door de materialiteit is hoger bij not-for-profit-organisaties dan bij profit-organisaties en bij organisaties die onderworpen zijn aan corporate governance-regels. De andere organisatiekenmerken hangen niet (lineair) samen met deze variabele.

De ervaring met IKB hangt niet samen met de vier variabelen voor juistheid en volledigheid van aangiften voor de OB.

De gemiddelde score op de factor “fiscale strategie: belastingontwijking” is hoger bij organisaties waarbij tenminste één correctie is opgelegd. Voor alle overige factoren verschillen organisaties waar geen correctie is opgelegd niet van organisaties waarbij tenminste één correctie is opgelegd.

Voor organisaties waar tenminste één correctie is opgelegd laat de analyse geen samenhang zien tussen de factoren en het aantal correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties. Voor twee van de acht factoren is er wel samenhang met het totaalbedrag van de correcties. Werkrelatie en transparantie zijn positief gecorreleerd met het totaalbedrag van de correcties.

Deze resultaten betreffen de een-op-een relaties tussen de kenmerken van de organisatie en de bevindingen uit de boekenonderzoeken met betrekking tot de OB. Omdat de achtergrondkenmerken ook onderling kunnen samenhangen, is niet altijd duidelijk aan welk kenmerk een gevonden verschil moet worden toegeschreven. In de vervolganalyses van onderzoeksvraag 3 wordt daarom de samenhang tussen het samenstel van achtergrondkenmerken en de indicatoren voor juiste en volledige aangiften bekeken.

### *Onderzoeksvraag 3*

*In hoeverre verklaren de achtergrondkenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie verschillen in juistheid en volledigheid van aangiften?*

#### *Wel of geen correcties*

Uit de analyse blijkt dat de organisatiekenmerken verklarende waarde hebben voor of er wel of niet één of meer correcties in de aangiften OB zijn opgelegd (zie Tabel 6.18). De regressiegewichten van twee achtergrondkenmerken zijn significant: het aantal fiscale nummers en het aantal vestigingen van de organisatie. Als het aantal fiscale nummers groter is, is vaker tenminste één correctie in de aangiften OB opgelegd. Voor het aantal vestigingen geldt dat naarmate het aantal vestigingen groter is, minder vaak tenminste één correctie in de aangiften OB is opgelegd. Het toevoegen van de ervaring met IKB aan de regressievergelijking verbetert het model niet. Ook het toevoegen van de ervaren werkrelatie draagt niet significant bij aan het verklaren van of al dan niet één of meer correcties in de aangiften OB zijn opgelegd.

Van de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie heeft één aspect een significante regressiecoëfficiënt, namelijk het aspect “fiscale strategie: belastingontwijking”. Naarmate organisaties zeggen meer gebruik maken van risicovolle fiscale constructies, is vaker tenminste één correctie in de aangiften OB opgelegd. Het model als geheel wordt echter niet significant beter door de toevoeging van de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie.

Tabel 6.18: Regressie analyse met als afhankelijke variabele wel of geen correctie(s) (OB, n=242)

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
	B	B	B	B
<b>Organisatiekenmerken</b>				
Not-for-profit	0,86	0,88	0,86	0,94
Aantal werknemers in NL	0,13	0,15	0,15	0,14
Aantal vestigingen in NL	-0,32**	-0,33**	-0,33**	-0,33**
Omzet	0,13	0,10	0,12	0,08
Onderworpen aan corporate governance-regels	0,27	0,23	0,25	0,21
Aantal fiscale nummers	0,44**	0,43**	0,44**	0,36**
<b>Ervaring met IKB</b>				
Afkomstig uit MKB		-0,76	-0,78	-0,70
Met ind. convenant		-0,54	-0,47	-0,34
<b>Factoren</b>				
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie			-0,07	0,00
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie				0,09
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen				0,09
Fiscale beheersing: processen				-0,14
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren				-0,07
Fiscale beheersing: medewerkers				-0,17
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressiviteit				0,01
Fiscale strategie: belastingontwijking				0,52*
Model fit	X <sup>2</sup> (6)=19,08, p<0,01	X <sup>2</sup> (8)=23,43, p<0,01	X <sup>2</sup> (9)=23,72, p<0,01	X <sup>2</sup> (16)=34,76, p<0,01
Model change		X <sup>2</sup> (2)=4,36, p=0,11	X <sup>2</sup> (1)=0,29, p=0,59	X <sup>2</sup> (7)=11,03 p=0,14
R <sup>2</sup> Cox & Snell	0,08	0,09	0,09	0,13
R <sup>2</sup> Nagelkerke	0,10	0,12	0,13	0,18

\*p<0,05 \*\*=p<0,01



### Aantal opgelegde correcties

Uit de uitgevoerde analyses blijkt dat bij de organisaties waar ten minste één OB-correctie is opgelegd profit of not-for-profit en het aantal werknemers in Nederland significante voorspellers zijn van het aantal opgelegde correcties. Het aantal correcties is groter bij not-for-profit organisaties en naarmate het aantal werknemers groter is. De ervaring met IKB noch de werkrelatie dragen bij aan het verklaren van verschillen in het aantal correcties op de OB. Ook de factoren transparantie en fiscale strategie hebben geen voorspellende waarde. Van de fiscale beheersing heeft één aspect een significant regressiegewicht. Dit is het aspect fiscale beheersing: medewerkers; naarmate de organisatie op dit aspect beter scoort is het aantal correcties lager. De verklaarde variantie in het aantal correcties neemt echter door opname van dit aspect in de regressievergelijking niet significant toe.

Tabel 6.19: Regressie analyse met aantal correcties als afhankelijke variabele (OB, n=146)

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
	Beta	Beta	Beta	Beta
<b>Organisatiekenmerken</b>				
Not-for-profit	0,25*	0,25*	0,25*	0,21*
Aantal werknemers in NL	0,29**	0,29**	0,29**	0,31**
Aantal vestigingen in NL	-0,15	-0,15	-0,14	-0,12
Omzet	0,03	0,03	0,02	-0,05
Onderworpen aan corporate governance-regels	0,10	0,11	0,11	0,05
Aantal fiscale nummers	0,10	0,10	0,10	0,04
<b>Ervaring met IKB</b>				
Afkomstig uit MKB		0,03	0,02	-0,01
Met ind. convenant		0,01	0,00	-0,06
<b>Factoren</b>				
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie			0,04	0,07
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie				0,19
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen				0,04
Fiscale beheersing: processen				0,10
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren				-0,17
Fiscale beheersing: medewerkers				-0,23*
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressiviteit				0,05
Fiscale strategie: belastingontwijking				0,00
Model fit	F(6, 139)=5,12, p<0,01	F(8, 137)=3,80, p<0,01	F(9, 136)=3,39, p<0,01	F(16, 129)=2,66, p<0,01
Model change		F(2, 137)=0,06, p=0,94	F(1, 136)=0,22, p=0,64	F(7, 129)=1,60, p=0,14
Adj. R <sup>2</sup>	0,15	0,13	0,13	0,15

\*p<0,05 \*\*=p<0,01

### Totaalbedrag van de correcties

Bij de organisaties met tenminste één correctie voor de OB, wordt een significant deel van het totaalbedrag aan correcties verklaard door de organisatiekenmerken profit of not-for-profit en de omzet. Het totaalbedrag van de correcties is hoger bij not-for-profit organisaties en ook naarmate de omzet hoger is. De andere organisatiekenmerken dragen niet bij aan het verklaren van verschillen in het totaalbedrag aan correcties. De ervaring met IKB en de factoren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie hebben geen verklarende waarde.

Tabel 6.20: Regressie analyse met totaalbedrag correcties als afhankelijke variabele (OB, n=146)

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
	Beta	Beta	Beta	Beta
<b>Organisatiekenmerken</b>				
Not-for-profit	0,21*	0,21*	0,21*	0,20*
Aantal werknemers in NL	0,18	0,17	0,17	0,16
Aantal vestigingen in NL	-0,06	-0,07	-0,06	-0,06
Omzet	0,31**	0,32**	0,30**	0,30**
Onderworpen aan corporate governance-regels	0,10	0,10	0,10	0,07
Aantal fiscale nummers	0,01	0,00	0,00	-0,02
<b>Ervaring met IKB</b>				
Afkomstig uit MKB		0,03	0,02	0,01
Met ind. convenant		0,12	0,10	0,06
<b>Factoren</b>				
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie			0,06	0,03
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie				0,11
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen				0,06
Fiscale beheersing: processen				0,06
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren				-0,09
Fiscale beheersing: medewerkers				-0,08
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressiviteit				-0,06
Fiscale strategie: belastingontwijking				-0,03
Model fit	F(6, 139)=7,47, p<0,01	F(8, 137)=5,92, p<0,01	F(9, 136)=5,30, p<0,01	F(16, 129)=3,10, p<0,01
Model change		F(2, 137)=1,20, p=0,30	F(1, 136)=0,48, p=0,49	F(7, 129)=0,47, p=0,85
Adj. R <sup>2</sup>	0,21	0,21	0,21	0,19

\*p<0,05 \*\*=p<0,01

## Relatieve omvang van de correcties

De enige variabele die verklarende waarde heeft voor de verschillen in de relatieve omvang van de som van de correcties is het organisatiekenmerk profit vs. not-for-profit. De relatieve omvang van de som van de correcties is groter bij not-for-profit organisaties.

Tabel 6.21: Regressie analyse met relatieve omvang van de som van de correcties als afhankelijke variabele (OB, n=146)

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
	Beta	Beta	Beta	Beta
<b>Organisatiekenmerken</b>				
Not-for-profit	0,27**	0,27**	0,27**	0,24*
Aantal werknemers in NL	0,18	0,17	0,17	0,18
Aantal vestigingen in NL	-0,11	-0,11	-0,11	-0,10
Omzet	0,02	0,03	0,01	-0,03
Onderworpen aan corporate governance-regels	0,08	0,08	0,08	0,04
Aantal fiscale nummers	0,05	0,05	0,05	0,00
<b>Ervaring IKB</b>				
Afkomstig uit MKB		0,00	-0,01	-0,03
Met ind. convenant		0,06	0,04	0,00
<b>Factoren</b>				
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie			0,05	0,05
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie				0,15
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen				0,11
Fiscale beheersing: processen				0,10
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren				-0,18
Fiscale beheersing: medewerkers				-0,16
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressiviteit				-0,05
Fiscale strategie: belastingontwijking				0,02
Model fit	F(6, 139)=3,70, p<0,01	F(8, 137)=2,81, p<0,01	F(9, 136)=2,51, p=0,01	F(16, 129)=1,85, p=0,03
Model change		F(2, 136)=0,26, p=0,77	F(1, 135)=0,26, p=0,61	F(7, 128)=0,99, p=0,44
Adj. R <sup>2</sup>	0,10	0,09	0,09	0,09

\*p<0,05 \*\*=p<0,01

## *Samenvatting*

Uit de regressieanalyses blijkt dat als wordt gecontroleerd voor de invloed van andere factoren, organisatiekenmerken het sterkst samenhangen met de indicatoren voor juist en volledig aangifte doen voor de OB.

Of er al dan niet een correctie is opgelegd hangt positief samen met het aantal fiscale nummers en het aantal vestigingen van de organisatie.; Hoe groter het aantal fiscale nummers, hoe groter de kans dat er tenminste één correctie is opgelegd en hoe meer vestigingen, des te kleiner de kans dat tenminste één correctie is opgelegd. Deze bevindingen lijken in tegenspraak met elkaar. De verklaring kan gezocht worden in het patroon van de bivariate samenhang tussen het aantal vestigingen en het al dan niet opgelegd krijgen van een correctie. Het percentage organisaties dat een correctie krijgt opgelegd neemt toe tot drie vestigingen en daarna sterk af bij vier tot vijf vestigingen en is weer wat hoger voor 6 of meer vestigingen. De relatie tussen het aantal vestigingen en het opgelegd krijgen van een correctie is daarmee niet lineair en de oorzaak voor de richting van de geschatte regressie coëfficiënt.

Of het een profit of not-for-profit organisatie betreft heeft invloed op het aantal correcties dat wordt opgelegd, het totaalbedrag van de correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties. Not-for-profit organisaties krijgen een hoger aantal correcties opgelegd en de opgelegde correcties hebben een grotere omvang, zowel absoluut (totaalbedrag correcties) als relatief (relatieve omvang van de som van de correcties). Het aantal werknemers hangt positief samen met het aantal correcties, maar niet met de omvang van de correcties in geld uitgedrukt. De omzet van organisaties hangt positief samen met het totaalbedrag van de correcties, maar niet met de relatieve omvang van de som van de correcties of het aantal correcties.

Ervaring met IKB (herkomst MKB en HT) hangt niet samen met de indicatoren van juistheid en volledigheid. Hetzelfde geldt voor de ervaren werkrelatie en transparantie. Voor fiscale beheersing blijkt er alleen samenhang voor de variabele “fiscale beheersing: medewerkers” in relatie tot het aantal correcties. Een hogere score op deze factor hangt samen met een lager aantal correcties. De factor “fiscale strategie: belastingontwijking” hangt positief samen met de kans om tenminste één correctie opgelegd te krijgen. Hoe meer de strategie is gericht op belastingontwijking, hoe groter de kans op een correctie.

Concluderend kan gezegd worden dat vooral organisatiekenmerken samenhangen met juistheid en volledigheid van aangifte doen voor de OB. De verklarende waarde van deze variabelen is echter relatief beperkt.

## Vennootschapsbelasting

### Onderzoeksvraag 2a

*Hangt juistheid en volledigheid van aangiften samen met achtergrondkenmerken van grote organisaties?*

De resultaten van de toetsen met betrekking tot samenhang tussen de organisatiekenmerken en de juistheid en volledigheid van de aangiften Vpb zijn weergegeven in Tabel 6.22 en worden hierna besproken.

#### Profit versus not-for-profit

Het organisatiekenmerk profit versus not-for-profit kan niet worden getoetst omdat alleen bij profit-organisaties de aangiften Vpb zijn gecontroleerd.

#### Aantal werknemers in Nederland

Er is geen samenhang gevonden tussen het aantal werknemers en of er al dan niet een correctie is opgelegd, het aantal correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties. Wel hangt het aantal werknemers samen met het totaalbedrag aan correcties. Het totaalbedrag aan correcties is hoger voor organisaties met 500 of meer werknemers dan voor organisaties met minder dan 100 werknemers.

#### Omzet

De omzet van de organisatie hangt samen met drie van de variabelen waarmee de juistheid en volledigheid van aangiften is gemeten, namelijk wel of geen correctie, het totaalbedrag van de correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties. Naarmate de omzet hoger is, zijn vaker één of meerdere correcties opgelegd, is het totaalbedrag aan correcties hoger en is de relatieve omvang van de som van de correcties hoger. Alleen in de allerhoogste omzetcategorie (meer dan 200 miljoen euro omzet) zet de trend niet door; het komt relatief vaker voor dat er niet gecorrigeerd wordt.

#### Aantallen vestigingen in Nederland

Het aantal vestigingen hangt samen met of er geen of tenminste één correctie is opgelegd. Bij de organisaties met één vestiging wordt minder vaak tenminste één correctie opgelegd dan bij de organisaties met meerdere vestigingen. Vooral organisaties met drie vestigingen springen eruit, daar komen correcties relatief vaker voor. Het aantal correcties, het totaalbedrag aan correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties verschilt niet met het aantal vestigingen van de organisatie.

#### Onderworpen aan corporate governance-regels

Het totaalbedrag van de correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties zijn hoger bij organisaties die onderworpen zijn aan corporate governance-regels in vergelijking met de organisaties die niet aan corporate governance regels zijn onderworpen. Of er al dan niet een correctie is opgelegd en het aantal correcties verschilt niet met het wel of niet onderworpen zijn aan corporate governance-regels.

#### Fiscale nummers

Naarmate het aantal fiscale nummers groter is, is vaker tenminste één correctie opgelegd. Ook hangt het totaalbedrag aan correcties samen met het aantal fiscale nummers. De samenhang tussen het aantal fiscale nummers en de twee variabelen voor juistheid en volledigheid is niet lineair en daardoor

lastig te duiden: Bij een hoger aantal fiscale nummers komt het doorgaans vaker voor dat er tenminste één correctie is opgelegd, maar het percentage organisaties waar tenminste één correctie is opgelegd is lager voor organisaties met 16-31 fiscale nummers (categorie 4). Voor het totaalbedrag van de correcties is het patroon over de verschillende categorieën onduidelijk. Het totaalbedrag van de correcties is het laagst voor organisaties met 16-31 fiscale nummers (categorie 4) en het hoogst voor organisaties met 4-7 fiscale nummers (categorie 2). De andere categorieën verschillen niet van deze twee categorieën. Het aantal correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties met betrekking tot de juistheid en volledigheid van aangiften Vpb hangen niet samen met het aantal fiscale nummers van de organisatie.

Tabel 6.22: Juist en volledig aangifte doen in relatie tot organisatiekenmerken (Vpb)

Vpb	% wel correctie	Aantal correcties, exclusief organisaties zonder correcties (4 categorieën) <sup>1</sup>	Totaalbedrag van de correcties, exclusief organisaties zonder correcties (4 categorieën) <sup>1</sup>	Relatieve omvang van de som van de correcties, exclusief organisaties zonder correcties (4 categorieën) <sup>1</sup>
<i>Aantal werknemers in NL</i>	(n=181)	(n=109)	(n=109)	(n=109)
< 100	56,8% (42/74)	1,90	2,09 <sup>a</sup>	2,25
100-249	61,1% (33/54)	2,38	2,53 <sup>a,b</sup>	2,40
250-499	77,3% (17/22)	2,16	2,77 <sup>a,b</sup>	2,63
500 of meer	54,8% (17/31)	1,92	3,04 <sup>b</sup>	2,72
<i>X<sup>2</sup>(df)</i>	<i>X<sup>2</sup>(3)=3,43, p=0,33</i>			
<i>F-test</i>		<i>F(3,103)=1,28, p=0,29</i>	<i>F(3,104)=3,69, p&lt;0,01</i>	<i>F(3,104)=0,88, p=0,45</i>
<i>Omzet in miljoenen euro's</i>	(n=179)	(n=109)	(n=109)	(n=109)
Minder dan 10	23,1% (3/13)	2,31	1,44 <sup>a,b</sup>	1,66 <sup>a</sup>
10-25	65,1% (28/43)	2,12	1,84 <sup>a</sup>	2,14 <sup>a,b</sup>
25-50	62,7% (32/51)	1,99	2,20 <sup>a,c</sup>	2,18 <sup>a,b</sup>
50-200	72,0% (36/50)	2,19	3,16 <sup>b</sup>	2,86 <sup>b</sup>
200 of meer	40,9% (9/22)	1,87	3,18 <sup>b,c</sup>	2,81 <sup>a,b</sup>
<i>X<sup>2</sup>(df)</i>	<i>X<sup>2</sup>(4)=14,39, p&lt;0,01</i>			
<i>F-test</i>		<i>F(4,103)=0,239, p=0,92</i>	<i>F(4,103)=9,99, p&lt;0,01</i>	<i>F(4,103)=2,99, p=0,02</i>

Vervolg op volgende pagina

Vervolg Tabel 6.22

<b>Vpb</b>	% wel correctie (n=180)	Aantal correcties, exclusief organisaties zonder correcties (4 categorieën) <sup>1</sup> (n=109)	Totaalbedrag van de correcties, exclusief organisaties zonder correcties (4 categorieën) <sup>1</sup> (n=109)	Relatieve omvang van de som van de correcties, exclusief organisaties zonder correcties (4 categorieën) <sup>1</sup> (n=109)
<i>Aantal vestigingen in NL</i>				
1	49,4% (40/81)	2,18	2,45	2,48
2	67,9% (19/28)	2,38	2,15	2,10
3	90,0% (18/20)	2,18	2,61	2,79
4-5	61,1% (11/18)	1,45	2,42	2,11
6 of meer	63,6% (21/33)	1,92	2,76	2,49
<i>X<sup>2</sup>(df)</i>	<i>X<sup>2</sup>(4)=12,25, p=0,02</i>			
<i>F-test</i>		<i>F(4,103)=1,42, p=0,23</i>	<i>F(4,103)=0,79, p=0,53</i>	<i>F(4,103)=1,10, p=0,36</i>
<i>Onderworpen aan corporate governance-regels</i>				
Wel onderworpen	60,7% (54/89)	2,19	2,80 <sup>b</sup>	2,76 <sup>b</sup>
Niet onderworpen	60,0% (54/90)	1,99	2,16 <sup>a</sup>	2,10 <sup>a</sup>
<i>X<sup>2</sup>(df)</i>	<i>X<sup>2</sup>(1)=0,01, p=0,93</i>			
<i>F-test</i>		<i>F(1,106)=0,87, p=0,35</i>	<i>F(1,106)=9,37, p&lt;0,01</i>	<i>F(1,106)=9,89, p&lt;0,01</i>
<i>Totale aantal fiscale nummers</i>				
1-3	38,5% (10/26)	2,14	2,56 <sup>a,b</sup>	2,56
4-7	40,5% (17/42)	2,33	2,97 <sup>b</sup>	2,89
8-15	61,2% (30/49)	2,30	2,79 <sup>a,b</sup>	2,67
16-31	53,8% (35/65)	2,06	2,03 <sup>a</sup>	2,03
32 of meer	71,9% (41/57)	2,34	2,72 <sup>a,b</sup>	2,59
<i>X<sup>2</sup>(df)</i>	<i>X<sup>2</sup>(4)=13,85, p=0,01</i>			
<i>F-test</i>		<i>F(4,127)=0,33, p=0,86</i>	<i>F(4,127)=3,12, p=0,02</i>	<i>F(4,127)=2,38, p=0,06</i>

<sup>1</sup> De alfabetische volgorde van de superscripts geeft de oplopende volgorde van de gemiddelden aan. Verschillende letters duiden op statistisch significante verschillen in de gemiddelden, gebaseerd op de Games Howell post hoc test (p < .05).



### Onderzoeksvraag 2b

Hangt juistheid en volledigheid van aangiften samen met de ervaring met IKB?

De ervaring met IKB hangt niet samen met of er geen of tenminste één correctie is opgelegd (zie Tabel 6.23).

Tabel 6.23: Ervaring met IKB in relatie tot wel/geen correctie (Vpb)

Vpb	Geen correctie (n=106)	Tenminste 1 correctie (n=132)	Totaal <sup>1</sup>
Organisaties afkomstig uit MKB	56,5% (13)	43,5% (10)	100% (23)
Organisaties met individueel convenant	56,8% (25)	43,2% (19)	100% (44)
Overige grote organisaties	39,8% (68)	60,2% (103)	100% (171)
Chi2(2)=	5,60		
p	0,06		

<sup>1</sup> Omdat gegevens over IKB niet uit de survey afkomstig zijn, maar uit bestanden van de Belastingdienst, is het totale aantal waarnemingen groter voor deze analyse.

