

De werknemerseis bij de schenking van aanmerkelijkbelangaandelen

Een onderzoek naar de noodzaak, doeltreffendheid en doelmatigheid

Masterthesis

Pim Petrus Franciscus Beimans

U1234267

Fiscaal Recht

Juni 2019

Examencommissie Prof. dr. P.H.J. Essers

Mr. dr. M.J. Hoogeveen

Voorwoord

Een onvergetelijke studententijd, dat is het geweest. Geweest, want op het moment van het schrijven van dit voorwoord zit het échte studentenleven er toch al wel een tijdje op. Dat mag ook wel, hoor ik nu in gedachte al een aantal mensen zeggen (he papa). In retroperspectief kan ik ze daar ook niet helemaal ongelijk in geven. Toch kan ik nu al zeggen, dat als ik ooit het geluk mag hebben op late leeftijd terug te mogen kijken op het leven, ik nu al weet dat ik van deze tijd absoluut geen spijt zal hebben en met weemoed terug zal denken aan alle mooie herinneringen.

Voor u ligt het sluitwerk van deze mooie tijd, mijn masterthesis. In dit voorwoord wil ik – zonder ook maar iemand te kort te willen doen – een aantal mensen in het bijzonder bedanken. Mensen die een belangrijke bijdrage hebben geleverd aan mijn (studenten)leven én deze scriptie.

Allereerst mijn grote liefde, Barbara. Voor al jouw steun, gezelligheid en liefde. Ondanks dat we hebben afgesproken niet teveel over ‘ons werk’ te praten, ben je toch ook mijn (fiscale) klankbord. Dan mijn vrienden, aan wie ik zeer veel steun heb mogen ontlenen, in het vertragen van mijn studie. Dank hiervoor jongens! Mijn (groot)ouders, voor hun onvoorwaardelijke steun. En mijn zus, met wie ik toch altijd stiekem in strijd ben geweest over wie er eerder afgestudeerd zou zijn. Ja ik weet het, jij hebt er altijd fulltime naast gewerkt, maar ik lijk nu toch écht te winnen.

Dan een speciaal woord van dank naar de respondenten van mijn onderzoek. Zonder hun bereidheid om deel te willen nemen aan mijn onderzoek en hun input was het niet gelukt. Jullie hartelijke ontvangst op jullie kantoren en interesse in het vakgebied zullen mij bijblijven.

Prof. dr. Essers, voor het zitting nemen in de examencommissie en vanuit die positie de taak om deze uitgebreide scriptie te doorgronden, te beoordelen en mij tijdens de verdediging het vuur aan de schenen te leggen. Dr. Kramer, voor haar onschatbare ondersteuning met betrekking tot de methodologie. En *last but not least*, zoals ze het in Engeland zouden zeggen, mijn scriptiebegeleidster: Mascha Hoogeveen. De inspiratiebron voor dit werk. Het was voor ons beiden af en toe zoeken in de methodologie, maar jouw input en enthousiasme hebben mij zeer veel geholpen bij het schrijven van deze scriptie. Ik heb mogen ervaren hoe ver jij gaat voor jouw studenten. Mascha, hartelijk dank voor de ondersteuning, niet alleen met betrekking tot mijn scriptie, maar ook met het afstuderen in het algemeen.

Samenvatting

In dit onderzoek staat de kwaliteit van de werknemerseis uit artikel 4.17c Wet IB 2001 centraal. Onderzocht is of deze eis voldoet aan de kwaliteitseisen noodzaak, doeltreffendheid en doelmatigheid zoals deze volgen uit de nota *Zicht op wetgeving*. Hiervoor zijn middels een literatuuronderzoek en onderzoek naar de parlementaire behandeling van de werknemerseis de doelstellingen van deze eis blootgelegd. Tevens zijn mogelijke effecten van de werknemerseis in termen van noodzaak, doeltreffendheid en doelmatigheid omschreven en zijn de kritiekpunten uit de literatuur benoemd. Daarnaast is ingegaan op de vereiste dienstbetrekking om te voldoen aan de werknemerseis. Aan de hand van de verzamelde empirische gegevens over het feitelijke gebruik van de werknemerseis en de gevolgen hiervan, wordt vervolgens de juistheid van de uit het literatuuronderzoek gedestilleerde veronderstellingen bepaald. De beoogde werking van de wet (doelstellingen) wordt geconfronteerd met de in de praktijk waargenomen ervaringen. Het onderzoek is afgesloten met een conclusie en aanbevelingen voor vervolgonderzoek.

Inhoudsopgave

1	INLEIDING	1
1.1	Aanleiding voor het onderzoek	1
1.1.1	Een ex-ante-onderzoek naar de noodzaak, de effectiviteit en de doelmatigheid ontbreekt	2
1.1.2	Gegevens voor de ex-postevaluatie van wetgeving ontbreken	3
1.1.3	Opbouw van het hoofdstuk	6
1.2	Relevantie van het onderzoek	6
1.2.1	Inleiding	6
1.2.2	Verbeteren van de kwaliteit van de bedrijfsopvolgingswetgeving	6
1.2.3	Het belang van juridisch empirisch onderzoek	9
1.2.4	Bedrijfsopvolging bij familiebedrijven	10
1.3	Probleemstelling	11
1.4	Methode van onderzoek	11
1.4.1	Inleiding	11
1.4.2	Literatuuronderzoek en onderzoek naar de parlementaire behandeling	12
1.4.3	Empirisch onderzoek	13
1.5	Beperkingen van het onderzoek	16
1.6	Opbouw van het onderzoek	17
2	TOETSINGSKADER	18
2.1	Inleiding	18
2.2	De nota Zicht op wetgeving	18
2.3	De kwaliteitseisen uit de nota Zicht op wetgeving als gangbaar toetsingskader	19
2.4	Uitwerking van het toetsingskader	20
2.4.1	Beleidsmatige evaluatie	20
2.4.2	De noodzaak	20
2.4.3	Doeltreffendheid en doelmatigheid	21
3	DE WERKNEMERSEIS	23
3.1	Inleiding	23
3.2	Achtergrond van de werknemerseis	23
3.3	Dienstbetrekking	27
3.4	Privaatrechtelijke dienstbetrekking	28
3.4.1	De kwalificatie van de arbeidsovereenkomst in het fiscaal recht	29
3.4.2	Arbeid	33
3.4.3	Loon	34
3.4.4	Gezag	35
3.4.5	Het realiteitsgehalte van de dienstbetrekking	36
3.5	Fictieve dienstbetrekkingen	38
3.6	De entiteit waarbij de dienstbetrekking dient te worden uitgevoerd	39
3.6.1	Werkmaatschappij	40
3.6.2	Houdstervennootschap verkrijger	41
3.6.3	Samenwerkingsverband	43
3.7	36-Maandsperiode	45
3.8	Tussenconclusie	47
4	RESULTATEN KWALITATIEF ONDERZOEK	49
4.1	Inleiding	49
4.2	Resultaten	49
4.2.1	Noodzaak	49
4.2.2	Doeltreffendheid	51
4.2.3	Doelmatigheid	52

5	CONCLUSIE	53
6	AANBEVELINGEN VOOR VERVOLGONDERZOEK	57
7	LITERATUURLIJST	58
7.1	Artikelen	58
7.2	Bijdragen in boeken	61
7.3	Boeken	62
7.4	Frequent geactualiseerde uitgaven	65
7.5	Preadviezen.....	65
7.6	Rapporten	65
7.7	Overig	67
	BIJLAGEN	
	Bijlage I: Topiclijst.....	
	Bijlage II: Datadisplay	

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	advocaat-generaal
Ar	Aanwijzingen voor de regelgeving
ArA	Arbeidsrechtelijke Annotaties
BW	Burgerlijk Wetboek
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
CRvB	Centrale Raad van Beroep
dga	directeur-groootaandeelhouder
ELS	Empirical Legal Studies
FED	Fiscaal Tijdschrift FED
HEO	Handreiking Evaluatieonderzoek
KWEP	Kwartaalbericht Estate Planning
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
NDFR	Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht
NJB	Nederlands Juristenblad
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
RPE	Regeling periodiek evaluatieonderzoek
SEO	SEO Economisch Onderzoek
SW 1956	Successiewet 1956
TFO	Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht
Uitv.reg. IB 2001	Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001
WAO	Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet op de loonbelasting 1964
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
Wfsv	Wet financiering sociale verzekeringen
WIA	Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen
WOB	Wet openbaarheid van bestuur
WPNR	Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie
WW	Werkloosheidswet
ZW	Ziektewet

1 Inleiding

1.1 Aanleiding voor het onderzoek

In art. 4.17c van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) is een doorschuifregeling opgenomen die van toepassing kan zijn bij de overdracht middels schenking van aanmerkelijkbelangaandelen in een vennootschap die een onderneming drijft. Deze regeling moet voorkomen dat de belastingheffing bij een bedrijfsopvolging de continuïteit van de onderneming bedreigt.¹ Voor de toepassing van de regeling is het vereist dat de verkrijger van de aanmerkelijkbelangaandelen reeds de 36 maanden die onmiddellijk voorafgaan aan het tijdstip van de vervreemding, in dienstbetrekking is van de vennootschap waarop de aandelen of winstbewijzen betrekking hebben; de zogenoemde werknemerseis.² Dit onderzoek staat in het teken van de kwaliteit van dit vereiste.

Met de werknemerseis beoogt de wetgever te bereiken dat (1) de overnemer al nauw bij het reilen en zeilen van de onderneming is betrokken op een wijze die een ‘natuurlijke’ voorloper is van de eigenlijke bedrijfsopvolging bij de onderneming, (2) de kennisoverdracht door de overdrager wordt gestimuleerd en (3) voldoende duurzaamheid bestaat in de relatie tussen de overdrager en overnemer.³ Het lijkt er dus op dat de wetgever met deze eis de verbetering van de kwaliteit van de bedrijfsopvolging op het oog heeft.⁴ De werknemerseis heeft daarmee een instrumentele en beleidsmatige inslag. Hij wordt namelijk gebruikt om sociaaleconomische beleidsdoelstellingen te realiseren.

In de literatuur wordt afgevraagd of de werknemerseis wel leidt tot de verbetering van de kwaliteit van de bedrijfsopvolging.⁵ Het antwoord op deze vraag wordt overwegend ontkennend beantwoord.⁶ Er wordt zelfs voorgesteld om de werknemerseis te laten vervallen.⁷

Deze kritiek wordt versterkt door twee signaleringen die zijn gedaan in de literatuur en parlementaire behandeling over de bedrijfsopvolgingswetgeving:

¹ *Kamerstukken II* 2009/10, 32 129, 3, p. 3.

² In de literatuur en parlementaire stukken wordt deze eis ook wel de dienstbetrekking(s)eis of 36-maandeneis genoemd. Zie bijv. Rijkers, in: *Cursus Belastingrecht* IB.4.8.1.E.b. Hoogeveen & Lindenhof, *MBB* 2017/10-03 en het laatstelijk besluit van de staatssecretaris van Financiën van 9 maart 2018, 2018-27139, *Stcrt.* 2018, 15751.

³ *Kamerstukken II* 2009/10, 32 129, 3, p. 46.

⁴ Aldus ook De Beer & Hoogeveen, *TFO* 2018/160.5, par. 3.4.

⁵ Een uitgebreide uiteenzetting van de opvattingen in de literatuur is opgenomen in § 3.2 van dit onderzoek.

⁶ Zie o.a. De Beer, *WFR* 2010/1242, par. 5.1.3 en par. 10, Heithuis, o.a. *TFO* 2010/93, par. 3.1.2, Heus & Rozendal, *Forfaitair* 2013/234-06, par. 2.1, Hoogeveen 2011, par. 15.3 en Raaijmakers, *PE-tijdschrift voor bedrijfsopvolging* 2014/2, par. 5. Zie uitgebreider § 3.2.

⁷ Redactie Vakstudie Nieuws in haar aantekening bij *Kamerstukken II* 2009/10, 32 129, C, V-N 2009/66.3 en Heithuis, o.a. *TFO* 2010/93, par. 3.1.2.

1. de wetgever heeft geen ex-ante-onderzoek gedaan naar de noodzaak, de effectiviteit en de doelmatigheid van de bedrijfsopvolgingswetgeving;⁸
2. de relevante gegevens voor een ex-postonderzoek naar de noodzaak, de effectiviteit en de doelmatigheid van de bedrijfsopvolgingswetgeving ontbreken.⁹

Deze twee signaleringen over de bedrijfsopvolgingswetgeving – die daarmee ook gelden voor de werknemerseis – vormen de aanleiding voor dit onderzoek. Hierna wordt op deze twee signaleringen ingegaan.

1.1.1 Een ex-ante-onderzoek naar de noodzaak, de effectiviteit en de doelmatigheid ontbreekt

De eerste signalering is dat de werknemerseis is ingevoerd zonder dat er een ex-ante-onderzoek heeft plaatsgevonden naar de noodzaak, de effectiviteit (doeltreffendheid) en de doelmatigheid. Uit het feit dat de werknemerseis is opgenomen in de fiscale regelgeving kan worden afgeleid dat de wetgever van mening is dat er sprake is van een probleem, dat niet kan worden opgelost door de markt zelf, dat hij moet interveniëren middels wetgeving in plaats van begeleiden, dat de maatregel die hij daarvoor heeft getroffen een effectieve en proportioneel doelmatige maatregel is en dat de maatregelen uitvoerbaar en handhaafbaar zijn.¹⁰ Hoogeveen merkt echter op dat er nog geen onderzoek heeft plaatsgevonden op basis waarvan de wetgever tot dit standpunt heeft kunnen komen.¹¹

Door ex-ante-evaluatie kan een oordeel worden gegeven over de kwaliteit van voorgenomen fiscale regelgeving.¹² Het zorgt er namelijk voor dat de informatie met betrekking tot het te voeren beleid in de voorbereidende fase wordt verzameld teneinde te komen tot een afgewogen beslissing of het beleid moet worden gevoerd en op welke wijze dat het beste kan plaatsvinden.¹³ Hoogeveen stelt derhalve – naar mijn mening terecht – dat de wetgever alsnog een ex-ante-onderzoek zou moeten uitvoeren.¹⁴

⁸ Hoogeveen concludeert in haar onderzoek dat voor de bedrijfsopvolgingswetgeving – waarvan de werknemerseis onderdeel uitmaakt – geen ex-ante-onderzoek heeft plaatsgevonden. Hoogeveen 2011, o.a. par. 1.7.4.

⁹ Brief van de minister van Financiën van 22 juli 2010, kenmerk AFP/2010/0319 U. *Kamerstukken II* 2009/10, 32 123 IXB, 17 en Eindrapport *Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht*, SEO economisch onderzoek, september 2014, bijlage bij *Kamerstukken I* 2015/16, 34302, R (hierna: Eindrapport SEO september 2014). Het betreft hier vaststellingen over de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in het algemeen, waarvan de werknemerseis onderdeel uitmaakt.

¹⁰ Deze veronderstelling komt voort uit het feit dat deze overwegingen door de wetgever moeten worden gevolgd voor het vaststellen van de noodzaak voor het invoeren van regelgeving, zie uitgebreid § 2.4.2.

¹¹ Hoogeveen merkt op dat voor de bedrijfsopvolgingswetgeving in het algemeen nog geen dergelijk onderzoek heeft plaatsgevonden, de werknemerseis is onderdeel van deze wetgeving. Hoogeveen 2011, par. 1.7.4.

¹² Vording & Gribnau 2009, par. IV en Gribnau, Lubbers & Vording, *WFR* 2009/675, par. 3.2.

¹³ Algemene Rekenkamer 2005, p. 62. Een evaluatie ex ante wordt in de *Regeling periodiek evaluatieonderzoek* (hierna: RPE) 2006 gedefinieerd als een systematische analyse van de te verwachten maatschappelijke effecten van beleidsalternatieven in relatie tot de maatschappelijke kosten (art. 2, onderdeel a, RPE 2006). In min of meer gelijke bewoordingen *Handreiking Evaluatieonderzoek* (hierna: HEO) ex ante 2003, p. 35.

¹⁴ Hoogeveen 2011, par. 1.7.4.

Het ontbreken van een ex-ante-onderzoek heeft volgens Hoogeveen tevens tot gevolg dat geen effectenonderzoek ex post kan plaatsvinden.¹⁵ Dit is mijns inziens juist. Het gevoerde beleid is onvoldoende onderbouwd, waardoor achteraf onmogelijk kan worden getoetst of het meest doelmatige en doeltreffende middel is ingezet, of dat overheidsinterventie middels wetgeving zelfs noodzakelijk is. Met Hoogeveen ben ik het ook eens dat met deze conclusies niet kan worden volstaan.¹⁶ In dit onderzoek wordt derhalve ingegaan op de noodzaak, de effectiviteit en de doelmatigheid van de werknemerseis. Hierdoor is het alsnog mogelijk om een oordeel over de kwaliteit van de werknemerseis te geven.

1.1.2 Gegevens voor de ex-postevaluatie van wetgeving ontbreken

Het tweede probleem is dat de relevante gegevens voor een ex-postonderzoek naar de noodzaak, de effectiviteit en de doelmatigheid van de werknemerseis ontbreken. Door ex-postevaluatie kan een oordeel worden gegeven over de kwaliteit van bestaande fiscale regelgeving.¹⁷ Belastinguitgaven dienen derhalve overeenkomstig het Toetsingskader Belastinguitgaven onder de verplichting van een periodieke evaluatie (ex post).¹⁸

De meeste ministeries besteden de periodieke evaluatie van "hun" wetten uit aan externe onderzoekers.¹⁹ De ex post evaluaties hebben hierbij vaak een beleidsmatige insteek. De evaluatie is dan gericht op de vraag in hoeverre de wet daadwerkelijk bijdraagt aan het realiseren van achterliggende beleidsdoelstellingen.²⁰ In een brief van 22 juli 2010 heeft toenmalig minister van Financiën De Jager de Tweede Kamer laten weten dat op dat moment op korte termijn geen evaluatieonderzoek zal plaatsvinden naar de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten.²¹ Een van de redenen was dat de cijfers om de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten te evalueren op hun doelbereik, doeltreffendheid (effectiviteit) en doelmatigheid (efficiëntie) bij de Belastingdienst op dat moment niet voorhanden zijn. Uit de brief blijkt verder dat het Kabinet het voornemen heeft om pas enkele jaren na de bovengenoemde brief een evaluatie naar de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten te laten uitvoeren. In de tussenliggende periode zal worden onderzocht in welke vorm dat onderzoek moet plaatsvinden.

De bedrijfsopvolgingsregelingen zijn uiteindelijk in opdracht van het ministerie van Economische Zaken door SEO Economisch Onderzoek (hierna: SEO) geëvalueerd. De uitkomsten van dit onderzoek zijn in

¹⁵ Hoogeveen 2011, par. 1.7.4.

¹⁶ Hoogeveen 2011, par. 1.7.4.

¹⁷ Gribnau, Lubbers & Vording, *WFR* 2009/675, par. 3.2.

¹⁸ Ministerie van Financiën, *Rijksbegrotingsvoorschriften 2017*, Bijlage B, 1 februari 2017, p. 367-369. Zie voor de eisen aan het evaluatieonderzoek Ministerie van Financiën, *RPE*. Zie ook *Kamerstukken II* 2009/10, 31 935, 6.

¹⁹ Klein Haarhuis & Niemeijer 2008, p. 59.

²⁰ Gribnau, Lubbers & Vording, *WFR* 2009/675, par. 3.2.

²¹ Brief van de minister van Financiën van 22 juli 2010, kenmerk AFP/2010/0319 U. *Kamerstukken II* 2009/10, 32 123 IXB, 17.

september 2014 gepubliceerd in het eindrapport *Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht*.²² Het doel van deze evaluatie was om inzicht te krijgen in de beleidsrelevantie (de noodzaak), de doeltreffendheid (de effectiviteit) en doelmatigheid (efficiency) van de fiscale regelingen in verband met bedrijfsbeëindiging en bedrijfsopvolging in de periode 2008-2012.²³ Schijnbaar is er ten opzichte van 2010 weinig veranderd. De onderzoekers merken namelijk in het onderzoek expliciet op dat ze te weinig data tot hun beschikking hebben om een zuivere analyse te maken van de doeltreffendheid en doelmatigheid van de fiscale regelingen.²⁴ Dit gebrek aan data wordt bevestigd in eerdere onderzoeken naar de effecten van bedrijfsopvolging.²⁵ In het rapport wordt derhalve aanbevolen om gedurende een periode van een aantal jaren adequate data te registreren opdat de fiscale regelingen nadien aan een definitieve evaluatie kunnen worden onderworpen op basis van voorkeursmethoden.²⁶ Om dit te bereiken wordt aanbevolen om op korte termijn vooronderzoek te doen naar welke data beschikbaar kunnen worden gesteld door, of in samenwerking met, de betrokken overheidsinstanties, de Kamer van Koophandel en de vertegenwoordigende organisaties van het bedrijfsleven.²⁷ Om in de toekomst (vervolg)onderzoek mogelijk te maken, neemt het Kabinet de aanbeveling van SEO over om een vooronderzoek te starten. Dit dient te resulteren in een concreet plan dat voorziet in de verzameling en verwerking van de data voor een analyse van de doelmatigheid en doeltreffendheid van met name de doorschuifregelingen en de bedrijfsopvolgingsregeling in de schenk- en erfbelasting.²⁸ Terecht dat het kabinet deze aanbeveling overneemt, tegelijkertijd curieus dat deze aanbeveling daarvoor nodig is.²⁹

Het gebrek aan relevante gegevens voor een onderzoek naar bedrijfsoverdrachten is een niet voor Nederland op zichzelf staand probleem. Uit het *Eindverslag van de deskundigengroep van de EU inzake de overdracht van kleine en middelgrote bedrijven* uit 2002 blijkt namelijk dat er een gebrek aan vergelijkbare gegevens over bedrijfsoverdrachten op Europees niveau bestaat.³⁰ Als mogelijke oplossing stelt de deskundigengroep voor dat in de toekomst de handelsregisters in de lidstaten jaarlijks gegevens over bedrijfsoverdrachten moeten verstrekken om een gedetailleerde analyse per regio en bedrijfstak mogelijk te maken. Ook moeten de handelsregisters informatie over de kenmerken van de uitgevoerde

²² Eindrapport SEO september 2014, bijlage bij *Kamerstukken I* 2015/16, 34302, R.

²³ Eindrapport SEO september 2014, bijlage bij *Kamerstukken I* 2015/16, 34302, R, p. 2.

²⁴ Eindrapport SEO september 2014, bijlage bij *Kamerstukken I* 2015/16, 34302, R, o.a. p. I en V.

²⁵ Burgerhart, Hoogeveen & Egger 2009, par. 1.1 en Van Teeffelen 2012, par. 1.1.

²⁶ Eindrapport SEO september 2014, bijlage bij *Kamerstukken I* 2015/16, 34302, R, o.a. p. V. De voornaamste voorkeursmethode heeft de vorm van een 'natuurlijk experiment', waarbij econometrisch geschat wordt of de invoering of (significante) wijziging van de fiscale regelingen het aantal bedrijfsoverdrachten beïnvloedt.

²⁷ Eindrapport SEO september 2014, bijlage bij *Kamerstukken I* 2015/16, 34302, R, o.a. p. V-VI.

²⁸ Brief van Ministerie van Economische Zaken van 4 december 2014, DGBI-O/14193954, p. 4.

²⁹ Aldus ook Redactie NTFR, *NTFR* 2016/1439.

³⁰ Eindverslag deskundigen-groep EU (BEST-rapportage) mei 2002, p. 13.

overdrachten verstrekken. In de tussentijd moeten beleidsmakers inzetten op onderzoek op dit terrein om diepgaande informatie te verkrijgen over het aantal geplande en uitgevoerde overdrachten, de kenmerken van overdrachten en de daarmee samenhangende problemen.³¹ Dat hieraan in Nederland nog nauwelijks gehoor is gegeven, mag nu wel duidelijk zijn.

Het is daarom niet opvallend dat de Algemene Rekenkamer in haar in 2017 verschenen rapport *Zicht op belastingverlichtende maatregelen* tot de conclusie komt dat nog steeds onvoldoende inzicht bestaat in bijvoorbeeld de uitvoeringskosten en de effectiviteit van bepaalde regelingen.³² In de Miljoenennota 2019 is voorts opgenomen dat de evaluatie van fiscale regelingen gericht op de bedrijfsopvolging plaatsvindt in 2021, zodra er voldoende data beschikbaar zijn om onderzoek te doen.³³ Er is op dit moment echter onvoldoende data beschikbaar voor een ex-postevaluatie van de bedrijfsopvolgingswetgeving in het algemeen en derhalve ook niet voor een ex-postevaluatie van de werknemerseis.

De relevante data voor een dergelijke evaluatie dienen verzameld te worden via een empirische methode. Dit kan middels een kwantitatieve methode, kwalitatieve methode of een combinatie van deze methoden gebeuren. In dit onderzoek wordt een kwalitatieve methode gebruikt. Door het afnemen van diepte-interviews worden de relevante data verzameld. Aan deze methode liggen pragmatische overwegingen ten grondslag. Al in het begin van het onderzoek bleek namelijk dat het opzetten van een kwantitatief onderzoek, in bijvoorbeeld de vorm van een enquête, niet de gewenste response zou opleveren. Daarnaast waren er respondenten bereid om deel te nemen aan het onderzoek in de vorm van diepte-interviews. Op basis van deze redenen is gekozen om het onderzoek op deze wijze vorm te geven. De methode van onderzoek wordt toegelicht in § 1.4.

Door in dit onderzoek data te verzamelen via een kwalitatieve methode wordt bijgedragen aan de beschikbare data waarop een ex-postevaluatie van de werknemerseis kan worden gebaseerd. Dit onderzoek richt zich specifiek op de noodzaak, de doeltreffendheid en de doelmatigheid van de werknemerseis. Hierdoor kan er – mede op basis van de verzamelde data – een indicatief oordeel over de kwaliteit van de werknemerseis worden gegeven.

³¹ Eindverslag deskundigen-groep EU (BEST-rapportage) mei 2002, p. 13.

³² Algemene Rekenkamer, *Rapport Zicht op belastingverlichtende regelingen 2017*, Kamerstukken II 2016/17, 32 140, 30, bijlage.

³³ Miljoenennota 2019, Bijlage 9, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, 2, p. 101 e.v. In gelijke zin Miljoenennota 2018, Bijlage 6, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, 2, p. 54 e.v.

1.1.3 Opbouw van het hoofdstuk

Dit hoofdstuk is als volgt opgebouwd. In § 1.2 wordt nader ingegaan op de relevantie van het onderzoek. In § 1.3 is de probleemstelling geformuleerd en in § 1.4 wordt aangegeven op welke wijze het onderzoek is verricht. In § 1.5 worden de beperkingen van dit onderzoek benoemd. Ten slotte is in § 1.6 de opbouw van het onderzoek opgenomen.

1.2 Relevantie van het onderzoek

1.2.1 Inleiding

Het onderzoek is allereerst van belang in het kader van het verbeteren van de kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving (§ 1.2.2). Daarnaast wordt juridisch-empirisch onderzoek zowel wetenschappelijk als maatschappelijk relevant geacht (§ 1.2.3). Ten slotte wordt er in de praktijk gebruik gemaakt van de doorschuifregeling bij schenking waarbij de werknemerseis geldt en is de verwachting dat het gebruik toeneemt (§ 1.2.4).

1.2.2 Verbeteren van de kwaliteit van de bedrijfsopvolgingswetgeving

1.2.2.1 *Het belang van kwalitatief goede wetgeving*

Voordat wordt ingegaan op de wijze waarop het onderzoek bijdraagt aan het verbeteren van de kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving, is het allereerst belangrijk om in te gaan op het belang van kwalitatief goede wetgeving. Het belang van kwalitatief goede wetgeving wordt alleen duidelijk als er inzicht bestaat in de samenhang tussen de staat, interne soevereiniteit en legitimiteit. Derhalve wordt hier kort ingegaan op deze samenhang.³⁴

De staat is een organisatie die gezag uitoefent over een gemeenschap van mensen op een bepaald grondgebied. De staat onderscheidt zich van andere organisaties door de aard van het gezag en de wijze waarop het uitgeoefend wordt. Dit gezag is in beginsel het hoogste, het soevereine gezag op dat grondgebied.³⁵ Soevereiniteit is dus het belangrijkste middel van een staat. Fiscale regelgeving is een vorm van soevereiniteitsuitoefening binnen de staat, net als wetgeving in het algemeen. Burgers kunnen deze

³⁴ Dit gedeelte is ontleend aan (een gedeelte van) de rede uitgesproken door Gribnau bij zijn aanvaarding van het ambt als bijzonder hoogleraar aan de Universiteit van Leiden, zie Gribnau 2009. Voor een uitgebreide behandeling van de samenhang tussen deze begrippen zij verwezen naar deze rede. Ook Gribnau, Lubbers & Vording gaan in op de relatie tussen "soevereiniteit" en "legitieme belastingheffing", zij koppelen daaraan nog het begrip "terugkoppeling", waarbij zij refereren aan de rede van Gribnau. Gribnau, Lubbers & Vording, *WFR* 2009/675.

³⁵ Gribnau 2009, p. 7.

machtsuitoefening gezag toekennen; zij beschouwen dan het handelen van de staat als legitiem. Interne soevereiniteit is dus afhankelijk van het gezag van de staat over de maatschappij.³⁶

De machtsuitoefening door de soevereine staat, bijvoorbeeld in de vorm van belastingheffing, kan ook worden gezien als een inbreuk op de soevereiniteit van de burgers. Hierbij wordt de samenleving gezien als een geheel van soevereine subjecten: autonome individuen met – juridische en politieke – vrijheid van handelen in een samenleving. Deze individuele autonomie wordt beperkt door belastingheffing.³⁷ Deze beperking kan of de vorm hebben van blote machtsuitoefening of van gezaghebbend handelen. In het laatste geval handelt de soevereine staat met respect voor de individuele autonomie en soevereiniteit van de burgers. Door respect te tonen voor de soevereine burgers kan een soevereine staat legitimiteit verwerven. De soevereiniteit van de staat en die van de burger staan dus niet los van elkaar, maar zijn aan elkaar gerelateerd.³⁸

Om als gezaghebbend te worden aanvaard, moet fiscale regelgeving aan bepaalde kwaliteitsnormen voldoen. Kwaliteit van fiscale regelgeving, en de uitvoering daarvan, draagt dus bij aan het gezag van de staat. Dan wordt de staat pas echt (intern) soeverein. Door kwaliteit wint belastingheffing aan legitimiteit; macht wordt tot gezag.³⁹ En vice versa.

De wetgever erkent ook zelf het belang van kwalitatief goede wetgeving. Sinds het begin van de jaren tachtig van de vorige eeuw maakt de zorg voor de kwaliteit van de wetgeving expliciet deel uit van het regeringsbeleid.⁴⁰ In de nota *Zicht op wetgeving* uit 1991 wordt geconcludeerd dat goede kwaliteit van wetgeving noodzakelijk is voor de geloofwaardigheid van de wetgever en daarmee voor het functioneren van de overheid in het algemeen.⁴¹

Kwalitatief goede (fiscale) wetgeving is dus in het belang van – of beter gezegd noodzakelijk voor – zijn eigen legitimiteit, de soevereiniteit van de staat en daarmee het functioneren van de staat. In de volgende paragraaf wordt ingegaan op het belang van de evaluatie van wetgeving.

³⁶ Gribnau, Lubbers & Vording, *WFR* 2009/675, par. 3.1.

³⁷ Zij het dat de burger niet zou kunnen overleven zonder de bescherming van de staat, tenminste nauwelijks zou kunnen genieten van enige beschaving, zodat de staat anderzijds juist individuele autonomie en soevereiniteit mogelijk maakt.

³⁸ Gribnau, Lubbers & Vording, *WFR* 2009/675, par. 3.1.

³⁹ Gribnau 2009 en Gribnau, Lubbers & Vording, *WFR* 2009/675, par. 3.1.

⁴⁰ Aanwijzingen inzake terughoudendheid met regelgeving, *Stcrt.* 1984, 232. Deze aanwijzingen kwamen als een reactie op het eindbericht van de Commissie-Geelhoed inzake de vermindering en vereenvoudiging van regelgeving. Eindbericht Commissie-Geelhoed, *Deregulering van Overheidsregelingen, Kamerstukken II* 1983/84, 17 931, 9. Met de nota *Zicht op wetgeving* 1991 en de Aanwijzingen voor de regelgeving 1992 is de doelstelling niet meer zozeer gericht op het terugdringen van de regelgeving, maar op het verbeteren van de effectiviteit en de bestuurlijke en rechtsstatelijke kwaliteit ervan. Stoop 2005, p. 169. Voor een verdere beschrijving zie hoofdstuk 9 van Veerman (m.m.v. De Kok & Clement) 2012.

⁴¹ Nota *Zicht op wetgeving* 1991, *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, 1 en 2, p. 7-8.

1.2.2.2 *Het belang van de evaluatie van wetgeving*

Wetgeving kan tegenwoordig niet meer zonder kwaliteitsbewaking.⁴² Door evaluatie kan zowel ex ante⁴³ als ex post een oordeel worden gegeven over de kwaliteit van voorgenomen respectievelijk bestaande fiscale regelgeving.⁴⁴ Evaluatie van beleid en wetgeving past ook bij een instrumentele visie op beleid en wetgeving. Voor belastingheffing betekent deze visie dat de Nederlandse belastingheffing niet alleen wordt ingezet ter bekostiging van de overheidsuitgaven, maar ook als instrument voor het bereiken van niet-fiscale doelstellingen op het gebied van bijvoorbeeld werkgelegenheid, volksgezondheid, milieu, energie en vervoer. Daarbij beoogt de inzet van belastingen als beleidsinstrument het gedrag van burgers en bedrijven te beïnvloeden.⁴⁵ Het gebruik van fiscale instrumenten is in de afgelopen decennia in Nederland sterk toegenomen.⁴⁶ Het is zelfs een integraal onderdeel geworden van het Nederlandse overheidsbeleid.⁴⁷ Indien met een wet een maatschappelijk doel wordt beoogd ligt het voor de hand om vooraf (ex ante) te onderzoeken hoe het doel het beste kan worden verwezenlijkt en na enige tijd (ex post) te kijken of de wet ook haar doel heeft bereikt. Zo nodig kan de wet worden aangepast of zelfs geschrapt.⁴⁸ Dat komt de kwaliteit en legitimiteit van de wetgeving ten goede.

