

5. De cultuurgrondvrijstelling (nog) verder in beweging: van waslijnen tot verouderde asperges

PROF. MR. J.W.A. RHEINFELD

De per 1 januari 2007 ingevoerde cultuurgrondvrijstelling, opgenomen in art. 15 lid 1 sub q WBRV, houdt de agro-fiscale gemoederen al jaren flink bezig. In dit artikel wordt een overzicht gegeven van de belangrijkste ontwikkelingen ten aanzien van deze vrijstelling, zoals blijkend uit de rechtspraak, gedurende de periode 2018-2021. Naast de cultuurgrondvrijstelling wordt daarbij ook gekeken naar de cultuurgronduitzondering in het kader van de Wet WOZ en naar het pachtrecht.

Inleiding

De cultuurgrondvrijstelling, sinds 1 januari 2007 in de huidige vorm opgenomen in art. 15 lid 1 sub q Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: WBRV), is, zo moge in notarieel Nederland inmiddels genoegzaam bekend zijn, een vrijstelling van overdrachtsbelasting voor de verkrijging van cultuurgrond die gedurende tien jaren bedrijfsmatig wordt geëxploiteerd ten behoeve van de landbouw. Deze vrijstelling, die op dossierniveau dikwijls wordt aangetroffen, zowel in als buiten de agrarische (notariële) praktijk, is inmiddels bijna aan het 15-jarig jubileum toe. Dit laatste feit vormt mijns inziens een mooie aanleiding voor een update op het terrein van de jurisprudentie ten aanzien van de eis ‘bedrijfsmatige exploitatie van cultuurgrond ten behoeve van de landbouw’ in de periode 2018 tot en met september 2021. Vooral in het huidige fiscale tijdsgewricht, waarbij de recente verhoging van het algemene tarief voor de overdrachtsbelasting in art. 14 lid 1 WBRV van 6% naar 8%, gecombineerd met eveneens de per 1 januari 2021 verkleinde ruimte voor een succesvolle kwalificatie als (agrarische) aanhorigheid, komt de cultuurgrondvrijstelling – wellicht nog vaker dan voorheen – in beeld. Per 2023 zal het algemene tarief verder worden verhoogd, naar 9%, zo blijkt uit het recente coalitieakkoord ‘Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst’, waardoor het belang van (een succesvol beroep op) de cultuurgrondvrijstelling de komende jaren alleen maar groter lijkt te worden.

In deze bijdrage, die als een logisch en chronologisch vervolg op twee eerdere artikelen van mijn hand (*FBN* 2018/5 en *FBN* 2015/23) moet worden gezien, staan de in de rechtspraak besproken begrippen ‘bedrijfsmatigheid’, ‘landbouw’ en ‘cultuurgrond’ centraal. De bespreking strekt zich, zo zal bij de vaste volger van dit thema inmiddels bekend zijn, tevens uit buiten de kaders van de overdrachtsbelasting: ook de onroerendezaakbelasting en het

pachtrecht zullen in de beschouwing worden betrokken. Deze ‘multidisciplinaire benadering’ leidt tot een integrale en gethematiseerde behandeling van de diverse elementen uit en van belang voor de cultuurgrondvrijstelling. Hierna zullen achtereenvolgens worden besproken: het al of niet aanleveren van gegevens door de gebruiker van de cultuurgrond, de invloed van persoonlijke omstandigheden op het ondernemerschap, de omvang van de agrarische activiteiten en de gevolgen voor de bedrijfsmatigheid, de ‘zonneboer’ en de exploitatie van bos. Afgesloten wordt met een conclusie.