Het totale aantal correcties, het totaalbedrag van de correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties hangen ook niet samen met de ervaring met IKB (Tabel 6.24).

Tabel 6.24: Ervaring met IKB in relatie tot het aantal correcties, het totaalbedrag van de correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties voor organisaties waar tenminste één correctie is opgelegd (Vpb)

Vpb	Totale aantal correcties (4 categorieën)	Totaalbedrag correcties (4 categorieën)	Relatieve omvang van de som van de correcties (4 categorieën)
Organisaties afkomstig uit MKB (n=10)	3,10	2,90	2,90
Organisaties met HT convenant (n=19)	3,31	3,48	3,38
Overige grote organisaties (n=103)	3,24	3,66	3,58
F(2,129)	0,11	2,15	1,87
p	0,90	0,12	0,16

### Onderzoeksvraag 2c

Hangt juistheid en volledigheid van aangiften samen met de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?

Onderzocht is of en in hoeverre de juistheid en volledigheid van de aangiften Vpb (gemeten met vier variabelen) samenhangt met de factoren werkrelatie (zoals gerapporteerd door de contactpersonen bij de grote organisaties), transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. De samenhang met of er geen of tenminste één correctie Vpb is opgelegd is getoetst met een F-test. De samenhang met het aantal correcties, het totaalbedrag aan correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties is in correlaties uitgedrukt en de significantie van de correlaties is statistisch getoetst. Bij deze analyses is geen rekening gehouden met andere variabelen die van invloed zouden kunnen zijn op de samenhang tussen de variabelen waarmee de juistheid en volledigheid van de aangiften Vpb

wordt gemeten en de factoren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. De resultaten staan respectievelijk in Tabel 6.25 en Tabel 6.26.

De organisaties waar geen correctie is opgelegd verschillen niet van de organisaties waar tenminste één correctie is opgelegd als het gaat om werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie.

*Tabel 6.25: Gemiddelde werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie voor organisaties waar wel/geen correctie is opgelegd (Vpb)*

<b>Vpb</b>	<b>Geen correctie (n=71)</b>	<b>Tenminste 1 correctie (n=109)</b>	<b>F (df 1,178)</b>	<b>p</b>
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie	5,51	5,42	0,31	0,58
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie	4,18	4,32	0,27	0,60
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen	5,28	5,35	0,21	0,65
Fiscale beheersing: processen	3,62	3,74	0,28	0,60
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren	3,60	3,75	0,43	0,51
Fiscale beheersing: medewerkers	5,25	5,11	0,61	0,44
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressiviteit	2,81	3,15	2,01	0,16
Fiscale strategie: belastingontwijking	1,57	1,64	0,33	0,57

De correlaties laten weinig samenhang zien tussen de factoren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie met het aantal correcties, het totaalbedrag aan correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties. Van de 24 correlaties zijn er vier statistisch significant. De factor "fiscale strategie: belastingontwijking" hangt significant samen met twee van de variabelen voor juistheid en volledigheid: hoe hoger de organisatie scoort op deze factor, hoe hoger het totaalbedrag aan correcties en hoe hoger de relatieve omvang van de som van de correcties. De factor "fiscale beheersing: medewerkers" hangt significant, negatief samen met het totale aantal correcties: Bij organisaties waar fiscale medewerkers goed zijn geschoold en waar taken en bevoegdheden van deze medewerkers helder zijn worden over het algemeen minder correcties opgelegd. Tot slot is het totaalbedrag aan correcties Vpb significant hoger bij organisaties die de werkrelatie met de Belastingdienst positiever beoordelen.

Tabel 6.26: Correlaties tussen transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie en het aantal correcties, het totaalbedrag van de correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties, voor organisaties waar tenminste één correctie is opgelegd (Vpb)

Vpb (n=109) correlatiecoëfficiënten	Pearson-	Totale aantal correcties (4 categorieën)	Totaalbedrag correcties (4 categorieën)	Relatieve omvang van de som van de correcties (4 categorieën)
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie		-0,01	0,22*	0,18
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie		0,09	-0,07	-0,06
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen		-0,16	0,08	0,11
Fiscale beheersing: processen		-0,16	0,12	0,03
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren		-0,07	-0,03	-0,07
Fiscale beheersing: medewerkers		-0,24*	0,10	0,14
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressiviteit		0,00	0,08	0,04
Fiscale strategie: belastingontwijking		-0,02	0,20*	0,22*

\* $p < .05$

### Samenvatting

De een-op-een relaties tussen de kenmerken van de organisatie en de bevindingen uit de boekenonderzoeken met betrekking tot de Vpb laten vooral samenhang zien voor de organisatiekenmerken.

De juistheid en volledigheid van aangiften Vpb verschilt systematisch tussen organisaties. Bij de categorie organisaties met de laagste omzet, het kleinste aantal vestigingen en minste fiscale nummers zijn minder vaak één of meer correcties opgelegd dan bij grotere organisaties. Binnen de groep waarbij tenminste één correctie op de Vpb is opgelegd, hangt het aantal correcties niet samen met de onderzochte organisatiekenmerken. Wel is het totaalbedrag van de Vpb correcties hoger naarmate het aantal werknemers en de omzet van de organisaties groter is. Ook de relatieve omvang van de som van de correcties is hoger naarmate de omzet van de organisatie groter is.

Organisaties die zijn onderworpen aan corporate governance regels worden niet minder vaak of vaker gecorrigeerd dan organisaties die niet aan die regels zijn onderworpen. Opvallend is dat bij organisaties waarbij een correctie Vpb is opgelegd zowel het totaalbedrag aan correcties als de relatieve omvang van de som van de correcties groter is wanneer organisaties onderworpen zijn aan corporate governance regels dan wanneer ze dat niet zijn.

Ervaring met IKB hangt niet samen met de vier variabelen voor juistheid en volledigheid van aangiften voor de Vpb.

De gemiddelde scores op de factoren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie verschillen niet tussen organisaties waar geen correctie is opgelegd en organisaties waarbij tenminste één correctie is opgelegd.

Voor organisaties waar tenminste één correctie is opgelegd hangen enkele factoren wel samen met de indicatoren voor juistheid en volledigheid van de aangiften voor de Vpb. Een hogere score op de factor “fiscale beheersing: medewerkers” hangt samen met een lager aantal correcties. De factor “fiscale strategie: belastingontwijking” is positief gecorreleerd met het totaalbedrag van de correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties. Ten slotte hangt werkrelatie positief samen met het totaalbedrag van de correcties. Deze bevinding is tegengesteld aan de verwachting op basis van de beleidstheorie.

In de vervolganalyses wordt rekening gehouden met de onderlinge relaties tussen de verklarende variabelen.

### **Onderzoeksvraag 3**

*In hoeverre verklaren de organisatiekenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie verschillen in juistheid en volledigheid van aangiften?*

#### **Wel of geen correcties**

Uit de analyse blijkt dat geen van de modellen (als geheel) significant is. Dat betekent dat de variabelen weinig tot geen samenhang vertonen met het al dan niet opleggen van tenminste één correctie in de aangiften Vpb. Van de organisatiekenmerken hangt alleen het aantal fiscale nummers samen met het al dan niet opleggen van minstens één correctie in de aangiften Vpb, waarbij een hoger aantal fiscale nummers samenhangt met het vaker voorkomen van een of meerdere correcties.

Het toevoegen van de overige variabelen draagt niet bij aan het voorspellen of er wel of geen correctie is opgelegd. De resultaten van de regressieanalyses zijn opgenomen in Tabel 6.27.

Tabel 6.27: Regressie analyse met als afhankelijke variabele wel of geen correctie(s) (Vpb, n=180)

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
	B	B	B	B
<b>Organisatiekenmerken</b>				
Aantal werknemers in NL	-0,17	-0,17	-0,18	-0,18
Aantal vestigingen in NL	0,13	0,14	0,14	0,15
Omzet	0,11	0,11	0,14	0,15
Onderworpen aan corporate governance-regels	0,16	0,13	0,15	-0,04
Aantal fiscale nummers	0,28*	0,29*	0,29*	0,29
<b>Ervaring IKB</b>				
Afkomstig uit MKB		-0,42	-0,44	-0,61
Met ind. convenant		-0,69	-0,63	-1,02*
<b>Factoren</b>				
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie			-0,09	-0,22
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie				0,17
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen				0,25
Fiscale beheersing: processen				0,12
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren				0,05
Fiscale beheersing: medewerkers				-0,30
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressiviteit				0,11
Fiscale strategie: belastingontwijking				-0,15
Model fit	$\chi^2(5)=8,10,$ $p=0,15$	$\chi^2(7)=11,27,$ $p=0,13$	$\chi^2(8)=11,55,$ $p=0,17$	$\chi^2(15)=19,12,$ $p=0,21$
Model change		$\chi^2(2)=3,17,$ $p=0,21$	$\chi^2(1)=0,28,$ $p=0,60$	$\chi^2(7)=7,57,$ $p=0,37$
R <sup>2</sup> Cox & Snell	0,04	0,06	0,06	0,10
R <sup>2</sup> Nagelkerke	0,06	0,08	0,08	0,14

\* $p < 0,05$  \*\* $p < 0,01$

### Aantal opgelegde correcties

Uit de analyse blijkt dat geen van de modellen met als afhankelijke variabele het aantal correcties (als geheel) significant is. Geen van de vier groepen variabelen dragen bij aan het verklaren van het aantal opgelegde correcties. De resultaten van de regressieanalyse zijn opgenomen in onderstaande tabel. Omdat de verklarende waarde van de variabelen dermate laag is dat het model als geheel niet significant is, worden de resultaten van dit model niet verder besproken. Mogelijk zijn er andere variabelen, buiten de scope van dit onderzoek, die samenhangen met het aantal opgelegde correcties.

Tabel 6.28: Regressie analyse met aantal correcties als afhankelijke variabele (Vpb, n=109)

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
	Beta	Beta	Beta	Beta
<b>Organisatiekenmerken</b>				
Aantal werknemers in NL	0,18	0,18	0,19	0,16
Aantal vestigingen in NL	-0,24	-0,24	-0,24	-0,24
Omzet	-0,02	-0,02	-0,02	0,00
Onderworpen aan corporate governance-regels	-0,11	-0,12	-0,11	-0,11
Aantal fiscale nummers	-0,03	-0,03	-0,03	-0,11
<b>Ervaring IKB</b>				
Afkomstig uit MKB		-0,01	-0,01	-0,05
Met ind. convenant		0,07	0,07	0,08
<b>Factoren</b>				
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie			-0,02	0,02
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie				0,12
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen				0,08
Fiscale beheersing: processen				-0,11
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren				-0,06
Fiscale beheersing: medewerkers				-0,32*
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressiviteit				0,00
Fiscale strategie: belastingontwijking				-0,02
Model fit	F(5, 103)=1,07, p=0,38	F(7, 101)=0,83, p=0,56	F(8, 100)=0,73, p=0,67	F(15, 93)=1,12, p=0,35
Model change		F(2, 100)=0,28, p=0,76	F(1, 99)=0,05, p=0,83	F(7, 92)=1,53, p=0,17
Adj. R <sup>2</sup>	0,00	-0,01	-0,02	0,02

\*p<0,05 \*\*=p<0,01

### Totaalbedrag van de correcties

Twee organisatiekenmerken voorspellen een deel van de verschillen in het totaalbedrag aan correcties. Hoe hoger de omzet, hoe hoger het totaalbedrag aan correcties. Daarnaast draagt ook het al dan niet onderworpen zijn aan corporate governance regels bij aan het verklaren van het totaalbedrag aan correcties; voor organisaties die onderworpen zijn aan deze regels is het totaalbedrag correcties gemiddeld hoger dan voor organisaties die niet onderworpen zijn. Dit is een opmerkelijke bevinding. De variabelen die in model 2, 3 en 4 worden toegevoegd dragen niet verder bij aan het voorspellen van het totaalbedrag correcties (zie tabel 6.29).

Tabel 6.29: Regressie analyse met totaalbedrag correcties als afhankelijke variabele (Vpb, n=109)

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
	Beta	Beta	Beta	Beta
<b>Organisatiekenmerken</b>				
Aantal werknemers in NL	0,14	0,13	0,13	0,17
Aantal vestigingen in NL	-0,10	-0,09	-0,09	-0,12
Omzet	0,45**	0,44**	0,43**	0,38**
Onderworpen aan corporate governance-regels	0,21*	0,21*	0,20*	0,23*
Aantal fiscale nummers	-0,05	-0,05	-0,05	-0,09
<b>Ervaring IKB</b>				
Afkomstig uit MKB		-0,03	-0,03	-0,01
Met ind. convenant		-0,04	-0,05	-0,02
<b>Factoren</b>				
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie			0,04	0,08
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie				-0,12
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen				0,10
Fiscale beheersing: processen				0,00
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren				-0,17
Fiscale beheersing: medewerkers				0,06
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressiviteit				0,08
Fiscale strategie: belastingontwijking				0,14
Model fit	F(5, 103)=9,74, p<0,01	F(7, 101)=6,91, p<0,01	F(8, 100)=6,02, p<0,01	F(15, 93)=3,95, p<0,01
Model change		F(2, 100)=0,19, p=0,82	F(1, 99)=0,22, p=0,64	F(7, 92)=1,39, p=0,22
Adj. R <sup>2</sup>	0,29	0,28	0,27	0,29

\*p<0,05 \*\*=p<0,01



### Relatieve omvang van de correcties

In het model met de relatieve omvang van de som van de correcties als afhankelijke variabele is de verklarende waarde van de organisatiekenmerken vergelijkbaar. Zowel omzet als onderworpen zijn aan corporate governance regels draagt bij aan het voorspellen van de relatieve omvang van de som van de correcties. In de eerste drie modellen hangt een hogere omzet samen met een hogere relatieve omvang van de som van de correcties. In het vierde model is omzet niet langer een significante voorspeller. Organisaties die onderworpen zijn aan corporate governance regels hebben een hogere relatieve omvang van de som van de correcties. Ervaring met IKB voegt geen verklaarde variantie toe, evenmin als de werkrelatie. Het toevoegen van de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie resulteren wel in een verbetering van het model. Uit de analyses blijkt dat hoe hoger de organisatie scoort op de factor “fiscale strategie: belastingontwijking”, hoe hoger de relatieve omvang van de som van de correcties. Voor de factor “fiscale beheersing: prestatie-indicatoren” zien we het tegenovergestelde: hoe hoger de organisatie scoort op deze factor, hoe lager de relatieve omvang van de som van de correcties. Beide verbanden zijn in de richting die op grond van de beleidstheorie wordt verwacht, waarbij een strategie gericht op ontwijking de relatieve omvang van de correcties vergroot en een betere fiscale beheersing de relatieve omvang van de correcties verkleint. De resultaten van de regressieanalyses zijn opgenomen in Tabel 6.30.

Tabel 6.30: Regressie analyse met relatieve omvang van de som van de correcties als afhankelijke variabele (Vpb, n=109)

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
	Beta	Beta	Beta	Beta
<b>Organisatiekenmerken</b>				
Aantal werknemers in NL	0,09	0,08	0,07	0,09
Aantal vestigingen in NL	-0,12	-0,10	-0,10	-0,11
Omzet	0,26*	0,25*	0,23*	0,19
Onderworpen aan corporate governance-regels	0,25*	0,24*	0,23*	0,28**
Aantal fiscale nummers	-0,02	-0,03	-0,03	-0,10
<b>Ervaring IKB</b>				
Afkomstig uit MKB		-0,06	-0,06	-0,02
Met ind. convenant		-0,06	-0,07	-0,03
<b>Factoren</b>				
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie			0,06	0,10
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie				-0,07
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen				0,09
Fiscale beheersing: processen				-0,11
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren				-0,24*
Fiscale beheersing: medewerkers				0,13
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressiviteit				0,01
Fiscale strategie: belastingontwijking				0,24*
Model fit	F(5, 103)=4,04, p<0,01	F(7, 101)=2,96, p<0,01	F(8, 100)=2,63, p=0,01	F(15, 93)=2,48, p<0,01
Model change		F(2, 100)=0,37, p=0,69	F(1, 99)=0,42, p=0,52	F(7, 92)=2,09, p=0,05
Adj. R <sup>2</sup>	0,12	0,11	0,11	0,17

\*p<0,05 \*\*=p<0,01

## *Samenvatting*

De analyses laten zien dat enkele variabelen verklarende waarde hebben voor een deel van de indicatoren voor juistheid en volledigheid van aangiften voor de Vpb.

De omzet van organisaties hangt positief samen met het totaalbedrag van de correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties voor organisaties die tenminste één correctie krijgen opgelegd. Hetzelfde geldt voor organisaties die onderworpen zijn aan corporate governance regels. Deze laatste bevinding is niet in lijn met de verwachting op grond van de beleidstheorie.

Een hogere score op de variabele “fiscale beheersing: prestatie indicatoren” hangt samen met een lagere relatieve omvang van de som van de correcties. Organisaties die sterker gericht zijn op belastingontwijking (fiscale strategie: belastingontwijking) hebben over het algemeen een hogere relatieve omvang van de som van de correcties. Deze bevindingen komen overeen met de verwachting op basis van de beleidstheorie.

Ervaring met IKB hangt niet samen met de indicatoren van juistheid en volledigheid van aangiften voor de Vpb. Hetzelfde geldt voor transparantie. De positieve samenhang tussen werkrelatie en het totaalbedrag van de correcties komt niet terug in de regressie analyses. Werkrelatie is in geen van de geschatte modellen een significante voorspeller van juistheid en volledigheid van aangiften voor de Vpb.

De verschillende organisatiekenmerken, ervaring met IKB, werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie zijn niet in staat om te voorspellen of een organisatie tenminste één correctie krijgt opgelegd en hebben tevens geen voorspellende waarde voor het aantal opgelegde correcties.

Concluderend kan gezegd worden dat voor zover de juistheid en volledigheid van aangiften voor de Vpb voorspeld kan worden, dit vooral samenhangt met de omzet van de organisatie en of een organisatie onderworpen is aan corporate governance regels. Daarnaast spelen de factoren “fiscale beheersing: prestatie indicatoren” en “fiscale strategie: belastingontwijking” een rol in het verklaren van de relatieve omvang van de som van de correcties.

## Loonheffingen

### *Onderzoeksvraag 2a*

*Hangt juistheid en volledigheid van aangiften samen met achtergrondkenmerken van grote organisaties?*

De resultaten van de toetsen met betrekking tot de samenhang tussen de organisatiekenmerken en de juistheid en volledigheid van de aangiften LH zijn weergegeven in Tabel 6.31 en worden hierna per getoetst organisatiekenmerk besproken.

#### Profit versus not-for-profit

Het bedrijfskenmerk profit versus not-for-profit kan niet worden getoetst omdat alleen bij not-for-profit-organisaties de aangiften LH zijn gecontroleerd.

#### Aantal werknemers in Nederland

Er is geen samenhang gevonden tussen het aantal werknemers en de variabelen voor de juistheid en volledigheid van de aangiften LH.

#### Omzet

Er is geen samenhang gevonden tussen de omzet en de variabelen voor de juistheid en volledigheid van de aangiften LH.

#### Aantallen vestigingen in Nederland

Er is geen samenhang gevonden tussen het aantal vestigingen in Nederland en de variabelen voor de juistheid en volledigheid van de aangiften LH. Opgemerkt moet worden dat het aantal waarnemingen in de categorie 2 vestigingen, 3 vestigingen en 4-5 vestigingen zeer laag is. Op basis hiervan kan geen robuust inzicht in de samenhang tussen het aantal vestigingen en het al dan niet opgelegd krijgen van een correctie verkregen worden.

#### Onderworpen aan corporate governance-regels

Er is geen samenhang gevonden tussen onderworpen zijn aan corporate governance-regels het aantal werknemers en de juistheid en volledigheid van aangiften.

#### Fiscale nummers

Er is geen samenhang gevonden tussen het aantal fiscale nummers en de juistheid en volledigheid van aangiften.

Tabel 6.31: Juist en volledig aangifte doen in relatie tot organisatiekenmerken (LH)

LH	% wel correctie	Aantal correcties, excl. 0 correcties (4 categorieën)	Totaalbedrag van de correcties, exclusief €0 (4 categorieën)	Relatieve omvang van de som van de correcties, exclusief organisaties zonder correcties (4 categorieën)
<i>Aantal werknemers in NL</i>				
	(n=63)	(n=38)	(n=38)	(n=38)
< 100	85,7% (6/7)	2,25	2,00	2,00
100-249	47,6% (10/21)	1,80	1,92	1,85
250-499	61,5% (8/13)	2,24	2,25	2,31
500 of meer	68,2% (15/22)	2,53	2,98	2,39
$\chi^2(df)$	$\chi^2(3)=3,87,$ $p=0,28$			
<i>F-test</i>		$F(3,33)=0,63,$ $p=0,60$	$F(3,33)=2,29,$ $p=0,10$	$F(3,33)=0,58,$ $p=0,63$
<i>Omzet in miljoenen euro's</i>				
	(n=63)	(n=38)	(n=38)	(n=38)
Minder dan 10	71,4% (5/7)	1,75	2,48	2,16
10-25	63,2% (12/19)	1,99	1,77	1,89
25-50	52,6% (10/19)	2,29	2,62	2,41
50-200	57,1% (8/14)	2,50	2,67	2,33
200 of meer	75,0% (3/4)	3,27	3,76	2,25
$\chi^2(df)$	$\chi^2(4)=1,31,$ $p=0,86$			
<i>F-test</i>		$F(4,32)=0,849,$ $p=0,51$	$F(4,32)=2,34,$ $p=0,08$	$F(4,32)=0,38,$ $p=0,82$
<i>Aantal vestigingen in NL</i>				
	(n=61)	(n=38)	(n=38)	(n=38)
1	69,7% (23/33)	2,38	2,42	2,18
2	50,0% (1/2)	4,00	4,00	4,00
3	100,0% (3/3)	1,15	1,00	1,00
4-5	33,3% (2/6)	1,41	1,83	1,83
6 of meer	47,1% (8/17)	2,40	3,03	2,61
$\chi^2(df)$	$\chi^2(4)=6,37,$ $p=0,17$			
<i>F-test</i>		$F(4,32)=1,37,$ $p=0,27$	$F(4,32)=2,69,$ $p=0,49$	$F(4,32)=2,23,$ $p=0,09$
<i>Onderworpen aan corporate governance-regels</i>				
	(n=62)	(n=38)	(n=38)	(n=38)
Wel onderworpen	63,6% (35/55)	2,33	2,48	2,20
Niet onderworpen	42,9% (3/7)	1,22	1,76	2,00
$\chi^2(df)$	$\chi^2(1)=1,13,$ $p=0,42$			
<i>F-test</i>		$F(1,35)=2,31,$ $p=0,14$	$F(1,35)=1,08,$ $p=0,31$	$F(1,35)=0,10,$ $p=0,76$

Vervolg Tabel 6.31

LH	% wel correctie	Aantal correcties, excl. 0 correcties (4 categorieën)	Totaalbedrag van de correcties, exclusief €0 (4 categorieën)	Relatieve omvang van de som van de correcties, exclusief organisaties zonder correcties (4 categorieën)
<i>Totale aantal fiscale nummers</i>	(n=71)	(n=45)	(n=45)	(n=45)
1-3	56,8% (21/37)	2,35	2,26	2,17
4-7	63,6% (14/22)	2,64	2,76	1,97
8-15	77,8% (7/9)	2,12	2,81	2,19
16-31	100,0% (1/1)	4,00	2,16	4,00
32 of meer	50,0% (1/2)	4,00	2,57	2,00
$\chi^2(df)$	$\chi^2(4)=2,14,$ $p=0,71$			
<i>F-test</i>		$F(4,39)=1,32,$ $p=0,28$	$F(4,39)=2,34,$ $p=0,06$	$F(4,39)=0,63,$ $p=0,65$

### Onderzoeksvraag 2b

*Hangt juistheid en volledigheid van aangiften samen met de ervaring met IKB?*

Er bestaat geen samenhang tussen de vorm en duur van ervaring met IKB en of er geen of tenminste één correctie is opgelegd.

