

LTB 2024/24

Donkere (fiscale) wolken boven de kavelruil: een tussenstand

Prof. mr. J.W.A. Rheinfeld, datum 23-05-2024

Datum	23-05-2024
Auteur	Prof. mr. J.W.A. Rheinfeld ^[1]
JCDI	JCDI:ADS962819:1
Vakgebied(en)	Belastingrecht algemeen (V)

De fiscale vrijstelling van overdrachtsbelasting voor verkrijging krachtens kavelruil ligt sinds kort (weer) onder vuur. De vrijstelling voor deze vrijwillige variant van de herverkaveling is opgenomen in art. 15 lid 1 onderdeel I WBR. De fiscus en het Ministerie van Financiën hebben via brieven en een recente internetconsultatie gezorgd voor donkere wolken in het (zeker sinds 1 januari 2007) zonnige kavelruillandschap. De achterliggende reden? Vermeend onwenselijk gebruik van dit landinrichtingsinstrument.

De tendens om de inzet van kavelruil fiscaal te beteugelen is niet nieuw: de kavelruil in fiscalibus is de afgelopen decennia niet altijd een rustig bezit geweest. Voor een goed begrip van de actuele situatie is een kort fiscaal-historisch overzicht nodig. Globaal zijn er, sinds de invoering van de overdrachtsbelasting in 1970, drie fiscale kavelruiltijdperken te onderscheiden:

- 1 Tot 12 november 2004: goedkeuring DLG = goedkeuring fiscus = fiscale vrijstelling. In § 34 lid 2 van de Toelichting op de WBR was, voor verkrijgingen krachtens de tot 1 januari 2007 van kracht zijnde Landinrichtingswet, als opvolger van de drie opeenvolgende Ruilverkavelingswetten uit 1924, 1938 en 1954, goedgekeurd dat de vrijstelling van overdrachtsbelasting eveneens werd toegepast ten aanzien van verkrijgingen krachtens kavelruil. De vrijstelling van overdrachtsbelasting gold echter enkel voor verkrijgingen krachtens een namens de minister door de DLG goedgekeurde kavelruil. Goedkeuring door de DLG was dus een essentieel vereiste en leverde niet alleen volledige subsidiëring van de notaris- en kadasterkosten op, maar ook de vrijstelling van overdrachtsbelasting. De Belastingdienst sloot zich feitelijk aan bij het oordeel van de DLG: van een zelfstandige toetsing van de kavelruil door de Belastingdienst was geen sprake.
- 2 Vanaf 12 november 2004 tot 1 januari 2007: goedkeuring DLG is indicatief. In zijn besluit van 12 november 2004 heeft de Staatssecretaris van Financiën antwoord gegeven op diverse vragen over de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij kavelruil. Ook werd bij dit besluit § 34 van de Toelichting ingetrokken. Wat betreft de functie van de goedkeuring van de DLG stelde de staatssecretaris dat, voor de toepassing van art. 15 lid 1 onderdeel I WBR, de goedkeuring 'indicatief' is. Door deze opmerking leidde het besluit tot grote onduidelijkheid in de praktijk. De allesbepalende toetsing van de DLG was vanaf 12 november 2004 niet langer voldoende: de Belastingdienst diende een kavelruil tevens zelfstandig te beoordelen. Dit leidde in een aantal reeds afgewikkelde kavelruilen tot naheffingsaanslagen overdrachtsbelasting en daarmee tot diverse gerechtelijke procedures.
- 3 Vanaf 1 januari 2007 tot heden: voldoen aan Wilg/Omgevingswet = fiscale vrijstelling. Bij brief van 8 september 2006 ([Kamerstukken II 2005/06, 30509, nr. 21](#)) heeft Minister Veerman van LNV, in het kader van de Kamerbehandeling van de (toen) nieuwe Wilg, de sinds 12 november 2004 ontstane onduidelijkheid in de (fiscale) praktijk enigszins willen beperken door te stellen dat, zodra een kavelruil voldoet aan de (civielrechtelijke) eisen van art. 85-88 Wilg en art. 31a Bilg, daarmee ook aanspraak