Het (niet of onvoldoende) aanleveren van gegevens

Deze thematiek, die doorgaans in pachtkwesities speelt, maar die ook een uitstralend effect heeft richting de cultuurgrondvrijstelling, concentreert zich rond de vraag wie moet bewijzen dat de bedrijfsmatige exploitatie niet langer bedrijfsmatig van aard is. Kernartikel in deze is het welbekende art. 150 Rv: wie stelt moet bewijzen. ‘*Van de grondgebruiker kan echter worden gevergd dat hij voldoende gegevens over zijn bedrijfsvoering overlegt, omdat deze gegevens zich in zijn domein bevinden.*’, aldus de (pacht)rechter van de rechtbank Noord-Nederland op 28 september 2021, ECLI:NL:RBNNE:2021:4190, r.o. 4.8. Rustig achteroverleunen zonder de voor de bedrijfsmatigheid noodzakelijke gegevens te overleggen is er doorgaans dus niet bij. Dit blijkt, behalve uit de uitspraak van 28 september 2021, onder meer uit de uitspraken van hof Arnhem-Leeuwarden van 3 december 2013 (ECLI:NL:GHARL:2013:9211) en 10 juli 2018 (ECLI:NL:GHARL:2018:6293).

De rechtbank Noord-Nederland constateert dat de benodigde bedrijfsgegevens slechts mondjesmaat zijn aangeleverd: slechts de gecombineerde opgave over de jaren 2017 tot en met 2021 en een winst- en verkorte (op een half

A-viertje) winst- en verliesrekening over de jaren 2017/2018, 2018/2019 en 2019/2020 zijn door pachter overgelegd (r.o. 4.9). Er wordt volgens de rechter onvoldoende inzicht in de bedrijfsvoering gegeven. Het verweer van de pachter dat volstaan is met een select overzicht gezien de slechte familiale verstandhouding, vindt geen gehoor bij de rechter.

Op 3 september 2019 oordeelde het Pachthof Arnhem-Leeuwarden (ECLI:NL:GHARL:2019:7212) dat de aangeleverde gegevens (jaarrekeningen over de jaren 2013 tot en met 2017, opgaven gewaspercelen over de jaren 2016-2018 en facturen) onvoldoende aanknopingspunten boden voor de conclusie dat sprake zou zijn van bedrijfsmatige exploitatie: de facturen en de jaarrekeningen kwamen niet met elkaar overeen en de af te dragen pacht, alsmede de pachtopbrengsten, waren niet juist verwerkt in de boeken (r.o. 4.18). Op 10 juli 2018 kwam het Pachthof in een andere zaak tot eenzelfde conclusie (ECLI:NL:GHARL:2018:6293). De aangeleverde gegevens boden ook hier onvoldoende aanknopingspunten voor de conclusie dat sprake zou zijn van bedrijfsmatige exploitatie (r.o. 4.11). De toelichting ter zitting maakte dit oordeel niet anders (r.o. 4.13).

Rechtbank Noord-Holland concludeerde op 20 oktober 2020 (ECLI:NL:RBNHO:2020:8001) in een WOZ-geschil dat de cultuurgronduitzondering niet van toepassing was vanwege het feit dat aan de stelling van de eigenaar dat sprake was van bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond geen enkele onderbouwing is gegeven (r.o. 10). Het enkel roepen dat iets bedrijfsmatig geëxploiteerd wordt is, zo moge duidelijk zijn, volstrekt onvoldoende voor toepassing van de agro-fiscale faciliteit.

Tot slot vallen enkele uitspraken op waarin, op het terrein van de aan te leveren gegevens, sprake is van redelijk bijzondere situaties. Zowel op 6 februari 2018 (ECLI:NL:GHARL:2018:1216) als op 27 juli 2021 (ECLI:NL:GHARL:2021:7169) moest het Pachthof constateren dat er in het geheel geen gegevens waren overgelegd. Weigerachtige pachters reduceren de bedrijfsmatige exploitatie-kansen daarmee tot nul. Ook het niet bijhouden van een administratie is – logischerwijs – fataal, zo blijkt uit de uitspraak van hof Arnhem-Leeuwarden van 28 juli 2020 (ECLI:NL:GHARL:2020:5718). Een balans en winst- en verliesrekening, enkel opgemaakt voor interne doeleinden, waarbij tevens niet kan worden beoordeeld op welke grondslagen zij zijn opgemaakt (r.o. 4.6), leidde bij het hof Arnhem-Leeuwarden op 30 juli 2019 (ECLI:NL:GHARL:2019:6182) tot de slotsom dat geen sprake was van bedrijfsmatige exploitatie. De pachter in de uitspraak van 27 juli 2021 (ECLI:NL:GHARL:2021:7145) exploiteerde het gepachte wel degelijk bedrijfsmatig, ondanks de (niet nader onderbouwde en door de rechter afgewezen) stelling van verpachter dat sprake zou zijn van vervalste (financiële) stukken. Op 22 december 2020 (ECLI:NL:GHARL:2020:10665) heeft het Pachthof van doen met een liegende pachter, althans een pachter die niet steeds de waarheid spreekt over zijn onderneming en zijn