Tabel 6.32: Ervaring met IKB in relatie tot wel/geen correctie (LH)

LH	Geen correctie (n=28)	Tenminste 1 correctie (n=44)	Totaal <sup>1</sup>
Organisaties afkomstig uit MKB	45,5% (5)	54,5% (6)	100% (11)
Organisaties met individueel convenant	64,3% (9)	35,7% (5)	100% (14)
Overige grote organisaties	29,8% (14)	70,2% (33)	100% (47)
$\chi^2(2)=$	5,64		
$p$	0,06		

<sup>1</sup> Omdat gegevens over IKB niet uit de survey afkomstig zijn, maar uit bestanden van de Belastingdienst, is het totale aantal waarnemingen groter voor deze analyse.

Er bestaat geen samenhang tussen de vorm en duur van ervaring met IKB en het totale aantal correcties, het totaalbedrag van de correcties en relatieve omvang van de som van de correcties.

Tabel 6.33: Vorm en duur van ervaring met IKB in relatie tot het aantal correcties, het totaalbedrag van de correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties, exclusief organisaties zonder correcties (LH)

LH	Totale aantal correcties (4 categorieën)	Totaalbedrag correcties (4 categorieën)	Relatieve omvang van de som van de correcties (4 categorieën)
Organisaties afkomstig uit MKB (n=6)	3,17	3,25	3,42
Organisaties met individueel convenant (n=5)	3,50	4,13	3,13
Overige grote organisaties (n=33)	3,29	3,42	3,08
<i>F</i> (2, 41)	0,10	1,07	0,25
<i>p</i>	0,91	0,35	0,78

### Onderzoeksvraag 2c

Hangt juistheid en volledigheid van aangiften samen met de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?

Samenhang factoren transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie

De samenhang tussen juistheid en volledigheid van aangiften LH (gemeten met vier variabelen) met de factoren werkrelatie (zoals gerapporteerd door de contactpersonen bij de grote organisaties), transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie is weergegeven in de Tabel 6.34 en 6.35.

Bij geen van de factoren is sprake van een significant verschil tussen organisaties waar geen of tenminste één correctie is opgelegd.

Tabel 6.34: Transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie voor organisaties waar wel/geen correctie is opgelegd (LH)

LH	Geen correctie (n=24)	Tenminste 1 correctie (n=38)	F (df 1,60)	p
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie	5,12	5,24	0,18	0,67
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie	4,14	3,90	0,35	0,56
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen	5,09	5,19	0,11	0,74
Fiscale beheersing: processen	3,60	3,91	0,66	0,42
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren	3,44	3,44	0,00	1,00
Fiscale beheersing: medewerkers	5,13	5,12	0,00	0,99
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressiviteit	2,44	2,76	0,60	0,44
Fiscale strategie: belastingontwijking	1,50	1,41	0,11	0,74

Bij drie factoren is sprake van een significante samenhang met twee van de drie variabelen voor de juistheid en volledigheid. De factor transparantie hangt significant, negatief samen met het totale

aantal correcties en relatieve omvang van de som van de correcties. De factor “fiscale strategie: agressiviteit” hangt significant samen met twee van de variabelen voor juistheid en volledigheid: hoe hoger de organisatie scoort op deze factor, hoe lager het totale aantal correcties en het totaalbedrag aan correcties. Dezelfde verbanden komen naar voren voor de factor “fiscale strategie: belastingontwijking”: hoe hoger de organisatie scoort op deze factor, hoe lager het totale aantal correcties en het totaalbedrag aan correcties.

Tabel 6.35: *Transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie in relatie tot het aantal correcties, relatieve omvang van de som van de correcties, exclusief organisaties zonder correcties (LH)*

<b>LH (n=38)</b>	<b>Totale aantal correcties (4 categorieën)<sup>1</sup></b>	<b>Totaalbedrag correcties (4 categorieën)<sup>1</sup></b>	<b>Relatieve omvang van de som van de correcties (4 categorieën)<sup>1</sup></b>
<i>Transparantie (GO)</i>			
Transparantie	-0,44**	-0,30	-0,48**
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>			
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen	-0,08	0,09	0,04
Fiscale beheersing: processen	0,08	0,11	0,11
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren	-0,14	-0,01	-0,05
Fiscale beheersing: medewerkers	0,06	0,04	0,00
<i>Fiscale strategie (GO)</i>			
Fiscale strategie: agressiviteit	-0,37*	-0,32*	-0,14
Fiscale strategie: belastingontwijking	-0,46**	-0,45**	-0,25
<i>Werkrelatie (GO)</i>			
Relatie	-0,06	-0,09	-0,30

<sup>1</sup> Pearson correlatie coëfficiënt

\*p<.05 \*\*=p<.01

### **Samenvatting**

Uit de een-op-een relaties tussen de kenmerken van de organisatie en de bevindingen uit de boekenonderzoeken met betrekking tot de LH blijkt dat slechts een beperkt aantal variabelen samenhang vertonen met juistheid en volledigheid van aangiften voor de LH.

De organisatiekenmerken hangen niet samen met de variabelen voor de juistheid en volledigheid van aangiften voor de LH, afgezien van een beperkt aantal marginaal significante verbanden. Ook ervaring met IKB hangt niet samen met de indicatoren voor de juistheid en volledigheid van aangiften voor de LH.

Organisaties waar wel een correctie is opgelegd verschillen niet van organisaties waar geen correctie is opgelegd voor wat betreft de factoren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. Voor wat betreft het aantal correcties, het totaalbedrag van de correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties zijn de bevindingen niet robuust. Dit komt door het kleine aantal organisaties waar tenminste één correctie voor de LH is opgelegd (n = 38). Uit de analyses komt naar voren dat het totale aantal correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties lager zijn voor organisaties die meer transparant zijn. Deze bevindingen zijn in lijn met de verwachting op basis



van de beleidstheorie. Ook komen er opmerkelijke verbanden naar voren met de fiscale strategie die tegengesteld zijn aan de verwachtingen. De resultaten laten namelijk zien dat hoe meer agressief de strategie en hoe meer gericht op ontwijking, hoe lager het aantal correcties en het totaalbedrag van de correcties. Eerder in het rapport werd al duidelijk dat fiscale strategie verschilt tussen profit en not-for-profit organisaties en niet-lineair samenhangt met verschillende aspecten van de omvang van de organisatie. Hier gaat het alleen om de not-for-profits. Door het kleine aantal observaties zijn de multivariate regressieanalyses waarin gecontroleerd kan worden voor de achtergrondkenmerken en andere kenmerken niet uitvoerbaar (zie onderzoeksvraag 3 hieronder). We kunnen daarom aan deze bevindingen met betrekking tot het aantal correcties, het totaalbedrag aan correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties voor de LH geen conclusies verbinden.

### *Onderzoeksvraag 3*

*In hoeverre verklaren de achtergrondkenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie verschillen in juistheid en volledigheid van aangiften?*

Het aantal waarnemingen voor de juistheid en volledigheid van aangiften voor de LH is beperkt. Er zijn slechts gegevens over 38 organisaties waarbij één of meer correcties voor de loonheffing zijn opgelegd. Dit aantal waarnemingen in combinatie met het (grote) aantal verklarende variabelen levert geen betrouwbare resultaten op. Om deze reden zal alleen het model met als afhankelijke variabele wel of geen correcties getoetst worden (n=62).

#### *Wel of geen correcties*

Uit de analyse blijkt dat twee van de achtergrondkenmerken van de organisatie verklarende waarde hebben voor het al dan niet opleggen van een correctie in de aangiften LH. Hoe hoger het aantal werknemers van de organisatie, hoe groter de kans dat tenminste één correctie in de aangiften LH is opgelegd. En naarmate het aantal vestigingen van de organisatie groter is, wordt minder vaak tenminste één correctie opgelegd.

Het toevoegen van de variabelen inzake de ervaring met IKB zorgt voor een significante verbetering van het model. Uit de analyses blijkt dat bij organisaties waarmee een individueel convenant horizontaal toezicht is afgesloten er minder vaak een correctie is opgelegd.

Het toevoegen van de overige variabelen draagt niet bij aan het voorspellen of er ten minste één correctie is opgelegd in de aangiften LH.

De resultaten van de regressieanalyse zijn opgenomen in Tabel 6.36.

Tabel 6.36: Regressie analyse met als afhankelijke variabele wel of geen correctie(s) (LH, n=62)

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
	B	B	B	B
<b>Organisatiekenmerken</b>				
Aantal werknemers in NL	0,63	0,98*	1,08*	1,71*
Aantal vestigingen in NL	-0,38	-0,54*	-0,48*	-0,45
Omzet	-0,45	-0,57	-0,68	-1,09
Onderworpen aan corporate governance-regels	0,69	0,44	0,58	1,78
Aantal fiscale nummers	0,18	0,15	0,18	-0,02
<b>Ervaring IKB</b>				
Afkomstig uit MKB		-1,02	-0,92	-1,04
Met ind. convenant		-2,24**	-2,61**	-3,37**
<b>Factoren</b>				
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie			0,40	0,34
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie				0,00
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen				0,10
Fiscale beheersing: processen				0,59
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren				-0,44
Fiscale beheersing: medewerkers				0,38
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressie				0,30
Fiscale strategie: belastingontwijking				0,28
Model fit	X <sup>2</sup> (5)=6,30, p=0,28	X <sup>2</sup> (7)=14,93, p=0,04	X <sup>2</sup> (8)=16,13, p=0,04	X <sup>2</sup> (15)=22,40, p=0,10
Model change		X <sup>2</sup> (2)=8,64, p=0,01	X <sup>2</sup> (1)=1,20, p=0,27	X <sup>2</sup> (7)=6,27, p=0,51
R <sup>2</sup> Cox & Snell	0,10	0,21	0,23	0,30
R <sup>2</sup> Nagelkerke	0,13	0,29	0,31	0,41

\* $p < 0,05$  \*\* $p < 0,01$

### *Samenvatting*

Uit de een-op-een relaties tussen de kenmerken van de organisatie en of er tenminste één correctie bij de organisatie is opgelegd blijkt dat er voor geen van de kenmerken een significante samenhang bestaat. Dit beeld verandert wanneer de verklarende variabelen in onderlinge samenhang worden bestudeerd.

Uit de analyse komt naar voren dat het hebben van een individueel convenant de kans op het opgelegd krijgen van een correctie verkleint. Daarnaast blijkt uit de regressieanalyse dat het aantal werknemers positief samenhangt met de kans op een correctie, maar dat een groter aantal vestigingen de kans op een correctie juist verkleint. Er is echter geen duidelijk patroon. Mogelijk is hiervoor een reden dat het aantal waarnemingen per categorie is gering is. De werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie hangen niet samen met de kans op een correctie.

Doordat er te weinig waarnemingen zijn om multivariate analyses uit te voeren voor de indicatoren van juistheid en volledigheid die betrekking hebben op organisaties waarbij tenminste één correctie is opgelegd, is het niet mogelijk om meer inzicht te krijgen in de relatie tussen de variabelen van fiscale strategie enerzijds en het totale aantal correcties, het totaalbedrag van de correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties anderzijds.

### **Observaties van de klantcoördinator**

Net als ten aanzien van het tijdig doen van aangifte en het tijdig betalen, zijn ook de regressieanalyses ter verklaring van de aspecten van het juist en volledig aangifte doen uitgevoerd met de observaties van de klantcoördinator van de werkrelatie, de transparantie, de fiscale beheersing en de fiscale strategie in plaats van de percepties van de contactpersoon van de organisatie. Zoals eerder opgemerkt, zijn het de klantcoördinatoren die vanuit hun functie een beoordeling en op basis daarvan de behandelstrategie kiezen. Ook ten aanzien van de juistheid en volledigheid van aangiften is het interessant om te onderzoeken in hoeverre de observaties van de klantcoördinator voorspellend zijn.

De regressiemodellen zijn geschat met de observaties van de klantcoördinator over de werkrelatie, de transparantie, de fiscale beheersing en de fiscale strategie als verklarende variabelen.

Uit de resultaten voor de contactpersonen van de organisatie komt naar voren dat de factoren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie in zeer beperkte mate samenhang vertonen met juistheid en volledigheid van aangiften voor de verschillende belastingmiddelen. Voor de klantcoördinator is dat niet anders. Per afhankelijke variabele worden hieronder de uitkomsten kort weergegeven.

#### ***Wel of geen correctie***

In het model voor de klantcoördinatoren zijn de ervaren werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie niet gerelateerd aan het wel of niet opgelegd krijgen van een correctie voor de OB-aangiften. Voor de contactpersonen van de organisatie is “fiscale strategie: belastingontwijking” positief gerelateerd aan de kans om tenminste één correctie opgelegd te krijgen. De factoren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en “fiscale strategie: agressiviteit” zijn ook voor de contactpersoon van de organisatie niet gerelateerd aan de kans op tenminste één correctie.

De modellen met wel of geen correctie voor de Vpb aangiften als afhankelijke variabele zijn niet significant, noch voor de contactpersoon van de organisatie noch voor de klantcoördinator.

Het al dan niet opgelegd krijgen van een correctie voor de LH-aangiften hangt voor zowel de contactpersonen van de organisatie als de klantcoördinatoren niet samen met de factoren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie.

Wegens het lage aantal organisaties in de steekproef dat een correctie heeft opgelegd gekregen voor de LH-aangiften, zijn de modellen waarbij alleen organisaties met tenminste één opgelegde correctie niet geschat voor de LH.

#### ***Aantal opgelegde correcties***

Bij organisaties waar ten minste één OB-correctie is opgelegd hangt de ervaren werkrelatie door de klantcoördinator significant negatief samen met het aantal opgelegde correcties. Hoe beter de ervaren werkrelatie, hoe lager het aantal opgelegde correcties. Dit verband komt niet naar voren voor de contactpersonen van de organisatie, maar daar komt wel een ander verband naar voren, namelijk voor “fiscale beheersing: medewerkers”. Naarmate de organisatie op dit aspect beter scoort (in de ogen van de contactpersoon van de organisatie) is het aantal opgelegde correcties lager. De andere factoren hangen zowel voor de contactpersoon van de organisatie als de klantcoördinator niet significant samen met het aantal opgelegde correcties.

De modellen met het aantal opgelegde correcties voor de Vpb aangiften als afhankelijke variabele zijn in hun geheel niet significant, zowel voor de contactpersoon van de organisatie als de klantcoördinator en worden niet verder besproken.

### *Totaalbedrag van de correcties*

Bij organisaties waar ten minste één OB-correctie is opgelegd hangt het totaalbedrag van de correcties significant positief samen met “fiscale strategie: belastingontwijking” zoals ervaren door de klantcoördinator. Dit verband laat zien dat hoe sterker de klantcoördinator van mening is dat belastingontwijking wordt nagestreefd, hoe hoger het totaalbedrag van de correcties is. Dit verband komt niet naar voren in het model op basis van de beelden van de contactpersoon van de organisatie, waar geen van de factoren significante samenhang vertonen met het totaalbedrag van de correcties.

Voor de klantcoördinatoren hangt de werkrelatie significant positief samen met het totaalbedrag van de correcties voor de Vpb-aangiften. De richting van deze samenhang is opmerkelijk; hoe beter de werkrelatie wordt beoordeeld door de klantcoördinator, hoe hoger het totaalbedrag van de correcties. In het model op basis van de beelden van de contactpersoon van de organisatie is geen van de factoren significant gerelateerd aan het totaalbedrag van de correcties voor de Vpb.

### *Relatieve omvang van de correcties*

Bij organisaties waar ten minste één OB-correctie is opgelegd hangt voor zowel contactpersonen van de organisatie als klantcoördinatoren de relatieve omvang van de correcties niet samen met de factoren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie.

Net als in het model met het totaalbedrag van de correcties hangt voor de klantcoördinatoren de werkrelatie significant positief samen met de relatieve omvang van de correcties voor de Vpb-aangiften, waarbij een betere werkrelatie samenhangt met een hogere relatieve omvang van de correcties. In het model op basis van de beelden van de contactpersoon van de organisatie komt een ander beeld naar voren. Deze bevinding komt niet overeen met de verwachting op basis van de beleidstheorie en verdient nadere aandacht in vervolgonderzoek.

De uitkomsten van deze analyses met de observaties van de klantcoördinator in plaats van de contactpersoon van de organisaties zijn vergelijkbaar met die ten aanzien van het tijdig voldoen van aangifte- en betalingsverplichtingen. Ook hier komen er geen consistente resultaten uit de analyses naar voren waar het de verbanden betreft met de werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie.

## 6.6 Samenvatting en conclusies

In het onderzoek is nagegaan of de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie van een grote organisatie als ook de werkrelatie met de Belastingdienst bepalend zijn voor de mate van compliance van de organisatie. Compliance betekent in dit verband het naleven van de verplichtingen die voortkomen uit de belastingwetgeving. Concreet gaat het dan om het tijdig doen van juiste en volledige belastingaangiften en het tijdig betalen van de verschuldigde belasting.

Hoofdstuk 6 richt zich op de juistheid en volledigheid van aangiften. Met de boekenonderzoeken is bij profit-organisaties vastgesteld of de aangiften OB en Vpb van één jaar fouten bevatten die aanleiding geven voor een correctie die er toe leidt dat een hoger bedrag aan belasting verschuldigd is. Bij de not-for-profit-organisaties is vastgesteld of de aangiften voor de OB en LH van één jaar fouten bevatten die aanleiding geven voor een correctie. In het onderzoek is de mate van compliance met betrekking tot het juist en volledig doen van aangiften als volgt geoperationaliseerd: of één of meer correcties zijn opgelegd en, als één of meer correcties zijn opgelegd, het aantal correcties, het totaalbedrag aan correcties en het totaalbedrag aan correcties gedeeld door de materialiteit (de relatieve omvang van de som van de correcties). Deze vier variabelen vormen de afhankelijke variabelen in het onderzoek. In het onderzoek is nagegaan of en in hoeverre deze variabelen samenhangen en worden bepaald door achtergrondkenmerken van de organisaties, de ervaring van de organisatie met IKB, de werkrelatie met de Belastingdienst en de transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie van de organisatie.

Uit de boekenonderzoeken komt naar voren dat bij meer dan de helft van de grote organisaties tenminste één correctie is opgelegd in de aangiften van één jaar. Dat geldt zowel voor de OB en Vpb bij profit-organisaties en voor de OB en LH bij not-for-profit-organisaties. Bij een organisatie met een correctie voor het ene belastingmiddel wordt ook vaak op het andere gecontroleerde belastingmiddel gecorrigeerd. Bij de profit-organisaties, waarbij het gaat om de OB en Vpb, komt dit verband sterker naar voren dan bij de not-for-profit-organisaties, waarbij het gaat om OB en LH.

Het aantal correcties dat wordt opgelegd verschilt sterk tussen organisaties en per belastingmiddel. Zo is het maximum aantal opgelegde correcties voor de loonheffingen tien, terwijl dit voor de OB bij not-for-profit-organisaties 23 correcties betreft. Toch lijkt het aantal correcties doorgaans beperkt gegeven het aantal aangiften dat grote organisaties moeten indienen. Drie of meer fouten per gecontroleerde organisatie voor alle in het controlejaar ingediende aangiften van een bepaald belastingmiddel, is eerder uitzondering dan regel. Ook de bedragen van de opgelegde correcties verschillen sterk tussen organisaties en per belastingmiddel. Afgezet tegen de in het boekenonderzoek gehanteerde materialiteit, afgeleid uit de materialiteitstabel van de Belastingdienst, is de omvang van de correcties doorgaans beperkt. Zo blijven de gecorrigeerde bedragen OB en LH bij het overgrote deel van de gecontroleerde organisaties onder 10% van de gehanteerde materialiteit.

Voorts worden de correcties volgens de controleleiders van de Belastingdienst slechts in beperkte mate veroorzaakt door de opzet, het bestaan en/of de werking van de fiscale beheersing, de complexiteit van de regelgeving, een pleitbaar standpunt of verwijtbaarheid (grote schuld of opzet) van de organisatie en/of zijn adviseur.

Het onderzoek laat zien dat er verschillen zijn tussen organisaties op de verschillende (afhankelijke) variabelen die betrekking hebben op de juistheid en volledigheid van aangiften. Individuele klantbehandeling stoelt op de verwachting dat een deel van die verschillen samenhangt met factoren die de Belastingdienst door middel van zijn beleid kan beïnvloeden, namelijk de werkrelatie tussen de

organisatie en de Belastingdienst, en (via de werkrelatie) de transparantie, de fiscale beheersing en de fiscale strategie van de organisatie. In hoeverre de verschillende aspecten van juistheid en volledigheid van aangiften verklaard worden door deze factoren is onderzocht door middel van statistische analyses (regressieanalyse). Daarbij is ook nagegaan of achtergrondkenmerken van de organisaties, zoals de omvang en omzet, en de ervaring met IKB, zoals het hebben van een convenant, samenhangen met de juistheid en volledigheid van aangiften.