bestaat op de vrijstelling van overdrachtsbelasting. Met andere woorden: zodra een kavelruil civielrechtelijk in orde is, is de weg naar art. 15 lid 1 onderdeel I WBR vrij. Wel dient de Belastingdienst de toepasselijkheid van de vrijstelling in concrete gevallen afzonderlijk te beoordelen, maar dit zal niet meer dan een formaliteit zijn; de Belastingdienst dient enkel de vereisten van art. 85-88 Wilg en art. 31a Bilg 'af te vinken'.

Periode 3, een voor de (fiscaal) adviseur in het buitengebied uiterst comfortabel interbellum, lijkt echter nu - en zeker per 1 januari 2025 - goeddeels voorbij te zijn.

In deze bijdrage bespreek ik twee actuele fiscale ontwikkelingen die deze conclusie ondersteunen en de (verwachte) gevolgen van deze ontwikkelingen voor de kavelruilpraktijk. De thans nog lopende fiscale (cassatie)procedure over de vraag 'is inschrijving van de kavelruilovereenkomst verplicht voor een succesvol beroep op de fiscale kavelruilvrijstelling' laat ik in deze bijdrage buiten beschouwing. De inhoud van deze procedure past echter wel in de huidige fiscale tendens en is wellicht zelfs een van de aanleidingen geweest voor de hernieuwde pogingen tot fiscale insnoering van de kavelruil.

De eerste donkere wolk: objectieve verbetering?

Uit recente briefwisselingen tussen notarissen en de fiscus blijkt dat de Belastingdienst per 1 januari 2024, de invoeringsdatum van de Omgevingswet, de (wat mij betreft onjuiste) mening lijkt te zijn toegedaan dat voor de kavelruil per 1 januari 2024 sprake zou zijn van een nieuw regime. Iedere transactie binnen de kavelruil landelijk gebied moet vanaf die datum volgens de fiscus een objectieve verbetering van het landelijk gebied opleveren, welke toets door de fiscus - op transactieniveau - zou moeten worden uitgevoerd. Dit standpunt van de fiscus strookt niet met het beleidsneutrale karakter van de omzetting van de Wilg naar de Omgevingswet (zie onder meer [Kamerstukken II 2013/14, 33962, nr. 3](#), p. 48. Bovendien gaat deze stellingname volledig in tegen de inhoud van de hiervoor vermelde brief van minister Veerman uit 2006, inhoudende dat de zogeheten 'objectieve verbeteringseis' (de kavelruil moet leiden tot een objectieve verbetering van de inrichting van het landelijk gebied) geen zelfstandige eis vormt voor kavelruil. De inhoud van deze brief is, gezien de beleidsneutraliteit, ook onder de Omgevingswet nog steeds onverminderd van kracht en actueel. De afwezigheid van (centrale) toetsing van kavelruilen, ook onder de Omgevingswet, zorgt ervoor dat de woorden van Veerman inzake de 'verbeteringsfictie' nog steeds volledig van kracht zijn.

Helaas is deze recente fiscale stellingname wel te verklaren: dit komt doordat in de Omgevingswet de objectieve verbeteringseis in de wettekst van art. 12.47 Ow expliciet is opgenomen. Mijns inziens is dit een fout. Ik heb dit destijds, in 2016, al gemeld bij de internetconsultatie. In art. 12.3 Ow is, analoog aan het voormalige art. 16 Wilg, deze 'objectieve verbeteringseis' opgenomen. In de Memorie van Toelichting (p. 219) is, analoog aan de onder Wilg bestaande kavelruilpraktijk, met zo veel woorden aangegeven dat de objectieve verbetering voor kavelruil geen zelfstandige toets is. Door, ondanks deze duidelijke toelichting, de objectieve verbeteringseis met zo veel woorden ook in art. 12.47 Ow op te nemen, zijn de mijns inziens onnodige en vaak fiscaal ingegeven discussies van vóór de invoering van de Wilg weer terug in de (fiscale) kavelruilpraktijk. Waarom een eis in de wettekst opnemen die vervolgens in de Memorie van Toelichting direct weer wordt weggeschreven?