De wetgever erkent ook zelf het belang van kwaliteitsbewaking. Evaluatie ex post is in de nota *Zicht op wetgeving* dan ook opgenomen als een belangrijk onderdeel van het wetgevingsproces.⁴⁹ Een groot deel van de wetsevaluaties is tegenwoordig wettelijk verplicht.⁵⁰ Dit betekent dat in de betreffende wet een evaluatiebepaling is opgenomen, die aangeeft wanneer deze moet zijn geëvalueerd (meestal vier tot vijf jaar).⁵¹

De evaluatie van wetgeving maakt het dus mogelijk om een kwaliteitsoordeel te geven en op basis daarvan de wet aan te passen of zelfs te schrappen.⁵² Dit komt de kwaliteit en daarmee de legitimiteit van de wetgeving ten goede, welke – zoals in § 1.2.2.1 is geconcludeerd – noodzakelijk is voor de soevereiniteit van de staat en daarmee zijn functioneren. De wetgever erkent ook zelf het belang van evaluatie. In dit onderzoek vindt een evaluatie van de werknemerseis plaats.⁵³

⁴² Van Ommeren, *RegelMaat* 2018-4, p. 173.

⁴³ Vording & Gribnau 2009, par. IV.

⁴⁴ Gribnau, Lubbers & Vording, *WFR* 2009/675, par. 3.2.

⁴⁵ *Rapport Belastingen als beleidsinstrument 1999, Kamerstukken II 1998/99*, 26 452, 2, p. 10.

⁴⁶ *Kamerstukken II 1997/98*, 25 810, 2, p. 34.

⁴⁷ *Kamerstukken II 1997/98*, 25 810, 2, p. 34-35.

⁴⁸ Veerman (m.m.v. De Kok & Clement) 2012, p. 255.

⁴⁹ *Nota Zicht op wetgeving 1991, Kamerstukken II 1990/91*, 22 008, 1 en 2, p. 9.

⁵⁰ Veerman (m.m.v. De Kok & Clement) 2012, p. 260.

⁵¹ Klein Haarhus & Niemeijer 2008, p. 58.

⁵² Op de vraag of de kwaliteit van een wet wel kan worden vastgesteld, wordt uitgebreid ingegaan in § 3.5.

⁵³ De methode van onderzoek wordt uitgebreid besproken in § 1.4.

1.2.3 Het belang van juridisch empirisch onderzoek

In de Nederlandse rechtswetenschap wordt de afgelopen decennia gepleit voor meer empirisch-wetenschappelijke kennis, feiten en methoden in het recht.⁵⁴ Empirisch-juridisch onderzoek wordt in de internationale literatuur ook wel aangeduid als 'Empirical Legal Studies' (hierna: ELS).⁵⁵ ELS is het onderdeel van rechtswetenschappelijk onderzoek waarin empirisch onderzoek wordt gedaan naar de rechtspraktijk en de effecten van het recht.⁵⁶ Er bestaan verschillende benamingen voor en definities van ELS.⁵⁷ Over het algemeen houdt ELS in dat er een empirisch-wetenschappelijke methode wordt toegepast. Dat kan zowel een kwalitatieve als een kwantitatieve methode zijn, zolang de informatieverzameling en analyse maar systematisch van aard zijn.⁵⁸

ELS wordt maatschappelijk en wetenschappelijk van belang geacht. Het wetenschappelijk belang zit in het feit dat juridisch onderzoekers zich van nature over normatieve, niet-empirische vragen buigen, waarbij zij zich richten op de meest wenselijke vormgeving en uitleg van rechtsregels.⁵⁹ Zij gaan daarbij vaak uit van aannames ten aanzien van het functioneren van het recht, de rechtssubjecten en het effect van regelgeving. Deze aannames worden vaak niet op hun juistheid onderzocht. Hierdoor blijft onduidelijk of het recht doet wat het beoogt te doen, of het bereikt wat het verwacht te bereiken en wat mogelijke neveneffecten zijn.⁶⁰ Kortom, of de wet daadwerkelijk effectief is. Door deze lacune is er een behoefte aan gedegen onderzoek naar de feiten.⁶¹

ELS wordt daarnaast steeds meer gezien als onmisbaar voor de rechtspraktijk om deze te voorzien van de benodigde feiten en kennis over effectiviteit van rechtsregels en procedures. Zo kan ELS kennis verschaffen over welke regels een betere toepassing creëren, welke regels beter te handhaven zijn en welke procedures voor welke soorten geschillen het meest effectief zijn.⁶² Daarnaast kan empirisch-juridisch onderzoek leiden tot nieuwe oplossingen voor complexe maatschappelijke problemen.⁶³

⁵⁴ Stolker 2015.

⁵⁵ Elbers, *Justitiële verkenningen* 2016-6, p. 44.

⁵⁶ Van Dijck, *WPNR* 2011/6912, par. 1.

⁵⁷ Blocq & Van der Woude, *Recht der Werkelijkheid* 2017-3, p. 32.

⁵⁸ Kritzer 2010, p. 883.

⁵⁹ Van Boom, *Tijdschrift voor Privaatrecht* 2013/1.

⁶⁰ Elbers e.a., *Recht der Werkelijkheid* 2018-1, p. 31.

⁶¹ Stolker, *NJB* 2002/15 en Vranken, *NJB* 2014/1271.

⁶² Elbers e.a., *Recht der Werkelijkheid* 2018-1, p. 31.

⁶³ Smits, *Critical Analysis of Law* 2014(1), par. III.

1.2.4 Bedrijfsopvolging bij familiebedrijven

De werknemerseis is van toepassing bij bedrijfsoverdrachten waarbij gebruik wenst te worden gemaakt van de doorschuifregeling ex art. 4.17c Wet IB 2001. Dit betreft (voornamelijk) de overdrachten binnen de familiesfeer.⁶⁴ Bedrijfsopvolging is een maatschappelijk relevant onderwerp. Op 1 januari 2016 telde Nederland 276 900 familiebedrijven. Dit komt neer op 71 procent van alle bedrijven.⁶⁵ Op 1 januari 2016 waren 180 500 familiebedrijven als werkgever actief. Zij zorgden op dat moment voor 2,16 miljoen werknemersbanen.⁶⁶ Onderzoek uit 2013 wijst uit dat veel ondernemers de komende jaren hun bedrijf (willen) overdragen aan de volgende generatie. Geconstateerd wordt dat ruim 100.000 ondernemers van alle Nederlandse bedrijven ouder is dan 55 jaar (onder wie 70.000 ondernemers in familiebedrijven) en dat ongeveer 70.000 ondernemers van alle Nederlandse ondernemers ouder is dan 60 jaar (onder wie ruim 41.000 ondernemers in familiebedrijven).⁶⁷ Uit ander onderzoek blijkt dat tussen 2015 en 2020 circa 90 duizend Nederlandse dga's van middelgrote familiebedrijven hun onderneming overdragen.⁶⁸

Het is onmogelijk om vast te stellen hoeveel van deze bedrijfsoverdrachten plaatsvinden met gebruikmaking van de doorschuifregeling. Er zijn naar mijn weten tot op heden ook geen data beschikbaar over het gebruik van de doorschuifregeling, waarop een weloverwogen schatting zou kunnen worden gebaseerd. Wel blijkt uit gegevens van de Belastingdienst dat de bedrijfsopvolgingsregeling Successiewet 1956 (hierna: SW 1956) in de periode 2010-2013 jaarlijks circa 500 keer werd verleend bij ondernemingsvermogen dat werd geschonken.⁶⁹ Een zeer voorzichtige conclusie zou dan kunnen zijn dat in die periode ongeveer evenveel gebruik is gemaakt van de doorschuifregeling. Daarnaast kan tevens zeer voorzichtig geconcludeerd worden dat met de toename van het aantal bedrijfsoverdrachten, ook het gebruik van de doorschuifregeling toeneemt. Het lijkt mij van belang voor de kwaliteit van de doorschuifregeling dat deze gegevens in de toekomst worden geregistreerd en openbaar worden gemaakt.

⁶⁴ Toepassing van de doorschuifregeling is namelijk afhankelijk van de vraag of sprake is van een schenking. Het antwoord op die vraag is afhankelijk van de omstandigheden van het geval, waarbij moet worden beoordeeld in welke hoedanigheid de werknemer de aandelen verkrijgt. Hierbij is de al dan niet aanwezige familie- of affectieve relatie mede bepalend. Deze relatie is bij een schenking in familieverband evident aanwezig zijn. In geval van een overdracht aan een werknemer-derde is de affectieve relatie geen vaststaand gegeven zijn en kan er dus op basis van de omstandigheden van het geval sprake zijn van een arbeidsbeloning (van derden) en dus niet van een schenking. De doorschuifregeling en daarmee de werknemerseis is dan niet meer van toepassing. Aan deze kwestie is in de literatuur al veel aandacht besteed, zie o.a. De Redactie Vakstudie Nieuws in haar lezersvragenrubriek, *V-N* 2013/5.31, Burgerhart & Hoeve, *NTFR* 2012/2778, Heithuis 2015, par. 2.3.2.2.C, Hoogeveen, *WFR* 2016/250 en Dezijs, *KWEP* 2018/21. Zie ook Rb. Den Haag 19 juni 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:9041.

⁶⁵ CBS 2017, p. 6. Dit percentage is exclusief bedrijven van ondernemingsengroepen met één werkzame persoon.

⁶⁶ CBS 2017, p. 3.

⁶⁷ Flören & Berent-Braun, *Familiebedrijven en bedrijfsoverdracht*, p. 26. Bijlage bij brief van de minister van Economische Zaken van 11 september 2013, kenmerk DGBI-O/13147989. *Kamerstukken II* 2012/13, 32 637, 76.

⁶⁸ Kwakkel 2015, p. 4.

⁶⁹ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 1 juli 2013, AFP/2014/590, *NTFR* 2014/1764.

Jaarlijks zorgen mislukte bedrijfsoverdrachten naar schatting voor een verlies van tussen de 97.971 – 122.663 banen; 10,7 – 12,4 miljard euro aan omzet en 3,4 – 4,6 miljard euro kapitaal.⁷⁰ Vanwege het belang van een goede bedrijfsoverdracht voor de economie en de werkgelegenheid staat de bedrijfsopvolging beleidsmatig in Europa en ook in Nederland volop in de belangstelling.⁷¹ Hierbij is in Europa ook specifiek aandacht voor de bedrijfsoverdracht bij familiebedrijven.⁷² In Nederland heeft het bedrijvenbeleid een overwegend generiek karakter.⁷³ Het kabinet heeft hierbij wel oog voor de specifieke situatie van familiebedrijven en richt zich op het verminderen van de knelpunten die (familie)bedrijven ervaren bij de overdracht van het bedrijf, zoals het vinden van de juiste opvolger en de financiering van de bedrijfsoverdracht.⁷⁴

1.3 Probleemstelling

Naar aanleiding van het voorgaande kom ik tot de volgende probleemstelling:

‘Voldoet de werknemerseis die gesteld wordt bij de doorschuifregeling bij schenking van aanmerkelijkbelangaandelen aan de kwaliteitseisen noodzaak, doeltreffendheid en doelmatigheid zoals die in de nota *Zicht op wetgeving* worden gesteld?’

In § 1.4 wordt aangegeven op welke wijze het onderzoek is verricht.

1.4 Methode van onderzoek

1.4.1 Inleiding

Het onderzoek bestaat uit een literatuuronderzoek en een empirisch onderzoek. De combinatie van deze twee onderzoeksmethoden moet tot een degelijk rechtswetenschappelijk onderzoek leiden ter beantwoording van de onderzoeksvraag. In dit onderzoek staat de kwaliteit van de werknemerseis centraal, in principe betekent dit dat (dit onderdeel van) wetgeving wordt geëvalueerd. In dit hoofdstuk worden de methoden van onderzoek uitgelegd en de redenen gegeven die ten grondslag liggen aan de keuze voor deze methoden.

⁷⁰ Van Teeffelen 2015, p. 2.

⁷¹ Hoogeveen 2011, par. 1.2.3.2.

⁷² Europese Commissie 2013, p. 17-18.

⁷³ Brief van de minister van Economische Zaken van 13 mei 2015, *Kamerstukken II*, 2014/15, 30 991, 23, p.6.

⁷⁴ Brief van de minister van Economische Zaken van 11 september 2013, kenmerk DGBI-O/13147989. *Kamerstukken II* 2012/13, 32 637, 76.

In § 1.4.2 wordt ingegaan op het literatuuronderzoek en het onderzoek naar de parlementaire behandeling van de werknemerseis. Aansluitend wordt in § 1.4.3 het tweede gedeelte van het onderzoek toegelicht; het kwalitatieve onderzoek.

1.4.2 Literatuuronderzoek en onderzoek naar de parlementaire behandeling

Voor het verzamelen van gegevens en informatie voor de evaluatie van de werknemerseis is gebruikgemaakt van de volgende gegevens- en informatiebronnen. Ten eerste is een documentenanalyse verricht. Uit de parlementaire documenten en beleidsstukken en een literatuuronderzoek zijn de doelstellingen, veronderstellingen en (beoogde) effecten van de werknemerseis gehaald en zijn de kritiekpunten verzameld met betrekking tot de inzet en de werking. De resultaten hiervan zijn in dit onderzoek opgenomen.

Dit gedeelte van het onderzoek dient meerdere functies. De omstandigheid dat een goede onderzoeksvraag ten minste vereist dat er iets wordt onderzocht wat nog niet eerder is onderzocht, brengt namelijk mee dat er eerst een goed beeld moet zijn van het onderzoeksveld voordat een definitieve onderzoeksvraag wordt geformuleerd.⁷⁵ Dit gedeelte van het onderzoek is dus een noodzakelijke ingangsvoorwaarde geweest voor het starten van dit onderzoek.

Daarnaast vergemakkelijkt het literatuuronderzoek ook de praktische uitvoering van het kwalitatieve onderzoek. Zo kan een literatuurstudie bepaalde beperkingen en kansen van het onderzoek blootleggen.⁷⁶ Voor dit onderzoek heeft het literatuuronderzoek bijvoorbeeld goede inzichten opgeleverd over de werking van de werknemerseis. Tevens zijn de doelstellingen van de werknemerseis blootgelegd en zijn mogelijke effecten van de werknemerseis in termen van noodzaak, doeltreffendheid en doelmatigheid gegeven.

Vervolgens kan aan de hand van verzamelde empirische gegevens over het feitelijke gebruik van de wet en de gevolgen hiervan, de juistheid van de uit het literatuuronderzoek gedestilleerde veronderstellingen worden bepaald. De beoogde werking van de wet (de doelstellingen) wordt (worden) geconfronteerd met de in de praktijk waargenomen ervaringen. Hiermee kan zicht worden geboden op de eventuele verschillen tussen de beoogde werking van de werknemerseis enerzijds en de wijze waarop de werknemerseis in de praktijk wordt toegepast anderzijds. De empirische gegevens zijn middels diepte-

⁷⁵ Van Dijck, Snel & Van Golen 2018, p. 34.

⁷⁶ Boeije 2014, p. 45.

interviews met een viertal fiscale adviseurs verkregen. Dit onderdeel van de methode wordt in de volgende paragrafen toegelicht.

1.4.3 Empirisch onderzoek

1.4.3.1 *Inleiding*

Het tweede gedeelte van het onderzoek bestaat uit een empirisch onderzoek. Een van de aanleidingen voor dit onderzoek is dat de relevante data voor een ex-postevaluatie van de werknemerseis ontbreken.⁷⁷ Dit onderzoek beoogt om bij te dragen aan de relevante data voor een ex-postevaluatie van de werknemerseis. Op grond van de in dit onderzoek verzamelde data kan een indicatief antwoord op de onderzoeksvraag worden gegeven. De data dienen verzameld te worden middels empirisch onderzoek. In dit onderzoek is gebruik gemaakt van een kwalitatieve methode, waarbij de gegevens zijn verzameld middels een viertal diepte-interviews.

1.4.3.2 *Kwalitatief onderzoek*

Voor het onderzoek naar de noodzaak, doelmatigheid en doeltreffendheid van de werknemerseis is een kwalitatieve methode gebruikt. De gegevens zijn verzameld via een viertal diepte-interviews met fiscaal adviseurs. Bij het opzetten van het onderzoek gaven deze respondenten aan bereid te zijn om deel te nemen aan het onderzoek in de vorm van diepte-interviews. Derhalve is deze methode in dit onderzoek gehanteerd. In deze paragraaf wordt toegelicht waarom deze methode uitermate geschikt is voor de beantwoording van de onderzoeksvraag.

In de praktijk van het kwalitatieve onderzoek bestaat een grote diversiteit.⁷⁸ Kwalitatieve methoden onderscheiden zich van kwantitatieve methoden in die zin dat:⁷⁹

‘Technically, a ‘qualitative observation’ identifies the presence or absence of something, in contrast to ‘quantitative observation’, which involves measuring the degree to which some feature is present...’

Zodoende is kwalitatief onderzoek niet afhankelijk van statistische kwantificatie, maar probeert het sociale fenomenen en hun betekenis vast te leggen en te categoriseren.⁸⁰ Het is vooral bruikbaar voor het onderzoeken of er al dan niet een bepaald sociaal fenomeen bestaat, en als dat zo is, voor een onderzoek naar de aard daarvan.⁸¹ Kwalitatief onderzoek biedt (meestal) geen systematisch generaliseerbare

⁷⁷ Zie uitgebreider § 1.1.2.

⁷⁸ Zie o.a. De Boer & Smaling 2011, Wester & Peters 2004, p. 11-12.

⁷⁹ Kirk & Miller 1986, p. 9.

⁸⁰ Webley 2010, p. 928.

⁸¹ Webley 2010, p. 948.

bevindingen, maar vaak kunnen problemen met het rechtssstelsel, inzichten in de 'best practice' en het effect van beleidsverschuivingen alleen onderzocht worden met behulp van diepgaande, kwalitatieve methoden.⁸²

Kwalitatief onderzoek laat zich typeren aan de hand van de manier van informatieverzameling, het soort analyse, de onderzoeksopzet, het onderwerp van onderzoek en de rol van de onderzoeker. De informatieverzameling is open en flexibel. Dit houdt in dat een sterke voorstructurering wordt vermeden, zodat flexibel kan worden gereageerd op wat zich ter plekke voordoet.⁸³ Concepten (of hypothesen, indien gebruikt) ontwikkelen en verfijnen zich dan ook gedurende het onderzoeksproces.⁸⁴ De openheid en flexibiliteit van de verzamelingsmethode maakt het mogelijk na elke tussentijdse analyse van het materiaal de volgende verzameling van gegevens bij te sturen en de probleemstelling aan te passen. Hierdoor heeft het kwalitatief onderzoek meestal een veel groter exploratief vermogen dan kwantificerend onderzoek, hoewel kwalitatief onderzoek ook zeker toetsend uitgevoerd kan worden.⁸⁵

Een onderzoek (specifiek) naar de kwaliteit van de werknemerseis heeft nog niet plaatsgevonden. Het exploratieve vermogen van kwalitatief onderzoek is derhalve uitermate geschikt voor een eerste onderzoek naar de kwaliteit van de werknemerseis.

Bij kwalitatief onderzoek worden de data over het algemeen via drie zelfstandig of in combinatie te gebruiken hoofdmethoden verzameld: directie observatie, diepte-interviews en/of een documentenanalyse.⁸⁶ Door het afnemen van interviews kan op uiterst effectieve wijze data verzameld worden over de percepties of opvattingen van individuen en over de redenering die ten grondslag ligt aan de antwoorden. Daarnaast wordt inzicht verschaft in individuele ervaringen van de respondenten.⁸⁷ Via deze methode wordt dus bijgedragen aan de ontbrekende relevante data voor een ex-postevaluatie van de werknemerseis. Op grond van de data uit dit onderzoek kan een indicatief antwoord op de onderzoeksvraag worden gegeven.

1.4.3.3 Toelichting respondenten

In de vorige paragraaf is de kwalitatieve methode in de vorm van diepte-interviews toegelicht. In deze paragraaf wordt de onderzoeksgroep beschreven.

⁸² Webley 2010, p. 948.

⁸³ Maso & Smaling 1998, p. 9.

⁸⁴ Kvale 2007, p. xi.

⁸⁵ Maso & Smaling 1998, p. 9 en 10.

⁸⁶ Webley 2010, p. 928.

⁸⁷ Webley 2010, p. 937.

Via een contactpersoon van een groot accountants- en advieskantoor hebben vijf respondenten aangegeven bereid te zijn om deel te nemen aan het onderzoek. Uiteindelijk zijn vier respondenten geïnterviewd. Een van de respondenten is om persoonlijke redenen afgevallen. De onderzoeksgroep vormt een steekproef uit de gehele te onderzoeken populatie (alle fiscaal adviseurs met ervaring met bedrijfsopvolging en met de werknemerseis).

Steekproeftrekking is noodzakelijk voor het doen van onderzoek, omdat in vrijwel alle gevallen het onmogelijk is om de gehele populatie in het onderzoek te betrekken. Het verzekert daarnaast dat het onderzoek beheersbaar en haalbaar blijft, binnen de beschikbare tijd en middelen.⁸⁸ De omvang van de steekproef van dit onderzoek is beperkt en bestaat uit slechts vier respondenten van hetzelfde accountants- en advieskantoor. Doordat een onderzoek (specifiek) naar de kwaliteit van de werknemerseis nog niet heeft plaatsgevonden, is dit onderzoek voornamelijk exploratief. Het beoogt een eerste indicatie te geven van de noodzaak, de doeltreffendheid en de doelmatigheid van de werknemerseis. In dat opzicht kan worden volstaan met een beperkte onderzoeksgroep.⁸⁹

Het selecteren van respondenten is daarnaast afhankelijk van de doelstelling en probleemstelling van het onderzoek.⁹⁰ In kwalitatief onderzoek is de doelgerichte steekproeftrekking de meest gangbare methode.⁹¹ Dit betekent dat de respondenten zorgvuldig dienen te worden geselecteerd om te voldoen aan het onderzoeksdoel. Hiervoor worden criteria vastgesteld, waarop de respondenten worden geselecteerd.⁹² Voor dit onderzoek hebben zich vijf respondenten gemeld om deel te nemen aan het onderzoek. Voor het vinden van deze respondenten zijn in dit onderzoek vooraf geen specifiek criteria vastgesteld. Doordat specifiek respondenten werden gezocht bij een groot accountants- en fiscaaladvieskantoor, voldeden zij wel allen aan de juiste criteria om aan het onderzoeksdoel te voldoen. De respondenten voldeden allemaal aan de volgende criteria: fiscaal adviseur, (ruime) ervaring met bedrijfsopvolging en met de werknemerseis.

1.4.3.4 Dataverzameling en analyse

In dit onderzoek is gebruik gemaakt van semigestructureerde diepte-interviews voor de verzameling van de gegevens. Op basis van een topiclijst (zie bijlage I) zijn er vier interviews afgenomen. Alle vier de interviews werden gehouden op vestigingen van het accountants- en advieskantoor waar de

⁸⁸ Hunt & Lathlean 2015, p. 173.

⁸⁹ Mits dit zeer goed wordt meegenomen bij het veralgemeniseren van eventuele conclusies, zie uitgebreider over de beperkingen van dit onderzoek § 1.5.

⁹⁰ Wester & Peters 2004, p. 44.

⁹¹ Holloway & Galvin 2017, p. 141.

⁹² Holloway & Galvin 2017, p. 141.

respondenten werkzaam zijn. Ieder interview begon met een korte introductie over het onderzoek. Bij deze introductie is er doelbewust voor gekozen om niet specifiek in te gaan op de toetsingscriteria uit het onderzoek, om eventuele sturing van de antwoorden zoveel mogelijk te voorkomen. Daarnaast is in de introductie de anonimiteit van het interview benadrukt. Vervolgens is de openingsvraag gesteld of er een casus is waarin de werknemerseis wel of niet is toegepast en die de geïnterviewde het beste is bijgebleven en of deze kon worden toegelicht. Vanuit deze vraag is vervolgens doorgevraagd over de verschillende topics. De topiclijst heeft derhalve gediend als praktische handleiding, waarbij per interview verschillende vragen naar voren zijn gekomen op basis van de antwoorden van de respondenten.

De interviews zijn opgenomen en vervolgens getranscribeerd. Vanuit deze transcripties is een data display gemaakt (Bijlage II). Een data display is een visuele representatie waarin systematisch gegevens worden weergegeven. Om tot een datadisplay te komen, dienen de transcripten te worden geformaliseerd in een hanteerbaar overzicht. Allereerst zijn hiervoor verschillende categorieën en subcategorieën opgesteld. Vervolgens zijn de transcripten doorlopen en zijn aan woorden en (delen van) zinnen verschillende kleurcodes gekoppeld, welke corresponderen met een (sub)topic. Alle stukken tekst met dezelfde kleurcode zijn vervolgens onder elkaar gezet, samengevat en verwerkt in het data display. Hierbij is gebruik gemaakt van eigen woorden in combinatie met letterlijke delen van de transcripten. De (indicatieve) conclusies die op basis van het kwalitatieve onderzoek worden getrokken zijn gebaseerd op de gegevens in de data display.

1.5 Beperkingen van het onderzoek

In dit onderzoek is de evaluatie van de werknemerseis vormgegeven middels een literatuuronderzoek, een onderzoek naar de parlementaire geschiedenis en een kwalitatief onderzoek in de vorm van diepte-interviews. In deze paragraaf worden de beperkingen van dit onderzoek beschreven.

Het duiden van in empirisch onderzoek verkregen informatie bij de evaluatie van wetgeving is om twee redenen complex.⁹³ In de eerste plaats heeft er in dit geval geen ex-ante-onderzoek plaatsgevonden, waardoor er ook geen nauwkeurige waardering van de startsituatie heeft plaatsgevonden. Daarnaast is er het probleem van de toerekening van effecten. De effectiviteit en doelmatigheid van de werknemerseis laat zich moeilijk toetsen.⁹⁴ Een echte effectenanalyse legt een (statistisch onderbouwde) causale relatie vast tussen de wettelijke interventie en de sindsdien waargenomen veranderingen in doelvariabelen.⁹⁵

⁹³ Rijkers & Vording 2006, p. 2.

⁹⁴ Hoogeveen 2011, par. 2.4.3.

⁹⁵ Rijkers & Vording 2006, p. 2.

Dat is in dit onderzoek niet gebeurd. Het blijft dus de vraag of de waargenomen effecten bereikt zijn door de werknemerseis of door andere factoren. Met deze beperking dient rekening te worden gehouden. Er is in dit onderzoek mede om deze reden wel extra aandacht besteed aan eventuele neveneffecten van de werknemerseis.

Daarnaast zijn de empirische gegevens verkregen door middel van diepte-interviews bij fiscaal adviseurs. De noodzaak, doeltreffendheid en doelmatigheid van de werknemerseis is op basis van hun ervaringen onderzocht. Deze ervaringen kunnen gekleurd zijn, bijvoorbeeld door de functie die zij vervullen en de wereld waarin zij zich begeven.

Tevens is de steekproef van geringe omvang. De respondenten waren eveneens allen werkzaam bij hetzelfde accountants- en advieskantoor. Mogelijk is ook hierdoor de data gekleurd, omdat de opvattingen van een werkgever door kunnen werken op de opvattingen van een werknemer. Zo kan er eventueel sprake zijn van een vaste wijze van advisering. Bij het trekken van conclusies op basis van deze data moet hiermee rekening worden gehouden. Om deze reden kan er bijvoorbeeld geen algemene uitspraak worden gedaan over hoe de gehele onderzoekspopulatie de werknemerseis beschouwt in termen van noodzaak, doeltreffendheid en doelmatigheid. Dit is echter ook niet het doel van dit onderzoek. Door het ontbreken van eerder (empirisch) onderzoek naar de werknemerseis is dit onderzoek voornamelijk bedoeld om de eerste waarnemingen over de werking van de werknemerseis in de praktijk vast te stellen, waarop verder onderzoek kan worden verricht.

1.6 Opbouw van het onderzoek

Dit onderzoek is als volgt opgebouwd. In hoofdstuk 2 wordt allereerst het toetsingskader beschreven. In dit hoofdstuk wordt tevens de keuze om aan te sluiten bij de noodzaak, doelmatigheid en doeltreffendheid uit de nota Zicht op wetgeving toegelicht en wordt het toetsingskader verder uitgewerkt. In hoofdstuk 3 wordt vervolgens de werknemerseis besproken. Hier bespreek ik de achtergrond van de werknemerseis en de opvattingen uit de literatuur. Vervolgens wordt ingegaan op de vereiste dienstbetrekking. Hoofdstuk 3 wordt afgesloten met een tussenconclusie op basis van het literatuuronderzoek en onderzoek naar de parlementaire behandeling van de werknemerseis. Daarna worden in hoofdstuk 4 de resultaten van het kwalitatieve onderzoek gegeven. Er wordt afgesloten met een conclusie in hoofdstuk 5 en aanbevelingen voor vervolgonderzoek in hoofdstuk 6.

2 Toetsingskader

2.1 Inleiding

In § 1.2.2 is ingegaan op het belang van kwalitatief goede wetgeving en de evaluatie van wetgeving. Om wetgeving te evalueren, dient er een toetsingskader te worden opgesteld aan de hand waarvan een oordeel over de kwaliteit van de wetgeving kan worden gegeven. In dit hoofdstuk wordt allereerst ingegaan op de nota *Zicht op wetgeving* (§ 2.2). Daarna wordt toegelicht dat de kwaliteitseisen uit de nota *Zicht op wetgeving* nog steeds gangbare toetsingscriteria vormen (§ 2.3). Vervolgens wordt gemotiveerd waarom voor het toetsingskader is aangesloten bij de noodzaak, doelmatigheid en doeltreffendheid voor de beoordeling van de kwaliteit van de werknemerseis (§ 2.4). Daaropvolgend wordt dit toetsingskader uitgebreider besproken en nader geconcretiseerd tot meer hanteerbare toetsingscriteria.

2.2 De nota Zicht op wetgeving

In de nota *Zicht op wetgeving* die in 1991 verscheen, werd de basis gelegd voor het huidige beleid voor de kwaliteit van de Nederlandse wetgeving.⁹⁶ Vanuit de vaststelling dat er sprake was van overspannen verwachtingen van wet- en regelgeving en het feit dat onnodig, te snel of ondoordacht gegrepen werd naar het instrument werden kwaliteitseisen voor wet- en regelgeving geformuleerd.⁹⁷ Zo zou wetgeving helder, toegankelijk en eenvoudig moeten zijn, maar ook rechtmatig, doelmatig en doeltreffend. Bovendien zou rekening moeten worden gehouden met subsidiariteit, evenredigheid, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid.⁹⁸ Deze eisen zouden volgens de nota *Zicht op wetgeving* een centrale rol moeten spelen bij het algemene wetgevingsbeleid, en dan zowel tijdens de wetgevingsprocedure als bij de evaluatie van wetgeving achteraf.⁹⁹ De eisen zijn dus steeds op ten minste twee niveaus van belang. Eerst voor de vraag of wetgeving wel noodzakelijk is en vervolgens bij het bepalen van de inhoud van de eventuele wet. Daarnaast zijn de kwaliteitseisen eveneens van belang bij het achteraf evalueren van de wet.¹⁰⁰ Deze kwaliteitseisen zijn later uitgewerkt in de Aanwijzingen voor de regelgeving (hierna: Ar).¹⁰¹ De Ar dienen in acht te worden genomen door ministers en ambtenaren van de ministeries bij het opstellen van wetgeving (aanwijzing 1.2. van de Ar) en bevatten naast de kwaliteitseisen ook regels voor wetgevingstechniek en procedurele aanwijzingen.¹⁰²

⁹⁶ Nota *Zicht op wetgeving* 1991, *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, 1 en 2.

⁹⁷ Nota *Zicht op wetgeving* 1991, *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, 1 en 2, p. 7.

⁹⁸ Nota *Zicht op wetgeving* 1991, *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, 1 en 2, p. 8 en 23.

⁹⁹ Nota *Zicht op wetgeving* 1991, *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, 1 en 2, p. 30-31.

¹⁰⁰ Nota *Zicht op wetgeving* 1991, *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, 1 en 2, p. 23 en 32.

¹⁰¹ Aanwijzingen voor de regelgeving, Circulaire van de Minister-President van 18 november 1992, *Stcrt.* 1992, 230. De laatste wijziging is op 1 januari 2018 (*Stcrt.* 2017, 69426) in werking getreden.

¹⁰² Van Melis, *Regelmaat* 2014-5, par. 1.

2.3 De kwaliteitseisen uit de nota *Zicht op wetgeving* als gangbaar toetsingskader

In deze paragraaf wordt beargumenteerd waarom de kwaliteitseisen uit de nota *Zicht op wetgeving* nog steeds gangbare criteria vormen voor de toetsing van wetgeving.