eigen rol daarin. Hoewel dit volgens het hof laakbaar is, rechtvaardigt dat alleen niet de ontbinding van de pacht-overeenkomst wegens niet-bedrijfsmatig gebruik (r.o. 2.18). Daarvoor is dus meer nodig.

Uit de voorgaande uitspraken blijkt onder meer dat een goede en gedegen bewijsvoering, met diverse (financiële) documenten en (voldoende) jaarstukken, de positie van de belanghebbende in de bedrijfsmatigheidsdiscussie versterkt. Het niet of niet voldoende aanleveren van deze gegevens leidt – uiteraard – tot een verzwakking van deze (bewijs) positie.

Persoonlijke omstandigheden

Vooral in pachtzaken kunnen persoonlijke omstandigheden een grote rol spelen en kan de bedrijfsmatigheidspoort daardoor soms sneller dan verwacht worden binnengegaan. Zo vond de rechtbank Rotterdam op 27 augustus 2021 (ECLI:NL:RBROT:2021:8427) dat de boer met een klein melkveebedrijf met beperkte uitbreidingsmogelijkheden waaruit een marginaal inkomen werd gegenereerd en waarbij hij samen met zijn echtgenote (zij tot 15:15 uur en hij vanaf 15:15 uur) de werkzaamheden van het bedrijf verrichte, toch bedrijfsmatig bezig was. De pachtkamer is van mening dat de boer zich richt op de toekomst, een plan heeft en daarbij de nodige investeringen doet om het bedrijf te moderniseren en zijn werktuigen op peil te houden (r.o. 4.4). Bovendien zou een ontbinding wegens niet-bedrijfsmatige exploitatie de pachter onevenredig hard treffen (r.o. 3.3)

Ook een bewust (geleidelijk) afbouwende pachter, die een samenwerkingsverband met een derde (in casu een maatschap) aanging zou in beginsel hierdoor niet het stempel ‘bedrijfsmatige exploitatie’ moeten verliezen, zo blijkt uit de uitspraak van rechtbank Overijssel van 17 september 2019 (ECLI:NL:RBOVE:2019:3418). Het samenwerkingsverband bood de agrariër de mogelijkheid om het ‘wat rustiger aan te doen’ (r.o. 4.5). Helaas waren de bedrijfsactiviteiten van de agrariër nog maar betrekkelijk gering van omvang (r.o. 4.8) en was eerder sprake van desinvestering en afbouw, dan van investeringen om in de toekomst een hoger rendement te behalen (r.o. 4.8), waardoor er in pachtrechtelijke zin niet langer gesproken kon worden van bedrijfsmatige exploitatie ten behoeve van de landbouw. Een beetje gas terugnemen mag dus, maar er moeten nog wel bedrijfsactiviteiten en een bedrijf met enige substantie overblijven.