Ook hier verschillen de resultaten voor de verschillende belastingmiddelen en voor de verschillende afhankelijke variabelen. In algemene zin kan worden geconstateerd dat een beperkt deel van de verschillen in juistheid en volledigheid kan worden verklaard door de achtergrondkenmerken, de ervaring met IKB en de factoren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. De werkrelatie heeft in geen van de modellen voorspellende waarde voor de verschillen in juistheid en volledigheid van de aangiften.

### Wel of geen correctie

Er is minder vaak sprake van één of meer correcties voor de OB bij organisaties met vier of meer vestigingen in Nederland, maar juist vaker naarmate de organisatie meer fiscale nummers heeft. Ook naarmate organisaties aangeven dat hun fiscale strategie meer is gericht op belastingontwijking wordt vaker een correctie voor de OB opgelegd.

Van de variabelen in de analyse lijken dus variabelen die te maken hebben met de omvang en structuur van de organisatie het meest bepalend voor of er al dan niet sprake is van correcties voor de OB. Een groot aantal fiscale nummers zou geduid kunnen worden als een proxy voor de fiscale complexiteit van de organisatie. Verwacht kan worden dat naarmate de complexiteit groter is, de kans op een correctie toeneemt. Echter, de hogere kans op een correctie kan ook eenvoudigweg samenhangen met de toename van de verplichtingen waardoor er meer fouten kunnen worden gemaakt. Waarom bij de toename van het aantal vestigingen de kans op een fout afneemt is onduidelijk. Mogelijk zijn vestigingen voor de OB losse onderdelen en doordat ze kleiner zijn beter beheersbaar.

Als de complexiteit van de organisatie of simpelweg het aantal fiscale verplichtingen de kans op fouten in OB-aangiften waarschijnlijker maakt, dan zouden fiscale beheersingsmaatregelen dit risico moeten mitigeren. Daarvoor wordt echter geen steun gevonden in de analyses. Of er een correctie op de OB is opgelegd staat geheel los van de fiscale beheersingsmaatregelen van de organisatie. Dit sluit aan bij de antwoorden van de controleleiders, waaruit naar voren komt dat de fiscale beheersing slechts in geringe mate als oorzaak van de correctie worden gezien.

De derde variabele die bepalend is voor of er al dan niet een correctie voor de OB wordt opgelegd is een fiscale strategie gericht op belastingontwijking. Deze vergroot namelijk de kans dat er een correctie voor de OB is opgelegd. Die relatie kan op verschillende manieren worden begrepen. Bij een dergelijke voorkeur in de fiscale strategie kan het zijn dat er doelbewust interpretaties of redeneringen worden gevolgd die ten onrechte leiden tot vermindering van de verschuldigde OB. Het kan ook zijn dat de fiscale strategie een reflectie is van de *tone-at-the-top* waarin doorklinkt dat de organisatie aan belasting betalen weinig waarde hecht. Dit kan zich vertalen in een doelbewuste strategie gericht op verminderen van de belastingdruk maar kan ook leiden tot slordigheden omdat er onvoldoende aandacht aan fiscaliteit wordt besteed. Bij slordigheden zou een effect van fiscale beheersing kunnen worden verwacht, wat niet het geval blijkt. Dit zou een bevestiging kunnen zijn voor het ontbreken van aandacht voor fiscaliteit. Kijkend naar de oorzaken van de correcties valt op dat volgens de

controleleiders de mate van verwijtbaarheid van de organisatie en/of zijn adviseur gemiddeld gering is.

Of er al dan niet sprake is van een correctie voor de Vpb kan niet worden verklaard met de variabelen in het onderzoek. De enige samenhang die wordt gevonden is met het aantal fiscale nummers van de organisatie en met of de organisatie een individueel convenant heeft. Naarmate het aantal fiscale nummers groter is, is er bij de organisatie vaker een correctie voor de Vpb opgelegd. De fouten zouden ook hier (net als bij de OB) het gevolg kunnen zijn van de complexiteit van de organisatie(structuur). De fiscale strategie is niet bepalend voor of er al dan niet een correctie voor de Vpb is opgelegd. Ook hier komt uit de analyses naar voren dat de kwaliteit en scope van de fiscale beheersing niet bepalend is. De Vpb kenmerkt zich door dat er bij het opstellen van de aangifte veelal een groot aantal beslissingen moeten worden genomen over zogenaamde schattingsposten, zoals waarderingen. De beslissingen hierover worden vaker door het hogere management genomen en vallen daarmee veelal buiten de werking van de reguliere interne beheersing. Organisaties met een convenant hebben minder vaak een correctie voor de Vpb opgelegd gekregen. Dat lijkt er op te duiden dat de organisatie buiten de fiscale beheersing wel invloed heeft op eventuele fouten in de Vpb-aangiften. Het hebben van een convenant heeft dan mogelijk invloed op de beslissingen die de leiding van de organisatie neemt over de schattingsposten. Dit zou kunnen worden veroorzaakt door de in het convenant opgenomen specifieke afspraak om relevante (fiscale) standpunten zo snel mogelijk aan de Belastingdienst voor te leggen. Het is ook mogelijk dat het convenant een meer indirecte werking heeft, als een psychologisch contract, waardoor organisaties zich gehouden voelen minder controversiële standpunten in te nemen. Tot slot is het mogelijk dat de organisaties die minder controversiële standpunten innemen eerder overgaan tot het sluiten van het individueel convenant.

Bij de not-for-profit-organisaties is naarmate het aantal werknemers groter is vaker sprake van een correctie voor de LH. Dat kan er op wijzen dat meer verplichtingen tot een grotere kans op fouten leidt. Ook in deze analyse worden echter geen effecten gevonden van fiscale beheersing en ook niet van fiscale strategie. Wel is het zo dat bij organisaties met een convenant minder vaak een correctie wordt opgelegd dan organisatie zonder convenant. De fouten lijken dus te worden beheerst, maar dat komt niet tot uitdrukking in de resultaten met betrekking tot de variabelen fiscale beheersing en fiscale strategie. Mogelijk zijn ook hier van betekenis de invloed van de specifieke afspraak in het convenant om relevante (fiscale) standpunten zo snel mogelijk aan de Belastingdienst voor te leggen en/of de eerder genoemde indirecte werking van het convenant.

Samenvattend kan worden gesteld dat de controle van de belastingaangiften door de Belastingdienst bij meer dan de helft van de grote organisaties aanleiding geeft tot het opleggen van een of meer correcties. De achtergrondkenmerken van de organisaties hebben over het geheel gezien de meeste verklarende waarde. Er worden vaker correcties opgelegd als de organisatie meer verplichtingen heeft en/of een complexere structuur (meer fiscale nummers (OB en Vpb) en meer werknemers (LH)) heeft. De werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en de fiscale strategie zijn niet bepalend. Het convenant heeft invloed op of er al dan niet correcties worden opgelegd voor de Vpb en LH. Deze invloed is mogelijk te verklaren door de in het convenant opgenomen specifieke afspraak om relevante (fiscale) standpunten zo snel mogelijk voor te leggen aan de Belastingdienst dan wel door de werking van het convenant als psychologisch contract. Kennelijk zijn er andere factoren dan transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie die bepalen dat organisaties al dan niet fouten maken.



### Aantal, totaalbedrag en relatieve omvang van de correcties

Bij organisaties waar één of meerdere correcties zijn opgelegd, is het aantal correcties, het totaalbedrag aan correcties en de relatieve omvang van de correcties over het algemeen beperkt. De kans dat bij profit- en not-for-profit-organisaties één of meerdere correcties voor de OB worden opgelegd is even groot. Echter, bij not-for-profit-organisaties waar correcties voor de OB zijn opgelegd blijkt dat zowel het aantal correcties, het totaalbedrag van de correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties groter is dan bij profit-organisaties waar correcties voor de OB zijn opgelegd. De OB kent specifieke karakteristieken voor not-for-profit-organisaties, zo speelt het BTW compensatie fonds (BCF) voor een (klein) deel van de not-for-profit-organisaties een rol.

Los van het achtergrondkenmerk profit of not-for-profit is het aantal correcties groter als het aantal werknemers groter is. Het aantal correcties is kleiner als de organisatie het onderdeel medewerkers van de fiscale beheersing beter op orde heeft. Het verband tussen het aantal correcties op de OB en het aantal werknemers ligt niet voor de hand en is lastig te duiden. Dat het aantal correcties meer beperkt blijft als (een deelaspect van) de fiscale beheersing beter is, is in lijn met de verwachtingen. Ook bij het aantal correcties op de Vpb, waar het uitsluitend gaat om profit-organisaties waar één of meerdere correcties zijn opgelegd, komt het verband tussen dit deelaspect van de fiscale beheersing naar voren. Ook bij de Vpb hangt het aantal correcties negatief samen met dit deelaspect van de fiscale beheersing.

Het totaalbedrag aan correcties is zowel bij de OB als bij de Vpb hoger naarmate de omzet van de organisatie hoger is. Als omzet een indicator is voor de (financiële) omvang van de organisatie dan ligt dit voor de hand. Bij de relatieve omvang van de som van de correcties vinden we voor zowel de OB als de Vpb geen significant verband meer met de omzet als is gecontroleerd voor andere verschillen. Naarmate de omzet hoger is, zijn de correcties ook hoger, maar de relatieve omvang van de correctie is niet groter of kleiner.

Het totaalbedrag aan correcties voor de Vpb en ook de relatieve omvang van de som van de correcties is groter bij profit-organisaties die zijn onderworpen aan corporate governance-regels dan bij profit-organisaties die niet daaraan zijn onderworpen. Dit verband staat los van de omvang, omzet en andere achtergrondkenmerken van de organisatie. Deze bevinding is verassend omdat corporate governance-regels gericht zijn op het verkleinen van (fiscale) risico's. Fiscale beheersing en/of strategie spelen (nog) een ondergeschikte rol in de internationale en Nederlandse governance-regels. Echter dit kan geen verklaring zijn voor deze bevinding. Mogelijk dat juist de bedrijven die onderworpen zijn aan corporate governance-regels complexer zijn en/of meer aandacht (moeten) besteden aan het beheersen of minimaliseren van de belastingdruk. In ieder geval is het, gezien de bedoeling van corporate governance-regels (risicobeheersing en verantwoording daarover afleggen) een onverwachte samenhang.

De relatieve omvang van de som van de Vpb-correcties hangt ook af van aspecten van de fiscale beheersing en fiscale strategie. Als een organisatie hoger scoort op het deelaspect prestatie-indicatoren van fiscale beheersing dan is de relatieve omvang van de som van de correcties kleiner. Heeft de organisatie een fiscale strategie gericht op het ontwijken van belasting, dan is de relatieve omvang van de correcties echter groter. Dit ligt in lijn met de verwachting.

Samenvattend zien we bij de verklaring van het aantal, het totaalbedrag en de relatieve omvang van de som van de correcties vaker een verband met aspecten van fiscale beheersing dan bij of er al dan

niet een correctie is opgelegd. Bij de OB komt een belangrijk verschil tussen profit- en not-for-profit-organisaties naar voren, wat te maken kan hebben met het BCF. Bij de Vpb vinden we een onverwacht effect van het onderworpen zijn aan corporate governance-regels. Bij de LH zijn de aspecten van de correcties niet geanalyseerd omdat het aantal observaties (not-for-profit-organisaties waar correcties zijn opgelegd voor de LH) in het onderzoek te klein is.

### **Ervaring met IKB**

Op twee punten komt invloed van een convenant naar voren: de kans dat één of meerdere correcties zijn opgelegd voor de Vpb en voor de LH is kleiner bij organisaties met een convenant. Voor de OB vinden we dit verschil niet. Als er is gecorrigeerd, dan is het aantal correcties, het totaalbedrag aan correcties en de relatieve omvang van de correcties niet groter of kleiner bij organisatie met of zonder convenant. De bevindingen voor de kans op correcties voor de Vpb en LH zijn in lijn met de aannames die ten grondslag liggen aan het beleid van IKB. Het is niet helemaal duidelijk waarom de bevindingen bij de OB hiervan afwijken. Mogelijk is de invloed van het convenant bij de Vpb groter door het karakter van de Vpb, meer schattingsposten en incidentele transacties waarbij de hoogste leiding invloed uit kan oefenen en de specifieke afspraak in het convenant om relevante (fiscale) standpunten zo snel mogelijk aan de Belastingdienst voor te leggen. De OB is een transactiebelasting waar meer invloed van de fiscale interne beheersing verwacht werd. De LH is alleen gecontroleerd bij not-for-profit-organisaties. Het lijkt er op dat het convenant bij not-for-profit-organisaties meer betekenis heeft voor de LH dan voor de OB. Mogelijk wordt dit verschil veroorzaakt omdat de OB voor not-for-profit-organisaties meer mogelijkheden geven voor fiscale planning dan de LH.

Organisaties die minder lang ervaring hebben met IKB omdat ze enkele jaren geleden vanuit het MKB zijn overgeplaatst naar de populatie GO, verschillen niet van de rest. Dit is een opmerkelijke bevinding omdat de verwachting was dat deze organisaties juist wel zouden verschillen van organisaties die al langer ervaring hebben met IKB. Eerder in dit rapport is opgemerkt dat de bekendheid van de KC bij deze organisaties hoog is. Mogelijk dat dit een oorzaak is voor het ontbreken van een verschil.

### **Tot slot**

Hoewel er bij meer dan de helft van de gecontroleerde organisatie op de ingediende aangiften wordt gecorrigeerd, is het aantal correcties per organisatie, het totaal bedrag en de relatieve omvang van de correcties gezien het feit dat het hier om de grootste en meest complexe organisaties van Nederland gaat in zekere zin beperkt. Als daarbij ook de oorzaken van de fouten in ogenschouw worden genomen komt het beeld naar voren dat de gemaakt fouten eerder vergissingen en slordigheden zijn dan opzettelijke doelbewuste regelovertreiding.

## 7. Houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen

### 7.1 Inleiding

De centrale onderzoeksvraag voor dit hoofdstuk is:

*Wat is de invloed van werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie op de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen?*

*en*

*Wat is de samenhang tussen deze houding en de compliance-aspecten tijdig aangifte doen, tijdig betalen en de juistheid en volledigheid van de aangiften?*

Voor de beantwoording van deze onderzoeksvraag is gebruik gemaakt van de data uit de enquête onder de fiscale contactpersonen van 350 grote organisaties. De houding van grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen is gemeten met drie variabelen: bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance. Tevens is gebruik gemaakt van de data die voor dit onderzoek verzameld is over de naleving door grote organisatie in termen van tijdig aangifte doen, tijdig betalen en de juistheid en volledigheid van de aangiften.

Om de centrale onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden zijn de volgende aanvullende onderzoeksvragen gesteld:

1. Wat is de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen (gemeten in bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance)?
2. In hoeverre hangt de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen samen met de kenmerken van de grote organisaties?
  - a. Hangt de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen samen met achtergrondkenmerken van grote organisaties?
  - b. Hangt de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen samen met de ervaring met IKB?
  - c. Hangt de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen samen met de ervaren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?
3. In hoeverre worden verschillen in de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen verklaard door achtergrondkenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie?
4. Wat is de samenhang tussen houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen en de compliance-aspecten tijdig aangifte doen, tijdig betalen en de juistheid en volledigheid van de aangiften?

In Paragraaf 7.2 wordt beschreven hoe de variabelen bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance zijn gemeten. In Paragraaf 7.3 worden per onderzoeksvraag de analyses en de resultaten besproken. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting en conclusies in Paragraaf 7.4.

## 7.2 Hoe zijn bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance gemeten?

### Bereidwillige compliance

Bereidwillige compliance heeft betrekking op de intrinsieke motivatie vanuit de organisatie om aan fiscale verplichtingen te voldoen. Het is gemeten met vier stellingen. De stellingen en de verdeling van de antwoorden van de grote organisaties zijn opgenomen in Tabel 7.1.

Tabel 7.1: Items en frequentieverdeling voor bereidwillige compliance

<i>Bereidwillige compliance</i>	(Helemaal) mee oneens	Neutraal	(Helemaal) mee eens
Mijn organisatie zou ook belastingen betalen als er geen controles waren	2,0%	6,5%	91,5%
Mijn organisatie ziet belasting betalen als iets vanzelfsprekends	2,6%	8,2%	89,2%
Mijn organisatie betaalt belastingen omdat ze dat als haar plicht beschouwt	4,2%	7,8%	88,0%
Mijn organisatie betaalt belastingen om bij te dragen aan de samenleving	12,0%	20,6%	67,4%

De meeste organisaties geven aan uit eigen beweging belastingen te betalen (91,5%). Zij zien belasting betalen als iets vanzelfsprekends (89,2%) en iets wat tot hun plicht behoort (88,0%). Veel organisaties geven aan belasting te betalen om bij te dragen aan de samenleving (67,4%), hoewel bijna een derde van de organisaties daar neutraal in staat of dat niet (helemaal) onderschrijft.

Deze vier stellingen vormen een betrouwbare schaal (Cronbach's alpha is .77). Voor de vervolganalyses worden de antwoorden dan ook samengenomen tot één overall-score. Hiertoe wordt het (ongewogen) gemiddelde van de antwoorden op de vier stellingen berekend.

### Afgedwongen compliance

Afgedwongen compliance heeft betrekking op de mate waarin organisaties zich gedwongen voelen om belasting te betalen, onder meer als gevolg van de ingeschatte kans op controle en sancties op belastingontduiking. Afgedwongen compliance is gemeten met vijf stellingen. De stellingen en de verdeling van de antwoorden van de grote organisaties zijn opgenomen in Tabel 7.2.

Tabel 7.2: Items en frequentieverdeling voor afgedwongen compliance

<i>Afgedwongen compliance</i>	(Helemaal) mee oneens	Neutraal	(Helemaal) mee eens
Mijn organisatie betaalt belastingen omdat ze daartoe wordt gedwongen	57,2%	19,6%	23,2%
Mijn organisatie betaalt belastingen omdat het risico gecontroleerd te worden te groot is	86,7%	10,3%	3,0%
Mijn organisatie betaalt belastingen omdat belastingontduiking streng bestraft wordt	63,1%	14,6%	22,3%
Mijn organisatie betaalt belastingen ondanks dat ze dit liever niet zou doen	49,4%	26,7%	23,9%
Mijn organisatie betaalt belastingen om gedoe te voorkomen	66,7%	20,8%	12,4%

De motivatie om belastingen te betalen wordt door de minderheid van de organisaties toegeschreven aan dwang (23,2%), het risico om gecontroleerd te worden (3,0%), de hoogte van de straf die staat op belastingontduiking (22,3%) of het voorkomen van gedoe (12,4%). Op de stelling dat de organisatie belasting betaalt ondanks dat ze dat liever niet zouden doen, zijn de meningen wat meer verdeeld. De helft herkent zich niet in deze stelling (49,4%). Over het algemeen wordt het betalen van belasting niet gezien als voortkomend uit externe druk.

De vijf stellingen vormen een betrouwbare schaal (Cronbach's alpha is .72). Voor de vervolganalyses worden de antwoorden samengenomen tot één overall-score die bestaat uit het (ongewogen) gemiddelde van de antwoorden op de stellingen.

### *Algemene compliance*

Algemene compliance meet in hoeverre organisaties belang hechten aan het nakomen van de verschillende verplichtingen die voortkomen uit de fiscale wetgeving, zoals het tijdig doen van aangifte, het juist en volledig doen van aangifte en het tijdig voldoen van betalingen.

Algemene compliance is gemeten met drie stellingen. De stellingen en de verdeling van de antwoorden van de grote organisaties zijn opgenomen in Tabel 7.3.

*Tabel 7.3: Items en frequentieverdeling voor algemene compliance*

<i>Algemene compliance</i>	(Helemaal) mee oneens	Neutraal	(Helemaal) mee eens
Hoe belangrijk vindt u het dat de Belastingdienst de belastingaangiftes van de organisatie op tijd binnen heeft?	2,2%	4,1%	93,7%
Hoe belangrijk vindt u het dat de Belastingdienst juiste en volledige belastingaangiftes van de organisatie krijgt?	0,9%	1,6%	97,5%
Hoe belangrijk vindt u het dat de Belastingdienst uw betaling binnen de termijn binnen heeft?	1,2%	5,0%	93,8%

Organisaties geven aan in zeer hoge mate belang te hechten aan het nakomen van fiscale verplichtingen.

De vijf stellingen vormen een betrouwbare schaal (Cronbach's alpha is .90). Voor de vervolganalyses worden de antwoorden samengenomen tot één overall-score bestaande uit het (ongewogen) gemiddelde van de antwoorden op de drie stellingen.

## 7.3 Analyses en resultaten

### Onderzoeksvraag 1

*Wat is de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen (gemeten in bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance)?*

Onder de grote organisaties is gemiddeld de bereidwillige compliance hoger dan de afgedwongen compliance (zie Tabel 7.4). Dit geeft aan dat de meeste organisaties vanuit een intrinsieke motivatie bereid zijn te voldoen aan hun fiscale verplichtingen en niet zozeer vanuit (externe) dwang die voortkomt uit de kans om gecontroleerd en bestraft te worden. Ook de algemene compliance, het belang dat gehecht wordt aan het naleven van fiscale verplichtingen in de zin van tijdig, juist en volledig aangifte doen en tijdig betalen, is hoog.

*Tabel 7.4 Gemiddelde scores op de houding variabelen*

Houding variabelen (n=269)	Gemiddelde (Std.)	Min.	Max.
Bereidwillige compliance	5,86 (0,95)	1	7
Afgedwongen compliance	2,84 (1,15)	1	7
Algemene compliance	6,35 (0,88)	1	7

De drie houding-variabelen hangen met elkaar samen. Bereidwillige compliance hangt negatief samen met afgedwongen compliance ( $r = -.35$ ,  $p < .001$ ), wat betekent dat organisaties met een hoge score op bereidwillige compliance over het algemeen een lagere score hebben op afgedwongen compliance. Bereidwillige compliance hangt daarnaast positief samen met algemene compliance ( $r = .32$ ,  $p < .001$ ). De correlatie tussen afgedwongen compliance en algemene compliance is niet significant ( $r = -.08$ ,  $p = .20$ ).

### Onderzoeksvraag 2

*In hoeverre hangt de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen samen met de kenmerken van de grote organisaties?*

#### Onderzoeksvraag 2a

*Hangt de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen samen met achtergrondkenmerken van grote organisaties?*

Nagegaan is of de drie variabelen waarmee de houding van grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen is gemeten – bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance – samenhangen met de achtergrondkenmerken van de grote organisaties. De resultaten van deze bivariate analyses staan in Tabel 7.5.