In de nota *Zicht op wetgeving* is aangegeven dat de kwaliteitseisen kunnen worden gebruikt voor de ex-postevaluatie van bestaande wetgeving.¹⁰³ Verder zijn de kwaliteitseisen in de Ar geconcretiseerd en moeten zij in acht worden genomen door de makers van wetgeving (aanwijzing 1.2. van de Ar). Dit zorgt ervoor dat de eisen niet alleen een praktische methodiek vormen voor de evaluatie van wetgeving, maar dat er bovendien overeenstemming bestaat met de wetgever zelf over de te hanteren normen.¹⁰⁴ In de nota *Vertrouwen in wetgeving* uit 2008 wordt nogmaals aangegeven dat de kwaliteitseisen nog steeds het kader vormen waaraan wetgeving moet voldoen.¹⁰⁵ Daarnaast komen de kwaliteitseisen grotendeels overeen met de algemene beginselen van behoorlijke wetgeving.¹⁰⁶ Bij het ontwikkelen van een toepasbaar toetsingskader voor de evaluatie van (fiscale) wetgeving ligt het ook voor de hand om in eerste instantie aan te sluiten bij de algemene beginselen van behoorlijke wetgeving.¹⁰⁷ Door aan te sluiten bij de kwaliteitseisen uit de nota *Zicht op wetgeving* bestaat er tevens een grote mate van overeenstemming dat aan de hand van die criteria de kwaliteit van wetgeving kan worden beoordeeld.¹⁰⁸ Tot slot blijkt uit onderzoek uit 2003 naar de adviezen van de Raad van State, dat de Raad de criteria uit de nota *Zicht op wetgeving* niet expliciet als uitgangspunt neemt, maar dat de criteria uit de nota *Zicht op wetgeving* soms letterlijk overeenkomen met de criteria in het door de Raad zelf ontwikkelde toetsingskader.¹⁰⁹

Met Hooijgevee deel ik de conclusie dat op basis van bovenstaande de kwaliteitseisen uit de nota *Zicht op wetgeving* algemeen worden geaccepteerd als criteria waaraan de kwaliteit van wetgeving kan worden getoetst.¹¹⁰

¹⁰³ Nota *Zicht op wetgeving* 1991, *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, 1 en 2, p. 30-31.

¹⁰⁴ Hooijgevee 2011, par. 1.3.3.2.

¹⁰⁵ Nota *Vertrouwen in wetgeving* 2008, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 731, 1, p. 7. Uit de nota volgt dat het wetgevingsbeleid integraal moet zijn, in die zin dat het zich niet meer alleen richt op de ontwikkeling en toepassing van kwaliteitscriteria, maar ook op de vragen die in de fase van beleidsvoorbereiding aan de orde moeten komen en de partijen die bij de voorbereiding betrokken moeten worden om goede wetgeving te kunnen maken. Aldus ook Van Melis, *Regelmaat* 2014-5, par. 2.2.

¹⁰⁶ Hooijgevee 2011, par. 1.3.3.2 en Lubbers 2007, p. 18.

¹⁰⁷ Hooijgevee 2011, p. 1.3.3.2 en Lubbers 2007, p. 18.

¹⁰⁸ Bij haar onderzoek naar de kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving gebruikt Hooijgevee de zes kwaliteitseisen uit de nota *Zicht op wetgeving* als toetsingscriteria. Hooijgevee 2011, par. 1.3.3.2. Ook bij het onderzoek van de Universiteit Leiden naar de kwaliteit van de overdrachtsbelasting zijn de algemene beginselen van behoorlijke wetgeving als uitgangspunt genomen, waarna de zes genoemde eisen in de nota *Zicht op wetgeving* vervolgens als toetsingscriteria zijn gebruikt. Lubbers 2007, p. 19.

¹⁰⁹ WODC 2005 (Broeksteeg e.a.), p. 15. Het onderzoek is in april 2005 aangeboden aan de Tweede Kamer (*Kamerstukken II* 2004/05, 22 008, 7). De Raad van State onderscheidt drie toetsen: een juridische toets, een beleidsanalytische toets en een wetstechnische toets. Zie Jaarverslag Raad van State 2007, p. 59 e.v. Het toetsingskader is ook raadpleegbaar via http://www.raadvanstate.nl/onze_werkwijze/advisering/toetsingskader.

¹¹⁰ Hooijgevee 2011, par. 1.3.3.2.

2.4 Uitwerking van het toetsingskader

In de vorige paragraaf is gemotiveerd aangegeven dat de kwaliteitseisen uit de nota *Zicht op wetgeving* algemeen worden geaccepteerd als criteria waaraan de kwaliteit van wetgeving kan worden getoetst. In dit onderzoek worden de noodzaak, doeltreffendheid en doelmatigheid uit de nota *Zicht op wetgeving* als toetsingskader gebruikt. In dit hoofdstuk wordt de keuze voor deze kwaliteitseisen toegelicht (§ 2.4.1). De toetsingscriteria worden daarnaast verder uitgewerkt, zodat ze gebruikt kunnen worden voor de evaluatie van de werknemerseis (§ 2.4.2 en 2.4.3).

2.4.1 Beleidsmatige evaluatie

De kwaliteitseisen uit de nota *Zicht op wetgeving* kunnen worden onverdeeld naar twee invalshoeken, te weten de juridische invalshoek en de beleidsmatige invalshoek.¹¹¹ De noodzaak, doeltreffendheid en doelmatigheid vallen onder de beleidsmatige invalshoek.¹¹² De wetgever streeft met de werknemerseis specifieke doelstellingen na en beoogt hiermee de kwaliteit van de bedrijfsopvolging te verbeteren.¹¹³ De werknemerseis heeft daarmee een instrumentele en beleidsmatige inslag.

Nu in dit onderzoek de werknemerseis en daarmee dus beleid van de wetgever wordt getoetst, is gekozen om aan te sluiten bij de kwaliteitseisen met een beleidsmatige invalshoek. De noodzaak, doeltreffendheid en doelmatigheid vormen derhalve het toetsingskader voor dit onderzoek. In de volgende paragrafen worden deze kwaliteitseisen nader toegelicht.

2.4.2 De noodzaak

Uit de nota *Zicht op wetgeving* volgt dat er kritisch naar de noodzaak van wetgeving moet worden gekeken voordat het wordt ingevoerd. In aanwijzing 2.2. Ar is dit nader uitgewerkt, de toelichting bij deze aanwijzing luidt als volgt:¹¹⁴

‘Regelgeving is noodzakelijk indien aannemelijk is dat het concrete voorstel een effectieve, efficiënte en evenredige reactie vormt op het maatschappelijke probleem dat aanleiding geeft voor die regelgeving. Daarvoor is dus vereist dat voldoende zekerheid bestaat dat de voorgestelde regeling werkelijk zal leiden tot het oplossen of verminderen van dat probleem, dat er geen minder bezwarende alternatieven zijn, en dat de kosten en lasten daarvan gerechtvaardigd worden door

¹¹¹ Hoogeveen 2011, par. 1.3.3.3.

¹¹² Hoogeveen 2011, par. 1.3.3.3.

¹¹³ *Kamerstukken II* 2009/10, 32 129, 3, p. 46 en De Beer & Hoogeveen, *TFO* 2018/160.5, par. 3.4.

¹¹⁴ Toelichting bij aanwijzing 2.2 uit Ar, Circulaire van de Minister-President van 18 november 1992, *Stcrt.* 1992, 230. De laatste wijziging is op 1 januari 2018 (*Stcrt.* 2017, 69426) in werking getreden.

de ernst van het probleem. Indien niet aan elke van deze voorwaarden is voldaan, bestaat onvoldoende grond om tot regelgeving (in de voorgenomen vorm) over te gaan. Eventueel kan in zo'n geval een alternatief, minder bezwarend sturingsinstrument worden ingezet, of dient simpelweg van overheidsingrijpen te worden afgezien.'

Belangrijk hierbij is dat bij het bepalen van de keuze voor een mogelijkheid tot overheidsinterventie om een doel te bereiken zoveel mogelijk wordt aangesloten bij het zelfregulerend vermogen in de maatschappij (aanwijzing 2.5. Ar), dit vloeit voort uit voornamelijk de eisen van efficiëntie en evenredigheid.¹¹⁵

Het toetsen van de noodzaak dient dus op de volgende wijze te geschieden. Er moet (i) worden vastgesteld dat er sprake is van een maatschappelijk probleem, (ii) dat niet kan worden opgelost door de maatschappij zelf, (iii) dat regelgeving een effectieve, efficiënte en evenredige reactie vormt op het maatschappelijke probleem, (iv) er geen minder bezwarende alternatieven aanwezig zijn en (v) dat de kosten en lasten die de regelgeving oplevert gerechtvaardigd worden door de ernst van het probleem.¹¹⁶

Indien overheidsinterventie noodzakelijk is en er meerdere interventiemogelijkheden bestaan, moeten de diverse mogelijkheden dus zorgvuldig tegen elkaar worden afgewogen.

2.4.3 Doeltreffendheid en doelmatigheid

Doeltreffendheid en doelmatigheid vormen samen één van de zes kwaliteitseisen voor wetgeving uit de nota *Zicht op wetgeving*.¹¹⁷ Doeltreffendheid (effectiviteit) wordt in de nota omschreven als:¹¹⁸

'Het spreekt vanzelf dat de wet, op zijn minst in belangrijke mate, tot de verwezenlijking van de door de wetgever beoogde doelstellingen moet leiden.'

Doeltreffendheid houdt dus in dat de wetgeving moet leiden tot de door de wetgever beoogde doelstellingen. Naast doeltreffend dient wetgeving doelmatig te zijn, in de nota wordt doelmatigheid (efficiëntie) omschreven als:¹¹⁹

¹¹⁵ Toelichting bij aanwijzing 2.5 uit Ar, Circulaire van de Minister-President van 18 november 1992, *Stcrt.* 1992, 230. De laatste wijziging is op 1 januari 2018 (*Stcrt.* 2017, 69426) in werking getreden.

¹¹⁶ Aldus ook Hoogeveen 2011, par. 2.5.3.

¹¹⁷ Ik deel overigens met Veerman de mening dat als de kwaliteitseisen in de nota *Zicht op wetgeving* geteld worden, het 12 kwaliteitseisen zijn. Veerman 2004, p. 16.

¹¹⁸ Nota *Zicht op wetgeving* 1991, *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, 1 en 2, p. 25.

¹¹⁹ Nota *Zicht op wetgeving* 1991, *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, 1 en 2, p. 25.

‘Daarnaast dient de wet niet totodeloze inefficiency in de samenleving of bij de overheid te leiden. Er mag niet een te ongunstige verhouding ontstaan tussen de baten en lasten, die uit de werking van de wet zullen – kunnen – voortvloeien.’

Doelmatigheid betreft dus de verhouding tussen baten en lasten van een wet, bij zowel de burger als de overheid. Deze mag niet in een te ongunstige verhouding staan.

De kwaliteitseisen uit de nota *Zicht op wetgeving* zijn – zoals in § 2.2 aangegeven – verder uitgewerkt in de Ar. De doeltreffendheid en doelmatigheid zijn in de oudere versies van de Ar voornamelijk uitgewerkt in aanwijzing 9 Ar.¹²⁰ Hierin is bepaald dat bij een keuze voor een bepaalde maatregel in ieder geval moet worden gelet op (a) de mate waarin verwacht mag worden dat een regeling het beoogde doel zal helpen te verwezenlijken, (b) de neveneffecten van een regeling en (c) de lasten van een regeling voor de overheid enerzijds en burgers, bedrijven en instellingen anderzijds.

¹²⁰ Aanwijzing 9 uit Ar, Circulaire van de Minister-President van 18 november 1992, *Stcrt.* 1992, 230. De laatste wijziging is op 1 januari 2018 (*Stcrt.* 2017, 69426) in werking getreden. In deze laatste wijziging komt niet expliciet deze uitwerking van de doeltreffendheid en doelmatigheid terug in aanwijzing 9, echter in aanwijzing 5.58 met betrekking tot de evaluatiebepaling wordt in gelijke zin gesproken over de doeltreffendheid en doelmatigheid. De uitleg in de oudere versies van de Ar behouden dus mijns inziens hun gelding.

3 De werknemerseis

3.1 Inleiding

Voor de toepassing van de doorschuifregeling ex art. 4.17c Wet IB 2001 is vereist dat de verkrijger gedurende de 36 maanden die onmiddellijk aan de schenking voorafgaan, in dienstbetrekking werkzaam is geweest bij de vennootschap waarop de aandelen of winstbewijzen betrekking hebben, de zogenoemde werknemerseis. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op deze voorwaarde. In § 3.2 bespreek ik eerst de achtergrond van de werknemerseis en de kritiekpunten uit de literatuur. Vanaf § 3.3 t/m § 3.7 wordt de concrete invulling van de werknemerseis uiteengezet. In § 3.3 wordt eerst ingegaan op de vereiste dienstbetrekking voor de toepassing van de werknemerseis. In § 3.4 wordt uiteengezet aan welke vereisten die dienstbetrekking dient te voldoen. Ook de fictieve dienstbetrekkingen kwalificeren voor de toepassing van de werknemerseis, deze worden besproken in § 3.5. Daarna wordt in § 3.6 ingegaan op de entiteit waarbij de dienstbetrekking moet worden uitgevoerd. In § 3.7 wordt de door de werknemerseis gestelde 36-maandsperiode behandeld. Tot slot wordt er in § 3.8 een tussenconclusie gegeven.

3.2 Achtergrond van de werknemerseis

De doelstelling van de doorschuifregeling bij schenking van aanmerkelijkbelangaandelen is dat de aanmerkelijkbelangclaim vanwege het belang van de onbelemmerde voortzetting van de economische bedrijvigheid geen bedreiging mag vormen voor reële bedrijfsopvolgingen.¹²¹

Ten einde alleen reële bedrijfsoverdrachten te faciliteren, werd aanvankelijk de eis voorgesteld dat de verkrijger ‘als bestuurder’ in dienstbetrekking moest zijn. Deze eis werd gemotiveerd met de argumenten dat (1) de overnemer al nauw bij het reilen en zeilen van de onderneming was betrokken op een wijze die een ‘natuurlijke’ voorloper is van de eigenlijke bedrijfsopvolging bij de onderneming, (2) de kennisoverdracht door de overdrager werd gestimuleerd en (3) voldoende duurzaamheid bestaat in de relatie tussen de overdrager en overnemer.¹²² Het lijkt er dus op dat de wetgever met deze eis de verbetering van de kwaliteit van de bedrijfsopvolging op het oog heeft.¹²³ Daarnaast werd met de regeling volgens de wetgever aansluiting gezocht bij art. 3.63 Wet IB 2001 (geruisloze overdracht van een onderneming), deze kent namelijk eveneens een werknemerseis.¹²⁴

¹²¹ *Kamerstukken II* 2009/10, 32 129, 3, p. 3.

¹²² *Kamerstukken II* 2009/10, 32 129, 3, p. 46.

¹²³ Aldus ook De Beer & Hoogeveen, *TFO* 2018/160.5, par. 3.4.

¹²⁴ *Kamerstukken II* 2009/10, 32 129, 3, p. 46.

Onder druk van de Tweede Kamer heeft de staatssecretaris bij derde nota van wijziging het bestuurdersvereiste versoepeld tot een werknemersvereiste (de werknemerseis).¹²⁵ In de toelichting wordt aangegeven dat daarmee volledige gelijkheid wordt bereikt met art. 3.63 Wet IB 2001.¹²⁶ Dit is echter niet volledig het geval, aangezien anders dan bij art. 3.63 Wet IB 2001 het geval is, niet geruisloos kan worden doorgeschoven als de aandelen worden overgedragen aan een mede-aanmerkelijkbelanghouder die niet tevens werknemer is.¹²⁷ Daarnaast kan de doorschuifregeling in de winstfeer ook worden toegepast bij overdracht van de onderneming tegen een tegenprestatie, terwijl de doorschuifregeling in de aanmerkelijkbelangsfeer alleen kan worden toegepast bij een gift.¹²⁸

De staatssecretaris acht de relatie tussen de verkrijger en de onderneming voldoende duurzaam bij een dienstbetrekking van ten minste 36 maanden. Door de termijn van 36 maanden worden de elementen voor een adequate bedrijfsopvolging volgens de staatssecretaris namelijk voldoende gestimuleerd.¹²⁹ Voorts geldt er derhalve geen eis ten aanzien van de omvang van de dienstbetrekking of van de kwaliteit daarvan. Daarover heeft de staatssecretaris opgemerkt:¹³⁰

'Er worden aan het dienstverband geen nadere (kwalitatieve) eisen gesteld. Zoals eerder aangegeven zijn dergelijke eisen namelijk niet eenvoudig te formuleren en te controleren door de Belastingdienst.'

De reikwijdte van de doorschuifregeling is overigens niet verruimd tot ZZP-ers. Hierover merkt de staatssecretaris op:¹³¹

'Het verder verruimen van de reikwijdte van de faciliteit met ZZP-ers is een glijdende schaal, omdat in die situatie sprake is van een nog lossere band met de onderneming. Gelet op de achtergrond van de regeling is een dergelijke verruiming dan ook niet wenselijk.'

In de literatuur wordt – naar mijn mening terecht, vandaar dit onderzoek – afgevraagd of het enkel eisen van een dienstbetrekking nog wel aan de doelstellingen van de wetgever voldoet. De Redactie Vakstudie Nieuws vraagt zich in haar aantekening af wat nog het nut is van dit vereiste en merkt op dat nu er vrijwel geen materiële eisen ten aanzien van de inhoud van het dienstverband meer worden gesteld, de

¹²⁵ *Kamerstukken II* 2009/10, 31 129, 14, p. 7.

¹²⁶ *Kamerstukken II* 2009/10, 32 129, 14, p. 3.

¹²⁷ Aldus ook Hoogeveen 2011, par. 3.3.13.3.

¹²⁸ Aldus ook De Beer, *Estate Planner Digitaal* 2017/11, par. 1.2 en Hoogeveen 2011, par. 10.4.2.

¹²⁹ *Kamerstukken II* 2009/10, 32 129, 14, p. 7.

¹³⁰ *Kamerstukken II* 2009/10, 32 128, 20, p. 16.

¹³¹ *Kamerstukken I* 2009/10, 32 128, E, p. 31.

werknemerseis beter kan vervallen.¹³² Heithuis deelt deze opvatting.¹³³ Nu de achterliggende gedachte van de werknemerseis de betrokkenheid van de verkrijger bij de onderneming is, merkt Raaijmakers op dat die betrokkenheid, zeker indien het dienstverband bijvoorbeeld maar één dag per maand omvat, twijfelachtig is. Dit klemmt volgens hem des te meer nu een verruiming van de doorschuiffaciliteit niet open is gesteld voor zelfstandigen zonder personeel. Terwijl het volgens hem voorkomt dat een ZZP'er met zijn overeenkomst met de vennootschap een nauwere band heeft dan bijvoorbeeld de persoon die slechts één dag per maand werkzaam is voor die vennootschap.¹³⁴

Ook De Beer vindt het vreemd dat een faciliteit die uitsluitend bedrijfsopvolgingen van kwalitatief voldoende niveau wenst te faciliteren geen nadere voorwaarden stelt aan de aard en omvang van de werkzaamheden.¹³⁵ Tevens acht hij de werknemerseis merkwaardig aangezien de wetgever ten aanzien van de schenker geen enkele actieve betrokkenheid – enkel een economisch belang – verlangt bij de onderneming. Dit strookt volgens hem niet met de ‘reëlebedrijfsopvolgingsgedachte’.¹³⁶ Daarnaast merkt hij op dat de werknemer direct na de schenking zijn werknemerstatus zou kunnen prijsgeven, zonder dat dit effect heeft op de eerder verleende doorschuifregeling.¹³⁷ Volgens hem is het logisch dat ook in de periode na de overgang dezelfde betrokkenheid wordt verlangd van de verkrijger. Hiervoor zou aansluiting kunnen worden gezocht bij de voortzettingstermijn van vijf jaar in de bedrijfsopvolgingsregeling in de SW 1956.¹³⁸ De Beer ontgaat het verder waarom de werknemersstatus een voorwaarde is voor een reële bedrijfsopvolging. Hij merkt hierover op:¹³⁹

‘Het enkele feit dat de opvolger geen werknemer is, maakt de bedrijfsopvolging niet minder reëel en zegt evenmin iets over de kwaliteit ervan. In de praktijk is het juist niet zelden zo dat de (geschikte) bedrijfsopvolger zich buiten de directe (werknemers)kring bevindt en deze opvolger er ook weinig voor voelt om voorafgaande aan de overdracht eerst gedurende drie jaar als

¹³² Redactie Vakstudie Nieuws in haar aantekening bij *Kamerstukken II* 2009/10, 32 129, C, V-N 2009/66.3.

¹³³ Heithuis, o.a. *TFO* 2010/93, par. 3.1.2. Heus & Rozendal vragen zich ook om deze reden af of het doel van de betrokkenheid bij de onderneming wordt bereikt. Heus & Rozendal, *Forfaitair* 2013/234-06, par. 2.1

¹³⁴ Raaijmakers, *PE-tijdschrift voor bedrijfsopvolging* 2014/2, par. 5.

¹³⁵ De Beer, *WFR* 2010/1242, par. 10.

¹³⁶ De Beer, *WFR* 2010/1242, par. 5.1.3 en par. 10.

¹³⁷ De Beer, *WFR* 2010/1242, par. 5.1.3 en par. 10. Ook Heus & Rozendal vragen zich mede om deze reden af of het doel van de betrokkenheid bij de onderneming wordt bereikt. Heus & Rozendal, *Forfaitair* 2013/234-06, par. 2.1

¹³⁸ De Beer, *WFR* 2010/1242, par. 5.1.3 en par. 10. Hierbij rijst de vraag wat de gevolgen zouden zijn indien de verkrijger daardoor niet langer als werknemer kwalificeert. Volgens Hoogveen is het niet gewenst dat dit ertoe zou leiden dat bij de schenker alsnog afrekening plaatsvindt. Ook het aannemen van een vervreemding bij de begiftigde is volgens haar niet logisch, omdat hij geen vervreemding verricht. Overigens zou het stellen van een voortzettingseis aan de werknemer zonder enige nadere eisen aan de te verrichten werkzaamheden volgens haar net zo zinloos zijn als het stellen van de werknemerseis voor de toepassing van de doorschuifregeling. Hoogveen 2011, par. 15.3, voetnoot 1872. Ik ben dit met haar eens.

¹³⁹ De Beer, *WFR* 2010/1242, par. 10.

werknemer voor de vennootschap te gaan werken. De werknemerseis is daarmee een tamelijk ongenuanceerde vertaling van de "kwaliteitsgedachte".'

Hoogeveen constateert in haar onderzoek uit 2011 iets soortgelijks. Zij stelt dat het vinden van een geschikte bedrijfsopvolger een knelpunt vormt in de praktijk.¹⁴⁰ De verplichte overdracht aan een werknemer levert, mede vanwege de verplichte 36-maandsperiode, volgens haar daarbij eerder een belemmering op dan dat zij bijdraagt aan het oplossen van het knelpunt op de bedrijfsopvolgingsmarkt. De aangebrachte beperking – de werknemerseis – is volgens haar dan ook geen gelukkige keuze geweest.¹⁴¹

Volgens Hoogeveen draagt de werknemerseis verder niet bij aan de kwaliteit van de bedrijfsopvolging. Zij merkt in het kader van de werknemerseis allereerst en temeer op dat de wetgever zich niet dient te bemoeien met de kwaliteit van de bedrijfsopvolging. Dit moet volgens haar alleen aan de overdrager en de overnemer worden overgelaten.¹⁴² Tevens concludeert zij dat de werknemerseis meer lijkt te zijn ingegeven door het feit dat budgettaire beperkingen de invoering van een generieke doorschuifregeling niet mogelijk maakten, dan dat de eis bijdraagt aan een kwalitatief goede bedrijfsopvolging.¹⁴³ De vraag is dus of de wetgever wel daadwerkelijk met de werknemerseis heeft willen bijdragen aan een kwalitatief goede bedrijfsopvolging of dat budgettaire redenen uiteindelijk de doorslaggevende factor zijn geweest. Verder wijst Hoogeveen erop dat de werknemerseis niet geldt voor de faciliteiten voor de bedrijfsopvolging in de SW 1956. Zij vindt dit opmerkelijk en stelt dat indien de wetgever daadwerkelijk de kwaliteit van de bedrijfsopvolging voor ogen zou hebben gehad, het voor de hand had gelegen dat de werknemerseis ook zou gelden voor de toepassing van de faciliteiten voor de schenkbelasting.¹⁴⁴

Een ander aspect en (onvoorzien) neveneffect van de werknemerseis wordt geconstateerd door De Beer. Hij concludeert dat – althans naar de letter van de wet – een dienstbetrekkingsperiode teloor kan gaan in geval van een herstructurering. Een beroep op de doorschuifregeling zou in dat geval niet mogelijk zijn. Deze uitkomst strookt volgens hem niet met de ratio van de doorschuifregeling. Een nadere tegemoetkoming van de Staatssecretaris zou hier volgens hem dan ook op zijn plaats zijn.¹⁴⁵

¹⁴⁰ Hoogeveen 2011, par. 5.7.4.

¹⁴¹ Hoogeveen 2011, par. 15.4.4.2.

¹⁴² Hoogeveen o.a. 2011, par. 15.3.

¹⁴³ Hoogeveen 2011, par. 3.3.4.3.5 en par. 15.3. Deze nevendoelstelling is gegeven voor de doorschuifregeling bij leven in de winstfeer, vervolgens is bij de invoering van de werknemerseis in de aanmerkelijkbelangsfeer daarbij aangesloten. *Kamerstukken II* 2009/10, 32 129, 3, p. 46.

¹⁴⁴ Hoogeveen 2011, par. 15.3.

¹⁴⁵ De Beer, *Estate Planner Digitaal* 2017/11, par. 5.2.

In deze paragraaf is ingegaan op de achtergrond van de werknemerseis, zijn de doelstellingen besproken en is de kritiek uit de literatuur uiteengezet. In de volgende paragrafen wordt besproken wanneer is voldaan aan de vereiste dienstbetrekking voor de toepassing van de doorschuifregeling. Dit is mede van belang om de kritiekpunten uit de literatuur te kunnen plaatsen. Vervolgens wordt in § 3.8 een tussenconclusie gegeven.

3.3 Dienstbetrekking

Voor de toepassing van de doorschuifregeling ex art. 4.17c Wet IB 2001 is het vereist dat de verkrijger gedurende de 36 maanden die onmiddellijk aan de schenking voorafgaan, in dienstbetrekking werkzaam is geweest bij de vennootschap waarop de aandelen of winstbewijzen betrekking hebben.

Het is de vraag welk dienstbetrekkingsbegrip hierbij geldt, het privaatrechtelijke dienstbetrekkingsbegrip van art. 7:610 lid 1 Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) of het fiscale dienstbetrekkingsbegrip uit de Wet Loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964). De wetsgeschiedenis zegt hier namelijk niets over. De Staatssecretaris van Financiën keurt voor zover nodig goed dat dit het fiscale dienstbetrekkingsbegrip uit de Wet LB 1964 is, inclusief de fictieve dienstbetrekkingen van art. 3 en 4 Wet LB 1964.¹⁴⁶ Dit betekent dat de privaatrechtelijke arbeidsovereenkomst ('echte' dienstbetrekking) en de fictieve dienstbetrekkingen uit de Wet LB 1964 kwalificeren voor het begrip 'dienstbetrekking' in art. 4.17c lid 1 onderdeel d Wet IB 2001, zolang deze maar voorafgaand aan de schenking ten minste 36 maanden heeft geduurd. In de vorige paragraaf is uiteengezet dat er verder geen eis ten aanzien van de omvang van de dienstbetrekking of van de kwaliteit ervan wordt gesteld.

In de eerstvolgende paragraaf wordt ingegaan op de 'echte' dienstbetrekking. In § 3.5 worden de fictieve dienstbetrekkingen besproken. Deze volgorde wordt gehanteerd omdat de fictiebepalingen kunnen worden beschouwd als een vangnet voor de situaties waarin twijfel mogelijk is of sprake is van een 'echte' civielrechtelijke arbeidsverhouding. Er moet dus steeds eerst een onderzoek plaatsvinden of al dan niet

¹⁴⁶ Laatstelijk besluit van de staatssecretaris van Financiën van 9 maart 2018, 2018-27139, *Stcrt.* 2018, 15751, onderdeel 5.4.2. Zie ook laatstelijk besluit van de staatssecretaris van Financiën van 14 mei 2018, 2018-64996, *Stcrt.* 2018, 29948, onderdeel 5.1. Hierin wordt voor de werknemerseis bij de doorschuifregeling in de winstfeer ook aangesloten bij werknemerschap in de zin van de Wet LB 1964. Raaijmakers vindt dat voor het begrip werknemer dient te worden aangesloten bij hetgeen in de Wet LB 1964 is bepaald. Dit komt volgens hem echter naar voren uit de wetsgeschiedenis en is ook af te leiden uit het bepaalde in art. 3.81 Wet IB 2001. Raaijmakers, *PE-tijdschrift voor bedrijfsopvolging* 2014/2, par. 2. Heithuis stelt daarentegen dat het niet zonder meer logisch is dat het begrip 'dienstbetrekking' uit de loonbelasting bepalend is. Hij kan zich niet aan de indruk onttrekken dat in de wetsgeschiedenis uitgangspunt was dat de begiftigde in een 'echte' privaatrechtelijke dienstbetrekking ex art. 7:610 BW moest zijn voor genoemde schenkingsfaciliteit. Dit had er volgens hem ook voor gezorgd dat allerlei rariteiten uit de loonbelasting buiten de deur van art. 4.17c Wet IB 2001 gebleven. Laatstelijk besluit van de staatssecretaris van Financiën (m.nt. E.J.W. Heithuis) van 9 maart 2018, 2018-27139, *Stcrt.* 2018, 15751, *BNB* 2018/133, noot onder onderdeel 5.4.2.

sprake is van een ‘echte’ dienstbetrekking. Pas wanneer dat onderzoek tot een negatief resultaat leidt, dient onderzocht te worden of mogelijk een van de fictiebepalingen van toepassing is.¹⁴⁷

Het is daarnaast de vraag of er andere situaties zijn waarmee – al dan niet formeel – wordt voldaan aan de werknemerseis. Het kan bijvoorbeeld zo zijn dat de verkrijger werkzaam was voor de werkmaatschappij, terwijl de aandelen in de holdingmaatschappij worden geschonken.¹⁴⁸ Op de vraag bij welke vennootschap de dienstbetrekking moet worden uitgevoerd wordt in § 3.6 ingegaan. Vervolgens wordt in § 3.7 de 36-maandsperiode en uitzonderingen daarop besproken. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met een tussenconclusie in § 3.8.

3.4 Privaatrechtelijke dienstbetrekking

Art. 2 Wet LB 1964 bevat geen definitie van het begrip dienstbetrekking. Ook ergens anders in de Wet LB 1964, of in de daarop gebaseerde uitvoeringsbepalingen, is geen definitie opgenomen. De wetgever heeft bewust gekozen voor aansluiting bij het civiele begrip ‘dienstbetrekking’. In de memorie van antwoord is hierover opgemerkt:¹⁴⁹

'Afgezien van de praktische onmogelijkheid een alles omvattend fiscaal begrip dienstbetrekking te formuleren, is juist ter wille van de rechtszekerheid gekozen voor handhaving van het civiele begrip dienstbetrekking, waardoor aansluiting wordt verkregen bij de bestaande jurisprudentie.'

Het begrip 'privaatrechtelijke dienstbetrekking' in art. 2 lid 1 Wet LB 1964 voor de loonbelasting, maar ook voor de werknemersverzekeringen¹⁵⁰ in art. 3 lid 1 ZW, WAO, WW en art. 7 in verband met art. 8 lid 1 WIA duidt gezien de parlementaire behandeling dus op de civielrechtelijke arbeidsovereenkomst uit art. 7:610 BW.¹⁵¹ Voor de uitleg van het gebruikte begrip ‘dienstbetrekking’ moet derhalve in het BW worden

¹⁴⁷ Weerepas, in: *Cursus Belastingrecht* LB.1.3.1.A.

¹⁴⁸ Dit voorbeeld volgt uit de parlementaire behandeling van de werknemerseis. *Kamerstukken II* 2009/10, 32129, 8, p. 5.

¹⁴⁹ *Kamerstukken II* 1962/63, 5380, 23, p. 6. Aldus ook HR 18 april 1951, *BNB* B.9002, waarin de Hoge Raad heeft overwogen dat in het kader van het toenmalige Besluit op de Loonbelasting 1940 ‘onder een privaatrechtelijke dienstbetrekking niet anders kan worden verstaan dan de betrekking waarin de werknemer staat tot den werkgever op grond van een burgerrechtelijke arbeidsovereenkomst’.

¹⁵⁰ De opvatting van de wetgever had betrekking op de totstandkoming van de Wet LB 1964 en zegt dus strikt genomen enkel iets over het belastingrecht en niet over het socialeverzekeringsrecht. Nu deze twee rechtsgebieden premieheffing vanwege de aard van de werkverhouding gemeenschappelijk hebben, lijkt mij de toepassing van het citaat op ook het socialeverzekeringsrecht voor de hand liggend. Aldus ook Loonstra, *ArA* 2011-2, par. 3.1.

¹⁵¹ In verband met de invoering van de Wet deregulering beoordeling arbeidsrelatie heeft de staatssecretaris nogmaals bevestigd dat de privaatrechtelijke dienstbetrekking in art. 2 Wet LB 1964 dezelfde betekenis heeft als de civielrechtelijke arbeidsovereenkomst uit art. 7:610 BW. In de plenaire vergadering van dinsdag 26 januari 2016 zei de staatssecretaris hierover: 'Als er sprake is van een civiele arbeidsovereenkomst, conform het Burgerlijk Wetboek, dan is er ook sprake van een dienstbetrekking voor de loonheffing. Daar zit geen verschil tussen, want dit is gebaseerd op dezelfde wettelijke basis. De enige uitzondering wordt gevormd door een aantal benoemde fictieve dienstbetrekkingen'. Verslag van de plenaire vergadering van 26 januari 2016, te raadplegen via <https://www.eerstekamer.nl/verslag/20160126/verslag>.

gezocht.¹⁵² In Boek 7 BW is de term 'dienstbetrekking' inmiddels vervangen door 'arbeidsovereenkomst'. De arbeidsovereenkomst wordt gedefinieerd in art. 7:610 lid 1 BW:

'De arbeidsovereenkomst is de overeenkomst, waarbij de ene partij, de werknemer, zich verbindt, in dienst van de andere partij, de werkgever, tegen loon gedurende zekere tijd arbeid te verrichten.'