Dat de leeftijd en levensfase van de exploitant ook kunnen worden meegewogen in de bedrijfsmatigheidstoets blijkt onder meer uit de uitspraak van hof Arnhem-Leeuwarden van 9 juli 2019 (ECLI:NL:GHARL:2019:5695). Een jonge boer, zoon van de huidige pachter, wil graag het bescheiden bedrijf (inclusief paardenpension), dat hij thans in maatschapsverband samen met zijn vader exploiteert, verder ontwikkelen en uitbreiden. De verpachter (OBW) weigert

echter om de zoon als medepachter in de zin van art. 7:364 BW toe te laten. Hierdoor kunnen de gewenste ontwikkelingen en investeringen niet plaatsvinden. Het hof erkent dit en stelt in r.o. 4.3:

‘In feite is er vanaf 2014 door de weigering van OBW om [geïntimeerde sub 2] tot medepachter toe te laten en de opzegging van de pachtovereenkomst onzekerheid over de toekomst van het bedrijf, wat doorwerkt in de beoordeling van de hiervoor aangehaalde gezichtspunten. [geïntimeerde] heeft ter zitting verklaard dat hij graag meer wil investeren in het bedrijf, maar dat daarvoor eerst duidelijkheid verkregen moet worden over de pachtverhouding.’

De conclusie van het pachthof laat zich dan ook raden (r.o. 4.4):

‘De slotsom is dat voldoende aannemelijk is gemaakt dat sprake is van een klein maar rendabel bedrijf, dat, met een jonge agrarische ondernemer die kansen ziet en grijpt binnen de beperkte mogelijkheden die het gepachte biedt, toekomst heeft.’

De jonge exploitant die beknot wordt in zijn mogelijkheden om te ondernemen zal dus minder snel het etiket ‘bedrijfsmatige exploitatie’ verliezen.

Ook de wat oudere exploitant krijgt in de jurisprudentie soms een speciale behandeling, zo blijkt onder meer uit de uitspraak van het pachthof van 1 mei 2018 (ECLI:NL:GHARL:2018:4130). Het betrof hier een pachter die in 2004 weduwe is geworden, het melkveebedrijf dat zij samen met haar man exploiteerde afbouwde, vanaf 2005 een jongvee en schapen opfokbedrijf is gestart en in 2016 geheel op schapen is overgeschakeld. Het melkquotum was al in 2005 verkocht, de boerderij met 11 hectare eigen grond is in 2016 verkocht. Resteert derhalve de pachtgrond en het gratis gebruik van een schuur voor het aflammeren. Op het eerste gezicht zou de bedrijfsmatigheidstoets hier in het nadeel van de weduwe moeten uitvallen. Toch concludeerde het hof dat hier wel degelijk sprake was van bedrijfsmatige exploitatie. Het hof aan het woord (r.o. 4.7):

‘(...) Zij heeft (thans 59 jaar) de werkzaamheden op het jongvee opfokbedrijf en de kosten en het onderhoud aan de bedrijfsgebouwen, die dateren uit de tijd van de wederopbouw, vervolgens te zwaar bevonden. De aankoop van de boerderij door Van der Beek in 2016 en de terbeschikkingstelling van zijn schuurruimte heeft haar de mogelijkheid geboden (volledig) over te schakelen op een schapenhouderij en te voorzien in een passende woning voor de toekomst. Haar maatschappelijk bestaan als boerin heeft zij zo kunnen handhaven en dit is nog steeds afhankelijk van het gepachte. De werkzaamheden zijn voor haar nu te overzien en zij genereert een bescheiden inkomen dat (mede) noodzakelijk is om

in haar levensonderhoud te voorzien en haar levensstandaard te verbeteren’

De subjectiviteit straalt van dit oordeel af. Het maatschappelijk bestaan als boerin en de verbetering van haar levensstandaard zijn voor het hof voldoende om deze weduwe in pachtrechtelijke zin als bedrijfsmatige exploitant aan te merken. Een sympathiek, maar met de meer objectieve (lees: fiscale) bril op wel erg coulant oordeel, mij dunkt.

Bedrijfsmatigheid: met de hakken over of voor de sloot?

De kwestie ‘wel of niet bedrijfsmatig’ houdt de fiscale (en pachtrechtelijke) gemoederen al sinds de introductie van deze eis in januari 2007 (en in september 2007 voor het pachtrecht) bezig. Een groot deel van de in de periode 2018-2021 ziet dan ook op dit specifieke thema. Net als eerder blijkt ook nu dat ‘wel of niet bedrijfsmatig’ vaak niet een zwart-wit kwestie is. Bijverdiensten buiten de landbouw leiden niet altijd tot fatale (fiscale) gevolgen en een minimale bedrijfsomvang hoeft niet altijd desastreuus te zijn. Een casus die, bij lezing van de feiten, overduidelijk bedrijfsmatig lijkt te zijn, blijkt soms toch niet bedrijfsmatig te zijn en vice versa.