De fiscale stellingname over een (her)invoering van de objectieve verbeteringseis voor iedere transactie binnen een kavelruil landelijk gebied zorgt voor onnodige fiscale onrust. De notaris is uit zijn functie hoofdelijk aansprakelijk voor de overdrachtsbelasting (art. 42 IW '90). Daarom zal de notaris hierdoor vaak geneigd (en wellicht ook tuchtrechtelijk gezien verplicht) zijn om naar de huidige stand van zaken in wetgeving gemeten geldige kavelruilen toch om fiscale redenen niet in behandeling te nemen, vanwege het latente gevaar van fiscale 'aftoetsing' van een of meer in deze kavelruil betrokken transacties. Dit nog los van talrijke onbeantwoorde praktische vragen over de wijze en de inhoud van de toetsing, de status van de door de fiscus verzonden brieven en de mogelijkheden van bezwaar en beroep tegen een fiscale afwijzing van de vrijstelling. Een forse en onverwachte donkere wolk boven de kavelruilpraktijk dus.

De tweede donkere wolk: internetconsultatie

Een tweede fiscale ontwikkeling die de kavelruillucht behoorlijk lijkt te verduisteren is een recente internetconsultatie. De fiscale wetgever is voornemens om met ingang van 1 januari 2025 aan de fiscale kavelruilvrijstelling diverse nadere voorwaarden te verbinden. Het oneigenlijke gebruik van deze vrijstelling voor de verkrijging van (burger)woningen, bedrijfsgebouwen en andere opstallen die niet (nagenoeg) geheel ten behoeve van de landbouw (agraris)ch) bedrijfsmatig worden geëxploiteerd, moet daarmee worden voorkomen. Daartoe is op 2 april 2024 het wetsvoorstel Aanpassing voorwaarden kavelvrijstelling ter consultatie voorgelegd. Tot 30 april 2024 kon op de internetconsultatie worden gereageerd. De voorgestelde nieuwe wettekst luidt - als het aan de Staatssecretaris van Financiën ligt - per 1 januari 2025 als volgt:

“1. krachtens de Wet inrichting landelijk gebied en krachtens afdeling 12.4 van de Omgevingswet;

la. krachtens artikel 12.47, in samenhang met artikel 12.44, van de Omgevingswet waarbij:

1°. de vrijstelling niet van toepassing is op de verkrijging van een woning of rechten waaraan deze is onderworpen, de ondergrond en tot die woning behorende aanhorigheden, met uitzondering van een woning of rechten waaraan deze is onderworpen, de ondergrond en tot die woning behorende aanhorigheden die is gelegen op een kavel met een agrarische bestemming en functioneel is verbonden met het nabijgelegen agrarische bedrijf (agrarische bedrijfswoning);

2°. de vrijstelling niet van toepassing is op de verkrijging van een andere opstal dan een woning met de ondergrond of rechten waaraan die andere opstal is onderworpen en tot die andere opstal behorende aanhorigheden, behoudens indien die andere opstal geheel of nagenoeg geheel ten behoeve van de landbouw bedrijfsmatig wordt geëxploiteerd;

3°. de belasting die door toepassing van deze bepaling, aanhef en subonderdelen 1° en 2°, niet is geheven, alsnog verschuldigd is [voor zover] de agrarische bedrijfswoning niet gedurende ten minste tien jaren na de verkrijging als zodanig kwalificeert of voor zover de bedrijfsmatige exploitatie ten behoeve van de landbouw van de opstal, bedoeld in subonderdeel 2°, niet gedurende ten minste tien jaren wordt voortgezet;

4°. subonderdeel 3° niet van toepassing is indien binnen de aldaar bedoelde termijn de opstal door overheidsbeleid aan de landbouw wordt onttrokken ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap;”

Deze voorgestelde wettekst roept onder meer de volgende opmerkingen/kanttekeningen op.