Uit de definitie volgt dat de aanwezigheid van een arbeidsovereenkomst afhankelijk is van drie cumulatieve voorwaarden: 1) de ene partij moet gehouden zijn gedurende een zekere tijd persoonlijk arbeid te verrichten (arbeid); 2) de andere partij moet gehouden zijn daarvoor loon te betalen (loon) en 3) er moet sprake zijn van een gezagsverhouding (gezag).¹⁵³ Het element 'in dienst' wordt als regel gelijkgesteld met de aanwezigheid van een gezagsverhouding.¹⁵⁴

Het is echter de vraag of er sprake is van een dienstbetrekking als voldaan is aan de optelsom van de drietal los van elkaar staande criteria. De Hoge Raad hanteert bij de beoordeling of er sprake is van een arbeidsovereenkomst namelijk een 'holistische' benadering.¹⁵⁵ De kwalificatie van de dienstbetrekking in het fiscale recht wordt in de volgende paragraaf toegelicht. Vervolgens wordt op hoofdlijnen ingegaan op de kernelementen van de arbeidsovereenkomst: arbeid, loon en gezag.

3.4.1 De kwalificatie van de arbeidsovereenkomst in het fiscaal recht

In de vorige paragraaf is vastgesteld dat voor het begrip 'privaatrechtelijke dienstbetrekking' in art. 2 lid 1 Wet LB 1964 voor de loonbelasting en in art. 3 lid 1 ZW, WAO, WW en art. 7 in verband met art. 8 lid 1 Wet WIA voor de werknemersverzekeringen gezien de parlementaire behandeling bij de civielrechtelijke arbeidsovereenkomst uit art. 7:610 BW moet worden aangesloten. De vraag of sprake is van een dienstbetrekking is dus niet alleen van belang voor het fiscaal recht, maar ook voor het socialezekerheidsrecht en het arbeidsrecht. Dit brengt met zich dat de kwalificatievraag steeds door een ander rechtscollege wordt beantwoord.¹⁵⁶

¹⁵² Hierop geldt voor het fiscale recht echter nog een uitzondering, bijvoorbeeld indien er civielrechtelijk sprake is van een nietige dienstbetrekking, zie HR 6 december 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE4473, *BNB* 2003/67 en HR 9 december 2011, ECLI:NL:PHR:2011:BR6384, *BNB* 2012/175. Op deze uitzondering wordt uitgebreider ingegaan in § 3.4.1.

¹⁵³ In art. 7:610 BW en art. 7:659 BW kunnen eveneens vijf vereisten worden gelezen, waarbij het persoonlijk verrichten van arbeid als twee separate vereisten geldt en waarbij het verrichten van arbeid 'gedurende zekere tijd' ook als separaat vereiste wordt aangehaald. In dit onderzoek wordt uitgegaan van drie vereisten (kort: arbeid, loon, gezag).

¹⁵⁴ Asser/Heerma van Voss 7-V 2015/20.

¹⁵⁵ HR 14 november 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC2495, *NJ* 1998/149 (*Groen/Schroevens*), HR 13 juli 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA6231, *NJ* 2007/449 (*PGGM/Thuiszorg Rotterdam*) en HR 25 maart 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP3887, *BNB* 2011/205 (*Gouden Kool*).

¹⁵⁶ Aldus ook Said, *ArA* 2017-1, par. 1.

Vanuit een strikt juridisch perspectief oordeelt alleen de Hoge Raad in hoogste nationale instantie over het antwoord op de vraag of iemand werkzaam is (geweest) op basis van een privaatrechtelijke dienstbetrekking. Feitelijk gezien en gelet op de rechtspraktijk zijn (althans waren) dat drie instanties. In de eerste plaats de civiele kamer van de Hoge Raad, in de tweede plaats de fiscale kamer van de Hoge Raad en ten derde de Centrale Raad van Beroep (hierna: CRvB) in geschillen die betrekking hebben op de werknemersverzekeringen.¹⁵⁷ Met ingang van 1 januari 2006 kan bij een kwalificatie-uitspraak door de CRvB cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad.¹⁵⁸ Van der Wiel-Rammeloo heeft in haar proefschrift uit 2008 uiteengezet dat deze drie rechtscolleges ieder hun eigen invulling aan de kwalificatievraag hebben gegeven.¹⁵⁹

De civiele kamer van de Hoge Raad heeft in het arrest Groen/Schoevers geoordeeld dat bij de beantwoording van de vraag of een persoon werkzaam is op basis van een arbeidsovereenkomst, niet kan worden volstaan met toetsing aan de voorwaarden van art. 7:610 BW. Deze vraag moet volgens de Hoge Raad 'holistisch' worden beoordeeld, dit betekent dat de kwalificatie op basis van 'het totale plaatje' moet plaatsvinden.¹⁶⁰ Het komt aan op een beoordeling van alle feiten en omstandigheden van het geval, in onderlinge samenhang bezien, waarbij niet één enkele omstandigheid doorslaggevend kan zijn. Daarbij is niet enkel hetgeen partijen bij het sluiten van de overeenkomst voor ogen stond van belang (de partijbedoeling), maar ook de wijze waarop partijen feitelijk uitvoering aan de overeenkomst hebben gegeven. Daarbij moet ook rekening worden gehouden met de maatschappelijke positie van partijen.¹⁶¹

De drie criteria (kort: gezag, arbeid en loon) moeten voor civielrechtelijke procedures dus steeds voor in hun onderlinge samenhang worden bezien, rekening houdend met de specifieke situatie. In het arrest PGGM/Thuiszorg Rotterdam is de in Groen/Schoevers uitgezette lijn nader gespecificeerd, in die zin dat bij de beantwoording van de kwalificatievraag niet één enkel kenmerk beslissend is, maar dat alle omstandigheden in onderling verband met elkaar moeten worden beoordeeld.¹⁶²

De vraag is echter of deze civielrechtelijke jurisprudentie ook doorwerkt in het fiscaal recht, nu Van der Wiel-Rammeloo in haar proefschrift heeft uiteengezet dat de drie rechtscolleges ieder hun eigen invulling

¹⁵⁷ Loonstra, *ArA* 2011-2, par. 3 en Said, *ArA* 2017-1, par. 3.1.

¹⁵⁸ Een en ander is het gevolg van de inwerkingtreding van de Wet financiering sociale verzekeringen (hierna: Wfsv) op 1 januari 2006. Artikel 58 en artikel 59 Wfsv bepalen dat de heffing van de volks- en werknemersverzekeringen plaatsvindt overeenkomstig de bepalingen van de inkomsten- en loonbelasting. Tot die heffingsbepalingen behoren ook de bepalingen van de AWR. Aldus ook Loonstra, *ArA* 2011-2, par. 3 en Said, *ArA* 2017-1, par. 3.1.

¹⁵⁹ Van der Wiel-Rammeloo 2008.

¹⁶⁰ HR 14 november 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC2495, *NJ* 1998/149 (*Groen/Schoevers*), r.o. 3.4.

¹⁶¹ HR 14 november 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC2495, *NJ* 1998/149 (*Groen/Schoevers*), r.o. 3.4.

¹⁶² HR 13 juli 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA6231, *NJ* 2007/449 (*PGGM/Thuiszorg Rotterdam*).

aan de kwalificatievraag hebben gegeven.¹⁶³ Advocaat-Generaal (hierna: A-G) Van Ballegooijen pleit in zijn conclusie bij het Gouden Kooi-arrest ervoor dat de fiscale kamer van de Hoge Raad de Groen/Schoevers-leer nu ook expliciet in zijn rechtspraak laat doorwerken.¹⁶⁴ De Hoge Raad neemt het advies van A-G Van Ballegooijen over en sluit hiermee aan bij de richtinggevende civielrechtelijke jurisprudentie op dit punt, namelijk Groen-Schoevers¹⁶⁵ en Thuiszorg Rotterdam-PGGM^{166, 167}.

Het arbeidsrecht is dus in het Gouden Kooi-arrest als beoordelingsmaatstaf voor de kwalificatie van een arbeidsovereenkomst in het fiscaal recht aangenomen. Dit is later bevestigd in het B-notarissen-arrest.¹⁶⁸ De arresten Gouden Kooi en B-notarissen zien op toepassing van de werknemersverzekeringen. Uit het bioscooparrest, blijkt echter dat de belastingkamer ook in een puur fiscale zaak hetzelfde uitgangspunt kiest.¹⁶⁹ In de fiscale jurisprudentie¹⁷⁰ is het dan ook tegenwoordig gemeengoed om te verwijzen naar arbeidsrechtelijke arresten als Groen/Schoevers¹⁷¹, ThuiszorgRotterdam/PGGM¹⁷² en Diosynth/Groot¹⁷³. Van een eigen invulling aan de kwalificatievraag is sinds het Gouden Kooi-arrest dus geen sprake meer.¹⁷⁴

In de literatuur bestaat nog de discussie of en in hoeverre de wil van partijen beslissend is voor de vraag of van een dienstbetrekking sprake is. In de literatuur wordt in dit verband geopperd dat de partijbedoeling in fiscaalrechtelijke context een beperktere rol zou spelen dan in arbeidsrechtelijke zaken.¹⁷⁵ Van Westen pleit er daarentegen al sinds 1980 voor dat als aannemelijk kan worden gemaakt dat partijen uitdrukkelijk geen arbeidsovereenkomst willen, er geen sprake kan zijn van een civielrechtelijke dienstbetrekking en dus ook niet van inhoudings- of van verzekeringsplicht.¹⁷⁶ Dit is mijns inziens echter onjuist. Het is zonder meer zo dat de wil van partijen een rol speelt bij de vraag of van een dienstbetrekking sprake is, dat betekent echter niet dat het antwoord op die vraag alleen van hun wil afhankelijk is. Dit volgt uit de 'holistische' benadering die de Hoge Raad hanteert in de besproken

¹⁶³ Van der Wiel-Rammeloo 2008.

¹⁶⁴ Concl. A-G C.W.M. van Ballegooijen, ECLI:NL:PHR:2011:BP3887, bij HR 25 maart 2011, *BNB* 2011/205 (*Gouden Kooi*), nr. 9.9.

¹⁶⁵ HR 14 november 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC2495, *NJ* 1998/149 (*Groen/Schoevers*).

¹⁶⁶ HR 13 juli 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA6231, *NJ* 2007/449 (*PGGM/Thuiszorg Rotterdam*).

¹⁶⁷ HR 25 maart 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP3887, *BNB* 2011/205 (*Gouden Kooi*), r.o. 3.3.2.

¹⁶⁸ HR 17 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU8926, *BNB* 2012/129 (*notarissen*).

¹⁶⁹ HR 1 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1172, *BNB* 2015/161 (*bioscooparrest*).

¹⁷⁰ De vier fiscale hoven: Hof 's-Hertogenbosch 2 juli 2010, ECLI:NL:GHSHE:2010:BO1715, Hof Amsterdam 31 januari 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ0443, Hof Arnhem-Leeuwarden 5 maart 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:BZ5019 en Hof Den Haag 22 augustus 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:2415.

¹⁷¹ HR 14 november 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC2495, *NJ* 1998/149 (*Groen/Schoevers*).

¹⁷² HR 13 juli 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA6231, *NJ* 2007/449 (*PGGM/Thuiszorg Rotterdam*).

¹⁷³ HR 10 december 2004, ECLI:NL:HR:2004:AP2651, *NJ* 2005/239 (*Diosynth/Groot*).

¹⁷⁴ Mertens, *TFO* 2013/126.2, par. 3. Loonstra veronderstelt op basis van de gepubliceerde lagere rechtspraak dat hoewel hetzelfde toetsingskader wordt gehanteerd, dit toch nog tot spanning tussen de civiele rechter enerzijds en de fiscale rechter en socialeverzekeringsrechter anderzijds kan leiden als het om de beantwoording van de kwalificatievraag gaat. Loonstra, *ArA* 2011-2, par. 4.

¹⁷⁵ Van der Wiel-Rammeloo 2008, p. 110-113, Van den Berg 2010, p. 128 en Klosse & Vonk 2016, p. 63 e.v.

¹⁷⁶ Van Westen, *WFR* 1980/651 en Van Westen, *TFO* 2009/95, par. 1.

jurisprudentie.¹⁷⁷ Overigens staat dit los van de vraag óf de partijbedoeling in fiscale zaken een beperktere rol zou moeten spelen.¹⁷⁸

Uit voorgaande blijkt dat in de praktijk de civiele rechter het begrip dienstbetrekking soms anders uitlegt dan de belastingrechter. De Hoge Raad lijkt het een en ander de laatste tijd te stroomlijnen.¹⁷⁹ Dit betekent dat voor de vraag of sprake is van een dienstbetrekking als bedoeld in art. 4.17c Wet IB 2001 er dus altijd moeten worden nagegaan of de bedoeling van partijen en de wijze van uitvoering die aan die bedoeling is gegeven tot de slotsom leidt dat er sprake is van een arbeidsovereenkomst. Er kan dus niet zonder meer worden uitgegaan van de presentatie naar buiten toe. In het geval dat partijen beogen een succesvol beroep te kunnen doen op de doorschuifregeling, ligt het echter in de lijn der verwachtingen dat hun wil gericht is (geweest) op het tot stand brengen van een arbeidsovereenkomst. Over de bedoeling van partijen is in dergelijke gevallen niet snel discussie, die zal meer gaan over de invulling van de dienstbetrekking.

De opvatting van de Hoge Raad is dus dat de civielrechtelijke arbeidsovereenkomst leidend is voor de vraag of sprake is van een dienstbetrekking voor de loonbelasting en de werknemersverzekeringen en daarmee ook voor de vereiste dienstbetrekking bij de doorschuifregeling. Er wordt echter op die regel een uitzondering gemaakt voor het fiscaal recht, namelijk als een overeenkomst is nageleefd als ware het een rechtsgeldige arbeidsovereenkomst en als alleen nietigheid¹⁸⁰ of een formeel vereiste aan het civielrechtelijke bestaan van de arbeidsovereenkomst in de weg staat.¹⁸¹ Ook in die gevallen wordt voor het fiscale recht een dienstbetrekking aanwezig geacht. Kortom, voor het fiscale recht wordt aangesloten bij de feiten en daarbij is dan niet relevant of sprake is van een of meer overtredingen van andere wetten.¹⁸²

De wetgever heeft daarnaast voor de toepassing van de doorschuifregeling verder geen kwalitatieve en kwantitatieve vereisten gesteld aan de dienstbetrekking.¹⁸³ De dienstbetrekking is op basis van voorgaande dus uitermate ruim. Dit betekent echter niet dat de dienstbetrekking geen realiteitsgehalte

¹⁷⁷ HR 14 november 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC2495, *NJ* 1998/149 (*Groen/Schroevens*), HR 13 juli 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA6231, *NJ* 2007/449 (*PGGM/Thuiszorg Rotterdam*) en HR 25 maart 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP3887, *BNB* 2011/205 (*Gouden Kooi*).

¹⁷⁸ Zie ook Mertens, *TFO* 2013/126.2, par. 4 e.v., Loonstra, *ArA* 2011-2, p. 94 e.v., Said, *ArA* 2017-1, p. 82, Klosse & Vonk 2016, p. 63 en Van der Wiel-Rammeloo 2008, p. 112-113.

¹⁷⁹ Aldus ook Eenhoorn & Kawka 2017, par. 2.2.

¹⁸⁰ Er zijn ook situaties waarbij er naar het civiele recht geen arbeidsovereenkomst bestaat, maar waar fiscaal wel een dienstbetrekking aanwezig wordt geacht. Dit doet zich bijvoorbeeld voor indien er civielrechtelijk sprake is van een nietige dienstbetrekking, zie HR 6 december 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE4473, *BNB* 2003/67 en HR 9 december 2011, ECLI:NL:PHR:2011:BR6384, *BNB* 2012/175.

¹⁸¹ *Vakstudie Loonbelasting en premieheffingen (incl. Kansspelbelasting)*, aant. 2.1 (online, laatst bijgewerkt 7 januari 2019).

¹⁸² Aldus ook Raaijmakers, *PE-tijdschrift voor bedrijfsopvolging* 2014/2, par. 4.

¹⁸³ *Kamerstukken II* 2009/10, 32 128, 20, p. 16.

moet hebben.¹⁸⁴ Over de vraag wanneer dat realiteitsgehalte wordt behaald kan echter gediscussieerd worden. In dit kader is in de Praktijkhandreiking bedrijfsopvolging vastgoedexploitanten nog vermeld dat de inspecteur bij vooroverleg over de toepassing van de doorschuifregeling grondig moet toetsen of aan de werknemerseis is voldaan, zeker in de situaties dat begiftigden na invoering van de werknemerseis in 2010 in dienst zijn gekomen.¹⁸⁵

Voor het voldoen aan de vereiste dienstbetrekking is het dus in ieder geval van belang dat de wil van partijen gericht is op het tot stand brengen van een arbeidsovereenkomst. In deze paragraaf is geconcludeerd dat dit vrijwel altijd het geval is bij de vormgeving van een dienstbetrekking die bedoeld is om te voldoen aan de werknemerseis. Daarnaast is het cruciaal dat wordt voldaan aan de drie kernelementen van een arbeidsovereenkomst zoals deze volgen uit de definitie van art. 7:610 BW: arbeid, loon en gezag. De wijze dus waarop partijen uitvoering hebben gegeven aan hun wil. Daarbij is het voor het fiscaal recht niet noodzakelijk dat wordt voldaan aan andere wetten. In de volgende paragrafen wordt eerst op hoofdlijnen ingegaan op de elementen van een arbeidsovereenkomst.¹⁸⁶ Doordat deze elementen ‘holistisch’ moeten worden beoordeeld, zal in § 3.4.5 worden beoordeeld wanneer een dienstbetrekking voldoende realiteitsgehalte heeft.

3.4.2 Arbeid

Het eerste kenmerk van de arbeidsovereenkomst dat op hoofdlijnen besproken wordt, is dat de ene partij gehouden moet zijn gedurende zekere tijd persoonlijk arbeid te verrichten. Wat onder arbeid moet worden verstaan, is enkel in de jurisprudentie gedefinieerd en uitgewerkt. Uitgangspunt is dat daadwerkelijk een verplichting moet bestaan tot het persoonlijk verrichten van arbeid.¹⁸⁷ De mogelijkheid tot vervanging staat niet per definitie in de weg aan het aannemen van een privaatrechtelijke dienstbetrekking. Dit ligt anders wanneer er sprake is van geheel vrije vervanging. Indien de werknemer zich meer dan bij wijze van uitzondering kan laten vervangen, vooral als dat zonder nadere melding kan geschieden, is er geen sprake van een arbeidsovereenkomst.¹⁸⁸

¹⁸⁴ Aldus ook De Beer, *Estate Planner Digitaal* 2017/11, par. 4.

¹⁸⁵ Praktijkhandreiking bedrijfsopvolging vastgoedexploitanten, 9 december 2016, onderdeel 4, V-N 2017/7.10. De praktijkhandreiking betreft een intern stuk dat als gevolg van een WOB-verzoek openbaar is gemaakt. Dit moet men naar mijn mening wel in het achterhoofd houden bij de beoordeling van de inhoud.

¹⁸⁶ Zie voor een uitgebreide bespreking van de elementen van de arbeidsovereenkomst o.a. Van der Wiel-Rammeloo 2008, .

¹⁸⁷ HR 8 juli 2016, ECLI:NL:HR:2016:1354, r.o. 2.4.2; Hof Den Haag 22 juni 2011, ECLI:NL:GHSGR:2011:BQ9031, r.o. 6.1; Hof Amsterdam 9 februari 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:422, r.o. 5.3; Hof Den Haag 13 april 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:1212, r.o. 7.1; Hof Den Bosch 15 april 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:1476, r.o. 4.20; Rb. Gelderland 18 juni 2013, ECLI:NL:RBGEL: 2013:CA3231, r.o. 4.2; Rb. Den Haag 16 juni 2016, ECLI:NL:RBDHA:2016:8774, r.o. 9 en 14; Rb. Gelderland 4 augustus 2016, ECLI:NL:RBGEL:2016:4262, r.o. 12.

¹⁸⁸ HR 13 december 1957, ECLI:NL:HR:1957:3, *NJ* 1958/35, Hof Amsterdam 6 januari 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:BP3299 en Hof Arnhem-Leeuwarden 20 mei 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:4215.

Niet van belang is van welke aard de arbeid is, bijvoorbeeld of het hoofd- of nevenwerkzaamheden zijn. Arbeid kan zowel van geestelijke als lichamelijke aard zijn, en kan vrijwel elke willekeurige bezigheid zijn. Ook het enkel beschikbaar zijn van arbeidskracht is voldoende. Uit de jurisprudentie blijkt bijvoorbeeld dat er bij het wonen in een ‘gouden kooi’ voor een televisieprogramma¹⁸⁹ en slaapdiensten¹⁹⁰ voldaan is aan het element arbeid. Belangrijk is wel, dat sprake moet zijn van een prestatie aan de werkgever. Als de arbeid slechts gericht is op de eigen scholing en vorming, zoals bij een stagiair het geval is, kan meestal niet van een arbeidsovereenkomst worden gesproken.¹⁹¹ De arbeid moet namelijk in het belang zijn van de werkgever.

Art. 7:610 BW vereist verder dat de werknemer zich verbindt *gedurende zekere tijd* arbeid te verrichten. In de praktijk is het criterium ‘zekere tijd’ niet van groot belang om te bepalen of sprake is van een arbeidsovereenkomst.¹⁹² Bij de arbeidsovereenkomst gaat het niet zozeer om het vervullen van een concrete opdracht, het gaat erom dat de werknemer gedurende zekere tijd ter beschikking staat van de werkgever om arbeid te verrichten.¹⁹³

3.4.3 Loon

In de vorige paragraaf is besproken dat de ene partij gehouden moet zijn om gedurende zekere tijd persoonlijke arbeid te verrichten. Het tweede kenmerk van een arbeidsovereenkomst is dat de andere partij gehouden moet zijn daarvoor loon te betalen. Onder loon wordt de door de werkgever verschuldigde contraprestatie voor de arbeid verstaan. Deze verschuldigdheid hoeft overigens niet uit de tussen partijen gesloten overeenkomst zelf voort te vloeien: het is ook mogelijk dat de werkgever krachtens een collectieve arbeidsovereenkomst of een wettelijke regeling, zoals de Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag, tot loonbetaling is verplicht.¹⁹⁴

De Hoge Raad acht de hoogte van het loon niet relevant, ook een heel laag loon is voldoende. Zo lang er maar een verplichting bestaat tot loonbetaling.¹⁹⁵ Aan het aanmerken van prestaties als loon in de zin van

¹⁸⁹ HR 25 maart 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP3887, *BNB* 2011/205 (*Gouden Kooi*).

¹⁹⁰ HR 15 maart 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC0173, *NJ* 1991/417 (*Jebliouazzani/Stichting Casa Migrantes*).

¹⁹¹ Hof Amsterdam 1 maart 1965, 122/1964, *BNB* 1965/314, inzake leerlingen in een apotheek en HR 29 oktober 1982, ECLI:NL:HR:1982:AC0442, inzake een stagiair bij de Ombudsman. Aldus ook Van der Grinten 2018, p. 18.

¹⁹² Asser/Heerma van Voss 7-V 2015/25 en Eenhoorn & Kawka 2017, par. 2.2.

¹⁹³ Eenhoorn & Kawka 2017, par. 2.2 en Weerepas, in: *Cursus Belastingrecht* LB.1.3.0.b2.i.

¹⁹⁴ Weerepas, in: *Cursus Belastingrecht* LB.1.3.0.b2.i.

¹⁹⁵ Zie o.a. HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY6888. In dit arrest ontving een vakkenvuller een uurloon van (slechts) € 0,80. Overigens werd in dit arrest geen dienstbetrekking aangenomen door het ontbreken van een gezagsverhouding.

art. 7:610 lid 1 BW hoeft tevens niet in de weg te staan dat de gezamenlijke geldswaarde daarvan bij het wettelijk minimumloon achter blijft.¹⁹⁶

Doorslaggevend voor de vraag of er sprake is van loon is dus het antwoord op de vraag of er gesproken kan worden van een tegenprestatie (beloning) voor de verrichte arbeid. Derhalve valt het uitsluitend betalen van een reële (of lagere) kostenvergoeding niet onder een dergelijke tegenprestatie. Van een arbeidsovereenkomst kan dan geen sprake zijn.¹⁹⁷

3.4.4 Gezag

Het derde kenmerk van de arbeidsovereenkomst is dat er sprake moet zijn van een gezagsverhouding. De voor de aanwezigheid van een arbeidsovereenkomst noodzakelijke gezagsverhouding moet door de te verrichten werkzaamheden in het leven worden geroepen. Wordt de arbeid verricht op grond van een anderszins bestaande gezagsverhouding, zoals familieverband, dan is geen civielrechtelijke arbeidsovereenkomst aanwezig.¹⁹⁸ Er kan ook sprake zijn van een dubbele gezagsverhouding, waarbij naast bijvoorbeeld het gezag uit familieverband het gezag uit de arbeidsovereenkomst een overheersende rol speelt. Het meewerkende kind dat onder dezelfde voorwaarden werkt als niet-familieleden, staat op die manier toch in dienstbetrekking.¹⁹⁹

Onder het ‘gezagselement’ wordt verstaan dat de werknemer aan de werkgever ondergeschikt moet zijn, waardoor hij verplicht is bij zijn werkzaamheden de opdrachten of aanwijzingen van de werkgever op te volgen. Niet bepalend is of de werkgever daadwerkelijk aanwijzingen geeft, het reeds hebben van de bevoegdheid om aanwijzingen te geven is voldoende.²⁰⁰

In geval van twijfel wordt de aanwezigheid van een gezagsverhouding beoordeeld door een afweging van verschillende factoren, zoals de vraag of de arbeid een incidenteel of duurzaam karakter heeft, de arbeid binnen een organisatorisch verband wordt verricht, voor wiens risico het werk wordt gedaan, of deze vakantiedagen krijgt en andere aan het werknemerschap verbonden rechten geniet.²⁰¹ Daaraan kunnen worden toegevoegd vragen omtrent de aanwezigheid van eventuele andere werkzaamheden, de vrijheid van de indeling van het werk en de mate waarin degene die arbeid verricht, ondernemingsrisico draagt. Daarnaast is van belang of de werkende een kernactiviteit van de organisatie waardoor hij wordt

¹⁹⁶ HR 17 december 1980, ECLI:NL:HR:1980:AW9836.

¹⁹⁷ HR 3 juni 1981, ECLI:NL:HR:1981:AB8437 en Rb. Breda 31 januari 2007, ECLI:NL:RBBRE:2007:BA2450.

¹⁹⁸ HR 18 april 1951, ECLI:NL:HR:1951:178.

¹⁹⁹ HR 26 september 1956, ECLI:NL:HR:1956:AY2128.

²⁰⁰ HR 7 februari 2001, ECLI:NL:HR:2001:AA9845.

²⁰¹ HR 11 november 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3936 (*docent Volksuniversiteit*), r.o. 3.4 en HR 25 maart 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP3887, *BNB* 2011/205 (*Gouden Kooi*), conclusie.

ingeschakeld verricht en/of hij dat doet namens of in organisatorisch verband met de werkorganisatie van de opdrachtgever/werkgever.²⁰² Er zijn dus verschillende factoren bepalend voor het vaststellen van een gezagsverhouding.

3.4.5 Het realiteitsgehalte van de dienstbetrekking

In de literatuur zijn in verband met de werknemerseis de voorbeelden gegeven van tegen kleine vergoeding eenmaal per jaar met de kerstborrel de hapjes rondbrengen of tweemaal per jaar het tuinpad aanharken. Heithuis vraagt zich in dit verband terecht af of dit voldoende is voor een dienstbetrekking zoals bedoeld in art. 4.17c Wet IB 2001. De staatssecretaris heeft hierover in de wetsgeschiedenis of latere besluiten niets vermeld. Volgens Heithuis zou het prettig zijn als de staatssecretaris hierover iets had gezegd in zijn besluit; dat had de praktijk meer richting gegeven.²⁰³ Daarnaast heeft Heithuis zich afgevraagd hoe het zit met kinderen tot 14 jaar en de werknemerseis, omdat zij fiscaalrechtelijk wel in dienstbetrekking kunnen zijn, maar civielrechtelijk dit niet het geval is. Spijtig genoeg volgens Heithuis zegt de staatssecretaris ook hier niks over in zijn besluit.²⁰⁴

Uit de wetsgeschiedenis van art. 4.17c Wet IB 2001 blijkt dat er geen verdere kwalitatieve of kwantitatieve eisen aan de dienstbetrekking worden gesteld om te voldoen aan de werknemerseis.²⁰⁵ Voor de beantwoording van deze vragen dient dus te worden beoordeeld of er sprake is van het fiscale dienstbetrekkingsbegrip uit de Wet LB 1964. Voor de beoordeling of hiervan sprake is moet eerst worden aangesloten bij het civielrechtelijke beoordelingskader waarin steeds alle feiten en omstandigheden van het concrete geval ‘holistisch’ moeten worden gewogen.²⁰⁶ Daar komt voor het fiscaal recht – en dus de werknemerseis – nog bij dat het begrip ‘dienstbetrekking’ kan afwijken van het privaatrecht.²⁰⁷ Tevens gelden ook de fictieve dienstbetrekkingen voor de werknemerseis.²⁰⁸ Er geldt dus een uitermate ruim dienstbetrekkingsbegrip voor de werknemerseis.

²⁰² Regeerakkoord 2017, p. 22 en HvJ EG 16 december 1975, ECLI:EU:C:1975:174 (*Suikerunie*).

²⁰³ Heithuis *WFR* 2012/1590, par. 3.2.1. Heithuis noemt dit overigens flauwe voorbeelden, onterecht nu ze mijns inziens voldoen aan de vereisten voor een arbeidsovereenkomst en dus voldoen aan de vereiste dienstbetrekking voor de toepassing van de doorschuifregeling.

²⁰⁴ Heithuis, *WFR* 2012/1590, par. 3.2.1. De opvatting van Heithuis is gebaseerd op de tekst van het besluit van 4 september 2012, BLKB2012/101M. Het laatstelijk besluit van 9 maart 2018, 2018-27139, *Stcrt.* 2018, 15751 vormt een actualisering van dit besluit. Tekstueel is er op dit punt nog niets veranderd en is de staatssecretaris (nog) niet ingegaan op de vraag van Heithuis, waardoor hier ook voor het nieuwe besluit naar mijn mening nog dezelfde betekenis aan kan worden toegekend.

²⁰⁵ *Kamerstukken II* 2009/10, 32 128, 20, p. 16.

²⁰⁶ Dit volgt o.a. uit HR 25 maart 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP3887, *BNB* 2011/205 (*Gouden Kooi*). Zie uitgebreid § 3.4.1.

²⁰⁷ Er zijn ook situaties waarbij er naar het civiele recht geen arbeidsovereenkomst bestaat, maar waar fiscaal wel een dienstbetrekking aanwezig wordt geacht. Dit doet zich bijvoorbeeld voor indien er civielrechtelijk sprake is van een nietige dienstbetrekking, zie HR 6 december 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE4473, *BNB* 2003/67 en HR 9 december 2011, ECLI:NL:PHR:2011:BR6384, *BNB* 2012/175.

²⁰⁸ Zie uitgebreider § 3.5.

Aan het element loon wordt zeer snel voldaan, zolang er maar een verplichting bestaat tot loonbetaling, welke niet louter een reële (of lagere) kostenvergoeding vormt.²⁰⁹ Aan het aanmerken van prestaties als loon in de zin van art. 7:610 lid 1 BW hoeft niet eens in de weg te staan dat de gezamenlijke geldswaarde daarvan bij het wettelijk minimumloon achter blijft.²¹⁰ Voor het aannemen van een dienstbetrekking voor de doorschuifregeling is het dus niet noodzakelijk dat er sprake is van een bepaalde hoogte van het loon. Dit leidt ertoe dat in de situatie waarin een lager loon dan het minimumloon wordt betaald aan de overnemer, nog steeds wordt voldaan aan het vereiste element loon en dus sprake kan zijn van een geldige dienstbetrekking voor de werknemerseis.

Er is sprake van een dienstbetrekking wanneer het element arbeid, de verplichting tot het persoonlijk verrichten van arbeid durende zekere tijd, aanwezig is. In § 3.4.2 is uiteengezet dat allerlei bezigheden zich laten kwalificeren als arbeid. Het is zelfs niet noodzakelijk dat de arbeid altijd door de werknemer zelf wordt verricht. Het slechts incidenteel verrichten van arbeid staat tevens niet in de weg voor het aannemen van een dienstbetrekking. Mijns inziens voldoet een nulurencontract of een situatie waarbij slechts een aantal keer per jaar arbeid wordt verricht dus ook om te voldoen aan de werknemerseis.

Voor de toepassing van art. 4.17c Wet IB 2001 is het met betrekking tot de gezagsverhouding allereerst van belang dat deze voortkomt uit de verrichte werkzaamheden en niet zozeer vanuit het familieverband. Verder zijn de verschillende factoren benoemt die meewegen bij het vaststellen van een gezagsverhouding en waarbij voor het aannemen van een arbeidsovereenkomst rekening dient te worden gehouden.

Bekijken we de situatie van kinderen tot 14 jaar, dan geeft Heithuis eigenlijk al antwoord op zijn eigen vraag. Fiscaalrechtelijk kunnen kinderen tot 14 jaar in dienstbetrekking zijn. Bij de invulling van de werknemerseis heeft de wetgever gekozen om aan te sluiten bij het fiscale dienstbetrekkingsbegrip uit de Wet LB 1964. Expliciet is door de staatssecretaris aangegeven dat daarbij geen verdere kwalitatieve of kwantitatieve vereisten worden gesteld. Aan de werknemerseis kan dus ook worden voldaan door kinderen tot 14 jaar, zolang er maar wordt voldaan aan de vereisten van een dienstbetrekking. Mocht dit niet wenselijk zijn, dan is het aan de wetgever om dit te veranderen, bijvoorbeeld door alleen aan te sluiten bij het civielrechtelijke begrip dienstbetrekking of verdere kwalitatieve of kwantitatieve eisen te stellen.