Zo lagen de feiten in de op 13 november 2018 door het pachthof berechte kwestie (ECLI:NL:GHARL:2018:9971) als volgt (r.o. 2.2):

‘Op 27 september 2014 hebben [geïntimeerde] senior, zijn echtgenote en [geïntimeerde] junior met ingang van 1 januari 2014 een vennootschap onder firma opgericht. De vennootschap exploiteert thans circa 22 ha landbouwgrond, gemiddeld 9 zoogkoeien, 56 ooiën en 9 paarden, schart paarden in en verhuurt 14 pensionpaardenboxen. Bij de boerderij liggen twee woningen. In een van de woningen woont [geïntimeerde] senior met zijn echtgenote. De andere woning bewoont [geïntimeerde] junior met zijn gezin. [geïntimeerde] junior is werkzaam in loondienst bij zijn broer die een grondverzetbedrijf heeft op korte afstand van de boerderij.’

Gezien eerdere jurisprudentie kan dit feitencomplex voor de bedrijfsmatigheidstoets in de categorie ‘twijfelgevallen’ worden geschaard. Het hof heeft echter een voor de pachters voordelige boodschap (r.o. 4.8):

‘Gelet op dit alles is sprake van een weliswaar marginaal, maar winstgevend bedrijf dat voldoende omvangrijk en samenhangend is om te kwalificeren als agrarische onderneming.’

Een typisch geval van ‘met de hakken over de sloot’ derhalve. Ditzelfde kan worden gezegd van de uitspraak van hetzelfde hof van 15 december 2020 (ECLI:NL:GHARL:2020:10460). Het boerengezin, dat leeft van de bijverdiensten van beide echtgenoten bij

PostNL, is toch bedrijfsmatig bezig. Ook deze casus is, door een relatief soepele beoordeling door het hof, als bedrijfsmatig gekwalificeerd.

In de uitspraak van rechtbank Noord-Nederland van 26 juni 2018 (ECLI:NL:RBNNE:2018:5641) wordt, ten aanzien van een bedrijf met een oppervlakte van 36 hectare, de volgende redenatie van de rechter aangetroffen (r.o. 7.11):

‘Uit de door [gedaagde in conventie, eiser in reconventie 1] overgelegde jaarstukken en de gecombineerde opgaven, in combinatie met de grootte van het tot het bedrijf behorende areaal, blijkt naar het oordeel van de pachtkamer van een agrarisch bedrijf van enige omvang, zodanig dat reeds om die reden van een bedrijfsmatige exploitatie kan worden gesproken.’

In lijn met de hiervoor behandelde uitspraken lijkt de horde ‘bedrijfsmatigheid’ ook hier relatief makkelijk te worden genomen: de enkele omvang van het bedrijf maakt de twijfel omtrent bedrijfsmatigheid overbodig. Dit lijkt mij echter een wat te eenvoudige benadering: de oppervlakte van het bedrijf is, zo weten wij sinds het ‘standaardarrest’ Van Boetzelaer-Weenink uit 2009 (ECLI:NL:GHARN:2009:BI4361) immers slechts één van de vier na te lopen gezichtspunten, naast de voor toekomstige winstkansen noodzakelijke investeringen, het redelijkerwijs te verwachten ondernemingsrendement en tot slot de vraag of de gebruiker een hoofdfunctie heeft buiten de landbouw.

De ‘klapstukken’ op het terrein van de bedrijfsmatigheid in de periode 2018-2021 zijn wat mij betreft de uitspraken van rechtbank Noord-Nederland van 12 juli 2018 (ECLI:NL:RBNNE:2018:2669) inzake de waslijn en van rechtbank Limburg van 14 februari 2018 (ECLI:NL:RBLIM:2018:1400) inzake de verouderde asperges.