Tabel 7.5: Bereidwilligheid tot compliance in relatie tot organisatiekenmerken

	Bereidwillige compliance (n=269)	Afgedwongen compliance (n=269)	Algemene compliance (n=269)
<i>Profit/Not-for-profit</i>			
Profit	5,79 <sup>a</sup>	2,93 <sup>b</sup>	6,37
Not-for-profit	6,10 <sup>b</sup>	2,52 <sup>a</sup>	6,28
<i>F-test</i>	<i>F(1,267)=5,10,</i> <i>p=0,02</i>	<i>F(1,267)=5,98,</i> <i>p=0,02</i>	<i>F(1,267)=0,52,</i> <i>p=0,47</i>
<i>Aantal werknemers in NL</i>			
< 100	5,79	3,00	6,42
100-249	5,84	2,92	6,31
250-499	5,84	2,81	6,39
500 of meer	6,01	2,51	6,28
<i>F-test</i>	<i>F(3,265)=0,68,</i> <i>p=0,57</i>	<i>F(3,265)=2,51,</i> <i>p=0,06</i>	<i>F(3,265)=0,38,</i> <i>p=0,77</i>
<i>Omzet in miljoenen euro's</i>			
Minder dan 10	5,83	2,88	6,29
10-25	5,94	2,66	6,33
25-50	5,77	3,05	6,29
50-200	5,84	2,98	6,37
200 of meer	5,97	2,40	6,55
<i>F-test</i>	<i>F(4,264)=0,39,</i> <i>p=0,81</i>	<i>F(4,264)=2,51,</i> <i>p=0,04</i>	<i>F(4,264)=0,53,</i> <i>p=0,72</i>
<i>Aantal vestigingen in NL</i>			
1	5,77	2,99 <sup>b</sup>	6,38
2	5,87	2,82 <sup>a,b</sup>	6,34
3	5,78	2,60 <sup>a,b</sup>	6,34
4-5	5,85	3,13 <sup>a,b</sup>	6,43
6 of meer	6,11	2,49 <sup>a</sup>	6,25
<i>F-test</i>	<i>F(4,264)=1,37,</i> <i>p=0,24</i>	<i>F(4,264)=2,65,</i> <i>p=0,03</i>	<i>F(4,264)=0,27,</i> <i>p=0,90</i>
<i>Onderworpen aan corporate governance-regels</i>			
Wel onderworpen	5,90	2,83	6,33
Niet onderworpen	5,80	2,86	6,38
<i>F-test</i>	<i>F(1,267)=0,73,</i> <i>p=0,39</i>	<i>F(1,267)=0,06,</i> <i>p=0,81</i>	<i>F(1,267)=0,17,</i> <i>p=0,68</i>

Vervolg Tabel 7.5

<i>Totale aantal fiscale nummers</i>			
1-3	6,08	2,74	6,49
4-7	5,87	2,81	6,24
8-15	5,59	2,90	6,35
16-31	5,80	2,95	6,36
32 of meer	5,93	2,81	6,32
<i>F-test</i>	$F(4,264)=1,87,$ $p=0,12$	$F(4,264)=0,27,$ $p=0,89$	$F(4,264)=0,61,$ $p=0,66$
<i>Totale aantal fiscale nummers</i>			
1-3	6,08	2,74	6,49
4-7	5,87	2,81	6,24
8-15	5,59	2,90	6,35
16-31	5,80	2,95	6,36
32 of meer	5,93	2,81	6,32
<i>F-test</i>	$F(4,264)=1,87,$ $p=0,12$	$F(4,264)=0,27,$ $p=0,89$	$F(4,264)=0,61,$ $p=0,66$

De analyses laten een verschil zien tussen profit en not-for-profit organisaties voor wat betreft zowel bereidwillige compliance als afgedwongen compliance. Not-for-profit organisaties scoren hoger op bereidwillige compliance, terwijl profit-organisaties hoger scoren op afgedwongen compliance. Profit- en not-for-profit organisaties verschillen niet van elkaar voor wat betreft de algemene compliance.

Het aantal werknemers hangt niet samen met de scores op de drie houding-variabelen.

Voor zowel omzet als het aantal vestigingen van de organisatie wordt een significant verband gevonden met afgedwongen compliance. In beide gevallen is het verband echter niet lineair en heeft ook geen ander patroon dat eenvoudig kan worden geduid. De enige consistentie in het resultaat is dat de allergrootste organisaties – met een omzet van meer dan 200 miljoen Euro dan wel meer dan 6 vestigingen in Nederland – het laagst scoren op afgedwongen compliance.

Of organisaties onderworpen zijn aan corporate governance regels of niet, maakt geen verschil voor hun scores op bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance.

Ook het aantal fiscale nummers van de organisatie hangt niet samen met de scores op de drie houding-variabelen.

### **Onderzoeksvraag 2b**

*Hangt de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen samen met de ervaring met IKB?*

Onderzocht is vervolgens of de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen verschilt tussen organisaties met en zonder een individueel convenant en organisaties die tot voor kort tot het MKB werden gerekend. De resultaten in Tabel 7.6 laten zien dat er geen samenhang is tussen de ervaring met IKB en de drie houding variabelen.



Tabel 7.6. Zelf-gerapporteerde compliance in relatie tot ervaring met IKB

	Bereidwillige compliance	Afgedwongen compliance	Algemene compliance
HT	5,99	2,66	6,40
MKB	5,94	3,17	6,38
Overig GO	5,82	2,84	6,33
<i>F</i> (2,266)	0,75	1,84	0,13
<i>p</i>	0,47	0,16	0,87

### Onderzoeksvraag 2c

Hangt de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen samen met de ervaren werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie?

Om na te gaan of de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen samenhangt met de werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie zijn de correlaties berekend. De resultaten staan in Tabel 7.7.

Tabel 7.7: Correlaties tussen transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en werkrelatie en bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance

(n=269) Pearson-correlatiecoëfficiënten	Bereidwillige compliance	Afgedwongen compliance	Algemene compliance
<i>Werkrelatie (GO)</i>			
Relatie	0,30**	-0,21**	0,24**
<i>Transparantie (GO)</i>			
Transparantie	0,13*	-0,08	0,19**
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>			
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen	0,28**	-0,04	0,24**
Fiscale beheersing: processen	0,09	0,05	0,07
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren	0,03	0,07	0,08
Fiscale beheersing: medewerkers	0,22**	-0,05	0,30**
<i>Fiscale strategie (GO)</i>			
Fiscale strategie: agressie	-0,15*	0,29**	-0,01
Fiscale strategie: belastingontwijking	-0,29**	0,15*	-0,14*

\* $p < 0,05$ ; \*\* $p < 0,01$

De werkrelatie hangt positief samen met zowel bereidwillige compliance als algemene compliance en negatief met afgedwongen compliance. Dat wil zeggen dat wanneer men positiever is over de werkrelatie men meer bereid is om fiscale verplichtingen na te komen, men meer belang hecht aan het nakomen daarvan en men zich minder gedwongen voelt om fiscale verplichtingen na te komen.

Transparantie hangt positief samen met de bereidwillige compliance en algemene compliance maar niet met afgedwongen compliance. Organisaties die meer transparant zijn, zijn meer bereid om fiscale

verplichtingen na te komen en hechten meer belang aan het nakomen daarvan. Transparantie hangt echter niet samen met afgedwongen compliance.

Van de vier aspecten van fiscale beheersing hangen er twee ook positief samen met zowel bereidwillige compliance als algemene compliance. Dat zijn de aspecten “fiscale beheersing: strategie en doelstellingen” en “fiscale beheersing: medewerkers”. Deze twee aspecten hangen niet samen met afgedwongen compliance. De andere twee aspecten van fiscale beheersing (“fiscale beheersing: processen” en “fiscale beheersing: prestatie-indicatoren”) hangen met geen van de houding-variabelen samen. Naarmate de organisatie hoger scoort op “fiscale beheersing: strategie en doelstellingen” en “fiscale beheersing: medewerkers” is zowel de bereidwillige compliance als de algemene compliance hoger.

Ook de aspecten van de fiscale strategie hangen samen met de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen. De correlaties laten een significante samenhang zien tussen “fiscale strategie: agressie” en zowel bereidwillige als afgedwongen compliance en tussen “fiscale strategie: belastingontwijking” en alle drie de houding-variabelen. Bij organisaties die hoger scoren op “fiscale strategie: agressie” en “fiscale strategie: belastingontwijking” is de bereidwillige compliance lager en de afgedwongen compliance hoger. Bovendien is bij organisaties die hoger scoren op “fiscale strategie: belastingontwijking” de algemene compliance lager.

### **Onderzoeksvraag 3**

*In hoeverre worden verschillen in de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen verklaard door achtergrondkenmerken, ervaring met IKB, de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie?*

Voor het beantwoorden van onderzoeksvraag 3 zijn regressieanalyses uitgevoerd met bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance als afhankelijke variabelen. Als verklarende variabelen zijn – in opeenvolgende stappen – opgenomen de achtergrondkenmerken van de organisatie, de ervaring met IKB, de werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. De resultaten voor respectievelijk bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance staan in de tabellen 7.8, 7.9 en 7.10.

### Bereidwillige compliance

De resultaten van de regressieanalyse met bereidwillige compliance als afhankelijke variabele staan in Tabel 7.8.

Tabel 7.8: Lineaire regressie bereidwillige compliance (n=269)

	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
	Beta	Beta	Beta	Beta
<b>Organisatiekenmerken</b>				
Not-for-profit	0,12	0,12	0,13	0,12
Aantal werknemers in NL	-0,01	-0,02	0,01	0,01
Aantal vestigingen in NL	0,14	0,14	0,18	0,15
Omzet	-0,01	-0,01	-0,11	-0,09
Onderworpen aan corporate governance-regels	0,00	0,00	-0,03	0,02
Aantal fiscale nummers	-0,03	-0,03	-0,06	0,00
<b>Ervaring met IKB</b>				
Afkomstig uit MKB		0,03	0,04	0,01
Met ind. convenant		0,07	-0,04	-0,08
<b>Factoren</b>				
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie			0,38**	0,30**
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie				0,00
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen				0,19*
Fiscale beheersing: processen				-0,01
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren				-0,08
Fiscale beheersing: medewerkers				0,03
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressie				-0,04
Fiscale strategie: belastingontwijking				-0,22**
Model fit	F(6, 262)=1,55, p=0,16	F(8, 260)=1,33, p=0,23	F(9, 259)=5,36, p<0,01	F(16, 252)=5,23, p<0,01
Model change		F(2, 260)=0,67, p=0,51	F(1, 259)=36,22, p<0,01	F(7, 252)=4,43, p<0,01
Adj. R <sup>2</sup>	0,01	0,01	0,13	0,20

\*p<0,05 \*\*=p<0,01

Noch de achtergrondkenmerken, noch de ervaring met IKB hebben verklarende waarde voor de mate van bereidwillige compliance. Het model waarin ook de werkrelatie is opgenomen is significant en verklaart 13% van de verschillen in bereidwillige compliance. Het model verbetert als ook de factoren

transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie in de regressievergelijking worden opgenomen. Daarbij heeft transparantie geen verklarende waarde, maar de aspecten “fiscale beheersing: strategie en doelstellingen” en “fiscale strategie: belastingontwijking” wel. Naarmate de organisatie hoger scoort op “fiscale beheersing: strategie en doelstellingen” en lager scoort op “fiscale strategie: belastingontwijking” is de bereidwillige compliance groter. Ook blijft de werkrelatie na toevoeging van de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie staan als significante voorspeller van bereidwillige compliance. Het complete model verklaart 20% van de verschillen in bereidwillige compliance.

### *Afgedwongen compliance*

De resultaten van de regressieanalyse met afgedwongen compliance als afhankelijke variabele staan in Tabel 7.9.

Ook waar het afgedwongen compliance betreft hebben de achtergrondkenmerken van de organisatie en de ervaring met IKB nauwelijks verklarende waarde. De eerste twee modellen zijn weliswaar significant, maar de modellen verklaren slechts 3% van de verschillen in afgedwongen compliance en geen van de regressiegewichten is significant. Na toevoeging van de werkrelatie is de verklaarde variantie 9% en de werkrelatie blijkt een significante voorspeller van afgedwongen compliance. Naarmate de werkrelatie positiever wordt beoordeeld, is het gevoel gedwongen te worden om fiscale verplichtingen na te komen lager. Ook door toevoeging van de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie neemt de verklarende kracht van het model toe. In het laatste model blijft werkrelatie een significante voorspeller van de mate van afgedwongen compliance en daarnaast heeft ook “fiscale strategie: agressie” een significant regressiegewicht. Naarmate de organisatie aangeeft een meer agressieve fiscale strategie te hebben heeft men ook meer het gevoel gedwongen te worden om belastingverplichtingen na te komen. In het laatste model krijgt ook de indicator voor het al dan niet afkomstig zij uit MKB een significant regressiegewicht. Dit duidt er op dat gecontroleerd voor alle andere variabelen in het model, de organisaties afkomstig uit MKB zich wat meer gedwongen voelen om hun verplichtingen na te komen dan de overige organisaties. Dit laatste verschil is echter klein. Het volledige model verklaart 15% van de verschillen in afgedwongen compliance.

Tabel 7.9: Lineaire regressie afgedwongen compliance (n=269)

	Model 1 Beta	Model 2 Beta	Model 3 Beta	Model 4 Beta
<b>Organisatiekenmerken</b>				
Not-for-profit	-0,12	-0,12	-0,13	-0,10
Aantal werknemers in NL	-0,11	-0,11	-0,13	-0,12
Aantal vestigingen in NL	-0,10	-0,11	-0,13	-0,13
Omzet	0,05	0,07	0,14	0,13
Onderworpen aan corporate governance-regels	0,05	0,06	0,08	0,05
Aantal fiscale nummers	0,01	0,03	0,05	0,03
<b>Ervaring met IKB</b>				
Afkomstig uit MKB		0,11	0,10	0,12*
Met ind. convenant		-0,05	0,03	0,04
<b>Factoren</b>				
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie			-0,26**	-0,27**
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie				-0,05
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen				0,00
Fiscale beheersing: processen				0,09
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren				0,06
Fiscale beheersing: medewerkers				0,00
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressie				0,26**
Fiscale strategie: belastingontwijking				0,01
Model fit	F(6, 262)=2,18, p=0,04	F(8, 260)=2,20, p=0,03	F(9, 259)=3,91, p<0,01	F(16, 252)=4,05, p<0,01
Model change		F(2, 260)=2,20, p=0,11	F(1, 259)=16,52, p<0,01	F(7, 252)=3,84, p<0,01
Adj. R <sup>2</sup>	0,03	0,03	0,09	0,15

\*p<0,05 \*\*=p<0,01

## Algemene compliance

De uitkomsten van de regressieanalyses met de algemene compliance als afhankelijke variabele staan in Tabel 7.10.

Tabel 7.10. Lineaire regressie algemene compliance (n=269)

	Model 1 Beta	Model 2 Beta	Model 3 Beta	Model 4 Beta
<b>Organisatiekenmerken</b>				
Not-for-profit	-0,03	-0,03	-0,02	-0,01
Aantal werknemers in NL	-0,10	-0,10	-0,08	-0,07
Aantal vestigingen in NL	0,00	-0,01	0,02	0,00
Omzet	0,13	0,14	0,07	0,09
Onderworpen aan corporate governance-regels	-0,04	-0,04	-0,06	-0,03
Aantal fiscale nummers	-0,08	-0,07	-0,10	-0,05
<b>Ervaring met IKB</b>				
Afkomstig uit MKB		0,03	0,04	0,04
Met ind. convenant		0,03	-0,04	-0,11
<b>Factoren</b>				
<i>Werkrelatie (GO)</i>				
Relatie			0,25**	0,10
<i>Transparantie (GO)</i>				
Transparantie				0,13
<i>Fiscale beheersing (GO)</i>				
Fiscale beheersing: strategie en doelstellingen				0,07
Fiscale beheersing: processen				-0,08
Fiscale beheersing: prestatie-indicatoren				-0,01
Fiscale beheersing: medewerkers				0,23**
<i>Fiscale strategie (GO)</i>				
Fiscale strategie: agressie				0,02
Fiscale strategie: belastingontwijking				-0,14*
Model fit	F(6, 262)=0,84, p=0,54	F(8, 260)=0,68, p=0,71	F(9, 259)=2,25, p=0,02	F(16, 252)=2,90, p<0,01
Model change		F(2, 260)=0,21, p=0,81	F(1, 259)=14,49, p<0,01	F(7, 252)=3,55, p<0,01
Adj. R <sup>2</sup>	0,00	-0,01	0,04	0,10

\*p<0,05 \*\*=p<0,01

Evenals in de regressieanalyses met betrekking tot bereidwillige en afgedwongen compliance blijken de achtergrondkenmerken en de ervaring met IKB geen goede voorspellers van algemene compliance. De modellen waarin alleen deze variabelen zijn opgenomen als voorspellers van algemene compliance zijn niet significant. Als de werkrelatie aan de regressievergelijking wordt toegevoegd dan wordt het model wel significant en de werkrelatie blijkt een significante voorspeller van algemene compliance. Daarbij geldt dat hoe beter de werkrelatie, des te hoger de score op algemene compliance, wat betekent dat men meer belang hecht aan het nakomen van de fiscale verplichtingen. Ook door toevoeging van de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie verbetert het model. De significantie van de bijdrage van de werkrelatie aan het verklaren van verschillen in algemene compliance verdwijnt in dat model. Wel zijn twee van de in de laatste stap toegevoegde aspecten significant. Naarmate de score op “fiscale beheersing: medewerkers” hoger is en naarmate de score op de “fiscale strategie: belastingontwijking” lager is, is de algemene compliance hoger. Het complete model verklaart 10% van de verschillen in algemene compliance.

#### **Onderzoeksvraag 4**

*Wat is de samenhang tussen houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen en de compliance-aspecten tijdig aangifte doen, tijdig betalen en de juistheid en volledigheid van de aangiften?*

Getoetst is of de houding van de grote organisaties tegenover fiscale regelgeving samenhangt met de compliance-aspecten tijdig aangifte doen, tijdig betalen en juistheid en volledigheid van de aangiften. Om organisaties die alle aangiften op tijd hebben ingediend (betaald) te vergelijken met organisaties die niet alle aangiften op tijd hebben ingediend (betaald) is een F-toets gebruikt. Deze toets is ook gebruikt om organisaties met en zonder correcties met elkaar te vergelijken. De samenhang tussen de houding van organisaties tegenover fiscale verplichtingen en het aantal correcties, het totaalbedrag van de correcties en de relatieve omvang van de som van de correcties is onderzocht met correlatieanalyse. Bij deze analyses is geen rekening gehouden met andere variabelen die van invloed zouden kunnen zijn op de samenhang tussen de variabelen waarmee de houding tegenover fiscale verplichtingen is gemeten (bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance) en de variabelen voor tijdig aangifte doen, tijdig betalen en juistheid en volledigheid van de aangiften. De resultaten voor tijdigheid aangifte doen en tijdig betalen staan in Tabel 7.11 (voor de LH), Tabel 7.12 (voor de OB) en Tabel 7.13 (voor de Vpb). De resultaten voor juistheid en volledigheid van de aangiften staan in Tabel 7.14 (wel vs. geen correctie) en Tabel 7.15 (aantal correcties, totaalbedrag van de correcties en relatieve omvang van de som van de correcties).

#### **Tijdigheid aangifte doen en betalen**

De analyses laten voor de onderzochte belastingmiddel (LH, OB en Vpb) geen verschillen zien in de bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance tussen grote organisaties die alle aangiften op tijd hebben gedaan en de organisaties die tenminste één aangifte te laat indienden en tussen organisaties die alle betalingen op tijd deden en degenen die tenminste met één betaling te laat waren. De houding van de organisaties tegenover fiscale verplichtingen hangt dus niet samen met de mate waarin door de grote organisaties tijdig aangifte wordt gedaan en/of tijdig wordt betaald.

Tabel 7.11: Gemiddelde bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance voor organisaties die alle aangiften en betalingen op tijd hebben gedaan dan wel ten minste één te laat. (LH)

		Op tijd aangifte doen (n=269)	Op tijd betalen (n=269)
Bereidwillige Compliance	Alles op tijd	5,82	5,83
	Minimaal 1 te laat	5,98	5,87
	F-test	F(1,267)=1,49, p=0,22	F(1,267)=0,11, p=0,75
Afgedwongen Compliance	Alles op tijd	2,88	2,82
	Minimaal 1 te laat	2,74	2,85
	F-test	F(1,267)=0,74, p=0,39	F(1,267)=0,03, p=0,85
Algemene Compliance	Alles op tijd	6,33	6,42
	Minimaal 1 te laat	6,42	6,33
	F-test	F(1,267)=0,59, p=0,44	F(1,267)=0,56, p=0,46

Tabel 7.12: Gemiddelde bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance voor organisaties die alle aangiften en betalingen op tijd hebben gedaan dan wel ten minste één te laat. (OB)

		Op tijd aangifte doen (n=262)	Op tijd betalen (n=228)
Bereidwillige Compliance	Alles op tijd	5,86	5,90
	Minimaal 1 te laat	5,84	5,81
	F-test	F(1,259)=0,01, p=0,93	F(1,226)=0,46, p=0,50
Afgedwongen Compliance	Alles op tijd	2,87	2,92
	Minimaal 1 te laat	2,83	2,78
	F-test	F(1,259)=0,05, p=0,83	F(1,226)=0,89, p=0,35
Algemene Compliance	Alles op tijd	6,38	6,43
	Minimaal 1 te laat	6,25	6,34
	F-test	F(1,259)=1,00, p=0,32	F(1,226)=0,91, p=0,34

Tabel 7.13: Gemiddelde bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance voor organisaties die alle aangiften en betalingen op tijd hebben gedaan dan wel ten minste één te laat. (Vpb)

		Op tijd aangifte doen	Op tijd betalen
Bereidwillige Compliance	Alles op tijd	5,76	5,81
	Minimaal 1 te laat	5,93	5,87
	F-test	F(1,209)=1,64, p=0,20	F(1,157)=0,15, p=0,70
Afgedwongen Compliance	Alles op tijd	2,91	2,85
	Minimaal 1 te laat	2,87	2,98
	F-test	F(1,209)=0,05, p=0,82	F(1,157)=0,36, p=0,55
Algemene Compliance	Alles op tijd	6,41	6,49
	Minimaal 1 te laat	6,35	6,31
	F-test	F(1,209)=0,23, p=0,63	F(1,157)=1,83, p=0,18



## Juistheid en volledigheid van aangiften

### Wel of geen correctie

Er is op punten samenhang tussen of er tenminste één correctie is opgelegd voor de verschillende belastingmiddelen en de houding tegenover belastingverplichtingen. Twee van de negen toetsen zijn significant (Tabel 7.14). De bereidwillige compliance is hoger bij organisaties die geen correcties opgelegd kregen voor de OB en de afgedwongen compliance is hoger bij organisaties die tenminste één correctie kregen opgelegd voor de LH. Dat wil zeggen dat er bij organisaties die meer bereidwillig zijn om de fiscale regels na te leven een kleinere kans op een correctie voor de OB is. De kans op een correctie voor de LH is groter als men zich meer gedwongen voelt om fiscale verplichtingen na te komen. Het al dan niet hebben van correcties hangt voor geen van de middelen samen met de algemene compliance.