²⁰⁹ HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY6888, HR 17 december 1980, ECLI:NL:HR:1980:AW9836 en HR 3 juni 1981, ECLI:NL:HR:1981:AB8437 en Rb. Breda 31 januari 2007, ECLI:NL:RBBRE:2007:BA2450.

²¹⁰ Dit geldt voor het fiscaal recht. HR 17 december 1980, ECLI:NL:HR:1980:AW9836.

Vast blijft staan dat alle feiten en omstandigheden van het geval iedere keer moeten worden meegewogen bij de beoordeling of er sprake is van een arbeidsovereenkomst. Gezien de gewezen jurisprudentie over de vraag of sprake is van een arbeidsovereenkomst, bestaat er in de praktijk vrij veel discussie over. Mede hiervoor heeft de wetgever enkele fictieve dienstbetrekkingen opgenomen in de Wet LB 1964.²¹¹ Hierop wordt ingegaan in de volgende paragraaf.

3.5 Fictieve dienstbetrekkingen

De staatssecretaris heeft voor zover nodig goedgekeurd dat voor het begrip dienstbetrekking in art. 4.17c lid 1 onderdeel d Wet IB 2001 wordt aangesloten bij de betekenis van het gelijkkluidende begrip uit de Wet LB 1964 en in het bijzonder de fictieve dienstbetrekkingen uit de artikelen 3 en 4 Wet LB 1964.²¹² In § 4.3 is beschreven dat de fictiebepalingen kunnen worden beschouwd als een vangnet voor de situaties waarin twijfel mogelijk is of sprake is van een ‘echte’ civielrechtelijke arbeidsverhouding. De ficties voorkomen zo een onderzoek naar het wezen van die arbeidsverhoudingen.²¹³ Hierdoor gelden ook deze arbeidsverhoudingen in ieder geval als kwalificerende dienstbetrekking voor de werknemerseis.²¹⁴

Op grond van art. 3 Wet LB 1964 worden – relevant voor de toepassing van art. 4.17c Wet IB 2001 – de arbeidsverhoudingen van de volgende personen als dienstbetrekking aangemerkt: stagiairs, kinderen vanaf 15 jaar werkzaam in de onderneming van de ouder, bestuurders van werknemercoöperaties en uitvoerende bestuurders van beursgenoteerde bedrijven of van een niet-beursgenoteerde vennootschap. Bij het ontbreken van een ‘echte’ dienstbetrekking, worden deze personen bij fictie geacht in dienstbetrekking te zijn. Hierdoor ontstaat er mijns inziens minder discussie over de vraag of is voldaan aan de vereiste dienstbetrekking voor de toepassing van de doorschuifregeling. Dit laat zich duiden door het volgende voorbeeld.

Een kind van 15 jaar is werkzaam in de onderneming van zijn ouder. Twijfel kan in deze situatie bestaan over de vraag of de werkzaamheden worden verricht op basis van een gezagsverhouding die voortkomt uit de verrichte werkzaamheden of vanuit familieverband. Van een ‘echte’ dienstbetrekking is alleen sprake als de gezagsverhouding voortkomt uit de verrichte werkzaamheden.²¹⁵ Mocht er in dit geval geen sprake zijn van een ‘echte’ dienstbetrekking, dan wordt de werkrelatie op basis van fictie alsnog als dienstbetrekking beschouwt. In het geval dat de gezagsverhouding dus voortkomt vanuit familieverband,

²¹¹ Eenhoorn & Kawka 2017, par. 2.5 en Weerepas, in: *Cursus Belastingrecht* LB.1.3.1.A.

²¹² Laatstelijk besluit van de staatssecretaris van Financiën van 9 maart 2018, 2018-27139, *Stcrt.* 2018, 15751, onderdeel 5.4.2.

²¹³ Eenhoorn & Kawka 2017, par. 2.5.

²¹⁴ Mits zij ook reeds minimaal 36 maanden hebben geduurd voor de schenking van de aanmerkelijkbelangaandelen. Zie uitgebreid par. 4.7.

²¹⁵ HR 18 april 1951, ECLI:NL:HR:1951:178.

is er in dit geval alsnog sprake van een – weliswaar fictieve – dienstbetrekking. Door bij de doorschuifregeling ook aan te sluiten bij de fictieve dienstbetrekkingen zal de discussie of is voldaan aan de vereiste dienstbetrekking dus nog verder verminderen.

In art. 4 Wet LB 1964 wordt verder de mogelijkheid geopend om bij algemene maatregel van bestuur een aantal arbeidsverhoudingen onder het bereik van de loonbelasting te brengen door deze aldaar te bestempelen tot fictieve dienstbetrekking. De uitwerkingen van deze delegatiebepalingen zijn te vinden in Hoofdstuk 2 Uitvoeringsbesluit LB 1965. Relevant voor de doorschuifregeling zijn de directeur-aanmerkelijkbelanghouder (art. 4 onderdeel d Wet LB 1964 nader geregeld in art. 2h Uitvoeringsbesluit LB 1965) en werknemers op verzoek ('opting in', art. 4 onderdeel f Wet LB 1964, nader geregeld in art. 2g lid 1 onderdeel b Uitvoeringsbesluit LB 1965). 'Opting in' biedt ook de 'werknemer' die geen 'echte' of fictieve dienstbetrekking heeft op grond van art. 3 Wet LB 1964 de mogelijkheid om alsnog in de loonbelasting te blijven. Dit biedt ook deze personen de optie te voldoen aan de vereiste dienstbetrekking voor de toepassing van art. 4.17c Wet IB 2001.

Een voorbeeld hiervan is de commissaris. Inmiddels is de commissaris niet meer in fictieve dienstbetrekking in de loonbelasting op grond van art. 3 Wet LB 1964.²¹⁶ Op het moment dat art. 4.17c Wet IB 2001 werd geïntroduceerd per 1 januari 2010, was dit nog wel het geval. Dit betekent dat de commissaris tegenwoordig dus niet meer in (fictieve) dienstbetrekking is voor de doorschuifregeling. Dit wordt anders in het geval de commissaris ervoor kiest om wel in de loonbelasting te worden belast. Het zou juist besproken 'opting in'. Dan werkt dat wel weer door naar het dienstbetrekkingsbegrip in art. 4.17c Wet IB 2001.²¹⁷ De mogelijkheid van 'opting in' verruimt de vereiste dienstbetrekking voor de doorschuifregeling dus nog verder.

3.6 De entiteit waarbij de dienstbetrekking dient te worden uitgevoerd

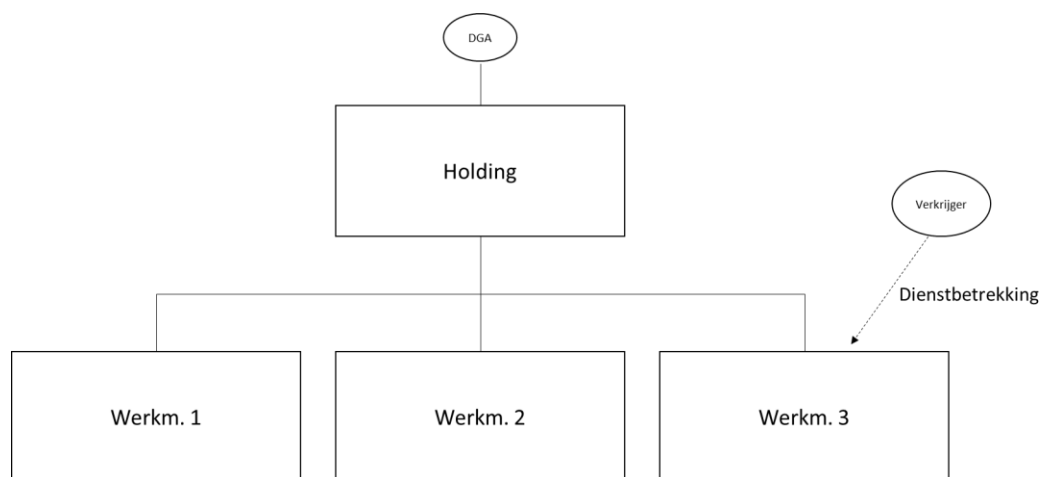
De hoofdregel bij de werknemerseis is dat de verkrijger in dienstbetrekking moet zijn van de vennootschap waarvan de aandelen of winstbewijzen worden geschonken. In sommige situaties kan art. 4.17c Wet IB 2001 toch worden toegepast, ook al is een verkrijger formeel niet in dienstbetrekking van de vennootschap waarop de aandelen of winstbewijzen betrekking hebben. In deze paragraaf worden deze situaties beschreven.

²¹⁶ De commissaris viel tot 1 januari 2017 op grond van art. 3 lid 1 onderdeel g (oud) Wet LB 1964 onder de fictieve dienstbetrekkingen. Als gevolg van de Wet DBA komt de commissaris per 1 januari 2017 niet meer in de Wet LB 1964 voor. *Kamerstukken II 2016/17*, 34 554, 3, p. 19 en 20.

²¹⁷ Ook Heithuis neemt dit aan op grond van de goedkeuring in onderdeel 5.4.2. Laatstelijk besluit van de staatssecretaris van Financiën (m.nt. E.J.W. Heithuis) van 9 maart 2018, 2018-27139, *Stcrt.* 2018, 15751, *BNB* 2018/133, noot onder onderdeel 5.4.2.

3.6.1 Werkmaatschappij

Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat het is toegestaan dat de opvolger in dienstbetrekking werkzaam is bij een door de holdingvennootschap gehouden werkmaatschappij.²¹⁸ Dit is opgenomen in art. 26d Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 (hierna: Uitv.reg. IB 2001). De voorwaarden daarvoor zijn dat in die dochtervennootschap een onderneming wordt gedreven of die dochtervennootschap een medegerechtigdheid houdt als bedoeld in art. 4.17c lid 1 onderdeel a Wet IB 2001. Het is niet vereist dat de werknemer voor iedere werkmaatschappij binnen het concern werkzaamheden verricht. Indien dat wel het geval is, dan is niet vereist dat de verkrijger bij iedere vennootschap een (al dan niet fictieve) dienstbetrekking heeft.²¹⁹ De aandelen in een holdingmaatschappij kunnen hierdoor dus gefacilieerd worden geschonken terwijl de verkrijger in dienstbetrekking is bij een werkmaatschappij van de holding in plaats van bij de holdingmaatschappij zelf, hetgeen zich laat duiden in het voorbeeld van figuur 4.1.



Figuur 4.1. In dienstbetrekking bij de werkmaatschappij

De verkrijger is in dit voorbeeld sinds 4 jaar werknemer van werkmaatschappij 3. Aan de werknemerseis is in casu voldaan. Hoewel de dienstbetrekking dus enkel wordt uitgevoerd bij werkmaatschappij 3, vormt dit geen beletsel voor de toepassing van de doorschuifregeling voor de schenking van de aandelen van de holding. Mijns inziens terecht. Een verkrijger die in dienstbetrekking is bij een operationele werkmaatschappij van de houdstermaatschappij is over het algemeen al zeer goed op de hoogte van wat er binnen (die tak van het) concern gebeurt.²²⁰

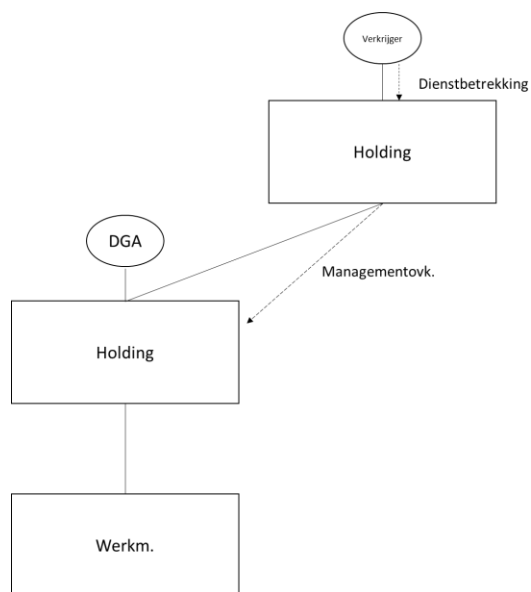
²¹⁸ *Kamerstukken II* 2009/10, 32129, 8, p. 5.

²¹⁹ Aldus ook De Beer, *Estate Planner Digitaal* 2017/11, par. 5.2.

²²⁰ Al is dit natuurlijk afhankelijk van vele factoren, zoals de invulling van de dienstbetrekking, de mate van kennisoverdracht en de organisatorische verbondenheid tussen de verschillende concernonderdelen.

3.6.2 Houdstervennootschap verkrijger

Voor de toepassing van art. 4.17c Wet IB 2001 kwalificeert blijkens de memorie van antwoord Eerste Kamer ook de situatie waarin de opvolger reeds door middel van een holdingvennootschap participeert in de werkmaatschappij en via die holdingvennootschap werkzaamheden verricht voor die werkmaatschappij door middel van een managementovereenkomst.²²¹ Deze goedkeuring is sinds 2012 – onder voorwaarden – in onderdeel 5.4.5 van het Verzamelbesluit aanmerkelijk belang neergelegd²²², hetgeen zich laat duiden in het voorbeeld van figuur 4.2. Een toelichting op dit voorbeeld wordt gegeven onder figuur 4.3, nu voor beide voorbeelden dezelfde voorwaarden voor de goedkeuring gelden.



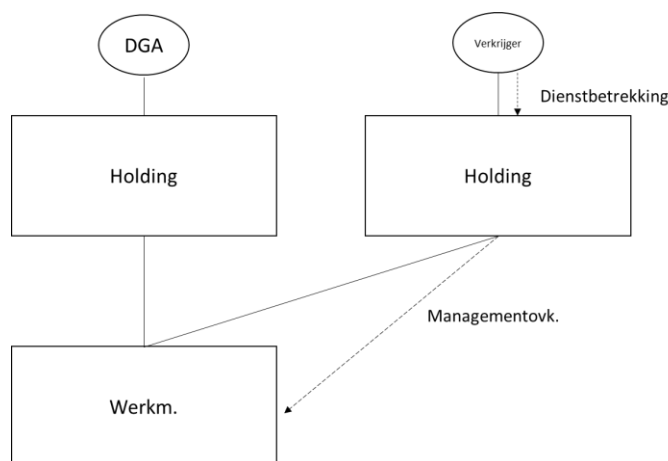
Figuur 4.2. (Management)werkzaamheden via eigen houdstervennootschap verkrijger voor houdstervennootschap

In het Verzamelbesluit aanmerkelijk belang van 2018 is ook een goedkeuring gegeven voor het geval de verkrijger via een eigen holding (management)werkzaamheden verricht voor de werkmaatschappij (zie figuur 4.3).²²³

²²¹ Kamerstukken I 2009/10, 32129, E, p. 4.

²²² Laatstelijk besluit van de staatssecretaris van Financiën van 9 maart 2018, 2018-27139, *Stcrt.* 2018, 15751, onderdeel 5.4.5 (Goedkeuring persoonlijke houdstervennootschap).

²²³ Laatstelijk besluit van de staatssecretaris van Financiën van 9 maart 2018, 2018-27139, *Stcrt.* 2018, 15751, onderdeel 5.4.5 (Goedkeuring eigen werkmaatschappij).



Figuur 4.3. (Management)werkzaamheden via eigen houdstervennootschap verkrijger voor werkmaatschappij

De staatssecretaris heeft voor de voorbeelden 4.2 en 4.3 goedgekeurd dat werkzaamheden die de verkrijger door middel van zijn persoonlijke houdstervennootschap verricht voor de vennootschap waarop de te schenken aandelen betrekking hebben of voor een dochtervennootschap van die vennootschap, voldoen aan de werknemerseis. Jegens de inspecteur moet dan aannemelijk worden gemaakt dat de verkrijger door middel van een (management)overeenkomst tussen zijn persoonlijke houdstervennootschap en de (dochtervennootschap van de) vennootschap waarop de te schenken aandelen betrekking hebben al gedurende 36 maanden die onmiddellijk voorafgaan aan het tijdstip van de schenking, tegen een vergoeding werkzaamheden verricht voor laatstgenoemde (dochter)vennootschap.²²⁴

De redactie NTFR over de goedkeuring voor de werkmaatschappij op:

‘We merken op dat de uitbreiding ook weer niet zo ver gaat dat ook de manager/IB ondernemer (zzp’er) kan voldoen. Dat geldt in zekere zin ook voor de commissaris (of niet-uitvoerend bestuurder), die niet langer in een fictieve dienstbetrekking werkzaam is (sinds 2017-2018). Ook vanuit die positie zou toch sprake kunnen zijn van de door de wetgever gewenste duurzame betrokkenheid van de verkrijger bij de over te dragen onderneming.’

In de door de redactie NTFR geschetste situaties wordt dus niet voldaan aan de werknemerseis. Mijns inziens een indicatie dat de werknemerseis meer lijkt te zijn ingegeven door het feit dat budgettaire

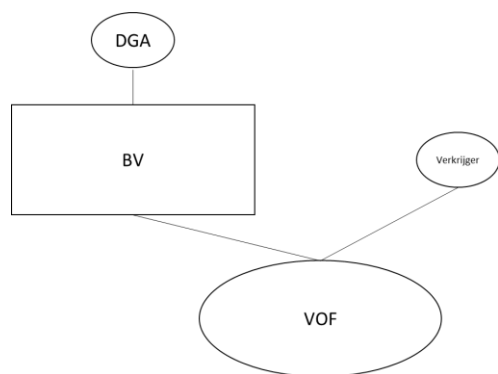
²²⁴ Laatstelijk besluit van de staatssecretaris van Financiën van 9 maart 2018, 2018-27139, *Stcrt.* 2018, 15751, onderdeel 5.4.5.

beperkingen de invoering van een generieke doorschuifregeling niet mogelijk maakten, dan dat de eis zou moeten bijdragen aan een kwalitatief goede bedrijfsopvolging.

Heithuis maakt verder uit de tekst van het besluit op dat de goedkeuring ook geldt als beide holdingvennootschappen van schenker en verkrijger niet rechtstreeks deelnemen in de gemeenschappelijke werkmaatschappij, maar dit doen via een gemeenschappelijke tussenholdingvennootschap (die op haar beurt 100% van de aandelen in de werkmaatschappij houdt). Het besluit zegt volgens Heithuis namelijk dat het kan gaan om werkzaamheden die de verkrijger vanuit die persoonlijke houdstervennootschap verricht voor de vennootschap waarop de te schenken aandelen betrekking hebben of voor een *dochtervennootschap* (in plaats van werkmaatschappij) van laatstgenoemde vennootschap. Het gebruik van het woord dochtervennootschap brengt Heithuis tot de conclusie dat dit dus ook een (achter)(achter)kleindochtermaatschappij/werkmaatschappij mag zijn.²²⁵ Dit is mijns inziens juist. Ook hier geldt weer de notie dat deze goedkeuring enkel de afstand tussen de werkzaamheden van de overdrager en verkrijger vergroot, waardoor afgevraagd kan worden of nog wel aan de doelstellingen van de werknemerseis wordt voldaan.

3.6.3 Samenwerkingsverband

Het komt tevens voor dat de verkrijger niet in dienstbetrekking werkzaam is voor de onderneming van de vennootschap, wier aandelen worden geschonken, maar als ondernemer in een samenwerkingsverband, zoals een VOF of maatschap. Deze situatie is uitgebeeld in figuur 4.4.

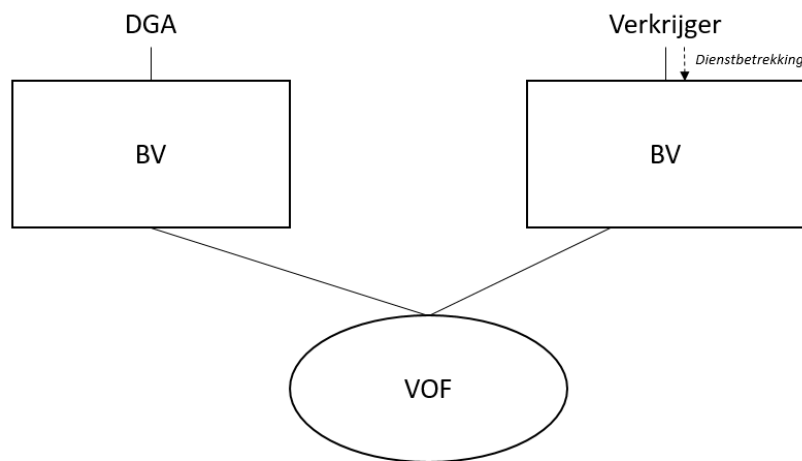


Figuur 4.4. Directe betrokkenheid verkrijger bij een samenwerkingsverband met vennootschap schenker

²²⁵ Heithuis, *WFR* 2012/1590. De opvatting van Heithuis is gebaseerd op de tekst van het besluit van 4 september 2012, BLKB2012/101M. Het besluit van 9 maart 2018, 2018-27139, *Stcrt.* 2018, 15751 vormt een actualisering van dit besluit. Tekstueel is er op dit punt nog niets veranderd en is de staatssecretaris (nog) niet ingegaan op de opvatting van Heithuis, waardoor hier ook voor het nieuwe besluit naar mijn mening nog dezelfde betekenis aan kan worden toegekend. In gelijke zin De Heus & Rozendal, *Forfaitair* 2013/234-06.

In dit geval voldoet de verkrijger ook formeel niet aan de werknemerseis, hij is immers geen werknemer van de vennootschap waarvan de aandelen worden geschonken. Deze uitkomst is niet in overeenstemming met de doelstellingen van de werknemerseis als de verkrijger reeds gedurende drie jaar als ondernemer betrokken is bij de onderneming. Derhalve heeft de staatssecretaris goedgekeurd dat - onder voorwaarden – ook voor deze situatie een beroep op de doorschuifregeling mogelijk is.²²⁶

Dit geldt ook als de verkrijger deelneemt in het samenwerkingsverband door middel van een eigen holdingvennootschap, waarbij hij in dienstbetrekking is.²²⁷ Dit is afgebeeld in figuur 4.5.



Figuur 4.5. Indirecte betrokkenheid verkrijger bij een samenwerkingsverband met vennootschap schenker

Onduidelijk is waarom in de goedkeuring voor dit voorbeeld wordt gesproken over de vennootschap ‘waarin de verkrijger het aandeel in het samenwerkingsverband heeft ingebracht’.²²⁸ Met De Beer neem ik aan dat de goedkeuring ook geldt als de vennootschap van de verkrijger vanaf het begin participeert in het samenwerkingsverband.²²⁹ In vergelijking met de vorige goedkeuring²³⁰, is een extra voorwaarde voor de goedkeuring gegeven. In deze voorwaarde wordt tot uitdrukking gebracht dat de persoonlijke houdstermaatschappij niet slechts vennoot mag zijn van het samenwerkingsverband (door inbreng van kapitaal), maar dat de verkrijger via die persoonlijke houdstermaatschappij ook daadwerkelijk werkzaamheden heeft verricht voor het samenwerkingsverband (door inbreng van arbeid). Volgens

²²⁶ Laatstelijk besluit van de staatssecretaris van Financiën van 9 maart 2018, 2018-27139, *Stcrt.* 2018, 15751, onderdeel 5.4.3 onderdeel a.

²²⁷ Laatstelijk besluit van de staatssecretaris van Financiën van 9 maart 2018, 2018-27139, *Stcrt.* 2018, 15751, onderdeel 5.4.3 onderdeel b.

²²⁸ Laatstelijk besluit van de staatssecretaris van Financiën van 9 maart 2018, 2018-27139, *Stcrt.* 2018, 15751, onderdeel 5.4.3 onderdeel b.

²²⁹ De Beer, *Estate Planner Digitaal* 2017/11, par. 6.2.

²³⁰ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 4 september 2012, BLKB2012/101M, onderdeel 5.4.3.

Snoeks wordt deze voorwaarde terecht gesteld.²³¹ Voor de toepassing van de doorschuifregeling wordt echter van de overdrager geen enkele actieve betrokkenheid verlangd. Zoals eerder aangegeven in § 4.2 strookt dit volgens De Beer niet met de reële bedrijfsopvolgingsgedachte.²³² Mijns inziens kan echter vanuit de doelstellingen van de werknemerseis betoogd worden dat juist in het geval de overdrager geen actieve rol aanneemt in de onderneming, dit ook niet verlangd hoeft te worden van de overnemer. In die zin is een andere betrokkenheid verlangen van de beoogde verkrijger dan van de overdrager dus onterecht.

3.7 36-Maandsperiode

In de voorgaande paragraaf is gebleken dat art. 4.17c Wet IB 2001 in sommige situaties toch kan worden toegepast, ook al is een verkrijger formeel niet in dienstbetrekking van de vennootschap waarop de aandelen of winstbewijzen betrekking hebben. De wet eist tevens dat de dienstbetrekking de volledige 36 maanden die onmiddellijk aan de schenking voorafgaan, onafgebroken heeft geduurd. Het kan echter zo zijn dat buiten de macht van de beoogd schenker de 36-maandsperiode niet wordt gehaald. Voor een aantal van deze situaties bevat art. 26c Uitv.reg. IB 2001 versoepelingen. Bij de formulering van de versoepelingen is aangesloten bij art. 13a Uitv.reg. IB 2001 voor de doorschuifregeling voor IB-ondernemers van art. 3.63 Wet IB 2001. Voor dit artikel zijn merkwaardigerwijze meer situaties geregeld.²³³ Ook hier is dus geen volledige overeenstemming bereikt.

In art. 26c Uitv.reg. IB 2001 is geregeld dat aan de termijn van 36 maanden bij schenking van een aanmerkelijk belang geacht wordt te zijn voldaan indien de vervreemder:

- a. door ziekte of gebreken gedurende ten minste één jaar niet in staat is, of vermoedelijk niet in staat zal zijn, om ten minste 55% te verdienen van wat lichamelijk en geestelijk gezonde personen die overigens in gelijke omstandigheden verkeren, kunnen verdienen;
- b. in staat van faillissement is verklaard;
- c. surséance van betaling heeft aangevraagd; of
- d. onder curatele is gesteld.

Afgevraagd kan worden of het logisch is om bij de versoepelingen van de 36-maandsperiode voor de doorschuifregeling van art. 4.17c Wet IB 2001 aan te sluiten bij art. 3.63 Wet IB 2001. Ik ben van mening

²³¹ Snoeks, *FED* 2018/82, onderdeel 5.4.3.

²³² De Beer, *WFR* 2010/1242, par. 5.1.3 en par. 10.

²³³ Aldus ook Hofstra, in: *NDFR: Deel Inkomstenbelasting*, commentaar art. 4.17c Wet IB 2001, par. 7.1.2 (online, bijgewerkt 28 oktober 2018).

van wel. De versoepelingen zien specifiek op bijzonderheden aan de kant van de schenker (vervreemder). De werknemerseis is bedoeld om de kwaliteit van de bedrijfsopvolging te verbeteren. Bij alle versoepelingen kan worden betoogd dat het in die gevallen in het kader van de bedrijfsopvolging verstandig is om de schenking direct te finaliseren. Dit voorkomt dat de genoemde bijzonderheden van de schenker gedurende drie jaar eventuele verdere negatieve invloed kunnen hebben op de bedrijfsopvolging en daarmee op de continuïteit van het bedrijf zelf. Dit betekent overigens niet dat ik van mening ben dat deze versoepelingen het invoeren van een werknemerseis rechtvaardigen.

Er zijn echter meer situaties, waarin de periode van 36 maanden niet wordt gehaald. De verkrijger moet namelijk op basis van de hoofdregel gedurende die 36 maanden onafgebroken in dienstbetrekking zijn geweest bij de vennootschap waarop de ab-aandelen of -winstbewijzen (indirect) betrekking hebben. Vooral het vereiste van 'onafgebroken' kan tot complicaties leiden.

Dit is bijvoorbeeld het geval bij opvolgende dienstverbanden of bij deelname in een samenwerkingsverband. De Staatssecretaris van Financiën keurt het goed dat voor de bepaling van de werknemerseis de perioden van dienstverbanden of deelname in samenwerkingsverband bij elkaar worden geteld, mits de periode van (indirect) werknemerschap direct volgt op de eerste periode van (indirect) ondernemerschap.²³⁴ Daarnaast wordt nog een bijzondere goedkeuring gegeven voor een situatie waarin de dienstbetrekking is onderbroken door een sabbatical.²³⁵

In andere gevallen leidt het vereiste van 'onafgebroken' ook tot complicaties. Zoals in het geval van seizoensarbeid of zwangerschapsverlof. Nu er in de Kamerstukken zo uitdrukkelijk wordt verwezen naar de regeling van art. 3.63 mag worden aangenomen dat de opvattingen van de staatssecretaris over het werknemerschap voor de toepassing van art. 3.63 Wet IB 2001 evenzeer op art. 4.17c Wet IB 2001 van toepassing zijn.²³⁶ Zo geldt dus dat zwangerschaps-, ouderschaps- of onbetaald verlof gewoon meetelt voor de 36-maandseis. Verder tellen bij seizoensgebonden bedrijven waar werknemers buiten het seizoen worden ontslagen, de opgetelde dienstbetrekkingsmaanden van de afgelopen jaren mee.²³⁷

²³⁴ Laatstelijk besluit van de staatssecretaris van Financiën van 9 maart 2018, 2018-27139, *Stcrt.* 2018, 15751, onderdeel 5.4.4 onderdeel a.

²³⁵ Laatstelijk besluit van de staatssecretaris van Financiën van 9 maart 2018, 2018-27139, *Stcrt.* 2018, 15751, onderdeel 5.4.4 onderdeel b. In dit besluit is deze 'sabbatical'-goedkeuring veralgemeniseerd, waarbij de criteria worden benoemd die relevant zijn bij de beoordeling en men zich verder tot de Belastingdienst kan wenden.

²³⁶ Aldus ook Hofstra, in: *NDFR: Deel Inkomstenbelasting*, commentaar art. 4.17c Wet IB 2001, par. 7.1.2 (online, bijgewerkt 28 oktober 2018).

²³⁷ Laatstelijk besluit van de staatssecretaris van Financiën van 14 mei 2018, 2018-64996, *Stcrt.* 2018, 29948, onderdeel 5.2 (seizoensbedrijven). Verwezen wordt ook naar de ingetrokken besluiten van 18 juli 2008, CPP2008/163M, *Stcrt.* 2008, 149 en 24 mei 2004, CPP2004/1225M, *Stcrt.* 2004, 842. Deze besluiten bieden nog wel inzicht in de regeling omdat met de intrekking op deze onderwerpen geen beleidswijziging is beoogd.

3.8 Tussenconclusie

Om de noodzaak, effectiviteit en doelmatigheid van de werknemerseis te kunnen beoordelen, heeft een literatuuronderzoek en een onderzoek naar de parlementaire behandeling plaatsgevonden.

In dit onderzoek zijn de doelstellingen van de werknemerseis gedestilleerd. Deze zijn dat (1) de overnemer al nauw bij het reilen en zeilen van de onderneming was betrokken op een wijze die een 'natuurlijke' voorloper is van de eigenlijke bedrijfsopvolging bij de onderneming, (2) de kennisoverdracht door de overdrager werd gestimuleerd en (3) voldoende duurzaamheid bestaat in de relatie tussen de overdrager en overnemer. Het lijkt er dus op dat de wetgever met deze eis de verbetering van de kwaliteit van de bedrijfsopvolging op het oog heeft. Deze doelstellingen vormen (mede) de basis voor het toetsen van de noodzaak en de effectiviteit van de regeling.

Er is daarnaast geconcludeerd dat vrij snel wordt voldaan aan de vereisten voor een arbeidsovereenkomst. Vastgesteld is namelijk dat de wil van partijen, bij de vormgeving van een dienstbetrekking voor een beroep op de doorschuifregeling, over het algemeen is gericht op het tot stand brengen van een arbeidsovereenkomst. Tevens is geconcludeerd dat snel wordt voldaan aan de kernelementen van een arbeidsovereenkomst: arbeid, loon en gezag. Hier bovenop is vastgesteld dat voor het fiscale recht bij de beoordeling of sprake is van een dienstbetrekking nog een extra uitzondering geldt ten opzichte van het civiele recht. Er wordt namelijk uitgegaan van de feiten, waarbij het niet noodzakelijk is dat wordt voldaan aan de vereisten uit andere wetten. Mocht er geen sprake zijn van een 'echte' dienstbetrekking, dan gelden ook de fictieve dienstbetrekkingen voor het dienstbetrekkingenbegrip van de werknemerseis. Dit alles leidt ertoe dat in het onderzoek is vastgesteld dat het dienstbetrekkingenbegrip voor de werknemerseis uitermate ruim is.

De uitkomsten uit het literatuuronderzoek leiden tot de conclusie dat de werknemerseis niet noodzakelijk en effectief is. Dit hangt samen met het uitermate ruime dienstbetrekkingenbegrip dat geldt voor de werknemerseis. Het beoogde effect wordt daardoor onvoldoende geborgd. Daarnaast is de werknemerseis niet effectief omdat geen enkele actieve betrokkenheid van de schenker wordt verlangd. Tevens kan de verkrijger zijn werknemersstatus direct na de schenking opgeven, zonder dat dit effect heeft op de eerder verleende doorschuifregeling. Dit komt de kwaliteit van de bedrijfsopvolging niet ten goede. Voorgesteld wordt om hierbij aansluiting te zoeken bij de voortzettingseis uit de SW 1956. Met dit laatste ben ik het overigens niet eens, omdat de mogelijke gevolgen hiervan niet wenselijk zijn. Tevens is het stellen van een voortzettingseis zonder enige nadere eisen net zo ineffectief als het stellen van een inhoudsloze werknemerseis.