Om met de waslijn te beginnen: de rechtbank oordeelt dat het weiland te veel privé wordt gebruikt om deze grond onder de cultuurgronduitzondering voor de WOZ te scharen. Op foto’s is een waslijn met twee palen zichtbaar en ook andere zaken die duiden op privégebruik in de woon sfeer. Op de foto is ook een hek zichtbaar die het weiland afscheidt van de rest van het perceel grasland (r.o. 10). De rechtbank oordeelt dat het weiland niet voor minstens 90% dienstbaar is aan het landbouwbedrijf en dus niet onder de cultuurgronduitzondering valt. De rechtbank verlaagt wel de grondwaarde en verklaart het beroep van X daarom gegrond. Naar het oordeel van de rechtbank hoeft de heffingsambtenaar de kosten van het taxatieverslag niet te vergoeden nu de gemachtigde en de taxateur één en dezelfde persoon zijn. Een waslijn levert weliswaar frisse en droge was op, maar kan in fiscaal opzicht wat minder fris uitwerken.

De ‘verouderde asperges-casus’ betrof een situatie waarin de pachtrechter concludeerde dat de bedrijfsmatige exploitatie niet was aangetoond. In r.o. 5 legt de Limburgse rechter uit waarom:

‘Het feitelijke gebruik van het door eisers aan gedaagde verkochte perceel is vervolgens beperkt tot enerzijds een bescheiden perceel gedeelte, waarop een inmiddels verouderde aspergeaanplant aanwezig is en anderzijds een als weiland ingericht perceel gedeelte, waarop eisers dan kennelijk een niet te bepalen aantal dieren aanwezig hebben of hebben gehad (vergelijk productie 8 bij repliek, en de niet ingevulde kolom “afvoerdatum”). Een verdergaand gebruik van het perceel door eisers, al dan niet in combinatie gezien met overige agrarische activiteiten, valt niet vast te stellen.’

Oude asperges (en een niet nader bepaald aantal dieren) leveren dus, naast een onsmakelijke maaltijd, ook geen bedrijfsmatige exploitatie op.

Uit het voorgaande blijkt, net als in voorgaande periodes, onder meer dat het onderwerp ‘bedrijfsmatigheid’ ook in de periode 2018-2021 sterk afhankelijk is van de concrete omstandigheden van het geval. Ieder geval zal dus op zijn eigen merites moeten worden beoordeeld. Toch zijn er enige -voorzichtige- conclusies te trekken. De lat lijkt – ook in de periode 2018-2021 – niet hoog te liggen. Zo behoeven een geringe bedrijfsomvang en bescheiden bedrijfsresultaten niet direct fataal te zijn voor de bedrijfsmatigheid: indien het totaal aan feiten en omstandigheden zodanig is dat gesproken kan worden van een toekomstbestendig, op winst gericht bedrijf, is bedrijfsmatigheid wel degelijk mogelijk. Ook het buiten de deur werken is lang niet altijd fiscaal-catastrofaal. Zelfs het enkel op basis van de bedrijfsomvang concluderen dat sprake is van bedrijfsmatige exploitatie behoort tot de mogelijkheden, zij het dat deze benadering mij, zoals gezegd, wat al te soepel voorkomt.

Overige thema’s: de zonneboer en bos

Tot slot van deze beschouwing bespreek ik nog een tweetal bijzondere en actuele thema’s. Allereerst de ‘zonneboer’. Op 25 mei 2020 oordeelde rechtbank Noord-Nederland inzake de toepassing van de cultuurgronduitzondering voor de WOZ voor een zonnepark (ECLI:NL:RBNNE:2020:1934). Op het zonnepark liepen schapen om het gras kort te houden. Deze activiteit zorgt er voor dat de zonneboer nog steeds boer blijkt en dat op de ondergrond van de zonnepanelen de cultuurgronduitzondering kan worden toegepast. De waarde van de grond blijft dan buiten de WOZ-waardering en buiten de heffing van OZB. De betreffende gemeente had deze vrijstelling niet toegepast bij de WOZ-waardering maar wel toegepast bij de aanslagregeling OZB. Een uiterst merkwaardige handelwijze gelet op het dwingende karakter van de wettelijke regeling. Met dit aspect was de rechter dan ook snel klaar: de WOZ-waarde moest worden verminderd met de waarde van de grond; de cultuurgrondvrijstelling was op de grond van toepassing. Deze uitspraak is

volledig in lijn met de uitspraak van rechtbank Gelderland van 28 juni 2016 (ECLI:NL:RBGEL:2016:3469), door mij besproken in *FBN* 2018/5.