Tabel 7.14: Gemiddelde bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance voor organisaties die geen correcties hebben dan wel ten minste één correctie

		OB (n=243)	Vpb (n=180)	LH (n=62)
Bereidwillige Compliance	Geen correcties	6,10	5,72	6,08
	Minimaal 1 correctie	5,75	5,88	6,09
	F-test	F(1,240)=8,00, p=0,01	F(1,178)=1,16, p=0,28	F(1,60)=0,00, p=0,97
Afgedwongen Compliance	Geen correcties	2,71	3,01	2,12
	Minimaal 1 correctie	2,96	2,95	2,82
	F-test	F(1,240)=2,57, p=0,11	F(1,178)=0,10, p=0,75	F(1,60)=5,71, p=0,02
Algemene Compliance	Geen correcties	6,44	6,51	6,04
	Minimaal 1 correctie	6,31	6,35	6,48
	F-test	F(1,240)=1,23, p=0,27	F(1,178)=1,70, p=0,19	F(1,60)=2,98, p=0,09

### Aantal correcties, totaalbedrag van de correcties en relatieve omvang van de som van de correcties

Het aantal correcties hangt voor twee middelen (OB en Vpb) samen met algemene compliance. Bij organisaties waar tenminste één correctie op het respectievelijke belastingmiddel is opgelegd geldt dat naarmate zij het belangrijker vinden om fiscale verplichtingen na te komen, er minder correcties zijn opgelegd voor de OB en Vpb. Voor de Vpb is er daarnaast een positieve correlatie tussen bereidwillige compliance en het totaalbedrag van de correcties. Dit betekent dat naarmate organisaties die één of meer correcties opgelegd kregen meer bereidwillig zijn om belastingverplichtingen na te komen, het totaalbedrag van de opgelegde correcties hoger is. Afgedwongen compliance vertoont geen samenhang met de variabelen voor juist en volledig aangifte doen. Voor de LH wordt geen samenhang gevonden met de drie houding-variabelen. Hierbij moet worden opgemerkt dat het aantal waarnemingen voor de LH klein is (n=38).

Zoals opgemerkt, is in deze analyses niet gecontroleerd voor de achtergrondkenmerken van de organisaties. Het kan daardoor zijn dat de gevonden verbanden een ander, achterliggend verband weerspiegelen. Bijvoorbeeld de grootte van de organisaties in werknemers of omzet.

Tabel 7.15: Correlaties tussen aantal correcties, totaalbedrag van de correcties en relatieve som van de correcties en bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance, exclusief organisaties zonder correcties

<b>Pearson-correlatiecoëfficiënten</b>	Bereidwillige compliance	Afgedwongen compliance	Algemene compliance
OB (n=146)			
Aantal correcties	0,06	-0,03	-0,27**
Totaalbedrag van de correcties	0,10	-0,11	-0,02
Relatieve omvang van de som van de correcties	0,11	-0,16	-0,11
Vpb (n=109)			
Aantal correcties	0,02	-0,02	-0,23*
Totaalbedrag van de correcties	0,20*	-0,06	0,14
Relatieve omvang van de som van de correcties	0,18	-0,09	0,05
LH (n=38)			
Aantal correcties	0,17	-0,01	0,02
Totaalbedrag van de correcties	0,19	-0,05	-0,09
Relatieve omvang van de som van de correcties	0,12	0,11	-0,04

\* $p < 0,05$ ; \*\* $p < 0,01$

## 7.4 Samenvatting en conclusies

In deze paragraaf zijn de analyses met betrekking tot de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen, afkomstig uit de door de contactpersonen binnen de grote organisaties ingevulde enquêtes besproken. Deze houding is gemeten met drie variabelen: 1) bereidwillige compliance, waarin de intrinsieke motivatie om aan de fiscale verplichtingen te voldoen tot uitdrukking komt; 2) afgedwongen compliance, waarin de mate waarin men zich tot naleving gedwongen voelt door controles en sancties, wordt gereflecteerd en 3) algemene compliance, wat het belang dat de organisatie hecht aan het nakomen van de verschillende verplichtingen die voortkomen uit de fiscale wetgeving weerspiegelt.

Tussen grote organisaties bestaan verschillen in houding tegenover fiscale verplichtingen. Dit geeft aan dat organisaties het nakomen van fiscale verplichtingen verschillend beleven. Die verschillen hangen samen met een aantal achtergrondkenmerken die in het onderzoek zijn betrokken en met de werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. Zo blijkt de bereidwillige compliance groter bij not-for-profit-organisaties, de afgedwongen compliance juist sterker bij profit-organisaties. Bij de allergrootste organisaties qua omzet en aantal vestigingen is de afgedwongen compliance minder sterk. Er zijn geen systematische verschillen in bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance tussen grote organisaties met of zonder individueel covenant of grote organisaties die wel of nog niet lang tot het segment Grote ondernemingen behoren.

Als de werkrelatie beter is, is de bereidwillige compliance groter, de afgedwongen compliance zwakker en de algemene compliance groter. Naarmate de transparantie toeneemt en (twee aspecten van) de fiscale beheersing beter zijn, zijn zowel de bereidwillige compliance als de algemene compliance groter. Grote organisaties met een meer agressieve strategie en/of een strategie sterker gericht op belastingontwijking, hebben een lagere bereidwillige compliance en een sterkere afgedwongen compliance.

Als we de verbanden van al deze variabelen met de compliance indicatoren tegelijkertijd in ogenschouw nemen dan blijkt dat de achtergrondkenmerken van de organisaties en ook de ervaring met IKB en de transparantie niet bepalend zijn voor bereidwillige compliance, afgedwongen compliance en algemene compliance. De werkrelatie is dat wel en ook de fiscale beheersing en fiscale strategie van de grote organisatie. Interessant is dat een fiscale strategie gericht op belastingontwijking negatief samenhangt met bereidwillige compliance en algemene compliance en niet met afgedwongen compliance, maar dat afgedwongen compliance positief samenhangt met een meer agressieve fiscale strategie. De werkrelatie is evenwel voor bereidwillige compliance en voor afgedwongen compliance de sterkst bepalende factor. Naarmate de werkrelatie beter is, zijn de grote organisaties meer intrinsiek gemotiveerd om aan fiscale verplichtingen te voldoen. Naarmate de werkrelatie slechter is, voelen de grote organisaties zich meer gedwongen de fiscale regelgeving na te leven.

Tot slot is in deze paragraaf de samenhang geanalyseerd tussen de houding van de grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen en naleving in termen van tijdig aangifte doen, tijdig betalen en juistheid en volledigheid van de aangiften. Uit deze analyses komt naar voren dat de houding van de organisaties tegenover fiscale verplichtingen niet samenhangt met de compliance-aspecten tijdig aangifte doen en tijdig betalen.

De houding van organisaties tegenover fiscale verplichtingen hangt op punten wel samen met het compliance-aspect juistheid en volledigheid van de aangiften. Organisaties die meer bereid zijn om de fiscale regels na te leven, krijgen minder vaak (tenminste één keer) een correctie voor de OB opgelegd. Naarmate men zich meer gedwongen voelt om fiscale verplichtingen na te komen, wordt vaker (tenminste één keer) een correctie opgelegd voor de LH.

Verder laten de analyses zien dat als de algemene compliance sterker is, het aantal correcties voor de OB en Vpb lager is. Opvallend is dat het totaal bedrag van de correcties voor de Vpb hoger is als de bereidwillige compliance hoger is. Mogelijk is dit terug te voeren op een achtergrondkenmerk van de organisatie, zoals de omvang of omzet. Nadere analyses zouden hier uitsluitsel over kunnen geven.

Concluderend kan worden vastgesteld dat de werkrelatie naar voren komt als een belangrijke bepalende factor voor twee van de houding-variabelen, namelijk bereidwillige compliance en afgedwongen compliance. Voor de algemene compliance komt deze relatie minder sterk uit de verf, wat deels ook te maken kan hebben met de scheve verdeling van de score op de variabele algemene compliance. Verder is er bij alle drie de houding-variabelen ook een significante samenhang vastgesteld met één of meerdere aspecten van fiscale beheersing en/of fiscale strategie maar niet met transparantie. Een interpretatie van de bevindingen zou kunnen luiden dat de houding jegens het nakomen van belastingverplichtingen de werkrelatie beïnvloedt en vice versa. Deze wederkerige constellatie tussen houding en werkrelatie zijn voor een deel bepalend voor de inspanningen van de organisatie aangaande de fiscale beheersing en de gevoerde fiscale strategie. Daarbij zijn er twee uitersten: een bereidwillige houding en goede werkrelatie waarbij de fiscale beheersing aandacht heeft en een minder agressieve fiscale strategie wordt gevolgd versus zich gedwongen voelen en een slechte werkrelatie waarbij fiscale beheersing geen prominente rol heeft en er een meer agressieve fiscale strategie wordt gevolgd. De meeste organisaties lijken te zitten aan de kant van het eerste uiterste. De houding van grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen heeft betekenis voor de kans op een correctie (OB en LH) en het aantal correcties (OB en Vpb) en het totaal bedrag van de correcties (Vpb).

## 8. Discussie

Begin jaren '90 van de vorige eeuw is door de Belastingdienst gekozen voor een doelgroepgerichte aanpak waarin specifiek beleid is ontwikkeld voor de uitvoering van de fiscale wet- en regelgeving voor, en het toezicht op, de grootste organisaties van Nederland. Dit beleid wordt aangeduid met individuele klantbehandeling (IKB) en wordt uitgevoerd door Belastingdienst/Grote ondernemingen.

IKB onderscheidt zich van de meer massale of groepsgewijze behandeling van kleine en middelgrote organisaties en particuliere belastingplichtigen. Centraal in het beleid staat de werkrelatie tussen de grote organisatie en de Belastingdienst. Het is de taak van het behandelteam, onder leiding van de klantcoördinator, om vorm te geven aan een professionele werkrelatie die bijdraagt aan de doelstellingen van de Belastingdienst.

Met de introductie van horizontaal toezicht (HT) in 2005 geeft de Belastingdienst nadere invulling aan de aard van de werkrelatie. Met HT streeft de Belastingdienst naar een werkrelatie gebaseerd op wederzijds begrip, vertrouwen en transparantie. In de verdere ontwikkeling van HT zijn de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie expliciet onderdeel geworden van het beleid van IKB.<sup>62</sup> De Leidraad Toezicht Grote ondernemingen (2013) benoemt voor het eerst expliciet dat de factoren onderdeel uitmaken van het klantbeeld dat de Belastingdienst zich van de grote organisaties vormt.<sup>63</sup>

Het actuele beleid van IKB is, mede door de ontwikkeling van HT, gericht op het beïnvloeden van de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie van grote organisaties, met als aanname dat dit de fiscale compliance van de grote organisaties borgt en bevordert. Die beïnvloeding loopt via de werkrelatie en met de inzet van handhavinginstrumenten en -activiteiten. Het in het beleid centraal stellen van de werkrelatie lijkt een logisch uitgangspunt. Elkaar (leren) kennen en het opbouwen en onderhouden van een (goede) werkrelatie is een voorwaarde voor de beïnvloeding die de Belastingdienst wenst. De Belastingdienst richt zich daarbij op de drie genoemde factoren omdat hiervan verondersteld wordt dat ze bepalend zijn voor de compliance. De Belastingdienst zal de organisatie op deze factoren moeten kennen.

De centrale vraag in het onderzoek Grote ondernemingen is of de Belastingdienst via de werkrelatie invloed heeft op de transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie en of, zoals het beleid veronderstelt, verschillen in compliance gerelateerd zijn aan verschillen in transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie van organisaties.

Het onderzoek Grote ondernemingen heeft zich gericht op de essentie en belangrijkste aannames van IKB. Daarmee zijn ook zaken buiten beschouwing gelaten. Het onderzoek heeft zich gericht op de veronderstelde verbanden tussen de centrale variabelen uit de beleidstheorie, te weten de werkrelatie en de factoren transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie en de compliance. Daarmee zijn bijvoorbeeld concrete activiteiten van de Belastingdienst, zoals vooroverleg, bedrijfs gesprekken en

---

<sup>62</sup> Zie hiervoor de opeenvolgende publicaties van de Belastingdienst over het Tax Control Framework en HT in de periode tussen de 2008 en 2013: Belastingdienst (2008): *Tax Control Framework, Van risicogericht naar "in control", het werk verandert*. Belastingdienst (2010): Handreiking HT. Belastingdienst (2013): Leidraad toezicht Grote ondernemingen.

<sup>63</sup> Leidraad toezicht Grote ondernemingen (2013), pagina 6.

aanslagregeling buiten beschouwing gelaten. De transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie en compliance komen tot stand in een 'systeem' of 'krachtenveld' met meer actoren dan enkel de Belastingdienst en de betreffende organisatie, met verschillende, mogelijk tegenstrijdige, belangen. Tussen deze diverse actoren bestaan afhankelijkheidsrelaties waarin complexe interacties uiteindelijk tot bepaalde uitkomsten leiden, ook met betrekking tot compliance. Andere actoren zijn bijvoorbeeld de wetgever, de (fiscaal) adviseurs, de externe accountants, de aandeelhouders, de leveranciers, de afnemers, de concurrenten etc. In het onderzoek lag de focus op een beperkt deel van dit complexe speelveld, namelijk de relatie tussen de Belastingdienst en de grote organisatie.

Voor de opzet en uitvoering van het onderzoek is te rade gegaan bij de wetenschappelijke literatuur en eerder onderzoek dat is uitgevoerd. Die bronnen bleken schaars. Eerder onderzoek naar fiscale compliance van grote organisaties is vooral economisch van aard en maakt doorgaans, door het ontbreken van andere data, gebruik van de *effective tax rate* voor de winstbelasting, zoals afgeleid uit de door de organisaties gepubliceerde jaarrekeningen, als proxy voor compliance. Dit is een grove maat voor compliance waarin vooral belastingontwijking en -ontduiking van de winstbelasting tot uitdrukking komt. Deze operationalisatie van compliance past niet bij het doel van het onderzoek Grote ondernemingen. In het onderzoek Grote ondernemingen is de compliance op een meer genuanceerde manier gemeten.

De compliance-doelstelling van de Belastingdienst heeft zowel betrekking op de daadwerkelijke naleving als de bereidheid tot naleving. Daarom is compliance in het onderzoek langs twee lijnen geoperationaliseerd: de nakoming van belastingverplichtingen en de motieven voor naleving. Voor de mate van naleving is in het onderzoek aangesloten bij de conceptualisatie van compliance zoals die door de OESO is geformuleerd en door de Belastingdienst is overgenomen. Onderzocht zijn de compliance-aspecten tijdigheid van aangifte doen, tijdigheid van betalen en de juistheid en volledigheid van de aangiften van verschillende belastingmiddelen zoals ingediend door grote organisaties. Deze aspecten worden in de OESO-definitie van compliance beschouwd als de meest relevante aspecten van compliance van grote organisaties. Andere verplichtingen die voortvloeien uit belastingwetgeving (zoals registratie voor belastingplicht en vereisten rondom het voeren van een administratie) zijn buiten beschouwing gelaten. Met deze operationalisatie van compliance wordt geen onderscheid gemaakt tussen intentionele en niet intentionele fouten. In het onderzoek is de oorzaak van de fout wel geïnventariseerd door dat bij de controleleider uit te vragen. Voorts is in het onderzoek de bereidheid tot naleving in het onderzoek geïnventariseerd met drie variabelen die betrekking hebben op de houding van grote organisaties tegenover fiscale verplichtingen.

Grote organisaties hebben een groot aantal aangifte- en betaalverplichtingen. Dat leidt tot vragen als *hoe hangen de verplichtingen samen?*, *hoe meten we de mate waarin aan de verplichtingen is voldaan?*, *hoe tellen we de constatering ten aanzien van deze verschillende verplichtingen op?* en *hoe betrouwbaar zijn de vastleggingen en waarnemingen in systemen en boekenonderzoeken?* In het onderzoek is getracht om dit complexe en veelomvattende begrip zo goed en volledig mogelijk te meten.

Voor het onderzoek zijn gegevens uit verschillende bronnen samengebracht: een enquête onder de contactpersonen binnen de grote organisaties, een enquête onder de klantcoördinatoren van de Belastingdienst, informatie uit de systemen van de Belastingdienst waar het gaat om de tijdigheidsaspecten en informatie uit boekenonderzoeken uitgevoerd door de Belastingdienst waar

het gaat om de juistheid en volledigheid van de aangiften. In de boekenonderzoeken zijn voor profit-organisaties de OB en Vpb gecontroleerd en voor not-for-profit-organisaties de OB en de LH. Ten aanzien van de juistheid en volledigheid van aangiften zijn van de gecontroleerde belastingmiddelen vier aspecten geïnventariseerd: is er al dan niet tenminste één correctie opgelegd<sup>64</sup> en, als dat wel het geval is, het aantal correcties, de som van alle correctiebedragen en de relatieve omvang hiervan (de som van de correcties afgezet tegen de materialiteit). Deze gegevens zijn verzameld onder 350 grote organisaties (geselecteerd op basis van een steekproef) en geanonimiseerd op het niveau van de organisatie aan elkaar gekoppeld. Het is de eerste keer dat onderzoek zich baseert op deze verschillende gegevensbronnen en dat levert een uniek, omvangrijk en complex gegevensbestand op. Ten aanzien van de variabelen en analyses die deze rapportage beschrijft zijn dan ook allerhande keuzes gemaakt.

Het onderzoek laat zien dat op de onderzochte aspecten de mate van feitelijke compliance hoog is. Het niet tijdig doen van aangifte en het niet tijdig betalen van verschuldigde belasting gebeurt in beperkte mate. Bij meer dan de helft van de grote organisaties is een correctie van een fout in een aangifte nodig. Echter, het aantal correcties per organisatie, het totaalbedrag en de relatieve omvang van de correcties zijn - afgezet tegen het aantal aangiften dat deze organisaties doen en het feit dat het hier om de grootste en meest complexe organisaties van Nederland gaat - relatief beperkt. De gemaakte fouten die tot correcties leiden hebben eerder dan met opzettelijke, doelbewuste regelovertreding te maken met vergissingen en slordigheden van de organisaties (als gevolg van gebrek aan deskundigheid) en met nalatigheid van de organisatie (verzuim).

Interessant is dat organisaties met een individueel HT-convenant op punten meer compliant zijn. Bij organisaties met een convenant zijn minder vaak correcties opgelegd voor de Vpb (profit-organisaties) en voor de LH (not-for-profit-organisaties). Daarbij is overigens niet uitsluitend gekeken naar aangiften die vallen binnen de reikwijdte van het convenant. Dit resultaat zou een consequentie kunnen zijn van de specifieke afspraak in het convenant om relevante (fiscale) standpunten zo snel mogelijk aan de Belastingdienst voor te leggen en te bespreken. Daarnaast ligt het voor de hand dat grote organisaties die meer bereid zijn om hun fiscale verplichtingen na te komen, eerder een individueel convenant afsluiten. De resultaten van dit onderzoek bevestigen die relatie echter niet. Het is ook mogelijk dat het convenant werkt als een psychologisch contract waardoor organisaties zich gebonden voelen om hun fiscale verplichtingen meer nauwgezet na te komen.

Het nakomen van fiscale verplichtingen is gemiddeld veel meer op basis van bereidwilligheid dan dat organisaties zich gedwongen voelen. De overgrote meerderheid vindt het belangrijk om fiscale verplichtingen na te komen. Op punten is samenhang geconstateerd tussen de houding tegenover het nakomen van fiscale verplichtingen en de (feitelijke) juistheid en volledigheid van aangiften. In voorgaand onderzoek – dat weliswaar een andere populatie betrof – kwamen dergelijke verbanden niet naar voren (Elffers et al., 1992). De bevinding is vooral interessant door de betekenis die het heeft voor de lijn van onderzoek waarin de houding of intentie ten aanzien van naleving wordt gemeten en niet de daadwerkelijke naleving. Ten aanzien van fiscale compliance worden beide aspecten, de houding (bereidheid) en de daadwerkelijke naleving relevant geacht. Een belastingsysteem waarin belastingplichtigen zelf de informatie moeten aanleveren waarover de te betalen belasting wordt berekend kan immers niet zonder een positieve belastingmoraal. De feitelijke naleving is belangrijk

---

<sup>64</sup> Waarbij de analyses zich hebben beperkt tot correcties die resulteren in extra belastingafdracht.

omdat er ondanks een sterke positieve motivatie van belastingplichtigen toch fouten kunnen worden gemaakt waardoor minder belasting wordt afgedragen dan de wetgever beoogt. Deze fouten kunnen worden veroorzaakt door bijvoorbeeld complexiteit of ambiguïteit van wet- en regelgeving, maar ook omdat de feitelijke naleving de resultante is van gedrag over een langere periode dat wordt beïnvloed door veel verschillende factoren en actoren. Hierboven is al een aantal actoren genoemd. Factoren van invloed op de compliance zijn onder meer van economische, fiscale, sociale en psychologische aard. De aanwezigheid en aard van een oorzakelijk verband tussen houding en feitelijke naleving is hierbij een interessant punt waarover het huidige onderzoek geen uitsluitsel kan geven.

Een belangrijke vraag is of het beeld van de fiscale compliance zoals dat uit het onderzoek naar voren komt generaliseerbaar is naar de totale populatie grote organisaties in Nederland. Voor het onderzoek is een steekproef getrokken uit de populatie met uitsluiting van de 81 allergrootste organisaties. Over die laatste groep kan het onderzoek geen uitspraken doen. Verder zijn er geen redenen om te veronderstellen dat de resultaten niet generaliseerbaar zouden zijn naar de populatie.