Een belangrijk ander argument voor het ontbreken van de noodzaak en de effectiviteit van de werknemerseis is mijns inziens dat de werknemersstatus niet bijdraagt aan het bereiken van de doelstellingen. De geschikte bedrijfsopvolger bevindt zich namelijk niet zelden buiten de directe (werknemers)kring. Het stellen van de 36-maandsperiode vormt in die zin een belemmering bij de bedrijfsoverdracht. Terwijl uit onderzoek blijkt dat het vinden van een geschikte bedrijfsopvolger een knelpunt vormt in de praktijk. Daarbij aangesloten kan worden dat ook zeker denkbaar is dat ook in de gevallen dat de verkrijger niet tot de (directe) werknemerskring behoort, deze al heel goed weet wat er in het concern gebeurt.

Het lijkt er dan ook op dat de werknemerseis meer is ingevoerd vanwege budgettaire redenen, dan dat deze daadwerkelijk zou moeten bijdragen aan de kwaliteit van de bedrijfsopvolging. Zo geldt de eis niet voor de faciliteiten in de SW 1956, terwijl het voor de hand ligt dat dit wel het geval zou zijn als de wetgever de kwaliteit van de bedrijfsopvolging voor ogen heeft.

Een ander aspect dat afbreuk doet aan de noodzaak en effectiviteit van de werknemerseis is dat – althans naar de letter van de wet – een dienstbetrekkingsperiode teloor kan gaan in geval van een herstructurering. Een beroep op de doorschuifregeling is in dat geval namelijk niet mogelijk zijn.

Over de doelmatigheid van de werknemerseis wordt in de literatuur nauwelijks iets gezegd. De reden dat er geen kwalitatieve eisen aan de dienstbetrekking worden gesteld is dat deze lastig te controleren zouden zijn door de Belastingdienst. Mijns inziens kan hieruit worden afgeleid dat aan de kant van de overheid geen grote last ontstaat door de werknemerseis. Aan de kant van de burger verwacht ik om dezelfde reden geen buitenproportionele last, helemaal niet omdat hier een gefacilieerde bedrijfsopvolging tegenover staat.

Op basis van het literatuuronderzoek draagt de werknemerseis niet bij aan de kwaliteit van de bedrijfsopvolging. De regeling is derhalve niet noodzakelijk en effectief. Dit betekent overigens niet dat ik dus van mening ben dat nadere kwaliteitseisen aan de werknemer gesteld zouden moeten worden. Het is namelijk niet aan de wetgever om zich te bemoeien met de kwaliteit van de bedrijfsopvolging. Dit moet alleen aan de overdragende ondernemer en de overnemer worden overgelaten. Ik verwacht ook niet dat een verdere invulling van de werknemerseis bijdraagt aan de kwaliteit van de bedrijfsopvolging. Concluderend, de werknemerseis kan op basis van het literatuuronderzoek beter vervallen.

4 Resultaten kwalitatief onderzoek

4.1 Inleiding

In dit onderzoek staat de kwaliteit van de werknemerseis centraal. Uit het literatuuronderzoek en onderzoek naar de parlementaire geschiedenis zijn de verschillende doelstellingen en knelpunten van de werknemerseis gedestilleerd. Aan de hand van de verzamelde empirische gegevens over het feitelijke gebruik van de wet en de gevolgen hiervan, wordt de juistheid van de uit het literatuuronderzoek gedestilleerde veronderstellingen bepaald. De beoogde werking van de wet (doelstellingen) wordt geconfronteerd met de in de praktijk waargenomen ervaringen. Hiermee kan zicht worden geboden op de werking van de werknemerseis en de wijze waarop de werknemerseis in de praktijk wordt gebruikt. De empirische gegevens zijn middels diepte-interviews met een viertal fiscale adviseurs van een groot accountants en advieskantoor verkregen. De data display is opgenomen in bijlage II. In § 4.2 worden de resultaten op basis van de data omschreven.

4.2 Resultaten

4.2.1 Noodzaak

Het toetsen van de noodzaak dient op de volgende wijze te geschieden. Er moet (i) worden vastgesteld dat er sprake is van een maatschappelijk probleem, (ii) dat niet kan worden opgelost door de maatschappij zelf, (iii) dat regelgeving een effectieve, efficiënte en evenredige reactie vormt op het maatschappelijke probleem, (iv) er geen minder bezwarende alternatieven aanwezig zijn en (v) dat de kosten en lasten die de regelgeving oplevert gerechtvaardigd worden door de ernst van het probleem (zie uitgebreid § 2.4.2). Voor de resultaten van dit onderzoek is aangesloten bij deze verdeling van de noodzaak.

Uit het onderzoek blijkt dat de kwaliteit van de bedrijfsopvolging niet als grootste probleem wordt ervaren. Als grootste problemen wordt wel genoemd de opstelling van de Belastingdienst, de waardering, de vraag of voldaan is aan de bezitseis in het licht van deelnemingen die korter dan vijf jaar binnen de onderneming aanwezig zijn, het vinden van een geschikte bedrijfsopvolger, de vraag of er sprake is van een onderneming (vastgoedbranche) en de financiering van een bedrijfsoverdracht.

Een van de respondenten geeft aan dat de opvolging op zich een uitdaging is, voornamelijk met betrekking tot de vraag wie er moet gaan opvolgen. Dit probleem speelt volgens de respondent voornamelijk als er meerdere kinderen bij de bedrijfsopvolging betrokken zijn of als deze zich afspeelt in de tweede, derde of volgende generatie. Deze respondent ziet ook dat er problemen spelen omdat er geen geschikte opvolger beschikbaar is. Dit probleem wordt bevestigd door een andere respondent. Een van de redenen die voor

dit probleem wordt gegeven door deze respondenten is dat de kinderen niet capabel genoeg zijn om de leiding over te nemen of dat de kinderen bewust iets anders willen gaan doen dan het familiebedrijf overnemen. Een andere respondent ziet vaak dat de kinderen geen interesse hebben om het bedrijf over te nemen.

Drie van de vier respondenten geeft aan dat de kinderen binnen een familiebedrijf vaak al werkzaam zijn binnen het bedrijf, los van de werknemerseis. Uit twee van de vier interviews bleek verder dat afspraken over dienstbetrekkingen over het algemeen zijn vastgelegd door de familie, vaak in een familiestatuuut. Een van de respondenten geeft aan dat bij de meeste families alle kinderen, onafhankelijk van welke staak, een baan krijgen, waarbij ze vaak al op hun zestiende beginnen binnen het familiebedrijf. De meeste families zitten daar volgens de respondent neutraal in, het moet namelijk een familiebedrijf blijven. Een andere respondent geeft aan dat de opvolger in zowel leiding als vermogen vaak buiten de familie wordt gevonden, deze respondent opereert specifiek in de vastgoedmarkt.

Daarnaast stellen twee van de vier respondenten dat altijd wordt gewacht op het geschikte moment voor een bedrijfsoverdracht. Een van deze respondenten geeft aan dat de bedrijfsoverdracht vaak gefaseerd plaatsvindt en dat in de situatie dat er nog geen duidelijke opvolger bekend is, de overdrager aandelen behoudt om te kijken hoe de kinderen met het aandelenbezit omgaan. Een andere respondent geeft expliciet aan dat het geschikte moment niet afhankelijk is van de 36 maanden die worden gesteld door de werknemerseis.

Twee van de vier respondenten stellen tevens dat de bedrijfsopvolgers zelf de waarde begrijpen van een familiebedrijf en de bedrijfsoverdracht. Volgens één van deze respondenten is het binnen het familiebedrijf van nature, vanuit de familiewaarden zo dat de bedrijfsopvolgers verankerd zijn met het familiebedrijf. De andere respondent geeft aan dat overdrager en overnemer zelf een grote waarde hechten aan de kwaliteit van de bedrijfsoverdracht. De verkrijgers krijgen dat van huis mee en zien waar hun ouders mee bezig zijn. De kinderen zien de waarde van het familiebedrijf. Een andere respondent geeft aan dat als iemand een bedrijf wil overnemen, deze persoon automatisch een goede kennis wil hebben van het bedrijf.

Twee van de vier respondenten geeft aan dat beoogde bedrijfsopvolgers bewust ervaring opdoen buiten het familiebedrijf om vervolgens binnen het bedrijf werkzaam te worden. Aangegeven wordt dat de kinderen dit doen om ervaring op te doen buiten het bedrijf en vervolgens op te klimmen binnen het familiebedrijf om uiteindelijk de leiding over te nemen.

De functie van de beoogd verkrijgers van de aandelen van het familiebedrijf wordt volgens twee respondenten over het algemeen naar mate van geschiktheid van de verkrijgers ingevuld. Volgens een van deze respondenten krijgt uiteindelijk degene die het meest capabel is de leiding over het bedrijf. De meeste families hebben het volgens deze respondent zo geregeld dat degene die capabel genoeg is op basis van opleidingen, door overleg met de familie en familieraden uiteindelijk de CEO wordt of op basis daarvan een andere passende functie krijgt. Wel geeft deze respondent aan dat als de capaciteit van de bedrijfsopvolger niet voldoende is, er altijd iemand van buitenaf wordt aangetrokken. De andere respondent geeft aan dat er geen enkele casus bekend is waarbij een kind per direct instroomt op directieniveau. Die stromen volgens de respondent allemaal in op een niveau wat overeenkomt met de opleiding die is gevolgd. Alleen worden ze vervolgens wel iets anders behandeld dan iedere andere werknemer, want ze hebben een bepaalde achternaam, waardoor wel van hun verwacht wordt dat ze toch bepaalde stappen maken. Een stukje geboorterecht, zoals de respondent aangeeft.

4.2.2 Doeltreffendheid

Doeltreffendheid houdt in dat de wetgeving moet leiden tot de door de wetgever beoogde doelstellingen. Daarnaast moet er ook worden gekeken naar de neveneffecten van de werknemerseis (zie uitgebreid § 3.4.2). Bij de doeltreffendheid is in het kwalitatieve onderzoek gekeken naar wat de doelstellingen, de effectiviteit en neveneffecten. De resultaten hiervan zijn in deze paragraaf opgenomen.

Alle vier de respondenten geven aan dat de invulling van de vereiste dienstbetrekking verschilt per situatie en per kind. Wel geven alle respondenten aan dat het advies in alle gevallen is, om de verkrijgers ook daadwerkelijk een functie te laten vervullen. De vraag blijft volgens de respondenten echter wat die functie in moet houden. Er wordt door allen aangegeven dat er situaties zijn waarbij de verkrijgers daadwerkelijk een managementpositie vervullen, maar dat er ook situaties zijn waarbij administratieve rollen worden vervuld, kerstpakketen worden gemaakt of in ieder geval iets anders wordt gedaan dan een functie die in lijn ligt met de leiding van het bedrijf. Twee van de vier respondenten geeft aan dat de werknemerseis minder effectief wordt als er sprake is van meerdere verkrijgers, omdat alle kinderen dan op de loonlijst gezet moeten worden voor de toepassing van de doorschuifregeling. Terwijl er uiteindelijk maar één persoon daadwerkelijk de leiding over gaat nemen. Ook geven alle respondenten aan dat de werknemerseis niet effectief is omdat er geen kwalitatieve eisen worden gesteld aan de dienstbetrekking. Een van de respondenten geeft als oplossing aan dat er meer kwalitatieve eisen moeten worden gesteld. Volgens een andere respondent kan de werknemerseis beter vervallen. Twee van de vier respondenten geven daarnaast aan dat de voortzetting van het bedrijf niet wordt bereikt met de werknemerseis, maar

dat het daar wel om gaat. Dus dat er beter iets zou kunnen komen met betrekking tot de voortzetting, zoals een voortzettingseis.

Uit de data blijkt verder dat in één casus van één van de respondenten de werknemerseis heeft geleid tot een grotere betrokkenheid van de verkrijgers bij de onderneming.

Drie van de vier respondenten geeft verder aan dat de werknemerseis frustrerend werkt. Alle drie geven voorbeelden waarbij door de werknemerseis drie jaar gewacht moet worden, terwijl het geschikte overdrachtsmoment eigenlijk al bereikt is.

Een van de respondenten stelt verder dat de werknemerseis een gefaciliteerde overdracht bij een startup frustreert, omdat bij dat soort gevallen vaak nog geen sprake is van loonbetaling en derhalve niet wordt voldaan.

4.2.3 Doelmatigheid

Doelmatigheid betreft de verhouding tussen baten en lasten van een wet, bij zowel de burger als de overheid. Deze mag niet in een te ongunstige verhouding staan (zie uitgebreid § 3.4.2). Het onderzoek heeft plaatsgevonden bij fiscaal adviseurs van een groot accountants- en advieskantoor. Deze onderzoekspopulatie geeft de burger fiscaal advies en heeft in die zin geen direct zicht op de baten en lasten aan de kant van de overheid. Derhalve is het onderzoek voornamelijk gericht op de baten en lastenverhouding aan de kant van de burger.

Alle vier de respondenten geven aan dat zij vrij weinig discussie hebben met de Belastingdienst over de toepassing van de werknemerseis. Een van de respondenten geeft aan dat de klant over het algemeen al een salarisadministratie heeft en dat een extra persoon daarbij geen extra last oplevert.

Drie van de vier respondenten geeft wel aan dat zij merken dat de Belastingdienst tegenwoordig meer verwacht van de invulling van de dienstbetrekking. Een van de respondenten geeft aan dat de Belastingdienst vaak een ander standpunt inneemt over de invulling van de dienstbetrekking.

5 Conclusie

In dit onderzoek staat de vraag centraal of de werknemerseis voldoet aan de kwaliteitseisen noodzaak, doeltreffendheid en doelmatigheid zoals die in de nota *Zicht op wetgeving* worden gesteld. Het onderzoek richt zich op de werknemerseis die geldt bij de toepassing van de doorschuifregeling bij schenking van aanmerkelijkbelang aandelen. De doelstellingen van deze eis zijn dat (i) de overnemer al nauw bij het reilen en zeilen van de onderneming was betrokken op een wijze die een 'natuurlijke' voorloper is van de eigenlijke bedrijfsopvolging bij de onderneming, (ii) de kennisoverdracht door de overdrager werd gestimuleerd en (iii) voldoende duurzaamheid bestaat in de relatie tussen de overdrager en overnemer. De wetgever heeft met deze eis de verbetering van de kwaliteit van de bedrijfsopvolging op het oog. De wetgever heeft hiervoor de werknemerseis ingevuld door een dienstbetrekking van 36 maanden te eisen bij de vennootschap waarvan de aandelen worden geschonken. Verder heeft de wetgever geen nadere kwalitatieve of kwantitatieve eisen gesteld aan de dienstbetrekking. Hij acht de relatie van 36 maanden voldoende duurzaam om de achterliggende doelstellingen te bereiken.

De aanleiding voor dit onderzoek is gebaseerd op twee signaleringen. Allereerst heeft er geen ex-ante-onderzoek plaatsgevonden bij de invoering van de werknemerseis. De regeling is hierdoor ingevoerd zonder dat er een onderzoek heeft plaatsgevonden naar de noodzaak, effectiviteit en doelmatigheid. De tweede signalering is dat de relevante data voor een ex-postonderzoek op dit moment ontbreken. Het is daardoor niet mogelijk om de kwaliteit van de werknemerseis te beoordelen. Terwijl kwalitatief goede (fiscale) wetgeving noodzakelijk is voor zijn eigen legitimiteit, de soevereiniteit van de staat en daarmee het functioneren van de staat.

Om de kwaliteit van de werknemerseis te beoordelen is in dit onderzoek gebruik gemaakt van een deel van het toetsingskader dat de wetgever zelf heeft ontwikkeld om de kwaliteit van de wetgeving te waarborgen. Specifiek is er gekeken naar de noodzaak, doeltreffendheid en doelmatigheid welke volgen uit de nota *Zicht op wetgeving*. Dit onderzoek bestaat uit een literatuuronderzoek, een onderzoek naar de parlementaire behandeling van de werknemerseis en een kwalitatief onderzoek. Dit kwalitatieve onderzoek bestaat uit interviews met vier respondenten die werkzaam zijn in de fiscale adviespraktijk.

Uit het literatuuronderzoek blijkt dat er een uitermate ruim dienstbetrekkingsbegrip geldt voor de werknemerseis. Het beoogde effect wordt daardoor onvoldoende geborgd. Door alle vier de respondenten wordt aangegeven dat de invulling van de vereiste dienstbetrekking in de praktijk inderdaad verschilt per situatie. Hierbij zijn er situaties dat de verkrijgers geen functie vervullen die in lijn ligt met de leiding van het bedrijf. De veronderstelling uit het literatuuronderzoek wordt hiermee deels

bevestigd. Daarnaast wordt de functie van de verkrijgers volgens twee respondenten over het algemeen naar mate van geschiktheid van de verkrijgers ingevuld. Dit betekent dat de verkrijgers niet automatisch een leidinggevende functie krijgen toebedeeld.

Daarnaast is volgens het literatuuronderzoek de werknemerseis niet effectief omdat geen enkele actieve betrokkenheid van de schenker wordt verlangd. Tevens kan de verkrijger zijn werknemersstatus direct na de schenking opgeven, zonder dat dit effect heeft op de eerder verleende doorschuifregeling. Drie van de vier respondenten geven aan dat het over het algemeen in de praktijk niet voorkomt dat de verkrijger direct zijn werknemersstatus opgeeft. In de literatuur wordt voorgesteld om voor dit veronderstelde probleem aansluiting te zoeken bij de voortzettingseis uit de SW 1956. Twee van de vier respondenten geven ook iets soortgelijks aan. Volgens hen wordt de voortzetting van het bedrijf niet bereikt met de werknemerseis, maar gaat het daar wel om. Hiermee ben ik het niet eens, omdat de mogelijke gevolgen hiervan niet wenselijk zijn. Tevens is het stellen van een voortzettingseis zonder enige nadere eisen net zo ineffectief als het stellen van de werknemerseis.

Een belangrijk ander argument voor het ontbreken van de noodzaak en de effectiviteit van de werknemerseis is mijns inziens dat de werknemersstatus niet bijdraagt aan het bereiken van de doelstellingen. De geschikte bedrijfsopvolger bevindt zich namelijk niet zelden buiten de directe (werknemers)kring. Het stellen van de 36-maandsperiode vormt in die zin een belemmering bij de bedrijfsoverdracht. Terwijl uit onderzoek blijkt dat het vinden van een geschikte bedrijfsopvolger een knelpunt vormt in de praktijk. Daarbij aangesloten kan worden dat ook zeker denkbaar is dat ook in de gevallen dat de verkrijger niet tot de (directe) werknemerskring behoort, deze al heel goed weet wat er in het concern gebeurt. Uit het empirisch onderzoek volgt ook dat met betrekking tot het vinden van een bedrijfsopvolger problemen spelen. Drie van de vier respondenten geeft dit aan. Hetzelfde aantal respondenten geeft verder aan dat de werknemerseis frustrerend werkt. Alle drie geven voorbeelden waarbij door de werknemerseis drie jaar gewacht moet worden, terwijl het geschikte overdrachtmoment eigenlijk al bereikt is. Een van de respondenten stelt verder dat de werknemerseis een gefacilieerde overdracht bij een startup frustreert, omdat bij dat soort gevallen vaak nog geen sprake is van loonbetaling en derhalve niet kan worden voldaan aan de vereiste dienstbetrekking. Twee van de vier respondenten geeft aan dat beoogde bedrijfsopvolgers bewust ervaring opdoen buiten het familiebedrijf om vervolgens binnen het bedrijf werkzaam te worden. Aangegeven wordt dat de kinderen dit doen om ervaring op te doen buiten het bedrijf en vervolgens op te klimmen binnen het familiebedrijf om

uiteindelijk de leiding over te nemen en niet om te voldoen aan de werknemerseis. In die zin wordt de belemmerende werking van de werknemerseis dus ook in het empirisch onderzoekesignaleerd.

Het lijkt er dan ook op dat de werknemerseis meer is ingevoerd vanwege budgettaire redenen, dan dat deze daadwerkelijk zou moeten bijdragen aan de kwaliteit van de bedrijfsopvolging. Zo geldt de eis niet voor de faciliteiten in de SW 1956, terwijl het voor de hand ligt dat dit wel het geval zou zijn als de wetgever de kwaliteit van de bedrijfsopvolging voor ogen heeft.

Een ander aspect dat voortkomt uit het literatuuronderzoek en dat afbreuk doet aan de noodzaak en effectiviteit van de werknemerseis is dat – althans naar de letter van de wet – een dienstbetrekkingsperiode teloor kan gaan in geval van een herstructurering. Een beroep op de doorschuifregeling is in dat geval namelijk niet mogelijk zijn.

Over de doelmatigheid van de werknemerseis wordt in de literatuur nauwelijks iets gezegd. De reden dat er geen kwalitatieve eisen aan de dienstbetrekking worden gesteld is dat deze lastig te controleren zouden zijn door de Belastingdienst. Mijns inziens kan hieruit worden afgeleid dat aan de kant van de overheid geen grote last ontstaat door de werknemerseis. Aan de kant van de burger verwacht ik om dezelfde reden geen buitenproportionele last, helemaal niet omdat hier een gefacilieerde bedrijfsopvolging tegenover staat. In het empirisch onderzoek is voornamelijk gekeken naar de last aan de kant van de burger, omdat de respondenten specifiek zich hebben daarop. Alle vier de respondenten geven aan dat zij vrij weinig discussie hebben met de Belastingdienst over de toepassing van de werknemerseis. Een van de respondenten geeft aan dat de klant over het algemeen al een salarisadministratie heeft en dat een extra persoon daarbij geen extra last oplevert. Drie van de vier respondenten geeft wel aan dat zij merken dat de Belastingdienst tegenwoordig meer verwacht van de invulling van de dienstbetrekking. Een van de respondenten geeft aan dat de Belastingdienst vaak een ander standpunt inneemt over de invulling van de dienstbetrekking. Dit kan voor de toekomst mogelijk tot een grotere belasting leiden. Voor nu kan voorzichtig geconcludeerd worden dat er in ieder geval aan de kant van de burger geen buitenproportionele last bestaat.

Uit het empirisch onderzoek volgen naar mijn idee nog een aantal zeer waardevolle eerste signaleringen met betrekking tot de werknemerseis. Een van de respondenten geeft namelijk aan dat er één casus is waarbij de werknemerseis wel heeft gezorgd voor een grotere betrokkenheid van de verkrijgers bij het bedrijf. Daarnaast wordt gesteld dat de bedrijfsopvolgers zelf de waarde begrijpen van een familiebedrijf en de bedrijfsoverdracht. Volgens één van deze respondenten is het binnen het familiebedrijf van nature,

vanuit de familiewaarden zo dat de bedrijfsopvolgers verankerd zijn met het familiebedrijf. De andere respondent geeft aan dat overdrager en overnemer zelf een grote waarde hechten aan de kwaliteit van de bedrijfsoverdracht. De verkrijgers krijgen dat van huis mee en zien waar hun ouders mee bezig zijn. De kinderen zien de waarde van het familiebedrijf. Een andere respondent geeft aan dat als iemand een bedrijf wil overnemen, deze persoon automatisch een goede kennis wil hebben van het bedrijf. Allen elementen die naar mijn mening nog verder bijdragen aan het ontbreken van de noodzaak van de werknemerseis.

Uit het empirisch onderzoek blijkt verder dat de kwaliteit van de bedrijfsopvolging niet als grootste probleem wordt ervaren. Als grootste problemen worden wel genoemd: de opstelling van de Belastingdienst, de waardering, de vraag of voldaan is aan de bezitseris in het licht van deelnemingen die korter dan vijf jaar binnen de onderneming aanwezig zijn, het vinden van een geschikte bedrijfsopvolger, de vraag of er sprake is van een onderneming (vastgoedbranche) en de financiering van een bedrijfsoverdracht. Dit hoeft overigens niet te betekenen dat de kwaliteit van de bedrijfsopvolging geen maatschappelijk probleem is. Dat is niet voldoende vast komen te staan in het onderzoek.

Op basis van het literatuuronderzoek blijkt dus dat de werknemerseis niet bijdraagt aan de kwaliteit van de bedrijfsopvolging. De regeling is derhalve niet noodzakelijk en effectief. Uit het empirisch onderzoek kan de voorbarige conclusie worden getrokken dat dit ook in de praktijk zo is. Maar het advies is hierbij voornamelijk om het onderzoek verder uit te breiden. De resultaten van dit onderzoek staan overigens los van mijn mening dat er geen nadere kwaliteitseisen aan de werknemer gesteld zouden moeten worden. Ik verwacht dat een verdere invulling van de werknemerseis niet bijdraagt aan de kwaliteit van de bedrijfsopvolging. Dit is echter in dit onderzoek niet aan bod gekomen, dit kan verder onderzocht worden. Op basis van het empirisch onderzoek zou wel de voorbarige conclusie kunnen worden getrokken dat de eis in ieder geval geen buitenproportionele last oplegt aan de kant van de burger. Dit kan als een positief element van de werknemerseis worden beschouwd. Dit neemt niet weg dat de noodzakelijkheid en de effectiviteit van de werknemerseis ontbreken en ik dus van mening ben dat de eis moet vervallen. Alleen op deze wijze kan naar mijn idee de benodigde kwaliteit van de fiscale wetgeving worden behouden.

6 Aanbevelingen voor vervolgonderzoek

De steekproef voor dit onderzoek is van geringe omvang. Wel voldoet de steekproef van dit onderzoek aan specifieke criteria, welke relevant zijn voor het beantwoorden van de onderzoeksvraag. Het advies is derhalve dat vervolgonderzoek wordt uitgevoerd onder een groter gedeelte van de populatie. Deze personen kunnen op basis van dezelfde criteria worden geselecteerd (§ 1.4.3.3). Op basis van dit vervolgonderzoek neemt de betrouwbaarheid van de data toe. Hierdoor kunnen mogelijk meer generaliseerbare uitspraken worden gedaan over de werknemerseis. Een andere aanbeveling is om het onderzoek ook uit te voeren onder inspecteurs van de Belastingdienst. Deze onderzoekspopulatie kan mijns inziens een grote bijdrage leveren aan de beschikbare data voor de beantwoording van de onderzoeksvraag. De onderzoeksvraag wordt hierdoor namelijk vanuit een breder perspectief benaderd, wat ook weer de betrouwbaarheid van de data ten goede komt en mogelijk nieuwe inzichten kan opleveren. Hopelijk heeft de Belastingdienst in de toekomst wel tijd voor deelname aan een dergelijke onderzoek, nu dat voor dit onderzoek niet zo mocht zijn.

Een eventueel vervolgonderzoek zou in het ultieme geval zelfs uitgebreid kunnen worden tot de uiteindelijke gebruikers van de doorschuifregeling: de overdragers en overnemers. Bij deze onderzoekspopulatie kan naar mijn idee zeer relevante data kunnen worden verzameld voor de beantwoording van de onderzoeksvraag. Wel is in de voorbereiding van dit onderzoek gebleken, dat het moeilijk is om in deze onderzoekspopulatie respondenten bereid te vinden voor deelname aan een onderzoek.

7 Literatuurlijst

7.1 Artikelen

Beer, De, *WFR* 2010/1242

A.M.A. de Beer, '(Ir) reële bedrijfsopvolgingsregelingen', *WFR* 2010/1242.

Beer, De, *Estate Planner Digitaal* 2017/11

A.M.A. de Beer, 'De werknemerseis bij schenking van aandelen', *Estate Planner Digitaal* 2017/11.

Beer, De & Hoogeveen, *TFO* 2018/160.5

A.M.A. de Beer & M.J. Hoogeveen, 'Een zoektocht naar de reële bedrijfsopvolging', *TFO* 2018/160.5.

Blocq & Van der Woude, *Recht der Werkelijkheid* 2017-3

D. Blocq & M. van der Woude, 'Empirisch-juridisch onderzoek', *Recht der Werkelijkheid* 2017-3, p. 32-37.

Boom, Van, *Tijdschrift voor Privaatrecht* 2013/1

W.H. van Boom, 'Empirisch privaatrecht. Enige beschouwingen over de rol van empirisch onderzoek in de hedendaagse privaatrechtswetenschap', *Tijdschrift voor Privaatrecht*, 2013/1, p. 7-84.

Burgerhart & Hoeve, *NTFR* 2012/2778

W. Burgerhart & H. Hoeve, 'Doorschuiven ab-claim bij giften aan werknemers. Een weeffout in de Wet IB 2001 vanaf 2010', *NTFR* 2012/2778.

Buruma, *NJB* 2015/1050

Y. Buruma, 'Kwaliteit van wetgeving als keuze' (een bespreking van het preadvies: P.J.P.M. van Lochem, 'kwaliteit van wetgeving als keuze' voor de Jaarvergadering van de Nederlandse Juristen-Vereniging, 12 juni 2015 te Zwolle, *Handelingen NJV*, 145e jaargang/2015-1, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 141-242.), *NJB* 2015/1050.

Dezijn, *KWEP* 2018/21

M. Dezijn, 'Loonaspecten bij schenking van aanmerkelijkbelangaandelen', *KWEP* 2018/21.

Dijck, Van, *WPNR* 2011/6912

G. van Dijck, 'Empirical Legal Studies (ELS)', *WPNR* 2011/6912, p. 1105-1112.

Elbers, *Justitiële Verkenningen* 2016-6

N.A. Elbers, 'Empirisch-juridisch onderzoek – toekomstmuziek of werkelijkheid?', *Justitiële Verkenningen* 2016-6, p. 43-59.

Elbers e.a., *Recht der Werkelijkheid* 2018-1

N.A. Elbers e.a., 'Empirisch-juridisch onderzoek in Nederland', *Recht der Werkelijkheid* 2018-1, p. 30-42.

Gestel, Van, *RegelMaat* 2013-4

R.A.J. van Gestel, 'Kwaliteit van wetgeving', *RegelMaat* 2013-4, p. 258-266.

Gribnau, Lubbers & Vording, *WFR* 2009/675

J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers & H. Vording, 'Verbetering van de kwaliteit van (de uitvoering van) fiscale regelgeving door terugkoppeling', *WFR* 2009/675.

Heithuis, *TFO* 2010/93

E.J.W. Heithuis, 'Erven en schenken van ab-aandelen in de inkomstenbelasting vanaf 2010', *TFO* 2010/93.

Heithuis, *WFR* 2012/1590

E.J.W. Heithuis, 'Het nieuwe ab-besluit: gemiste kansen', *WFR* 2012/1590.

Heus, De & Rozendal, *Forfaitair* 2013/234-06

K. de Heus & A. Rozendal, 'Doorschuiffaciliteiten in het aanmerkelijkbelangregime', *Forfaitair* 2013/234-06.

Hoogeveen, *WFR* 2016/250

M.J. Hoogeveen, 'Schenken van aanmerkelijkbelangaandelen aan werknemers', *WFR* 2016/250.

Hoogeveen & Lindenhof, *MBB* 2017/10-03

M.J. Hoogeveen & R.C.G. Lindenhof, 'Toerekenen voor de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten per 1 juli 2016', MBB 2017/10-03.

Loonstra, *ArA* 2011-2

C.J. Loonstra, 'Arbeidsovereenkomst en privaatrechtelijke dienstbetrekking: dezelfde betekenis en uitlegcriteria?', *ArA* 2011-2, p. 86-98.

Melis, Van, *Regelmaat* 2014-5

S.A.P.J. van Melis, 'Wetgevingsbeleid springlevend!', *Regelmaat* 2014-5.

Mertens, *TFO* 2013/126

A.L. Mertens, 'Meer loonheffingen, één dienstbetrekking', *TFO* 2013/126.2.

Ommeren, Van, *RegelMaat* 2018-4

F.J. van Ommeren, 'Toetsing van wetgeving', *RegelMaat* 2018-4, p. 173-176.

Raaijmakers, *PE-tijdschrift voor bedrijfsopvolging* 2014/2

J.H.P.M. Raaijmakers, 'Schenking en werknemerseis', *PE-Tijdschrift voor bedrijfsopvolging* 2014/2, p. 21-26.

Redactie NTFR, *NTFR* 2016/1439

Redactie NTFR, 'Overzicht fiscale moties en toezeggingen Eerste Kamer', *NTFR* 2016/1439.

Said, *ArA* 2017-1

S. Said, 'Werknemer of zelfstandige? Drie keer raden!', *ArA* 2017-1, p. 55-89.

Snoeks, *FED* 2018/82

G.G.M. Snoeks, 'Actualisering van het verzamelbesluit over het aanmerkelijk belang in de inkomstenbelasting', *FED* 2018/82.

Spanjers, *WFR* 2017/58

M.P.A. Spanjers, 'Belastingverlichtende regelingen belicht', *WFR* 2017/58.

Smits, *Critical Analysis of Law* 2014(1)

J.M. Smits, 'Law and interdisciplinarity: On the inevitable normativity of legal studies', *Critical Analysis of Law* (1) 2014, p. 75-86.

Stolker, *NJB* 2002/15

C. Stolker, 'Ja geleerd zijn jullie wel', *NJB* 2002/15, p. 766-778.

Vermeend, *WFR* 1996/209

W.A.F.G. Vermeend, 'Instrumentalisering van het belastingrecht', *WFR* 1996/209.

Vranken, *NJB* 2014/1271

J. Vranken, 'Wij weten wel wat wij doen', *NJB* 2014/1271, p. 1728-1737.

Westen, Van, *WFR* 1980/651

G.W.B. van Westen, 'Te veel gezag voor het gezagselement?', *WFR* 1980/651.

Westen, Van, *TFO* 2009/95

G.W.B. van Westen, 'Het fiscale begrip dienstbetrekking: de stand van zaken', *TFO* 2009/95.

7.2 Bijdragen in boeken

Hunt & Lathlean 2015

K. Hunt & J. Lathlean, 'Sampling', in: K. Gerrish & J. Lathlean (red.), *The Research Process in Nursing*, West Sussex: John Wiley & Sons, Ltd., p. 173-184.

Kritzer 2010

H.M. Kritzer, 'The (Nearly) Forgotten Early Empirical Legal Research', in: P. Cane & H.M. Kritzer (red.), *The Oxford Handbook of Empirical Legal Research*, Oxford: OUP 2010, p. 876-900.

Lubbers 2007

A.O. Lubbers, 'Evaluatie van fiscale wetgeving', in: Y.E. Gassler (red.), *De toekomst van de overdrachtsbelasting. De beginselen van behoorlijke wetgeving als toetsingskader*, Deventer: Kluwer 2007, p. 13-20.