Ook het thema ‘bos’ passeert in de periode 2018-2021 de bedrijfsmatigheidsrevue. In februari 2018 worden er 2 uitspraken op het terrein van de WOZ gepubliceerd (hof ’s-Hertogenbosch 22 februari 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:746 en hof Arnhem 22 maart 2011, ECLI:NL:GHARN:2011:618), gepubliceerd op 16 februari 2018). In de eerste uitspraak is de cultuurgronduitzondering niet van toepassing vanwege het ontbreken van een winsttoogmerk bij de exploitatie van het bos, terwijl het Bossche hof het in de tweede uitspraak aannemelijk acht dat percelen die onderdeel zijn van een bedrijfsmatig geëxploiteerd bosbedrijf worden gebruikt als bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond (r.o. 4.3), waardoor hier wel sprake is van toepassing van de cultuurgronduitzondering. Bos kan dus – onder omstandigheden – als cultuurgrond worden gezien. In de pachtsferen is de bosbouw in art. 7:312 BW overigens categorisch uitgesloten van het begrip landbouw.

Op 14 oktober 2021 oordeelde de rechtbank Noord-Nederland dat de bosbouwvrijstelling in de inkomstenbelasting (art. 3.11 lid 1 Wet IB 2001) van toepassing is op de huuropbrengst van 30 hectare grond waarop de huurder een natuurbegraafplaats exploiteert (ECLI:NL:RBNNE:2021:4259). Dragende overweging is hierbij dat de exploitatie van de natuurbegraafplaats enerzijds en de (bedrijfsmatige) exploitatie van het bos anderzijds zijn ondergebracht in twee separatie ondernemingen, waardoor ten aanzien van het bos op de verhuurde bospercelen het intact houden van het opgaand hout op de voorgrond staat (r.o. 8). Het hof bevindt zich kennelijk diep in het bos van de inkomstenbelasting en stelt in r.o. 8 letterlijk:

‘De stelling van verweerder dat voor [bedrijf 1], respectievelijk eiser, de exploitatie van de natuurbegraafplaats voorop staat, sniijdt daarom geen hout (onderstr. door mij, JR).’

Mooier kan het – in de sferen van art. 3.11 lid 1 Wet IB 2001, niet worden gezegd. Zelfs een laatste rustplaats kan dus nog steeds bedrijfsmatige exploitatie opleveren!

De notariële practicus die meent dat we in bijna vijftien jaar cultuurgrondvrijstelling de ‘q-code’ inmiddels volledig gekraakt hebben moet ik teleurstellen: ondanks een inmiddels imposante stroom aan jurisprudentie blijven, mede door de zich steeds ontwikkelende landbouw, nog steeds vragen onbeantwoord. Denk hierbij aan de ‘cultuurgrondvrijstellingstechnische’ status van commerciële voedselbossen, containervelden et cetera. De waslijnen en de asperges uit de in deze bijdrage besproken jurisprudentie zullen dus niet de laatste ‘exoten’ binnen de q-sferen blijken te zijn.