Het categorisch uitsluiten van opstallen met uitzondering van agrarische bedrijfswoningen en bedrijfsmatig agrarisch gebruikte opstallen: de voorgestelde aanscherping is op dit punt ingrijpend en disproportioneel. Alle andere opstallen dan agrarische bedrijfswoningen en bedrijfsmatig agrarisch gebruikte opstallen zijn per 1 januari 2025 niet meer met de kavelruilvrijstelling overdrachtsbelasting te verkrijgen. En dat is, gezien de bestaande en toekomstige transitieopgaven in het landelijke gebied, contraproductief en onnodig remmend. Ik wijs in dit verband op de multifunctionele landbouw, die de laatste jaren steeds verder toeneemt (boerderijcampings, zorgboerderijen en dergelijke). Kunnen deze na 1 januari 2025 (nog) wel of niet gebruik maken van de kavelruilvrijstelling? De aangescherpte wettekst duidt op een ontkennend antwoord. Deze beperking tot slechts de traditionele agrarische exploitatie (de vormen van landbouw zoals genoemd in art. 7:312 BW) doet onvoldoende recht aan de verbrede en multifunctionele wijze waarop onze landbouw is en de komende jaren nog verder zal worden ingericht. Het via kavelruil (mede) vormgeven van een toekomstbestendige agrarische sector wordt daarmee, voor alle niet bedrijfsmatig agrarisch gebruikte opstallen in het buitengebied, een schier onmogelijke exercitie. En daarin schiet de aanscherping haar doel (bestrijding van - vermeend - onwenselijk gebruik) voorbij.

Agrarische bedrijfswoningen kunnen nog wél onder de kavelruilvrijstelling vallen: hoe is de onduidelijk vormgegeven beperking tot de agrarische bedrijfswoning te rijmen met de in diverse delen van ons land veel voorkomende situatie van het gezamenlijk bewonen van de bedrijfswoning door de stakende ondernemer

(ouders) en de voortzettende ondernemer (kind en diens eventuele partner) na een agrarische bedrijfsoverdracht? Het woondeel van de staker zou op basis van de (magere) definitie van het begrip 'agrarische bedrijfswoning' buiten de boot van de kavelruilvrijstelling vallen. Hetzelfde geldt voor de door de overheid speciaal voor de agrarische sector in het leven geroepen plattelandswoning, die het platteland leefbaar en bewoonbaar moet houden. Het onnodig en onduidelijk inperken van de agrarische bedrijfswoning, onder andere door de niet nader toegelichte frase 'functioneel verbonden', zal tot allerlei fiscale discussies en procedures leiden. Bovendien zal de toets op functionele verbondenheid door de notaris, als 'sluitstuk' van iedere kavelruil, moeten worden verricht. En dat is ongewenst, omdat de toetsingskaders, zoals gezegd, onduidelijk zijn. Bovendien zal, om de geldende bestemming te kunnen achterhalen, bij elke verkrijging van opstallen krachtens kavelruil door de notaris raadpleging van het omgevingsplan in het - zeer moeilijke - Digitaal Stelsel Omgevingswet (DSO) plaats dienen te vinden. En dat is een onnodig kostenverhogend gevolg van deze disproportionele insnoering van de kavelruilvrijstelling. Ik neem daarbij overigens aan dat het woord 'bestemming' uit de voorgestelde wettekst gelezen moet worden als 'functie', de term die in de Omgevingswet wordt gehanteerd.