Rijkers: in *Cursus belastingrecht* IB.4.8.1.E.b

A.C. Rijkers, in: *Cursus belastingrecht* IB.4.8.1.E.b (online, bijgewerkt 19 februari 2018).

Rijkers & Vording 2006

A.C. Rijkers & H. Vording, 'Inleiding', in: A.C. Rijkers & H. Vording (red.), *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006, p. 1-23.

Vermeend 1999

W.A.F.G. Vermeend, 'Zin en onzin van fiscale instrumentalisering', in: J. Verburg, N.H. de Vries & O.I.M. Ydema (red.), *Liberale Gifte: Vriendenbudel Ferdinand Grapperhaus*, Deventer: Kluwer 1999, p. 361-369.

Vording & Gribnau 2009

H. Vording & J.L.M. Gribnau, 'Assessing Corporate Tax Reform: Incomplete Information and Conflicting Interests', in: J. Verschuuren (red.), *The Impact of Legislation: A Critical Analysis of Ex Ante Evaluation*, Leiden-Boston: 2009, p. 229-251.

Webley 2010

L. Webley, 'Qualitative Approaches to Empirical Legal Research', in: P. Cane & H.M. Kritzer (red.), *The Oxford handbook of empirical legal research*, Oxford: OUP 2010, p. 876-900.

Weerepas, in: *Cursus Belastingrecht* LB.1.3.1.A.

M.J.G.A.M. Weerepas, in: *Cursus Belastingrecht* LB.1.3.1.A (online, bijgewerkt 7 april 2018).

Weerepas, in: *Cursus Belastingrecht* LB.1.3.0.b2.I.

M.J.G.A.M. Weerepas, in: *Cursus Belastingrecht* LB.1.3.0.b2.I (online, bijgewerkt 7 april 2018).

7.3 Boeken**Asser/Heerma van Voss 7-V 2015**

G.J.J. Heerma van Voss, *Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. 7. Bijzondere overeenkomsten. Deel V. Arbeidsovereenkomst*, Deventer: Kluwer 2015 (ook online).

Berg, Van den, 2010

L. van den Berg, *Tussen feit en fictie. Rechtspersoonlijkheid en de verzekerings- en premieplicht voor de werknemersverzekeringen* (diss. Nijmegen), Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2010.

Boeije 2014

H. Boeije, *Analyseren in kwalitatief onderzoek*, Den Haag: Boom Lemma uitgevers 2014.

Boer, De & Smaling 2011

F. de Boer & A. Smaling (red.), *Benaderingen in kwalitatief onderzoek: een inleiding*, Den Haag: Boom Lemma Uitgevers 2011.

Dijck, Van, Snel & Van Golen 2018

G. van Dijck, M. Snel & T. van Golen, *Methoden van rechtswetenschappelijk onderzoek*, Den Haag: Boom juridische uitgevers 2018.

Eenhoorn & Kawka 2017

P.H. Eenhoorn en M.L. Kafka, *Wegwijs in de loonbelasting (Wegwijsreeks)*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2017.

Gribnau 2009

J.L.M. Gribnau, *Soevereiniteit en legitimiteit: Grenzen aan (fiscale) regelgeving* (oratie Leiden), Amersfoort: SDU-uitgevers 2009.

Grinten, Van der, 2018

W.C.L. van der Grinten, *Arbeidsovereenkomstenrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Heithuis 2015

E.J.W. Heithuis, *Bedrijfsopvolging voor de IB-ondernemer en DGA sinds 2010*, Deventer: Kluwer 2015.

Holloway & Galvin 2017

I. Holloway & K. Galvin, *Research in Nursing and Healthcare*, West Sussex: John Wiley & Sons, Ltd.

Hoogeveen 2011

M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving* (diss. Tilburg), Den Haag: SDU 2011.

Kirk & Miller 1986

J. Kirk & M.L. Miller, *Reliability and Validity in Qualitative Research*, Beverly Hills: Sage Publications 1986.

Klein Haarhuis & Niemeijer 2008

C.M. Klein Haarhuis & E. Niemeijer, *Wet en werkelijkheid: bevindingen uit evaluaties van wetten*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2008.

Klosse & Vonk 2016

S. Klosse & G. Vonk, *Hoofdzaken socialezekerheidsrecht*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2016.

Kvale 2007

S. Kvale, *Doing Interviews*, London: SAGE Publications Ltd 2007.

Maso & Smaling 1998

I. Maso & A. Smaling, *Kwalitatief onderzoek: praktijk en theorie*, Amsterdam: Uitgeverij Boom 1998.

Stolker 2015

C. Stolker, *Rethinking the law school. Education, Research, Outreach and Governance*, Cambridge: CUP 2015.

Stoop 2005

J.L.H.M. Stoop, *Betekenenissen van het wetgevingskwaliteitsbeleid* (diss. Amsterdam UvA), Den Haag: BJU 2005.

Veerman 2004

G.J. Veerman, *De wet als zinsbegoochelingstoestel. Over de kwaliteit van wetgeving* (oratie Universiteit Maastricht), Maastricht: Universiteit Maastricht 2004.

Veerman (m.m.v. De Kok & Clement) 2012

G.J. Veerman (m.m.v. D. de Kok & B.J. Clement), *Over wetgeving. Principes, paradoxen en praktische beschouwingen*, Den Haag: SDU uitgevers 2012.

Verhey e.a. 2003

L.F.M. Verhey (red.), *Op zoek naar kwaliteit. Een onderzoek naar de toepassing en operationalisering van wetgevingskwaliteitseisen*, Den Haag: SDU 2003 (in opdracht van het ministerie van Justitie).

Wester & Peters 2004

F. Wester & V. Peters, *Kwalitatieve analyse: uitgangspunten en procedures*, Bussum: Uitgeverij Coutinho 2004.

Wiel-Rammeloo, Van der, 2008

D.V.E.M. van der Wiel-Rammeloo, *De dienstbetrekking in drievoud. Het bereik in het arbeidsrecht, fiscaal recht en socialeverzekeringsrecht* (diss. Rotterdam), Kluwer: Deventer 2008.

7.4 Frequent geactualiseerde uitgaven

Hofstra, in: NDFR: Deel Inkomstenbelasting

J.P. Hofstra, commentaar artikel 4.17c Wet IB 2001, in: Van den Berge e.a. (red.), *NDFR: Deel Inkomstenbelasting*, Den Haag: SDU (online)

Vakstudie Loonbelasting en premieheffingen (incl. Kansspelbelasting)

J. de Blicq e.a. (red.), *Loonbelasting en premieheffingen (incl. Kansspelbelasting)* (Fiscale Encyclopedie de Vakstudie), Deventer: Kluwer (online).

7.5 Preadviezen

Winter 2002

H.B. Winter, *Evaluatie van wetgeving, structurering en institutionalisering van wetsevaluatie in Nederland* (preadvies voor de vereniging van vergelijkend recht tussen Nederland en België), Deventer: Kluwer 2002.

7.6 Rapporten

Algemene Rekenkamer 2005

Algemene Rekenkamer (Bureau Europees en Rijksbreed Doelmatigheidsonderzoek), *Handleiding. Onderzoek naar doelmatigheid en doeltreffendheid*, Den Haag: 2005.

Burgerhart, Hoogeveen & Egger 2009

W. Burgerhart, M.J. Hoogeveen & J.I.M. Egger, *Civiele en fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Een praktijkonderzoek*, Eindhoven: BDO Private Wealth Tax Fund maart 2009.

CBS 2017

CBS, *Familiebedrijven in Nederland*, Den Haag: Centraal Bureau voor de Statistiek 2017.

Eindrapport SEO economisch onderzoek september 2014

Eindrapport *Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht*, SEO economisch onderzoek, september 2014, bijlage bij *Kamerstukken I* 2015/16, 34302, nr. R.

Eindverslag deskundigengroep EU (BEST-rapportage) mei 2002

Deskundigengroep EU, *Eindverslag van de deskundigengroep van de EU inzake de overdracht van kleine en middelgrote bedrijven*, mei 2002, in opdracht van het Directoraat Generaal Ondernemingen van de Europese Commissie.

Europese Commissie 2013

Europese Commissie, *Actieplan ondernemerschap 2020*, Brussel: Europese Commissie.

Flören & Berent-Braun 2013

R.H. Flören & M.M. Berent-Braun, *Familiebedrijven en bedrijfsoverdracht*, rapport. Den Haag: Ministerie van Economische Zaken 2013.

Kwakkel 2015

H. Kwakkel, *Mijn bedrijf is groter dan ikzelf. Onderzoek naar de strategische benadering van bedrijfsopvolging binnen familiebedrijven*, EY-rapport 2015.

Rapport Belastingen als beleidsinstrument 1999

Algemene Rekenkamer, *Rapport Belastingen als beleidsinstrument*, *Kamerstukken II* 1998/99, 26 452, nr. 2.

Rapport Zicht op belastingverlichtende regelingen 2017

Algemene Rekenkamer, *Rapport Zicht op belastingverlichtende regelingen*, 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 32 140, nr. 30, bijlage.

Teeffelen, Van, 2012

L. van Teeffelen, *De effecten van opheffingen en bedrijfsoverdrachten op de Nederlandse economie*, Utrecht: Hogeschool Utrecht september 2012.

Teeffelen, Van, 2015

L. van Teeffelen, *Groeiende impact van bedrijfsopvolging op de Nederlandse economie. Schattingen voor 2014/2015*, Utrecht: Hogeschool Utrecht september 2015.

WODC 2005 (Broeksteeg e.a.)

J.L.W. Broeksteeg e.a., *Zicht op wetgevingskwaliteit. Een onderzoek naar de wetgevingsadvisering van de Raad van State*, Onderzoek uitgevoerd door de Universiteit van Maastricht in opdracht van het Wetenschappelijk Onderzoek en Documentatiecentrum. Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2005. Het onderzoek is tevens in april 2005 aangeboden aan de Tweede Kamer (*Kamerstukken II* 2004/05, 22 008, nr. 7).

7.7 Overig

HEO ex ante 2003

Ministerie van Financiën, *Handreiking Evaluatieonderzoek ex ante. Een praktisch handvat voor de opzet en uitvoering van evaluatieonderzoek ex ante*, Den Haag: 2003

Bijlagen

Bijlage I: Topiclijst

Algemeen/openingsvraag:

Kunt u wat vertellen over een casus waarbij u advies heeft uitgebracht over een bedrijfsopvolging waarbij de werknemerseis werd toegepast?

Kunt u wat vertellen over het proces/werkwijze dat over het algemeen wordt doorlopen bij een bedrijfsopvolging die u begeleidt, waarbij de werknemerseis wordt toegepast?

Noodzaak:

Het toetsen van de noodzaak dient dus op de volgende wijze te geschieden. Er moet (i) worden vastgesteld dat er sprake is van een maatschappelijk probleem, (ii) dat niet kan worden opgelost door de maatschappij zelf, (iii) dat regelgeving een effectieve, efficiënte en evenredige reactie vormt op het maatschappelijke probleem, (iv) er geen minder bezwarende alternatieven aanwezig zijn en (v) dat de kosten en lasten die de regelgeving oplevert gerechtvaardigd worden door de ernst van het probleem.

Tegen wat voor soort problemen loopt u over het algemeen aan bij de advisering van een bedrijfsoverdracht middels schenking?

Wat is volgens u het grootste probleem bij een overdracht middels schenking?

Wat vindt u van de werknemerseis als oplossing voor dit probleem?

Ervaart u de kwaliteit van de bedrijfsopvolging als een probleem?

Doeltreffendheid:

Hierin is bepaald dat bij een keuze voor een bepaalde maatregel in ieder geval moet worden gelet op (a) de mate waarin verwacht mag worden dat een regeling het beoogde doel zal helpen te verwezenlijken, (b) de neveneffecten van een regeling

- (1) de overnemer al nauw bij het reilen en zeilen van de onderneming was betrokken op een wijze die een 'natuurlijke' voorloper is van de eigenlijke bedrijfsopvolging bij de onderneming
- (2) de kennisoverdracht door de overdrager werd gestimuleerd
- (3) voldoende duurzaamheid bestaat in de relatie tussen de overdrager en overnemer.

Toen de personen bij u voor advies kwamen over de bedrijfsopvolging, waren de verkrijgers toen al in dienstbetrekking bij de onderneming? En is dit over het algemeen het geval?

Is naar uw idee de beoogde bedrijfsopvolger vaak binnen het bedrijf werkzaam of juist buiten de onderneming?

Wordt naar uw idee de onderneming vaak overgedragen zodra de 36 maanden verstreken zijn of wordt er gewacht tot een ander, mogelijk meer geschikt moment, van overdracht?

Wat is over het algemeen het niveau van de dienstbetrekking van de verkrijger van de aandelen? Is dit in lijn met de werkzaamheden die de overdrager verrichte?

Ziet u ook gevallen waarin de overdrager slechts passief aandelenbezit heeft, dus geen rol binnen de onderneming, maar de overnemer in dienstbetrekking is om te voldoen aan de werknemerseis? Wat vindt u daarvan?

Hoe vaak ziet u dat de verkrijger direct of binnen korte tijd na de overdracht van de aandelen stopt met werken binnen de onderneming?

Vindt u dat de werknemerseis bijdraagt aan de kennisoverdracht tussen de overdrager en de overnemer?

Doelmatigheid:

(c) de lasten van een regeling voor de overheid enerzijds en burgers, bedrijven en instellingen anderzijds.

Vindt u dat de werknemerseis een grote administratieve last met zich meebrengt?

Kunt u aangeven waaruit deze last bestaat?

Bijlage II: Datadisplay

Noodzaak				
	Maatschappelijk probleem	Zelfregulerend vermogen markt	Doeltreffendheid	Doelmatigheid
Interview 1	De opstelling van de Belastingdienst is een ingewikkelde; De waardering; De vraag over de bezitseis en de voortzettingseis en dan vooral de bezitseis in het licht van deelnemingen die korter dan vijf jaar binnen de onderneming aanwezig zijn; Opvolging op zich is een uitdaging, wie gaat er opvolgen. Dit speelt voornamelijk als er meerdere kinderen zijn of in de tweede of derde (of volgende) generatie de opvolging plaatsvindt; Allerlei andere problemen waartegen wordt opgelopen bij bedrijven, zoals innovatie; Geen geschikte opvolger beschikbaar, omdat er geen kinderen zijn of de kinderen zijn niet geschikt; Twijfel over of ongeschikte kinderen wel het vermogen (aandelen) moeten verkrijgen, maar een extern management als dagelijkse leiding van het bedrijf; Waarde van het familiebedrijf moet behouden blijven.	Je ziet heel vaak in familiebedrijven dat kinderen al wel iets doen binnen het bedrijf, los van de werknemerseis; Betrokkenheid bij het familiebedrijf bestaat er ook zonder dat ze echt werkzaam zijn binnen het bedrijf; Kinderen kunnen het gevoel hebben dat het familievermogen in de vorm van een familiebedrijf is vormgegeven en dat waardevol vinden om voort te zetten; Bij de keuze tussen het overdragen van de onderneming via schenking of bij overlijden, kiezen de betrokken partijen meestal voor schenking en zetten de kinderen op de payroll en nemen dan over drie jaar daarop actie. Omdat ze allemaal graag willen dat het nu gebeurt en het moment van overlijden van de overdrager is ongewis en kan eventueel nog lang duren; Als er geen sprake is van een duidelijke opvolger dan is er bij de overdracht naar de volgende generatie vaak sprake van een gefaseerde overdracht. Dit is om te kijken hoe de kinderen er mee omgaan. De overdrager wil dan vaak nog zelf een deel houden omdat het zijn bedrijf is waar die jarenlang aan heeft gewerkt. Op een geschikt moment gaat dan pas alles over naar de kinderen; Overdrager en verkrijger hechten zelf een groot belang aan de kwaliteit van de bedrijfsoverdracht. Kinderen – ook kinderen waar de werknemerseis wat ingewikkelder is – snappen dat het een familiebedrijf is, wat daar bij komt kijken. Dit krijgen ze al vanuit huis mee, ze zien waar hun ouders mee bezig zijn en waar ze tegenaan lopen. De kinderen zien dus de waarde van het familiebedrijf en zullen ook op die manier erin zitten en zullen niet voor het snelle geld gaan. Ze zullen snappen van dit is hoe het werkt binnen een familiebedrijf en dat kunnen ze prima door externe laten managen, zolang het iemand is die ook snapt dat er een familie is waarmee die van doen heeft.	Klanten die hebben gewoon geen geschikte opvolger. Dus de een heeft helemaal geen kinderen, er is nog wel ergens een broer met neefjes of nichtjes, ja die willen misschien wel iets doen, maar allemaal ingewikkeld. De andere heeft ook kinderen maar vindt die niet geschikt om het te doen; Dus in die zin is het prima dat die werknemerseis er is, want ja dwingt je ook om na te gaan denken over de rol van de kinderen bij de onderneming; Tegelijkertijd wat ik aangeef het is lang niet altijd zo dat kinderen ook de capaciteiten hebben om het bedrijf helemaal te gaan runnen; kinderen kunnen best wel betrokkenheid hebben bij het bedrijf zonder dat ze echt aan het werk zijn binnen het bedrijf denk ik; Maar dus er zijn altijd wel dingen te bedenken die kinderen binnen de onderneming kunnen doen. Maar het gebeurt dus net zo vaak dat ze daar echt over na moeten gaan denken.	Vaak neemt de Belastingdienst een ander standpunt in als het gaat om de vereiste dienstbetrekking. Dit levert discussies op, ook in zaken waarvan wij dachten dat het evident was dat aan de werknemerseis was voldaan; Wij als adviseurs leggen hem uit als hij is heel makkelijk in te vullen en de Belastingdienst legt hem uit van dat kan niet de bedoeling zijn, zo werkt het niet. Dat levert wel frustratie in die zin op, want je hebt er toch discussie over en het liefst wil je daar geen discussie over. Het is een leuk verdienmodel voor ons misschien, maar voor de klant is het geen leuke discussie; Bij de keuze tussen het overdragen van de onderneming via schenking of bij overlijden, kiezen de betrokken partijen meestal voor schenking en zetten de kinderen op de payroll en nemen dan over drie jaar daarop actie. Omdat ze allemaal graag willen dat het nu gebeurt en het moment van overlijden van de overdrager is ongewis en kan eventueel nog lang duren; Voor de bedrijfsoverdrager en overnemer levert het in die zin – nou ik zou het niet perse een last noemen – maar op dat hij moet zorgen dat hij het gewoon administratief goed geregeld heeft. Normaal gesproken heeft de klant een hele salarisadministratie en is het niet erg als er één iemand in meeloopt. Dus dat zie ik niet echt als een administratieve lastendruk; Voor onszelf het is een stuk advisering eromheen, dus daar zit een stukje kosten of werk in; Maar waar ik hem lastig vind is waar de discussie met de Belastingdienst ontstaat. Want dat zijn discussies waarvan ik denk: ja waarom zitten jullie er nu zo star in en waar baseer je het op. Kijk op het moment dat er parlementaire geschiedenis is of iets waarvan je denkt ja ik snap dat dit bedoeld is met die dienstbetrekkingseis en dat je hierop moet gaan toetsen, dan snap ik het. Maar zij vullen zelf eigenlijk die regel in met: ja het moet gaan om reële bedrijfsopvolgingen en wij vinden het pas reëel als er iemand daadwerkelijk – en ik weet niet waar ze precies de grens stellen – maar zeker kwantitatief aantal uren iets doet en het liefst ook nog een kwalitatieve positie heeft. Dat staat nergens, dus waarom gaan jullie daaraan toetsen. Dat levert discussies op, een onevenredige werkdruk of belasting van zowel ons als van de klanten. Dat vind ik voor mijn klanten niet reëel.
Noodzaak				
	Maatschappelijk probleem	Zelfregulerend vermogen markt	Doeltreffendheid	Doelmatigheid
Interview 2	Het vinden van een geschikte opvolger is een probleem, de familie wil het bedrijf vaak binnen de familie houden. Echter, het moet	Bij veel bedrijven krijgen de kinderen uiteindelijk wel het vermogen, maar zijn de kinderen niet capabel genoeg om de leiding in het bedrijf over te nemen. Daar wordt liever een externe CFO en CEO aangenomen om het bedrijf te leiden. Wel wil men dat de	Bij veel bedrijven krijgen de kinderen uiteindelijk wel het vermogen, maar zijn de kinderen niet	Ja, ik heb dus wel wat ervaring met de werknemerseis, meestal kom je daar wel uit met de Belastingdienst; Als iemand met schenkingen wil werken adviseren wij om de kinderen op de loonlijst te zetten en daadwerkelijk functies te geven die bij ze passen. Je merkt ook dat de

	wel zo zijn dat de kinderen capabel genoeg zijn en ook de visie hebben. Dezelfde visie als de overdrager of een andere goede visie. Niet iedereen heeft de capaciteiten om leiding te geven aan een heel groot bedrijf; Heel vaak zie je dat de kinderen bewust iets heel anders willen gaan doen dan wat de overdrager heeft gedaan; Grote familiebedrijven hebben de keuze gemaakt dat het bedrijf altijd een familiebedrijf blijft, de aandelen gaan nooit naar externen (m.u.v. managementparticipaties).	vermogensoverdracht naar de volgende generatie zo goed mogelijk geregeld is; In de meeste gevallen – op één uitzondering na, omdat in dat geval de verkrijger een eigen bedrijf is begonnen – blijft de verkrijger na schenking van de aandelen zijn dienstbetrekking voortzetten. Ook bij kinderen die commissaris zijn, en daarmee in fictieve dienstbetrekking zijn, blijft die dienstbetrekking doorlopen na overdracht; De familie bepaalt zelf de mate van kennisoverdracht aan de verkrijgers, dit staat los van de werknemerseis; Bij de meeste families krijgen alle kinderen, onafhankelijk van welke staak, een baantje, vaak beginnen ze al op hun zestiende bij het familiebedrijf. De meeste families zitten daar neutraal in, het moet een familiebedrijf blijven; Degene die uiteindelijk de leiding krijgt, is degene die het meest capabel is, ongeacht uit welke staak van de familie het komt. De meeste families hebben het zo geregeld dat degene die capabel genoeg is op basis van opleidingen, door overleg met de familie en familieraden uiteindelijk de CEO wordt of op basis daarvan een andere passende functie krijgt; Als de kwaliteit van de bedrijfsopvolger niet voldoende is wordt er eigenlijk altijd iemand van buitenaf aangetrokken. De familie blijft dan wel betrokken, bijvoorbeeld als certificaat houder die toezicht houdt op de externe CEO; De leiding wordt niet gegeven aan iemand waarvan gedacht wordt, nou het is wel familie, maar die is minder capabel. Uiteindelijk besluit de overdrager dan toch dat de verkrijger wel een functie krijgt binnen het bedrijf, maar daar moet wel een ijzersterke CEO of CFO naast staan, die de leiding mee kan bepalen; Verrijgers gaan vaak doelbewust bij externe bedrijven werken over de hele wereld en keren naar een aantal jaar terug om een rol te pakken binnen het bedrijf. Dit is niet ingegeven om te voldoen aan de werknemerseis, maar met de bedoeling om de leiding te kunnen overnemen.	capabel genoeg om de leiding in het bedrijf over te nemen; De familie bepaalt zelf de mate van kennisoverdracht aan de verkrijgers, dit staat los van de werknemerseis; Degene die uiteindelijk de leiding krijgt, is degene die het meest capabel is, ongeacht uit welke staak van de familie het komt; Als de kwaliteit van de bedrijfsopvolger niet voldoende is wordt er eigenlijk altijd iemand van buitenaf aangetrokken.	Belastingdienst daar meer op drukt, ondanks dat het niet in de wettekst of parlementaire geschiedenis terug te vinden is, ik vind dan ook wel dat de kinderen iets moeten doen; Het werkt beperkend in de timing, omdat pas over drie jaar vermogen kan worden overgedragen vanaf het moment dat de kinderen op de loonlijst staan. Het zorgt dus voor extra hobbels, zodat men tijdig wat moet hebben gedaan. Ik heb nu een DGA, waar de kinderen niet op de loonlijst staan, ondanks dat hij al in de 70 is. Drie jaar wachten of tot overlijden, terwijl hij eigenlijk wil dat de kinderen geen zeggenschap of rol krijgen binnen het bedrijf, omdat hij ze niet capabel vindt. Maar wil je de vermogensoverheveling goed doen, dan moeten ze dus op de loonlijst.
Noodzaak				
	Maatschappelijk probleem	Zelfregulerend vermogen markt	Doeltreffendheid	Doelmatigheid
Interview 3	In mijn branche (vastgoed), is de vraag of er sprake is van een onderneming het grootste probleem; Vaak hebben overdragers zelf hun eigen strategie nog niet helder, wat ze zelf willen met het bedrijf. Willen ze het in stand houden of willen ze het verkopen en maakt het niet uit wat er achteraf mee gebeurt. Daar wordt verschillend mee omgegaan, van persoon tot persoon. Bij de voortzetting van het bedrijf speelt de vraag of dat iemand moet zijn van binnen de familie of van daarbuiten; Vaak zie je dat de kinderen geen interesse hebben om het bedrijf over te nemen.	De beoogde bedrijfsopvolger wordt in mijn portefeuille vaak buiten de familie gevonden; Het helpt om in dienst te zijn van een bedrijf voordat je daar de leiding overneemt, maar dit staat los van de eisen die gesteld moeten worden aan een bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Dat is meer vanuit andere overwegingen handig, zoals het bedrijf leren kennen en de ins en the outs, de business kennen, de markt kennen. Om het bedrijf op een gezonde manier voort te kunnen zetten. Of men past bij het bedrijf; Als iemand een bedrijf wil overnemen, dan wil die persoon automatisch een goede kennis hebben van het bedrijf.	De beoogde bedrijfsopvolger wordt in mijn portefeuille vaak buiten de familie gevonden; Het helpt om in dienst te zijn van een bedrijf voordat je daar de leiding overneemt.	Weinig discussies met de Belastingdienst over de werknemerseis; Maar ik verwacht dat dat alleen maar moeilijker wordt, dat je dat steeds beter moet gaan omkleden. Oké. En invullen wat die dienstbetrekking effectief inhoud. Want gewoon op de loonlijst en een nul-urencontract bij wijze van spreken. Kan mij voorstellen dat dat in het verleden best wel gewerkt heeft, maar geen idee, dat dat lijkt mij niet naar de toekomst toe de aangewezen route; Met de Belastingdienst heeft het mij nog geen discussies opgeleverd. Je haalt het aan omdat het nu eenmaal een van de voorwaarden is richting de klant en meestal wordt er wel een beetje om gelachen, want inderdaad drie jaar op de loonlijst staan en dan zou je vrij zijn. Dat is een beetje raar. En zo werkt het ook niet als ik links en rechts zo eens van discussies hoor die mensen hebben met de Belastingdienst. Zo eenvoudig is het allemaal niet.

Noodzaak				
	Maatschappelijk probleem	Zelfregulerend vermogen markt	Doeltreffendheid	Doelmatigheid
Interview 4	Met name de financiering is een probleem bij bedrijfsoverdracht, mocht het al ergens op vastlopen; Uit verschillende studies blijkt dat de eerste generatie bouwt, de tweede generatie bouwt nog een stukje verder en de derde generatie zakt het familiebedrijf waar wat in elkaar wat betreft omvang en omzet; Ik heb ook al wel eens bedrijfsopvolgingen gedaan, waarbij ik van de voorkant al dacht dit gaat hem niet worden; Vaak zetten families met familiebedrijven in hun familiestatuut dat directiefuncties of werken binnen het bedrijf geen geboorterecht is. Echter, ik ken maar heel weinig familiebedrijven die hun eigen kinderen niet op belangrijke posities zetten. Ik zie heel weinig familiebedrijven die daadwerkelijk zo objectief zijn om naar hun eigen kinderen te kijken en daar daadwerkelijk een derde naast zetten. Van mijn portefeuille van 40/50 bedrijven zijn dat er twee of drie.	Bijna standaard zijn de beoogde verkrijgers al in dienstbetrekking voordat klanten gaan nadenken over de bedrijfsopvolging; Grote familiebedrijven welke wij adviseren hebben bijna standaard allemaal een familiestatuut, daarin is opgenomen dat bedrijfsopvolgers, voordat ze überhaupt op die positie komen, gewoon een X aantal jaren werkervaring in de onderneming moeten hebben. In de praktijk ben ik er één of twee tegengekomen waarbij de bedrijfsopvolger(s) niet al daadwerkelijk op die manier werkzaam waren binnen het bedrijf; Binnen een familiebedrijf zullen het altijd de kinderen zijn die naar voren worden geschoven, omdat het gewoon een geboorterecht is om toch binnen een familiebedrijf een bepaalde positie te gaan bekleden. Dus de werknemerseis zou er denk ik gewoon uit kunnen; De families die ik adviseer hebben bijna allemaal een familiestatuut waarin afspraken zijn vastgelegd over wie er binnen het bedrijf mag werken. Ik heb families waarbij in het familiestatuut heel duidelijk staat dat de kinderen van inactieve aandeelhouders ook niet meer werkzaam hoeven te zijn binnen het bedrijf. Maar dat ze bij geschiktheid net zo goed kunnen solliciteren op iedere functie die beschikbaar komt, net zoals ieder ander willekeurig persoon en ook op die manier behandeld zullen worden. Ik heb ook bedrijven waar instaat dat ieder familielid per definitie een functie krijgt binnen het bedrijf; Er wordt niet gekunsteld met de 36-maanden periode, dat heb ik nog niet in de praktijk gezien, maar het geschikte moment voor overdracht wordt afgewacht; Bedrijfsopvolgers zijn zo verankerd met het familiebedrijf, die hebben dat in mijn beleving zo van jongs af aan meegekregen. Opvolgen doen ze voor het bedrijf en binnen de familiewaarden, dat leggen de families ook onderling vast. Dus ik zie eigenlijk dat de opvolgers met net zoveel passie en drive instappen zoals hun ouders dat ook hebben gedaan; Ik denk dat binnen het familiebedrijf, dat het van nature, vanuit de familiewaarden al naar voren komt; Beoogd bedrijfsopvolgers kiezen standaard bewust om ervaring op te doen buiten het familiebedrijf, terwijl zij ook op de payroll staan. Ik heb meerdere families in mijn portefeuille die in het familiestatuut hebben opgeschreven dat kinderen eerst één of twee jaar buiten het bedrijf werkzaam moeten zijn, voordat ze in het bedrijf een functie krijgen; Over het algemeen wordt de functie indeling zo gedaan naar geschiktheid van degene die uiteindelijk gaat verkrijgen; Vandaar dat ik dus opmerk dat mijn praktijk totaal niet aansluit bij de gedachte van het artikel; Ik denk dat het vrij logisch is binnen een familiepraktijk. Dat je eerst werkzaam bent buiten het bedrijf, dan binnen het bedrijf en ook dat je je opklimt in een familiebedrijf. Ik ken ook geen enkele casus in mijn portefeuille, dat een kind per direct instroomt op directieniveau. Die stromen allemaal in op een niveau wat overeenkomt met de opleiding die is gedaan. Alleen worden ze vervolgens wel iets anders behandeld dan iedere andere werknemer, want ze hebben een bepaalde achternaam, waardoor	Over het algemeen wordt de functie indeling zo gedaan naar geschiktheid van degene die uiteindelijk gaat verkrijgen; Vandaar dat ik dus opmerk dat mijn praktijk totaal niet aansluit bij de gedachte van het artikel;	ik moet eerlijk zeggen in de praktijk krijg ik nauwelijks vragen van de Belastingdienst over de werknemerseis; De Belastingdienst stelt zich denk ik in het algemeen de laatste tijd strikter op in het kader van bedrijfsopvolgingen. Dus ik denk dat ze eigenlijk formeel alle puntjes gewoon er langs gaan en dit was gewoon een kapstokje waar ze het op konden hangen, waardoor het niet toegepast kon worden; Ja, die is denk ik echt heel erg minimaal. Want het enige dat wij eigenlijk roepen denk ik als adviseurs is zorg dat je drie jaar formeel op die loonlijst staat. En ik bemoei mij verder als adviseur niet over de materiële invulling van die werkzaamheden en dat is ook omdat die regeling verder geen criteria kent.

		wel van hun verwacht wordt dat ze toch bepaalde stappen maken. Dat is dan toch dat stukje geboorterecht.		
--	--	--	--	--