Conclusie

In de periode 2018-september 2021 zijn er, net als in de voorgaande periodes, diverse nieuwe en voor de invulling van de cultuurgrondvrijstelling van belang zijnde episodes toegevoegd aan het steeds verder uitdijende ‘15.1.q-feuilleton’. Denk hierbij aan de ‘zonneboer’ en de (bedrijfsmatige?) exploitatie van bos, tot aan de natuurbegraafplaats aan toe. De diverse uitspraken zijn voor het overgrote deel duidelijk en feitelijk van aard en behoeven weinig nadere fiscaal-inhoudelijke beschouwing. De lijnen en richtingen, zoals ingezet in de rechtspraak sinds 1 januari 2007, zijn in de afgelopen periode nog steeds zichtbaar, zij het met de nodige (feitelijke) aanscherpingen en nuanceringen. Hoewel niemand in 2007 had kunnen vermoeden dat we in ‘q-sferen’ ooit zouden discussiëren over de fiscale implicaties van waslijnen en verouderde asperges, zijn de diverse besproken uitspraken wel verklaarbaar en passend binnen de al bekende richtingen waarin de cultuurgrondvrijstelling zich doorgaans beweegt. Zo moeten, om de bedrijfsmatige exploitatie te kunnen beoordelen, nog steeds voldoende relevante gegevens worden aangeleverd, waardoor een voldoende mate van inzicht in de bedrijfsvoering kan worden verkregen. Daarnaast kunnen (bijzondere) persoonlijke omstandigheden invloed hebben op het oordeel van de rechter omtrent de bedrijfsmatigheid, waarbij deze deur in het pachtrecht op een (veel) grotere kier staat dan in het fiscale recht (WOZ en overdrachtsbelasting). Ook blijkt wederom dat het bedrijfsmatigheidskwartje, op grond van de concrete feiten en omstandigheden van het geval, meestal wel maar soms ook niet de goede kant op valt voor de verkrijger die zich op de cultuurgrondvrijstelling beroept.

De ontwikkelingen in de jurisprudentie overziend kan worden geconcludeerd dat de cultuurgrondvrijstelling in de eerste (bijna) vijftien jaren van haar bestaan volop in beweging is en blijft. Gezien de voortdurende transitie van het agrarische bedrijf zal het vast niet het laatste jubileum voor de cultuurgrondvrijstelling zijn, zo is mijn inschatting. De vrijstelling vervult, ook in het huidige tijdsgewricht, nog steeds een belangrijke functie binnen de agrarische sector. Bovendien heeft de vrijstelling de laatste jaren laten zien ook zelf over het nodige aanpassingsvermogen te beschikken, al dan niet met enige hulp van de rechter.

Voor het notariaat is het van belang om kennis te nemen van de laatste stand van zaken op het terrein van de cultuurgrondvrijstelling. Zoals gezegd heeft de recente tariefsverhoging in de overdrachtsbelasting, gecombineerd met de gewijzigde fiscale kwalificatie van de agro-aanhangigheid de noodzaak van het bijhouden van deze kennis alleen maar doen toenemen. Tel daarbij op de in het op 15 december 2021 gepresenteerde coalitieakkoord aangekondigde verhoging van het algemene tarief in de overdrachtsbelasting van 8 naar 9 % per 1 januari 2023 en het behoeft geen betoog dat het belang van de cultuurgrondvrijstelling ook in de toekomst aanzienlijk blijft.

Tot slot biedt dit jurisprudentieoverzicht over de periode 2018-september 2021 de notarieel jurist, naast de laatste stand van zaken op het terrein van de cultuurgrondvrijstelling, een vingeroefening in ‘grensoverschrijdend denken’, zoals door mij ook in mijn eerdere bijdrages geconstateerd: voor een goed begrip van de cultuurgrondvrijstelling in de overdrachtsbelasting is het van belang om ook de aangrenzende terreinen (de cultuurgronduitzondering in de Wet WOZ en het pachtrecht) te blijven volgen. Op al deze deelterreinen vinden ontwikkelingen plaats die, in meer of

mindere mate, van invloed zijn op de cultuurgrondvrijstelling.

Wordt (ongetwijfeld) – wederom – vervolgd!

Over de auteur

Prof. mr. J.W.A. Rheinfeld

Bijzonder hoogleraar agrarisch recht aan de Rijksuniversiteit Groningen, vennoot bij FBN Juristen, vennoot bij het Instituut voor Agrarisch Recht en universitair docent agrarisch recht aan de Radboud Universiteit.