Een centrale veronderstelling in het beleid van IKB betreft de relatie tussen transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie en (de bereidheid tot) het nakomen van belastingverplichtingen (de compliance) door de organisatie. Die samenhang komt in het onderzoek niet prominent naar voren, niet voor de tijdigheid van aangifte doen en betalen, niet voor de juistheid en volledigheid van aangiften en ook niet voor de houding tegenover het nakomen van fiscale verplichtingen. Hiervoor zijn verschillende verklaringen mogelijk: 1) er is feitelijk geen relatie tussen transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en fiscale compliance, 2) transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie zijn niet goed gemeten, 3) er zijn te weinig systematische verschillen in de compliance van grote organisaties en/of voor zover sprake is van non-compliance komt dit voort uit nalatigheden of andere toevallige omstandigheden of 4) in het onderzoek is compliance op het verkeerde moment gemeten ten opzichte van de andere variabelen: compliance is wel het resultaat van transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie maar de samenhang komt in het onderzoek niet naar voren omdat de compliance op een eerder moment in verband wordt gebracht met transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie. Deze mogelijke verklaringen worden hieronder verder uitgewerkt.

Ad. 1) In de wetenschappelijke literatuur is weinig onderzoek beschreven over de samenhang tussen de factoren transparantie, fiscale beheersing, fiscale strategie en fiscale compliance in de zin van de 'werkelijke' mate van naleving. Er is wel enig onderzoek gedaan naar modellen die uitgaan van een zelfde soort veronderstellingen als in het beleid van IKB, bijvoorbeeld dat interne beheersing of compliance managementsystemen mede bepalend zijn voor compliance met wet- en regelgeving (Parker & Nielsen, 2009). Dit soort onderzoek is vaak beperkt tot de factoren die binnen de organisatie liggen en worden gemeten met enquêtes. Het verzamelen van data over de 'werkelijke' mate van naleving, vraagt medewerking en veel inspanning van de betreffende toezichthouders waardoor deze data slechts in beperkte mate beschikbaar is. Hierdoor kan in onderzoek doorgaans het uiteindelijke effect van beleid en beleidsinstrumenten op de 'werkelijke' mate van compliance niet inzichtelijk worden gemaakt. Een sterk punt van het huidige onderzoek is dat zowel de houding als de feitelijke naleving zijn gemeten. Daarbij blijkt evenwel dat het beeld bij de houding-variabelen niet sterk verschilt van het beeld bij de feitelijke compliance. Deze uitkomst lijkt dan ook beter te passen bij de kritiek die ook in wetenschappelijke beschouwingen is te vinden op de veronderstelling dat bijvoorbeeld het sturen op verbeteringen van de interne beheersing verbeteringen in de compliance zou garanderen. Het sturen op verbetering van de interne beheersing leidt vaak niet tot het realiseren



van de doelstellingen die de beleidsmakers ermee voor ogen hebben. Redenen die daarbij worden genoemd zijn: het gebruik van compliance management-systemen als *'window dressing'* of als een middel om te onderhandelen over het niveau van compliance, verschillen in de inschatting van risico's door het management van organisaties enerzijds en de toezichthouder anderzijds en de complexiteit van het managen van compliance onder veranderende omstandigheden (Parker & Gilad, 2011). Een andere reden voor het ontbreken van een relatie tussen interne beheersing en compliance kan liggen in de strijdigheid van compliance met andere doelen van interne beheersing. Interne beheersing is naast compliance met wet- en regelgeving ook gericht op andere doelcategorieën zoals het uitvoeren van de organisatiestrategie, de effectiviteit en efficiency van processen en de kwaliteit van de financiële rapportage (COSO, 1992, 2013). Het is niet uit te sluiten dat het nastreven van effectiviteit en efficiency van processen strijdig kan zijn met compliance. Ook voor transparantie en fiscale strategie zijn vergelijkbare redeneringen op te zetten, al is de wetenschappelijke literatuur ten aanzien van deze variabelen onvoldoende ontwikkeld.

Ad. 2) Transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie zijn met behulp van enquêtes uitgevraagd. Het zijn complexe begrippen die met name specifiek voor de fiscaliteit nog maar weinig onderwerp van onderzoek zijn geweest. Dat maakte dat geen gebruik kon worden gemaakt van gevalideerde schalen. Specifiek voor dit onderzoek zijn daarom vragen opgesteld. De bevindingen uit het onderzoek laten zien dat de psychometrische eigenschappen van de schalen niet altijd optimaal zijn. Zo bleken er slechts twee losse items bruikbaar voor fiscale strategie. Fiscale beheersing is gemeten door vragen te stellen over de verschillende aspecten van interne beheersing zoals die door COSO worden onderscheiden. De vragen in de enquête onder de grote organisaties zien door de formulering meer op de opzet van de fiscale beheersing dan op het bestaan en/of de werking daarvan. Verder is transparantie op een algemene manier en niet specifiek voor fiscaliteit geoperationaliseerd. De (construct)validiteit van de gehanteerde schalen is niet overal hoog, waardoor relaties van deze factoren met aspecten van compliance in de analyses mogelijk niet overal goed uit de verf komen. Naast de aard van de vragen kan hierbij ook een vertekening ontstaan doordat één persoon uit de organisatie de enquête heeft ingevuld. Deze geeft zijn percepties over de organisatie, die mogelijk afwijken van wat elders, bijvoorbeeld decentraal, in de organisatie speelt. De contactpersoon heeft daar niet per se goed zicht op.

Ad. 3) Het onderzoek laat zien dat er weinig non-compliance is waar het de tijdigheidsaspecten betreft. Als gevolg hiervan is sprake van weinig (te verklaren) variantie. Bovendien zijn de niet tijdige gebeurtenissen niet toe te schrijven aan een gebrek aan transparantie, fiscale beheersing of de fiscale strategie. Ontijdigheid lijkt eerder het gevolg van slordigheden, onbedoelde fouten en dergelijke. De verschillen die er zijn komen dus wellicht vooral voort uit toeval. Voor juistheid en volledigheid is sprake van meer verschillen tussen organisaties, maar ook daar vinden we dat transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie een zeer beperkte rol spelen in het verklaren van deze verschillen. Dit is opvallend omdat van de verschillende uitgevraagde oorzaken van / redenen voor correcties voor de OB en LH er gemiddeld relatief hoog gescoord wordt op de opzet, bestaan en werking van de interne beheersing en op deskundigheid en verzuim van de organisaties. Dit zijn toch allemaal aspecten die aansluiten bij hoe fiscale beheersing in dit onderzoek is gemeten. Mogelijk is dit een consequentie van de manier waarop de gegevens zijn verzameld. De contactpersonen van de organisaties en de klantcoördinatoren hebben de vragen beantwoord over de fiscale beheersing van de gehele organisatie. De controleleiders hebben vragen beantwoord over mogelijke oorzaken van de

(gecorrigeerde) fouten en konden daarbij de fiscale beheersing noemen. Zelfs een goede fiscale beheersing geeft geen garantie dat er in het geheel geen fouten optreden

Ook bij de operationalisatie van (non-)compliance zijn de betrouwbaarheid en validiteit mogelijk een beperking. De uitkomsten van de boekenonderzoeken hangen mogelijk niet alleen af van wat er fiscaal aan de hand is, maar ook van degene die de controle uitvoert. De mate waarin dit een probleem oplevert ten aanzien van de in dit onderzoek gekozen operationalisatie is onduidelijk; er is geen zicht op de interbeoordelaarsbetrouwbaarheid. Uit eerder onderzoek is gebleken dat de uitkomsten van een beoordeling van een aangifte door inspecteurs van de Belastingdienst sterk kunnen afhangen van de uitvoerende persoon (Elffers et al., 1992). Verder is bij de operationalisatie van juist- en volledigheid wel de oorzaak van de correcties meegenomen, maar is nog geen onderscheid gemaakt naar soorten correcties voor de verschillende belastingmiddelen. Nader onderzoek van het in dit onderzoek verzamelde materiaal naar de verschillen tussen organisaties op het vlak van de aard en soort van de geconstateerde fouten en de samenhang met de werkrelatie en transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie kan mogelijk nog tot nadere inzichten leiden.

Ad. 4) Met de enquêtes waarmee de transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie zijn gemeten is in wezen een momentopname (een 'foto') gemaakt. Die foto is in het onderzoek gebruikt om compliance te verklaren die al daarvoor heeft plaatsgevonden of tot stand is gekomen (de enquêtes zijn in juni 2014 afgenomen en de met de boekenonderzoeken onderzochte aangiften betroffen voor het overgrote merendeel het jaar 2013). We kunnen dus niet uitsluiten dat in een eerdere periode de transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie er anders uitzagen en wel bepalend waren voor de compliance in de periode (direct) daarna. Idealiter zou in onderzoek gekeken moeten worden naar de aangiften waarvoor de gebeurtenissen en beslissingen liggen in de periode waarin de enquêtes worden afgenomen. Dat creëert echter de mogelijkheid dat fiscale beslissingen of fiscaal gedrag worden beïnvloed door het onderzoek dat plaatsvindt en is dus geen beter alternatief. Om uit te sluiten dat fiscale beslissingen en fiscaal gedrag worden aangepast aan wat men beweert in de enquêtes is voor de gehanteerde opzet gekozen.

Al deze verklaringen hebben een zekere plausibiliteit. Dit illustreert dat het onderzoek in opzet al bijzonder complex is. De verklaringen bieden belangrijke aanwijzingen op welke punten vervolgonderzoek anders zou kunnen worden opgezet en ingericht.

De tweede centrale aanname in het beleid is dat de Belastingdienst via de werkrelatie invloed kan uitoefenen op de transparantie, de fiscale beheersing en de fiscale strategie van de grote organisaties. De resultaten van de enquêtes laten zien dat transparantie, fiscale beheersing en in mindere mate fiscale strategie van de organisatie samenhangen met de werkrelatie. Die bevinding ondersteunt daarmee de veronderstelling die in het beleid besloten ligt dat de Belastingdienst via de werkrelatie invloed heeft op hoe de organisatie zich op deze factoren gedraagt.

De door de organisatie ervaren werkrelatie blijkt een cruciale rol te spelen. Een belangrijke vraag die dan opkomt is op welke wijze de Belastingdienst de werkrelatie kan beïnvloeden. Dit onderzoek levert daarvoor al enige belangrijke aanknopingspunten op. Zo blijken de door de organisatie ervaren procedurele rechtvaardigheid (conform één van de aannames van IKB) en de ervaren bekendheid met – en tevredenheid over – de klantcoördinator in sterke mate bepalend voor de ervaren werkrelatie. Dit zijn elementen die binnen de invloedssfeer van de Belastingdienst en klantcoördinator liggen.

Gebleken is ook dat de ervaren werkrelatie beter is bij grote organisaties met een individueel HT-convenant. Voorts zijn deze organisaties transparanter, hebben ze een (op onderdelen) betere fiscale beheersing en zijn ze minder dan organisaties zonder convenant gericht op belastingontwijking. Ook blijken organisaties die in 2013 van MKB naar Grote ondernemingen zijn overgegaan het niet anders te doen op de genoemde factoren. Het onderzoek laat zien dat het overgrote deel van deze organisaties in betrekkelijk korte tijd de klantcoördinator heeft leren kennen en tevreden is over diens functioneren. Dit vormt mogelijk een verklaring voor het ontbreken van verschillen tussen deze groep en de andere grote organisaties.

De uitkomsten van het onderzoek bieden een startpunt voor nader onderzoek en nadere analyses van het verzamelde materiaal. Het materiaal maakt het mogelijk om nader in te zoomen op de werkrelatie, waarbij de antwoorden van de contactpersoon binnen de grote organisatie en de klantcoördinator van de Belastingdienst kunnen worden gecombineerd. Ook meer specifiek kijken naar het soort fouten dat wordt gecorrigeerd kan nadere inzichten opleveren, vooral op het punt van de geringe samenhang tussen fiscale beheersing en opgelegde correcties. Interessant is ook om andere afhankelijke variabelen uit het materiaal op te stellen. Het berekenen van de *effective tax rate* maakt het mogelijk om langs andere perspectieven een link te leggen met de wetenschappelijke literatuur en wetenschappelijke theorieën te toetsen.

Vervolgonderzoek zou zich meer kunnen richten op de concrete inspanningen en activiteiten van de Belastingdienst richting grote organisaties. De Belastingdienst heeft een breed palet aan potentiële handhavinginstrumenten en –activiteiten, zoals vooroverleg, boekenonderzoeken, bedrijfsgesprekken, compliance-verkenningen, etc. Het effect van deze instrumenten en activiteiten is in dit onderzoek niet onderzocht. Vervolgonderzoek kan zich richten op de vraag of, hoe en in welke mate deze activiteiten en instrumenten samenhangen met de werkrelatie, maar ook met de transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie en de uiteindelijke compliance van grote organisaties. Een andere lijn van vervolgonderzoek zou meer gericht moeten zijn op andere factoren dan de activiteiten en instrumenten van de Belastingdienst. Het huidige onderzoek richtte zich op een aantal specifieke factoren die centraal staan in de beleidstheorie en die verondersteld worden van invloed te zijn op de naleving van fiscale verplichtingen, maar niet primair op het verklaren van verschillen in compliance. Uit onderzoek naar regelnaleving door bedrijven komt naar voren dat de rol van de handhaver moeten worden gerelativeerd. Andere factoren zoals kenmerken van individuele medewerkers, de organisatie, de directe omgeving van het bedrijf, de branche en de regulerende overheid lijken van groter belang te zijn (Huisman & Beukelman, 2007). Voor de ontwikkeling van beleid is het van belang om te onderzoeken of deze algemene inzichten ook van toepassing zijn in de fiscale context.

#### *Tot slot*

Het uitgevoerde onderzoek was tijdrovend en complex. Het levert het belangrijke inzicht op dat de fiscale compliance van grote organisaties en (de werking van) het beleid van de Belastingdienst een zeer complex geheel is dat zelfs met een omvangrijk onderzoek niet in één keer in al zijn facetten kan worden begrepen. Dit is een belangrijk inzicht voor de wetenschap, voor de beleidsmakers en voor de uitvoerder van het beleid. Het vraagt om terughoudendheid in het generaliseren van individuele ervaringen in de uitvoeringspraktijk. Het vraagt ook om beleid voortdurend te onderzoeken op geldigheid en de inzet van beleidsinstrumenten nauwkeurig te evalueren op de mate waarin deze

bijdrage aan de beleidsdoelstellingen. Het onderzoek biedt talrijke aanknopingspunten voor evaluatie van dat beleid en voor vervolgonderzoek om het inzicht verder te vergroten en beleid daarmee verder te versterken.

## Referenties

Alm, J. (1991), A Perspective on the Experimental Analysis of Taxpayer Reporting. *The Accounting Review*, Vol. 65. No. 3 July 1991, pp. 577-593

Alm, J. (2012), Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *Int Tax Public Finance*, 19:54–77

Belastingdienst (2013), Leidraad Toezicht Grote ondernemingen, [http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/leidraad\\_toezicht\\_grote\\_ondernemingen\\_dv4231z1fd.pdf](http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/leidraad_toezicht_grote_ondernemingen_dv4231z1fd.pdf)

Belastingdienst (2013), De Controleaanpak Belastingdienst (CAB); De CAB en zijn modellen toegepast in toezichtcontrole, [http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/cab\\_dv4221z1fd.pdf](http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/cab_dv4221z1fd.pdf)

Bos, K., van den, & Van der Velden, L. (2013). Prettig contact met de overheid 4, Legitimiteit van de overheid, aanvaarding van overheidsbesluiten en ervaren procedurele rechtvaardigheid. Den Haag: Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2013.

Beck, P., & Lisowsky, P. (2014). Tax uncertainty and voluntary real-time tax audits. *Accounting Review*, 89, 867-901.

Braithwaite, V. (2003). Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-compliant Actions. In V. Braithwaite (Ed.), *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Evasion*, (pp. 15-41). Aldershot: Ashgate Publishing Group.

Braithwaite, V. (2008). Tax Evasion. In M. Tonry (ed.). *Handbook on Crime and Public Policy*. Oxford: Oxford University Press.

Brown, R., & Mazur, M. (2003). IRS's Comprehensive Approach to Compliance Measurement. *National Tax Journal*, 56:3, 689-700

Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (2012). *Fiscaal toezicht op maat*. Den Haag.

COSO (1992), Internal Control – Integrated Framework en COSO (2013) Internal Control – Integrated Framework, zie: [www.coso.org](http://www.coso.org).

Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (2007). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics* 44, 193-223.

Eisenberger, R., Huntington, R., Hutchison, S., & Sowa, D. (1986). Perceived organizational support. *Journal of Applied Psychology*, 71, 500-507.

Elffers, H., Robben, H & Essing, D. (1992). On measuring tax evasion. *Journal of Economic Psychology* 13, 545-567

Ford, C., & Condon, M. (2011). Introduction to 'New Governance and the Business Organization', *Law & Policy*, 33, 449-458.

- Freedman, J., Loomer, G., & Vella, J. (2009). Corporate tax risk and tax avoidance: New approaches. *British Tax Review*, 1, 74-116
- Gribnau, J.L.M., & Hamers, R. (2011) Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt. Deel 1 Regelgedreven interactie. *Weekblad Fiscaal Recht*, 156.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010) A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, vol. 50, issue 2-3, 127-178
- Happé, R.H. (2015). Fiscale ethiek voor multinationals. *Weekblad Fiscaal Recht*, 938
- Huisman, W., & Beukelman, A. (2007). *Invloeden op regel naleving door bedrijven, Inzichten uit wetenschappelijk onderzoek*. Den Haag: Boom Juridische Uitgevers
- Hung Chan, K., Lin, K., & Mo, P. (2010). Will a departure from tax-based accounting encourage tax noncompliance? Archival evidence from a transition economy. *Journal of Accounting and Economics*, 50, 58-73.
- James, S., & Alley, C. (2002). Tax compliance, self-assessment and tax administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, Vol. 2, No. 2, 27-42.
- Kirchler, E., & Hoelzl, E. (2006). Modelling Taxpayers Behaviour as a Function of Interaction Between Tax Authorities and Taxpayers. In H. Elffers, P. Verboon and W. Huisman (Ed). *Managing and maintaining compliance*. Boom Legal Publishers, The Hague.
- Kogler, C., Batrancea, L., Nichita, A., Pantya, J., Belianin, A., & Kirchler, E. (2013). Trust and power as determinants of tax compliance: Testing the assumptions of the slippery slope framework in Austria, Hungary, Romania and Russia. *Journal of Economic Psychology*, 34, 169-180.
- Kogler, C., Muehlbacher, S., & Kirchler, E. (2013). Trust, power, and tax compliance: Testing the 'slippery slope framework' among self-employed taxpayers. *WU International Taxation Research Paper Series No. 2013 - 05*.
- Kleven, H., Knudsen, M., Kreiner, C., Pedersen, S. & Saez, E. (2011). Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Tax Audit Experiment in Denmark. *Econometrica* 79(3), 651-692
- McBarnet, D. (2003). When compliance is not the solution but the problem: From changes in law to changes in attitude. In: V. Braithwaite (ed.) *Taxing democracy*. Aldershot, England.
- Murphy, K. (2004). Aggressive tax planning: Differentiating those playing the game from those who don't. *Journal of Economic Psychology*, 25, 307-329
- Organization for Economic Co-operation and Development OECD (2004) Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. [www.oecd.org](http://www.oecd.org)
- Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) (2008). Study into the role of tax intermediaries. Fourth meeting of the OECD forum on tax administration, 10-11 January 2008, South Africa. <http://www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf>

Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) (2013). *Co-operative Compliance: A Framework, from enhanced relationship to co-operative compliance*. OECD Publishing.  
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>

Parker, C., & Lehmann Nielsen, V. (2009). Corporate Compliance Systems: Could They Make Any Difference? *Administration & Society, Volume 41, Number 1*, 3-37.

Parker, C., & Gilad, S. (2011). Internal corporate compliance management systems: structure, culture and agency. In: C. Parker, & V. Lehmann Nielsen (eds.) *Explaining Compliance: Business Responses to Regulation*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing Ltd, p. 170-195.

Power, M. (2007). *Organized Uncertainty, Designing a world of risk management*. New York: Oxford University Press.

Power, M. (2009). The risk management of nothing. *Accounting, Organizations and Society, 34*, 849–855.

Rego, S., & Wilson, R. (2012). Equity risk incentives and corporate tax aggressiveness. *Journal of Accounting Research, 50*, 775-810.

Sandmo, A. (2005), The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View. *National Tax Journal, 58:4*, 643-663

Shamir, R. (2008). The age of responsabilization: on market-embedded morality. *Economy and Society Vol. 37, Iss. 1*, 1-19

Simon, J., Alley, C. (2002), *Tax compliance, self-assessment and tax administration*, Journal of Finance and Management in Public Services 2.2: pp. 27-42

Stiglitz, J. E. (2003), *The Roaring Nineties: A New History of the World's Most Prosperous Decade*. New York: Norton.

Strikwerda, H. (2013). De Nederlandse Corporate Governance Code. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, 87*, editie ½.

Tyler, T. (2007). *Psychology and the Design of Legal Institutions*. Tilburg Law Lectures Series, Montesquieu seminars volume 3. Nijmegen: WLP

WRR (2013). *Toezen op publieke belangen*. Amsterdam University Press, Amsterdam.  
[http://www.wrr.nl/fileadmin/nl/publicaties/PDFRapporten/R89\\_Toezen\\_op\\_publieke\\_belangen.pdf](http://www.wrr.nl/fileadmin/nl/publicaties/PDFRapporten/R89_Toezen_op_publieke_belangen.pdf)

## Bijlagen

### Bijlage A: Representativiteit

#### Achtergrond

Voor het onderzoek Grote ondernemingen is uit de totale onderzoekspopulatie een steekproef van 350 grote organisaties getrokken. Van deze 350 organisaties hebben 271 organisaties geantwoord op de enquête.

Bij survey onderzoek is het van belang om te controleren of de groep die heeft gereageerd (de respondenten) representatief is voor de populatie waaruit de steekproef is getrokken (de onderzoekspopulatie). In deze bijlage wordt de enquête onder de contactpersonen van de grote organisaties gecontroleerd op twee aspecten: selectieve non-respons en representativiteit van de steekproef. Samen geven deze een beeld van de representativiteit van de enquêteresultaten.

Van selectieve non-respons is sprake wanneer de samenstelling van de groep die de enquête wél invult anders is dan van de groep die dat niet doet. Bepaalde ervaringen, meningen, houdingen of eigenschappen zijn dan onder- of oververtegenwoordigd in het onderzoek. Vertekening van uitkomsten kan zich ook voordoen als de groep die uitgenodigd wordt de enquête in te vullen (de steekproef) anders is samengesteld dan de totale groep die we onderzoeken (de steekproefpopulatie).