Doeltreffendheid					
		Effectiviteit			
	De doelstellingen van de werknemerseis	Betrokkenheid/natuurlijke voorloper	Invulling dienstbetrekking	Kennisoverdracht	Neveneffecten
Interview 1	Uiteindelijk is de gedachte achter de bedrijfsopvolgingsregeling dat je reële bedrijfsopvolgingen wilt faciliteren.	Je ziet heel vaak in familiebedrijven dat kinderen al wel iets doen binnen het bedrijf, los van de werknemerseis; Betrokkenheid bij het familiebedrijf bestaat er ook zonder dat ze echt werkzaam zijn binnen het bedrijf; Kinderen kunnen het gevoel hebben dat het familievermogen in de vorm van een familiebedrijf is vormgegeven en dat waardevol vinden om voort te zetten; De invulling van de dienstbetrekking is heel wisselend. Ik zie de situaties dat er echt kinderen zijn die in het management participeren, dat is uiteindelijk natuurlijk de mooiste situatie, want dan heb je ook niet alleen op papier een opvolger maar ook in de praktijk iemand die daar een rol in speelt. Dat komt zeker vaak voor; Als het gaat om invulling geven aan de werknemerseis, dan wordt die ook heel vaak opgevuld met mensen die iets compleets anders doen en geen leidinggevende functie hebben. Dat kunnen administratieve rollen zijn of iets anders. In die zin is het breed en je ziet dat met name als er meerdere kinderen zijn; Dus als er één kind is of één kind waar de aandelen naartoe moeten, dan is dat vaak iemand die ook in het management zit of waarvan de bedoeling is dat die dat gaat doen. Als er meerdere kinderen zijn, dan zie je vaak dat er één kind is die dat doet en de rest of een deel van de rest een andere functie heeft of krijgt binnen het bedrijf. De meeste ouders zijn namelijk genegen om hun kinderen niet ten opzichte van elkaar verschillend te	De invulling van de dienstbetrekking is heel wisselend. Ik zie de situaties dat er echt kinderen zijn die in het management participeren, dat is uiteindelijk natuurlijk de mooiste situatie, want dan heb je ook niet alleen op papier een opvolger maar ook in de praktijk iemand die daar een rol in speelt. Dat komt zeker vaak voor; Als het gaat om invulling geven aan de werknemerseis, dan wordt die ook heel vaak opgevuld met mensen die iets compleets anders doen en geen leidinggevende functie hebben. Dat kunnen administratieve rollen zijn of iets anders. In die zin is het breed en je ziet dat met name als er meerdere kinderen zijn; Dus als er één kind is of één kind waar de aandelen naartoe moeten, dan is dat vaak iemand die ook in het management zit of waarvan de bedoeling is dat die dat gaat doen. Als er meerdere kinderen zijn, dan zie je vaak dat er één kind is die dat doet en de rest of een deel van de rest een andere functie heeft of krijgt binnen het bedrijf. De meeste ouders zijn namelijk genegen om hun kinderen niet ten opzichte van elkaar verschillend te	Bij de keuze tussen het overdragen van de onderneming via schenking of bij overlijden, kiezen de betrokken partijen meestal voor schenking en zetten de kinderen op de payroll en nemen dan over drie jaar daarop actie. Omdat ze allemaal graag willen dat het nu gebeurt en het moment van overlijden van de overdrager is ongewis en kan eventueel nog lang duren;	Je ziet heel vaak in familiebedrijven dat kinderen al wel iets doen binnen het bedrijf, los van de werknemerseis. Alleen heel vaak gebeurt dat redelijk low-profile en dat is zonde, want daarmee en ook met de ervaring zoals ik net noemde waarin het eigenlijk allemaal wel heel evident was, vonden wij als je daar al discussie over hebt, dan heb je als je niks vastlegt en niks makkelijk kan bewijzen, dan ga je het gewoon niet redden. Dus wij zeggen dan wel ga dan wel met elkaar kijken hoe je dan de dienstbetrekking kan formaliseren en daar ook wat concreter invulling aan kan geven, zodat je over drie jaar wel aan die eis voldoet; Er zijn vaak genoeg situaties waarbij de overdracht wordt gefrustreerd door de werknemerseis. Waarbij eerst moet worden gezorgd dat de kinderen binnen het bedrijf iets gaan doen en dan moet er drie jaar gewacht worden. Uiteindelijk kan ook overdragen worden bij overlijden, want dan gaat het sowieso goed. Maar de overdrager wil dat het geregeld is bij leven, dat het geformaliseerd is, dat hij

		behandelen. Ze willen dus dat ze allemaal aandelen krijgen, allemaal in dezelfde mate en allemaal met de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling. Dan is het dus wel zaak dat de kinderen allemaal iets doen binnen het bedrijf; Bij een deel van de klanten is het zo dat de kinderen al lang in dienstbetrekking zijn. Het nadenken over de werknemerseis gebeurt in die zin dat ze met een vraagstuk komen of dat wij suggereren van de kinderen spelen een rol in het bedrijf, is dit niet een moment om over de bedrijfsopvolgingsregeling na te denken; Uiteindelijk is de gedachte achter de bedrijfsopvolgingsregeling dat je reële bedrijfsopvolgingen wilt faciliteren. Alleen waar voor 2010 daar bepaalde kwalitatieve eisen aan waren gesteld, is dat losgelaten. Dus als je ten minste 36 maanden in dienstbetrekking bent, krijg je die aandelen. Vervolgens kun je de werknemersstatus opgeven en een externe aantrekken en iets anders gaan doen. Dan is het klaar. In die zin is het een formaliteit, waarmee je geen reële bedrijfsopvolging bereikt; Volgens mij gaat er om dat we met elkaar vinden dat familiebedrijven relevant zijn voor de economie. Je ziet binnen familiebedrijven vaak anders dan in andersoortige bedrijven dat ze veel waarde hechten aan een stukje continuïteit, goed zijn voor de werknemers die er werken, nou alles wat daar dan bij hoort. En ik vraag me af of het daarvoor echt noodzakelijk is dat iemand aan de werknemerseis voldoet, in elk geval op de manier waarop het nu is vormgegeven. Want als je een dag in de week een administratief baantje hebt gehad binnen het bedrijf vraag ik me af of dat iets toevoegt daaraan; Tegelijkertijd je kan hem dan veel zwaarder maken, maar daar zie ik ook niet echt heil in, want dan ga je hem weer helemaal invullen misschien zoals die voor 2010 was, dat lijkt me ook niet praktisch want het is juist naar de toekomst toe wil je dat iemand het bedrijf voortzet op de manier zoals dat bij een familiebedrijf past. Maar als je dan zegt hoe zou je het anders kunnen regelen, heb ik ook niet meteen het antwoord op; Aandelen worden vaak gefaseerd overgedragen, waardoor de dienstbetrekking in stand dient te blijven om ook bij de toekomstige schenkingen aan de werknemerseis te voldoen; Ik vind hem niet goed, omdat ik het een beetje een wassenneus vind. Zoals die nu is ingevuld en überhaupt van zo'n soort eis denk ik dat die niet echt bijdraagt aan het doel van een reële bedrijfsopvolging; Laat de werknemerseis helemaal vervallen, als de eis meer wordt ingevuld, maak je het moeilijk en zal je ook gevallen waar wel sprake is van een reële bedrijfsopvolging buiten de boot vallen.	Dan is het dus wel zaak dat de kinderen allemaal iets doen binnen het bedrijf; Bij een deel van de klanten is het zo dat de kinderen al lang in dienstbetrekking zijn; Ik heb net zoveel situaties waarin wordt nagedacht over overheveling van vermogen. De onderneming vormt daarbij een belangrijk onderdeel en dat willen de meeste graag naar hun kinderen overbrengen. Waarbij wij dan aangeven hoe leuk is het dat we de bedrijfsopvolgingsregeling kennen, maar let op je hebt een paar voorwaarden en een van die voorwaarden is de werknemerseis. Dan gaan we nadenken over de invulling ervan. Heel vaak zijn er wel gedachten over, het is maar zelden dat het echt een issue is om daar echt iets mee te kunnen. Ondernemers zijn ook creatief, zo simpel is het ook. Er zijn dus altijd wel dingen te bedenken die kinderen binnen de onderneming kunnen doen. Maar het gebeurt dus net zo vaak dat ze daar echt over na moeten gaan denken; Want als je een dag in de week een administratief baantje hebt gehad binnen het bedrijf vraag ik me af of dat iets toevoegt daaraan; Tegelijkertijd je kan hem dan veel zwaarder maken, maar daar zie ik ook niet echt heil in, want dan ga je hem weer helemaal invullen misschien zoals die voor 2010 was, dat lijkt me ook niet praktisch want het is juist naar de toekomst toe wil je dat iemand het bedrijf voortzet op de manier zoals dat bij een familiebedrijf past. Maar als je dan zegt hoe zou je het anders kunnen regelen, heb ik ook niet meteen het antwoord op; Aandelen worden vaak gefaseerd overgedragen, waardoor de dienstbetrekking in stand dient te blijven om ook bij de toekomstige schenkingen aan de werknemerseis te voldoen; ; Indien er sprake is van één kind of één duidelijke opvolger, die ook in het management zit, dan gaan de aandelen vaak ineens over of misschien een enkele keer in twee stappen omdat de overdrager het gevoel heeft dat de verkrijger de touwtjes in handen moet krijgen en niet nog 'last' van de overdrager hebben. De overdrager wil er op dat moment ook echt uit, echt overdragen;	weet nou zo komt het goed. Bij de keuze tussen het overdragen van de onderneming via schenking of bij overlijden, kiezen de betrokken partijen meestal voor schenking en zetten de kinderen op de payroll en nemen dan over drie jaar daarop actie. Omdat ze allemaal graag willen dat het nu gebeurt en het moment van overlijden van de overdrager is ongewis en kan eventueel nog lang duren; Aandelen worden vaak gefaseerd overgedragen, waardoor de dienstbetrekking in stand dient te blijven om ook bij de toekomstige schenkingen aan de werknemerseis te voldoen; Hoe verder generaties vorderen, hoe uitdagender en lastiger het wordt om overeenstemming te bereiken over de invulling van de werknemerseis. Latere generaties zijn niet met elkaar opgegroeid, hebben andere normen en waarden meegekregen, soms zijn het nuances, soms zijn het grote verschillen. Daarnaast komt er een grotere hoeveelheid koude kant bij kijken, die zich er ook mee gaat bemoeien. Dat maakt het complex om dan een situatie te realiseren waar iedereen het mee eens is. Uiteindelijk is er maar één persoon algemeen directeur, duldt die dan zijn neefjes en nichtjes in het bedrijf, wat noodzakelijk is om te voldoen aan de werknemerseis, terwijl die persoon ook helemaal niet capabel hoeft te zijn.
--	--	--	--	--

		Tegelijkertijd snap ik dat het enkel om reële bedrijfsopvolgingen gaat, dus dat er iets voor in de plaats komt, waarvan ik nu niet even kan bedenken wat, maar daar zou ik mij iets bij kunnen voorstellen.			
Doeltreffendheid					
		Effectiviteit			
	De doelstellingen van de werknemerseis	Betrokkenheid/natuurlijke voorloper	Invulling dienstbetrekking	Kennisoverdracht	Neveneffecten
Interview 2	Het is een faciliteit om te zorgen dat het bedrijf blijft bestaan, zonder dat die in de betalingsproblemen komt door de inkomstenbelasting.	Een situatie waarbij het kind als weekendbaantje en in de vakanties in de fabriek stond; Wij zetten de verkrijgers zodra het kan op de loonlijst. Ze moeten eigenlijk wel een rol vervullen binnen het bedrijf, maar de vraag is uiteindelijk hoe groot die is; Omdat de werknemerseis nu eenmaal in de wet staat moet je eraan voldoen, maar uit de wetsgeschiedenis blijkt dat er geen kwalitatieve en kwantitatieve eisen worden gesteld; In sommige situaties wordt de werknemerseis wel ingevuld met een echte dienstbetrekking, daarbij is het ook heel logisch en werken die mensen er al heel lang; Ik heb één klant waarbij de kinderen niet in het bedrijf zaten, maar door de werknemerseis hebben we die wel op de loonlijst gezet en die zijn ook daadwerkelijk iets gaan doen. Die hebben daardoor meer binding gekregen met het bedrijf; Bij de meeste bedrijven heeft de werknemerseis geen toegevoegde waarde. Sommige kinderen willen hun eigen weg ingaan. Uiteindelijk is dan een dienstbetrekking wel nodig voor de faciliteiten, omdat je wel wilt zorgen dat het familiebedrijf in stand kan blijven zoals het nu is; De werknemerseis voegt uiteindelijk niets toe. Het zorgt niet voor een echte bedrijfsoverdracht. Misschien dat het wel zo werkt bij kleinere familiebedrijven, maar grote familiebedrijven willen gemiddeld genomen het vermogen toch verdelen over alle kinderen. Dan moet je dus alle kinderen op de loonlijst zetten, dan heeft het geen toegevoegde waarde; In het kader van de continuïteit van de onderneming is de dienstbetrekking niet nodig; Naarmate de DGA ouder wordt of waar private-equity deelneemt in de onderneming of waar een deel van het bedrijf al is overgedragen, verricht de DGA minder activiteiten, om te voldoen aan de werknemerseis moeten de kinderen op de loonlijst worden gezet om het vermogen over te kunnen dragen; Als iemand met schenkingen wil werken adviseren wij om de kinderen op de loonlijst te zetten en daadwerkelijk functies te geven die bij ze passen. Je merkt ook dat de Belastingdienst daar meer op drukt, ondanks dat het niet in de wettekst of parlementaire geschiedenis terug te vinden is, ik vind dan ook wel dat de kinderen	Een situatie waarbij het kind als weekendbaantje en in de vakanties in de fabriek stond; Wij zetten de verkrijgers zodra het kan op de loonlijst. Ze moeten eigenlijk wel een rol vervullen binnen het bedrijf, maar de vraag is uiteindelijk hoe groot die is; Omdat de werknemerseis nu eenmaal in de wet staat moet je eraan voldoen, maar uit de wetsgeschiedenis blijkt dat er geen kwalitatieve en kwantitatieve eisen worden gesteld; In sommige situaties wordt de werknemerseis wel ingevuld met een echte dienstbetrekking, daarbij is het ook heel logisch en werken die mensen er al heel lang; Bij veel bedrijven krijgen de kinderen uiteindelijk wel het vermogen, maar zijn de kinderen niet capabel genoeg om de leiding in het bedrijf over te nemen. Daar wordt liever een externe CFO en CEO aangenomen om het bedrijf te leiden. Wel wil men dat de vermogensoverdracht naar de volgende generatie zo goed mogelijk geregeld is; Als iemand met schenkingen wil werken adviseren wij om de kinderen op de loonlijst te zetten en daadwerkelijk functies te geven die bij ze passen. Je merkt ook dat de Belastingdienst daar meer op drukt, ondanks dat het niet in de wettekst of parlementaire geschiedenis terug te vinden is, ik vind dan ook wel dat de kinderen	De familie bepaalt zelf de mate van kennisoverdracht aan de verkrijgers, dit staat los van de werknemerseis; Ze hoorden natuurlijk aan de keukentafel ook van alles, maar nu hebben ze ook veel meer een beeld van de mensen die er werken en maken ze vergaderingen mee. Maar gemiddeld genomen is dat niet zo;	Bij veel bedrijven krijgen de kinderen uiteindelijk wel het vermogen, maar zijn de kinderen niet capabel genoeg om de leiding in het bedrijf over te nemen. Daar wordt liever een externe CFO en CEO aangenomen om het bedrijf te leiden. Wel wil men dat de vermogensoverdracht naar de volgende generatie zo goed mogelijk geregeld is; Bij de meeste bedrijven heeft de werknemerseis geen toegevoegde waarde. Sommige kinderen willen hun eigen weg ingaan. Uiteindelijk is dan een dienstbetrekking wel nodig voor de faciliteiten, omdat je wel wilt zorgen dat het familiebedrijf in stand kan blijven zoals het nu is; Jonge ondernemers willen graag hun kinderen betrekken bij de onderneming, om zo al vermogen te kunnen overdragen. Ook al zijn de kinderen nog heel klein. Dat gaat echter niet, omdat de kinderen niet op de loonlijst kunnen staan. Er kan dus nog niet geschonken worden, zonder ab-afrekening. En wat is de leeftijdsgrens; De werknemerseis maakt de doorschuifregeling strikt; Het werkt beperkend in de timing, omdat pas over drie jaar vermogen kan worden overgedragen vanaf het moment dat de kinderen op de loonlijst staan. Het zorgt dus voor extra hobbels, zodat men tijdig wat moet hebben gedaan. Ik heb nu een DGA, waar de kinderen niet op de loonlijst staan, ondanks dat hij al in de 70 is. Drie jaar wachten of tot overlijden, terwijl hij eigenlijk wil dat de kinderen geen zeggenschap of rol krijgen binnen het bedrijf, omdat hij ze niet capabel

		iets moeten doen; Van de ene kant zou je door de werknemerseis betrokkenheid krijgen van de kinderen, alleen doordat er geen eisen aan die dienstbetrekking worden gesteld bereik je dat niet. Dit is ook terecht, omdat er ook kinderen zijn die niet capabel zijn om de leiding over te nemen. In dat geval zou het gek zijn om kwalitatieve of kwantitatieve eisen te stellen; Ik ken één situatie waarin de werknemerseis toegevoegde waarde heeft gehad, waardoor ze binding hebben gekregen met het bedrijf. Ze hebben beleving gekregen bij wat het bedrijf inhoud en van het reilen en zeilen van zo'n groot bedrijf. Ze hoorden natuurlijk aan de keukentafel ook van alles, maar nu hebben ze ook veel meer een beeld van de mensen die er werken en maken ze vergaderingen mee. Maar gemiddeld genomen is dat niet zo; In de praktijk voelt de werknemerseis altijd een beetje gekunsteld overkomen. Wij zetten mensen op de loonlijst, omdat we anders niet aan de werknemerseis kunnen voldoen. Dat is eigenlijk helemaal niet waar de eis voor bedoeld is. Maar in de praktijk wordt die wel zo ingevuld en dat is hartstikke zonde. De praktijk doet nu helemaal geen recht aan waarvoor die uiteindelijk bedoeld is. In sommige situaties wel, maar in het merendeel niet; Ik kan mij bij een kleine onderneming best voorstellen, als daar één kind de bedrijfsopvolger is, dat je daarvan wilt dat deze werkzaam is binnen het bedrijf en dat deze daar helemaal in opgaat. Hij kan de andere kinderen desnoods ook nog uitkopen, dat is daar denkbaar. Maar als ik ga kijken naar mijn klanten, dan zijn dat hele grote families, hier is een uitkoop niet denkbaar. Dat gaat gepaard met teveel geld; De werknemerseis zou geschrapt mogen worden. Ook in de gevallen van grote families, met grote bedrijven moet die dienstbetrekking dus voor alle kinderen gaan gelden, wil het vermogen goed worden overgedragen. Dat is gek. Het is de vraag wat de wetgever wil, of die uiteindelijk toch nog wil dat de bedrijfsopvolger daadwerkelijk iets doet binnen het bedrijf; Verkrijgers gaan vaak doelbewust bij externe bedrijven werken over de hele wereld en keren naar een aantal jaar terug om een rol te pakken binnen het bedrijf. Dit is niet ingegeven om te voldoen aan de werknemerseis, maar met de bedoeling om de leiding te kunnen overnemen.			vindt. Maar wil je de vermogensoverheveling goed doen, dan moeten ze dus op de loonlijst; Ook in de gevallen van grote families, met grote bedrijven moet die dienstbetrekking dus voor alle kinderen gaan gelden, wil het vermogen goed worden overgedragen. Dat is gek.
Doeltreffendheid					
		Effectiviteit			
	De doelstellingen van de werknemerseis	Betrokkenheid/natuurlijke voorloper	Invulling dienstbetrekking	Kennisoverdracht	Neveneffecten

Interview 3	-	Het is niet de bedoeling om gewoon een vakje af te vinken bij de werknemerseis. Dat kan nooit de bedoeling geweest zijn. Maar ergens moeten criteria gesteld worden om te toetsen, dat snap ik vanuit de Belastingdienst. Maar of het driejaars-criterium heilig makend is, daar heb ik niet over nagedacht. Gewoon een dienstbetrekking zegt natuurlijk niks, want een nul-urencontract is dat voldoende; Het helpt om in dienst te zijn van een bedrijf voordat je daar de leiding overneemt, maar dit staat los van de eisen die gesteld moeten worden aan een bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Dat is meer vanuit andere overwegingen handig, zoals het bedrijf leren kennen en de ins en the outs, de business kennen, de markt kennen. Om het bedrijf op een gezonde manier voort te kunnen zetten. Of men past bij het bedrijf; Als iemand een bedrijf wil overnemen, dan wil die persoon automatisch een goede kennis hebben van het bedrijf. Kijk in dienst zijn kan daaraan bijdragen, maar dat hoeft ook niet per definitie natuurlijk. Het zal altijd helpen als je de mensen kent, als je het reilen en zeilen van zo'n bedrijf kent; Vind ik hem echt efficiënt. Ik denk dat de voortzettingseis een veel belangrijkere is, want uiteindelijk is het daar om te doen. Dat een bedrijf wordt voortgezet en dat dat bedrijf, dat al die werknemers in dat bedrijf ook hun werk houden en dat de business wordt voortgezet en de economie draaiende blijft. Daar is het uiteindelijk om te doen. Dus om daar de eigenaars of de toekomstige eigenaars een mogelijkheid toe te bieden en dat ze niet meteen moeten gaan afrekenen. ik zou meer de nadruk leggen op wat daarna komt; Ik denk dat de voortzettingseis een veel belangrijkere is, want uiteindelijk is het daar om te doen. Dat een bedrijf wordt voortgezet en dat dat bedrijf, dat al die werknemers in dat bedrijf ook hun werk houden en dat de business wordt voortgezet en de economie draaiende blijft. Dus om daar de eigenaars of de toekomstige eigenaars een mogelijkheid toe te bieden en dat ze niet meteen moeten gaan afrekenen.	We hebben dossiers waar we de kinderen op de loonlijst hebben gezet en dat ze ook een taak toebedeeld hebben gekregen; Het dienstverband moet ook inhoud hebben, dat is ons advies. De vraag is natuurlijk welke inhoud je kunt geven aan een minderjarig kind, afhankelijk van de leeftijd. Dat kan gaan van kerstpakketten jaarlijks maken voor andere werknemers tot effectief een echte functie vervullen. Dat is afhankelijk van de situatie;	Gewoon een dienstbetrekking zegt natuurlijk niks, want een nul-urencontract is dat voldoende; Het helpt om in dienst te zijn van een bedrijf voordat je daar de leiding overneemt, maar dit staat los van de eisen die gesteld moeten worden aan een bedrijfsopvolgingsfaciliteit. Dat is meer vanuit andere overwegingen handig, zoals het bedrijf leren kennen en de ins en the outs, de business kennen, de markt kennen. Om het bedrijf op een gezonde manier voort te kunnen zetten. Of men past bij het bedrijf; Als iemand een bedrijf wil overnemen, dan wil die persoon automatisch een goede kennis hebben van het bedrijf. Kijk in dienst zijn kan daaraan bijdragen, maar dat hoeft ook niet per definitie natuurlijk. Het zal altijd helpen als je de mensen kent, als je het reilen en zeilen van zo'n bedrijf kent;	Het is een regel waar je je aan moet houden. Dus per definitie beperkend daardoor. Want iemand moet effectief in dienst zijn.
Doeltreffendheid					
		Effectiviteit			
	De doelstellingen van de werknemerseis	Betrokkenheid/natuurlijke voorloper	Invulling dienstbetrekking	Kennisoverdracht	Neveneffecten
Interview 4	-	Bijna standaard zijn de beoogde verkrijgers al in dienstbetrekking voordat klanten gaan nadenken over de bedrijfsopvolging; Binnen een familiebedrijf zullen het altijd de kinderen zijn die naar voren worden geschoven, omdat het gewoon een geboorterecht is om toch binnen een familiebedrijf een bepaalde	Een nul-urencontract zou voldoende moeten zijn om aan de werknemerseis te voldoen. Maar dit heb ik nooit uitgediscussieerd met de Belastingdienst; De werknemerseis voegt eigenlijk heel weinig toe, omdat er qua invulling geen voorwaarden zijn geschetst.	Je bereikt met de werknemerseis natuurlijk wel dat mensen al feeling hebben, dat is natuurlijk de achterliggende gedachte. Alleen dan zou je hem dus	Ik heb een casus gehad met een startup waarbij feitelijk geen loon werd uitbetaald aan de dochter, omdat er geen geld was. Zij voerde de gesprekken met de investeerders, zij gaf ook daadwerkelijk de presentaties

		positie te gaan bekleden. Dus de werknemerseis zou er denk ik gewoon uit kunnen; De personen die opgroeien met een familiebedrijf voelen ook betrokkenheid. Voor deze personen is vaak de werknemerseis niet vereist, want deze personen voelen die betrokkenheid bij de onderneming en willen toch wel werken binnen de onderneming. En vaak op een geschikte positie die in lijn ligt met de verwachte opvolging; Er wordt niet gekunsteld met de 36-maanden periode, dat heb ik nog niet in de praktijk gezien, maar het geschikte moment voor overdracht wordt afgewacht; Volgens mij kan die eruit. Ik zie geen toegevoegde waarde in de werknemerseis. Het is een bijzondere regeling ook, die 36 maanden is ook nergens toegelicht waar dat op is gebaseerd. Er worden geen kwalitatieve eisen gesteld aan de werkzaamheden. Ik denk dat binnen het familiebedrijf, dat het van nature, vanuit de familiewaarden al naar voren komt. Je bereikt met de werknemerseis natuurlijk wel dat mensen al feeling hebben, dat is natuurlijk de achterliggende gedachte. Alleen dan zou je hem dus beter moeten inkleden als wetgever zijnde; Er zouden daadwerkelijk eisen aan de werkzaamheden die iemand gaat verrichten gedurende 36 maanden moeten worden gesteld. In de toelichting van het artikel staat dat mensen het gevoel moeten krijgen bij het bedrijf, voordat zij het overnemen. Dat mensen niet instappen en dag twee de aandelen onder deze faciliteit toegedeeld krijgen. Maar als je dat daadwerkelijk wilt bereiken, dan zal je dus ook daadwerkelijk moeten zeggen op welk niveau en wat de werkzaamheden zouden moeten zijn. Maar nu kwalificeer je ook als je op zaterdag de vloeren loopt te vegen en dat drie jaar lang doet. Dit is absoluut niet de gangbare manier die ik in mijn praktijk zie gebeuren. Alleen in theorie zou het dus wel mogelijk zijn. Vandaar dat ik dus opmerk dat mijn praktijk totaal niet aansluit bij de gedachte van het artikel; Ik denk dat het vrij logisch is binnen een familiepraktijk. Dat je eerst werkzaam bent buiten het bedrijf, dan binnen het bedrijf en ook dat je je opklimt in een familiebedrijf.	Zelfs met een nul-urencontract zou je gewoon moeten kwalificeren voor de werknemerseis. Terwijl de regeling is bedoeld voor bedrijfsopvolgers. Dus eigenlijk heel raar dat er geen kwalitatieve voorwaarden aan de werknemerseis zijn gekoppeld; Standaard als mijn klant kinderen heeft van een jaartje vijftien of zestien, dan zetten wij dit punt op de agenda. Dan zeggen wij standaard van zet de kinderen vast op de loonlijst, want mocht het spelen dan voldoe je in ieder geval aan de voorwaarden. Als je dan als adviseur de vraag krijgt of op de loonlijst voldoende is of dat ze ook daadwerkelijk iets moeten komen doen. Dan zeg ik vaak, geef ze een zaterdagbaantje, laat ze de vloer vegen, laat ze in het magazijn iets gaan doen. Maar het hoeft dus niet daadwerkelijk iets kwalitatiefs te zijn, om te kwalificeren voor de werknemerseis; Maar nu kwalificeer je ook als je op zaterdag de vloeren loopt te vegen en dat drie jaar lang doet. Dit is absoluut niet de gangbare manier die ik in mijn praktijk zie gebeuren. Alleen in theorie zou het dus wel mogelijk zijn.; Ik ken ook geen enkele casus in mijn portefeuille, dat een kind per direct instroomt op directieniveau. Die stromen allemaal in op een niveau wat overeenkomt met de opleiding die is gedaan. Alleen worden ze vervolgens wel iets anders behandeld dan iedere andere werknemer, want ze hebben een bepaalde achternaam, waardoor wel van hun verwacht wordt dat ze toch bepaalde stappen maken. Dat is dan toch dat stukje geboorterecht.	beter moeten inkleden als wetgever zijnde; Er zouden daadwerkelijk eisen aan de werkzaamheden die iemand gaat verrichten gedurende 36 maanden moeten worden gesteld. In de toelichting van het artikel staat dat mensen het gevoel moeten krijgen bij het bedrijf, voordat zij het overnemen. Dat mensen niet instappen en dag twee de aandelen onder deze faciliteit toegedeeld krijgen. Maar als je dat daadwerkelijk wilt bereiken, dan zal je dus ook daadwerkelijk moeten zeggen op welk niveau en wat de werkzaamheden zouden moeten zijn.	aan investeerders en zij schreef de businessplannen. Vader, die dus wel feitelijk daadwerkelijk op de payroll stond, ontving ook geen beloning. Zij woonde ook in het buitenland waardoor Nederland ook niets qua heffingsgrondslag miste. Maar de inspecteur week niet af van het formele standpunt dat als je niet daadwerkelijk op de loonlijst staat, dus niet daadwerkelijk aangifte loonheffing had gedaan, dat je dan niet voldeed aan de 36 maandeneis. Uiteindelijk ben ik er met de inspecteur uitgekomen omdat vader heel erg ziek was, waardoor de verkorte werknemerseis kon worden toegepast. Toen heb ik de dochter gedurende discussie nog snel loon uitgekeerd. Trouwens een heel minimaal bedrag, gewoon symbolisch en daar loonheffing over afgedragen en toen was de inspecteur akkoord. Dus na het indienen van 1 aangifte loonheffingen, was het al.
--	--	---	--	---	---

Doelmatigheid	
	Lasten belastingplichtige
Interview 1	Vaak neemt de Belastingdienst een ander standpunt in als het gaat om de vereiste dienstbetrekking. Dit levert discussies op, ook in zaken waarvan wij dachten dat het evident was dat aan de werknemerseis was voldaan; Wij als adviseurs leggen hem uit als hij is heel makkelijk in te vullen en de Belastingdienst legt hem uit van dat kan niet de bedoeling zijn, zo werkt het niet. Dat levert wel frustratie in die zin op, want je hebt er toch discussie over en het liefst wil je daar geen discussie over. Het is een leuk verdienmodel voor ons misschien, maar voor de klant is het geen leuke discussie; Bij de keuze tussen het overdragen van de onderneming via schenking of bij overlijden, kiezen de betrokken partijen meestal voor schenking en zetten de kinderen op de payroll en nemen dan over drie jaar daarop actie. Omdat ze

	allemaal graag willen dat het nu gebeurd en het moment van overlijden van de overdrager is ongewis en kan eventueel nog lang duren; Voor de bedrijfsoverdrager en overnemer levert het in die zin – nou ik zou het niet perse een last noemen – maar op dat hij moet zorgen dat hij het gewoon administratief goed geregeld heeft. Normaal gesproken heeft de klant een hele salarisadministratie en is het niet erg als er één iemand in meeloopt. Dus dat zie ik niet echt als een administratieve lastendruk; Voor onszelf het is een stuk advisering eromheen, dus daar zit een stukje kosten of werk in; Maar waar ik hem lastig vind is waar de discussie met de Belastingdienst ontstaat. Want dat zijn discussies waarvan ik denk: ja waarom zitten jullie er nu zo star in en waar baseer je het op. Kijk op het moment dat er parlementaire geschiedenis is of iets waarvan je denkt ja ik snap dat dit bedoeld is met die dienstbetrekkingseis en dat je hierop moet gaan toetsen, dan snap ik het. Maar zij vullen zelf eigenlijk die regel in met: ja het moet gaan om reële bedrijfsopvolgingen en wij vinden het pas reëel als er iemand daadwerkelijk – en ik weet niet waar ze precies de grens stellen – maar zeker kwantitatief aantal uren iets doet en het liefst ook nog een kwalitatieve positie heeft. Dat staat nergens, dus waarom gaan jullie daaraan toetsen. Dat levert discussies op, een onevenredige werkdruk of belasting van zowel ons als van de klanten. Dat vind ik voor mijn klanten niet reëel.
Doelmatigheid	
	Lasten belastingplichtige
Interview 2	Ja, ik heb dus wel wat ervaring met de werknemerseis, meestal kom je daar wel uit met de Belastingdienst; Als iemand met schenkingen wil werken adviseren wij om de kinderen op de loonlijst te zetten en daadwerkelijk functies te geven die bij ze passen. Je merkt ook dat de Belastingdienst daar meer op drukt, ondanks dat het niet in de wettekst of parlementaire geschiedenis terug te vinden is, ik vind dan ook wel dat de kinderen iets moeten doen; Het werkt beperkend in de timing, omdat pas over drie jaar vermogen kan worden overgedragen vanaf het moment dat de kinderen op de loonlijst staan. Het zorgt dus voor extra hobbels, zodat men tijdig wat moet hebben gedaan. Ik heb nu een DGA, waar de kinderen niet op de loonlijst staan, ondanks dat hij al in de 70 is. Drie jaar wachten of tot overlijden, terwijl hij eigenlijk wil dat de kinderen geen zeggenschap of rol krijgen binnen het bedrijf, omdat hij ze niet capabel vindt. Maar wil je de vermogensoverheveling goed doen, dan moeten ze dus op de loonlijst.
Doelmatigheid	
	Lasten belastingplichtige
Interview 3	Weinig discussies met de Belastingdienst over de werknemerseis; Maar ik verwacht dat dat alleen maar moeilijker wordt, dat je dat steeds beter moet gaan omkleden. Oké. En invullen wat die dienstbetrekking effectief inhoud. Want gewoon op de loonlijst en een nul-urencontract bij wijze van spreken. Kan mij voorstellen dat dat in het verleden best wel gewerkt heeft, maar geen idee, dat dat lijkt mij niet naar de toekomst toe de aangewezen route; Met de Belastingdienst heeft het mij nog geen discussies opgeleverd. Je haalt het aan omdat het nu eenmaal een van de voorwaarden is richting de klant en meestal wordt er wel een beetje om gelachen, want inderdaad drie jaar op de loonlijst staan en dan zou je vrij zijn. Dat is een beetje raar. En zo werkt het ook niet als ik links en rechts zo eens van discussies hoor die mensen hebben met de Belastingdienst. Zo eenvoudig is het allemaal niet.
Doelmatigheid	
	Lasten belastingplichtige
Interview 4	ik moet eerlijk zeggen in de praktijk krijg ik nauwelijks vragen van de Belastingdienst over de werknemerseis; De Belastingdienst stelt zich denk ik in het algemeen de laatste tijd strikter op in het kader van bedrijfsopvolgingen. Dus ik denk dat ze eigenlijk formeel alle puntjes gewoon er langs gaan en dit was gewoon een kapstokje waar ze het op konden hangen, waardoor het niet toegepast kon worden; Ja, die is denk ik echt heel erg minimaal. Want het enige dat wij eigenlijk roepen denk ik als adviseurs is zorg dat je drie jaar formeel op die loonlijst staat. En ik bemoei mij verder als adviseur niet over de materiële invulling van die werkzaamheden en dat is ook omdat die regeling verder geen criteria kent.