De controle op selectieve non-respons is alleen uitgevoerd op de enquête voor de contactpersonen van de grote organisaties. De enquête voor de klantcoördinatoren is namelijk voor bijna alle grote organisaties in de steekproef ingevuld (345 van de 350). Hierdoor is de kans op selectieve non-respons verwaarloosbaar klein. De respons op de enquête onder de contactpersonen van de grote organisaties was ook hoog (271 van de 350), maar niet dusdanig dat afgezien kan worden van deze controle.

#### Aanpak

De toets op representativiteit van de responderende grote organisaties vindt plaats door achtergrondkenmerken te vergelijken met twee andere groepen: de grote organisaties in de steekproef die niet hebben gereageerd en de resterende steekproefpopulatie. We kijken naar de volgende achtergrondkenmerken: profit/not-for-profit, sector, omzet 2012, WOLBsom en het aantal fiscale nummers betrokken in inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, loonheffing of omzetbelasting. Deze gegevens komen uit het klantregistratiesysteem van Belastingdienst/Grote ondernemingen. Deze gebruikte gegevens zijn van maart 2014. De tellingen en statistische toetsen zijn uitgevoerd met weging op stratum (grote organisaties zonder een individueel convenant, grote organisaties met een individueel convenant en grote organisaties die in 2013 van het onderdeel Belastingdienst/MKB naar het onderdeel Belastingdienst/Grote ondernemingen zijn overgegaan), zodat de uitkomsten rekening houden met de *oversampling* in de steekproef van grote organisaties met een individueel convenant of met herkomst MKB. Bij not-for-profit en sector gebruiken we de Pearson chi-kwadraat toets; bij de andere achtergrondkenmerken is dat ANOVA.

#### Resultaten

In onderstaande tabel staan de percentages voor de vergeleken drie groepen, met de uitkomst van de statistische toets op verschil van het gemiddelde. De grote organisaties die niet hebben gereageerd lijken qua achtergrondkenmerken sterk op de grote organisaties die wel hebben gereageerd. In omzet,



WOLBsom, verdeling over sectoren en aantal fiscale nummers zijn geen significante verschillen aanwezig. Not-for-profit organisaties blijken oververtegenwoordigd onder de respondenten (22.3% tegenover 12.3% onder niet-responderenden en 16.8% bij het restant van de steekproefpopulatie).

Tabel A.1. Achtergrondkenmerken van grote organisaties in relatie tot (niet) responderende grote organisaties en de steekproefpopulatie

Achtergrondkenmerk	Percentage bij niet responderende grote organisaties n=79	Percentage bij responderende grote organisaties n=271	Percentage restant steekproefpopulatie n=8127	Significantie verschil
<b>Not-for-profit</b>	12.3	22.3	16.8	*
<b>Sector</b>				n.s.
Bank- en verzekeringswezen, zakelijke dienstverlening	16.5	20.8	19.3	
Bouwnijverheid en -installatie	11.4	5.6	8.3	
Delfstoffenwinning	2.5	1.1	0.9	
Detailhandel, horeca	8.9	8.6	7.1	
Groothandel en tussenhandel	15.2	14.1	16.4	
Industrie				
Landbouw en visserij	16.5	14.1	17.8	
Nutsbedrijven	1.3	1.1	1.2	
Overige	1.3	1.1	0.6	
dienstverlening	17.7	27.1	21.4	
Transport-, opslag- en communicatiebedrijven	8.9	6.3	7.1	
<b>Omzet (M€)</b>				n.s.
3 of minder	25.9	25.7	25.6	
3 tot en met 15	17.3	23.0	27.9	
15 tot en met 30	25.9	20.4	18.8	
30 tot en met 75	6.2	8.6	7.5	
75 tot en met 100	1.2	3.3	4.0	
100 tot en met 200	11.1	8.9	7.0	
Meer dan 200	12.3	10.0	9.2	
<b>WOLBsom (M€)</b>				n.s.
2,5 of minder	21.0	19.0	20.2	
2,5 tot en met 4	12.3	18.3	18.3	
4 tot en met 7,5	30.9	23.9	25.2	
7,5 tot en met 15	17.3	16.4	17.2	
Meer dan 15	18.5	22.4	19.2	
<b>Fiscale nummers IH</b>				n.s.
0	41.8	55.0	49.0	
1	7.6	4.5	6.1	
2-4	25.3	19.3	26.8	
5-10	24.1	19.7	14.7	
Meer dan 10	1.3	1.5	3.5	
<b>Fiscale nummers Vpb</b>				n.s.
0	8.5	18.6	12.6	
1	18.3	24.5	18.9	
2-4	34.1	19.7	31.9	
5-10	26.8	22.7	25.0	
Meer dan 10	12.2	14.5	11.6	

Achtergrondkenmerk	Percentage bij niet responderende grote organisaties n=79	Percentage bij responderende grote organisaties n=271	Percentage restant steekproefpopulatie n=8127	Significantie verschil
<b>Fiscale nummers OB</b>				n.s.
0	4.9	2.6	3.6	
1	25.9	29.7	22.1	
2-4	22.2	25.3	31.7	
5-10	28.4	22.3	26.0	
Meer dan 10	18.5	20.1	16.6	
<b>Fiscale nummers LH</b>				n.s.
0	4.9	0.0	1.7	
1	17.3	23.0	20.1	
2-4	35.8	35.3	38.2	
5-10	29.6	29.4	29.3	
Meer dan 10	12.3	12.3	10.6	

\*=p<0,05; \*\*=p<0,01; \*\*\*=p<0,001; n.s.=niet significant

### Conclusie

Op basis van de analyses kan worden geconcludeerd dat de steekproef representatief is voor de populatie. Op 7 van de 8 onderzochte kenmerken zijn er geen verschillen tussen de respondenten en de steekproefpopulatie. Wel blijken not-for-profit bedrijven oververtegenwoordigd onder de respondenten. Hoewel het verschil beperkt is (22.3% van de respondenten tegenover 16.8% in de steekproefpopulatie), is er in de analyses rekening mee gehouden.

## Bijlage B: Gemiddelde score op werkrelatie, transparantie, fiscale beheersing en fiscale strategie bij verschillende categorieën grote organisaties

In Tabel B1 zijn per bedrijfskenmerk de gemiddelde scores (op een schaal van 1 t/m 7) op de factoren opgenomen, zoals naar voren gekomen in enquête onder de grote organisaties.<sup>65</sup>

---

<sup>65</sup> Hiervoor zijn alle antwoorden op de stellingen in de enquête per concept samengenomen tot één overallscore door het (ongewogen) gemiddelde van de antwoorden op de stellingen te berekenen. Vervolgens is bepaald hoe dit gemiddelde per bedrijfskenmerk verschilt. We spreken alleen van verschillen als de kans kleiner is dan 5% dat deze verschillen het gevolg zijn van toeval, rekening houdend met de meetfouten door variatie en het gebruik van een steekproef. Er is op statistische significantie getoetst met behulp van variantie analyse (ANOVA) indien nodig aangevuld met een post-hoc test. Ter toelichting een voorbeeld uit de tabel: *Het gemiddelde van de antwoorden op de stelling over Fiscale Strategie Agressiviteit is op een schaal van 1 t/m 7 voor not-for-profit instellingen 2.44 en 3.02 voor profit instellingen. Als we het bedrijfskenmerk profit/not-for-profit geïsoleerd beschouwen, dus onafhankelijk van andere bedrijfskenmerken zoals aantal personeelsleden, dan hangt dat kenmerk samen met het aspect agressiviteit van de fiscale strategie.*

**Tabel B1: Perceptie grote organisatie contactpersoon (n=269)**

<b>Kenmerk</b>		<b>Werk- relatie</b>	<b>Transparantie</b>	<b>Beheersing: strategie</b>	<b>Beheersing: processen</b>	<b>Beheersing: prestatie- indicatoren</b>	<b>Beheersing: medewerkers</b>	<b>Strategie: agressiviteit</b>	<b>Strategie: belastingont- wijking</b>
Not-for-profit organisatie									
	Ja	5.14	3.91	5.12	3.89	3.47	5.11	2.44 <sup>a</sup>	1.35 <sup>a</sup>
	Nee	5.43	4.26	5.34	3.61	3.61	5.14	3.04 <sup>b</sup>	1.65 <sup>b</sup>
Vestigingen in Nederland									
	1	5.41	4.13	5.28	3.79	3.60	5.24	2.91	1.61 <sup>b,c</sup>
	2	5.33	4.39	5.05	3.64	3.46	4.96	2.58	1.29 <sup>a,b</sup>
	3	5.40	4.59	5.58	3.63	4.17	4.97	3.38	1.89 <sup>c</sup>
	4 of 5	5.36	4.04	5.10	3.67	3.44	5.10	2.69	1.24 <sup>a</sup>
	6 of meer	5.27	4.08	5.42	3.46	3.39	5.10	2.97	1.71 <sup>b,c</sup>
Personeelsleden in loondienst in Nederland									
	Minder dan 100	5.36	4.10	5.36	3.82	3.59	5.28	2.73 <sup>a,b</sup>	1.54
	100-249	5.30	4.19	5.15	3.56	3.60	5.05	3.26 <sup>b</sup>	1.69
	250-499	5.40	4.49	5.30	3.36	3.46	4.87	3.08 <sup>a,b</sup>	1.55
	500 of meer	5.44	4.13	5.36	3.78	3.59	5.18	2.58 <sup>a</sup>	1.51
Omzet									
	minder dan 10 miljoen	5.08 <sup>a</sup>	4.20 <sup>a,b</sup>	5.18	4.03	3.92	5.33	2.18	1.48
	10 - 25 miljoen	5.16 <sup>a</sup>	4.02 <sup>a</sup>	5.27	3.48	3.69	4.98	2.81	1.45
	25 - 50 miljoen	5.21 <sup>a</sup>	3.95 <sup>a</sup>	5.22	3.64	3.54	5.16	3.14	1.61
	50 - 200 miljoen	5.53 <sup>a,b</sup>	4.20 <sup>a,b</sup>	5.37	3.80	3.37	5.06	2.98	1.71
	200 miljoen of meer	6.03 <sup>b</sup>	5.11 <sup>b</sup>	5.42	3.71	3.63	5.47	2.88	1.63

Onderworpen aan governance code in Nederland en/of internationaal									
Ja	5.43	4.31	5.28	3.94 <sup>b</sup>	3.71	5.17	2.89	1.61	
Nee	5.27	4.00	5.30	3.26 <sup>a</sup>	3.37	5.09	2.93	1.53	
Aantal fiscale nummers									
1 t/m 3	5.18	3.95	5.43	4.01	3.70	5.36	2.50	1.25 <sup>a</sup>	
4 t/m 7	5.36	4.07	5.13	3.67	3.57	5.10	2.74	1.63 <sup>a,b</sup>	
8 t/m 15	5.39	4.37	5.11	3.78	3.73	4.89	3.06	1.58 <sup>a,b</sup>	
16 t/m 31	5.50	4.17	5.34	3.35	3.40	5.17	2.99	1.54 <sup>a,b</sup>	
Meer dan 31	5.36	4.38	5.42	3.56	3.49	5.13	3.23	1.90 <sup>b</sup>	

Daar waar er significante verschillen tussen categorieën worden gevonden, worden deze aangegeven door middel van letters (in superscript), waarbij verschillende letters significante verschillen tussen de gemiddeldes aanduiden ( $p < .05$ ). De alfabetische volgorde van de letters duidt de oplopende volgorde van de gemiddeldes aan. Dat wil zeggen, het laagste gemiddelde wordt voorzien van een superscript letter a en de eerstvolgende categorie van de variabele (in termen van de hoogte van het gemiddelde) die significant van dit gemiddelde verschilt, wordt voorzien van een superscript letter b. Als verschillende categorieën dezelfde letter hebben, betekent dit dat de gemiddeldes van deze categorieën niet significant van elkaar verschillen.

Tabel B2 geeft per bedrijfskenmerk de gemiddelde scores (schaal 1 t/m 7) uit de enquête onder klantcoördinatoren op de factoren.

**Tabel B2: Perceptie klantcoördinator Belastingdienst**

Kenmerk	Werk- relatie	Transparantie	Beheersing	Strategie: agressiviteit	Strategie: belastingontwijking
Not-for-profit organisatie (n=345)					
Ja	5.17	3.88 <sup>b</sup>	4.13	2.58 <sup>a</sup>	2.27
Nee	5.13	3.48 <sup>a</sup>	4.12	2.96 <sup>b</sup>	2.60
Aantal vestigingen in Nederland (n=271)					
1	5.24	3.69	4.17	2.68	2.39
2	5.16	3.53	3.93	2.90	2.51
3	4.92	3.43	3.99	3.16	3.15
4 of 5	5.35	4.06	4.53	2.74	2.33
6 of meer	5.47	3.86	4.24	2.99	2.45
Personeelsleden in loondienst in Nederland (n=271)					
Minder dan 100	5.13	3.47 <sup>a</sup>	4.09	2.83	2.50
100-249	5.20	3.67 <sup>a,b</sup>	4.13	2.88	2.53
250-499	5.28	3.65 <sup>a,b</sup>	4.33	2.85	2.56
500 of meer	5.53	4.21 <sup>b</sup>	4.30	2.71	2.33
Omzet (n=271)					
minder dan 10 miljoen	5.29 <sup>a,b</sup>	3.43 <sup>a,b</sup>	4.01 <sup>a,b</sup>	2.91	2.25
10 - 25 miljoen	5.04 <sup>a</sup>	3.38 <sup>a</sup>	4.03 <sup>a</sup>	2.94	2.63
25 - 50 miljoen	5.10 <sup>a</sup>	3.79 <sup>a,b</sup>	4.17 <sup>a,b</sup>	2.77	2.44
50 - 200 miljoen	5.33 <sup>a,b</sup>	3.76 <sup>a,b</sup>	4.20 <sup>a,b</sup>	2.70	2.56
200 miljoen of meer	6.00 <sup>b</sup>	4.46 <sup>b</sup>	4.61 <sup>b</sup>	2.86	2.20

Onderworpen aan governance code in Nederland en/of internationaal (n=271)						
Ja	5.24	3.78	4.19	2.75	2.47	
Nee	5.29	3.62	4.16	2.93	2.50	
Aantal fiscale nummers (n=345)						
1 t/m 3	5.16	3.90	4.14	2.63	2.36	
4 t/m 7	4.93	3.40	4.09	2.94	2.66	
8 t/m 15	5.09	3.42	4.14	2.76	2.65	
16 t/m 31	5.27	3.56	4.23	2.83	2.45	
Meer dan 31	5.23	3.53	4.02	3.21	2.57	

Daar waar er significante verschillen tussen categorieën worden gevonden, worden deze aangegeven door middel van letters (in superscript), waarbij verschillende letters significante verschillen tussen de gemiddeldes aanduiden ( $p < .05$ ). De alfabetische volgorde van de letters duidt de oplopende volgorde van de gemiddeldes aan. Dat wil zeggen, het laagste gemiddelde wordt voorzien van een superscript letter a en de eerstvolgende categorie van de variabele (in termen van de hoogte van het gemiddelde) die significant van dit gemiddelde verschilt, wordt voorzien van een superscript letter b. Als verschillende categorieën dezelfde letter hebben, betekent dit dat de gemiddeldes van deze categorieën niet significant van elkaar verschillen.

## Bijlage C: Samenhang tijdig aangifte doen en tijdig betalen tussen belastingmiddelen

Bekeken is of organisaties die alle aangiften voor het ene middel op tijd indienen dat ook doen voor de andere middelen. Hetzelfde is gedaan voor op tijd betalen. De onderlinge vergelijking tussen de drie belastingmiddelen levert drie tabellen op voor tijdig aangifte doen (Tabel 5.28, 5.29 en 5.30) en drie voor op tijd betalen (Tabel 5.31, 5.32 en 5.33). In de analyse kunnen alleen organisaties meegenomen worden die voor beide onderzochte middelen aangiften hebben ingediend of betalingen hebben gedaan. Hierdoor wijkt het aantal organisaties in de analyse af van het aantal organisaties dat aangifte en/of betalingen doet voor het specifieke belastingmiddel.

Voor het tijdig indienen van alle aangiften bestaat er samenhang tussen alle drie de belastingmiddelen. Organisaties die alle aangiften voor de LH op tijd hebben ingediend, dienen ook vaker alle aangiften voor de OB op tijd in ( $\chi^2(1) = 25,93, p < 0,01$ ). Van de organisaties dient 59% alle LH en OB-aangiften op tijd in, terwijl 13% van de organisaties voor beide belastingmiddelen tenminste één aangifte niet op tijd heeft ingediend.

Tabel C.1 Samenhang aangiften LH en OB

		<i>Omzetbelasting</i>	
		Alle aangiften op tijd	Minstens één aangifte te laat
<i>Loonheffingen</i>	Alle aangiften op tijd	59% (200)	14% (47)
	Minstens één aangifte te laat	14% (48)	13% (42)

Het op tijd indienen van de LH-aangiften hangt ook samen met het tijdig indienen van Vpb-aangiften ( $\chi^2(1) = 13,17, p < 0,01$ ). Organisaties die alle LH-aangiften tijdig indienen doen dat vaker ook voor de Vpb, waarbij iets minder dan de helft van de organisaties voor beide middelen alle aangiften op tijd indient.

Tabel C.2: Samenhang aangiften LH en Vpb

		<i>Vennootschapsbelasting</i>	
		Alle aangiften op tijd	Minstens één aangifte te laat
<i>Loonheffingen</i>	Alle aangiften op tijd	48% (136)	21% (59)
	Minstens één aangifte te laat	15% (41)	16% (46)



Organisaties die alle OB-aangiften op tijd indienen doen dat vaker ook voor de Vpb ( $\text{Chi}^2(1) = 26,10$ ,  $p < 0,01$ ). Voor 19% van de organisaties geldt dat voor beide belastingmiddelen tenminste één aangifte niet op tijd is ingediend.

Tabel C.3: Samenhang aangiften OB en Vpb

		<i>Vennootschapsbelasting</i>	
		Alle aangiften op tijd	Minstens één aangifte te laat
<i>Omzetbelasting</i>	Alle aangiften op tijd	49% (140)	19% (54)
	Minstens één aangifte te laat	13% (36)	19% (53)

Voor tijdig betalen is er ook samenhang tussen alle drie de belastingmiddelen. De helft van de organisaties voldoet voor de LH en de OB tenminste één betaling niet op tijd, terwijl slechts 19% van de organisaties alle betalingen voor beide belastingmiddelen tijdig voldoet ( $\text{Chi}^2(1) = 49,08$ ,  $p < 0,01$ ).

Tabel C.4: Samenhang betalen LH en OB

		<i>Omzetbelasting</i>	
		Alle betalingen op tijd	Minstens één betaling te laat
<i>Loonheffingen</i>	Alle betalingen op tijd	19% (57)	4% (12)
	Minstens één betaling te laat	27% (79)	50% (149)

Voor de LH en de Vpb is de samenhang significant ( $\text{Chi}^2(1) = 7,49$ ,  $p < 0,01$ ), maar minder sterk. In 20% van de gevallen worden alle betalingen voor de LH en Vpb op tijd voldaan en in 21% van de gevallen is er voor beide belastingmiddelen tenminste één betaling niet op tijd voldaan. Van de organisaties voldoet 58% alle betalingen voor de Vpb op tijd en minstens één betaling voor de LH te laat.

Tabel C.5: Samenhang betalen LH en Vpb

		<i>Vennootschapsbelasting</i>	
		Alle betalingen op tijd	Minstens één betaling te laat
<i>Loonheffingen</i>	Alle betalingen op tijd	20% (41)	1% (3)
	Minstens één betaling te laat	58% (122)	21% (43)

Ten slotte hangt het op tijd voldoen van alle betalingen voor de OB samen met het op tijd voldoen van alle betalingen voor de Vpb ( $\text{Chi}^2(1) = 4,72$ ,  $p = 0,03$ ). Een derde van de organisaties voldoet alle betalingen voor de OB en Vpb op tijd en 17% voldoet voor beide middelen minstens één betaling niet op tijd.

Tabel C.6: Samenhang betalen OB en Vpb

		<i>Vennootschapsbelasting</i>	
		Alle betalingen op tijd	Minstens één betaling te laat
<i>Omzetbelasting</i>	Alle betalingen op tijd	33% (64)	6% (11)
	Minstens één betaling te laat	44% (87)	17% (34)

### Tijdig aangifte doen en tijdig betalen per middel

Onderzocht is in hoeverre organisaties die alle aangiften voor een bepaald middel op tijd indienen ook alle betalingen voor het betreffende middel op tijd voldoen. Dit blijkt voor alle drie de middelen het geval.

Organisaties die alle aangiften voor de LH op tijd indienen voldoen ook relatief vaker alle betalingen voor de LH op tijd ( $\text{Chi}^2(1) = 16,94, p < 0,01$ ).

Tabel C.7: Samenhang aangiften LH en betalingen LH

		<i>Betalingen loonheffing</i>	
		Alle betalingen op tijd	Minstens één betaling te laat
<i>Aangiften loonheffingen</i>	Alle aangiften op tijd	23% (79)	51% (178)
	Minstens één aangifte te laat	2% (8)	24% (82)

Organisaties die alle aangiften voor de OB op tijd indienen voldoen relatief vaker ook alle betalingen voor de OB op tijd ( $\text{Chi}^2(1) = 48,25, p < 0,01$ ). Van de organisaties dient 41% alle OB-aangiften op tijd in, terwijl ook alle betalingen op tijd worden voldaan.

Tabel C.8: Samenhang aangiften OB en betalingen OB

		<i>Betalingen omzetbelasting</i>	
		Alle betalingen op tijd	Minstens één betaling te laat
<i>Aangiften omzetbelastingen</i>	Alle aangiften op tijd	41% (122)	29% (87)
	Minstens één aangifte te laat	4% (13)	26% (76)

Organisaties die alle aangiften voor de Vpb op tijd indienen voldoen ook relatief vaker alle betalingen voor de Vpb op tijd ( $\text{Chi}^2(1) = 9,13, p < 0,01$ ). In 51% van de gevallen worden alle aangiften en alle betalingen voor de Vpb op tijd gedaan, terwijl in 13% van de gevallen tenminste één aangifte en één betaling niet op tijd worden ingediend/voldaan.

Tabel C.9 Samenhang aangiften Vpb en betalingen Vpb

		<i>Betalingen vennootschapsbelasting</i>	
		Alle betalingen op tijd	Minstens één betaling te laat
<i>Aangiften</i>	Alle aangiften op tijd	51%	9%
<i>vennootschapsbelasting</i>		(105)	(19)
	Minstens één aangifte te laat	26%	13%
		(54)	(27)