Opstallen die bedrijfsmatig agrarisch worden gebruikt (zoals stallen en schuren) kunnen nog wel onder de kavelruilvrijstelling vallen: deze op het eerste gezicht duidelijke eis leidt, bij nadere bestudering, tot allerlei afgrenzingsvraagstukken en daarmee tot een disproportionele werklast en kostenverhoging bij iedere verkrijging van agrarische opstallen krachtens kavelruil. Uit de omvangrijke jurisprudentie rondom de 'bedrijfsmatige exploitatie ten behoeve van de landbouw' (bijvoorbeeld op het terrein van de cultuurgrondvrijstelling in de overdrachtsbelasting (art. 15 lid 1 sub q Wbr) en op het terrein van het pachtrecht) blijkt dat de bedrijfsmatige exploitatie-eis in zijn volledige diepte een lastig grijpbaar en definieerbaar criterium is waarvan de invulling op casusniveau sterk afhankelijk is van de feiten en, ook bij de kavelruilvrijstelling, een (onnodige) bron zal blijken te zijn van veel rechtspraak. Bovendien zal ook deze toetsing door de notaris dienen plaats te vinden. Tot slot is de 'geheel of nagenoeg geheel'-eis, in het kader van de multifunctionele (verbrede) landbouw, een onnodig beperkende aanvullende eis, die bonafide inzet van kavelruil onterecht zal afremmen. Ik vraag me in dit kader af hoe deze observaties zich verhouden tot het streven naar eenvoudig toepasbare en voor alle betrokken partijen objectief vast te stellen voorwaarden binnen de aangescherpte kavelruilvrijstelling. De ratio van het criterium is helder en begrijpelijk, de uitvoering is dat niet.

De voortzettingstermijn van tien jaar: deze termijn, ontleend aan de cultuurgrondvrijstelling in de overdrachtsbelasting, is voornamelijk gezien vanuit de benodigde transitie van het landelijk gebied te lang en te beperkend van aard. Het landelijk gebied gaat op deze wijze onnodig op slot. De transitie, een toch al immense opgave, wordt hiermee verder op onnodige wijze bemoeilijkt. En dat is, gezien de toekomst van de Nederlandse landbouw en de leefbaarheid en vitaliteit van het landelijk gebied, een ongewenste ontwikkeling. De volgende vraag is hoe een voltermijn, zo deze al gewenst is, inhoudelijk vorm dient te worden gegeven. Wat dient te worden gevolgd? Beperking tot agrarische aanwending van de verkregen onroerende zaken is, met de kavelruil in zijn huidige multifunctionele vorm, niet wenselijk. Eerder zou daarom mijns inziens gekozen kunnen worden voor een (blanco) voortzettingstermijn. Bijvoorbeeld een termijn analoog aan de termijn van één jaar uit de tot 1 januari 2007 geldende tekst van art. 15 lid 1 sub q Wbr (de verkregen landerijen moesten nog gedurende ten minste één jaar na de verkrijging als zodanig landbouwkundig in gebruik zijn), met dien verstande dat 'landbouwkundig gebruik' dient te worden gewijzigd in 'nog in bezit zijn bij de verkrijger'. In plaats van een eis aan het gebruik van de verkregen onroerende zaken, dienen de verkregen onroerende zaken een zekere mate van duurzaamheid binnen het vermogen van de verkrijger te hebben. De termijn van één jaar kan uiteraard zo nodig worden verlengd (bijvoorbeeld tot drie of vijf jaar, zie hierna). Een eenvoudig te controleren aanhoudingseis in plaats van een zeer complexe en casuïstische exploitatie-eis dus. Op deze wijze wordt het 'opzetten' van kavelruilen ontmoedigd, zonder dat de mogelijkheden voor het op bonafide wijze deelnemen aan een kavelruil worden aangetast. 'Best of both worlds' lijkt dan de conclusie te zijn. Qua termijn zou, in plaats van de voorgestelde onredelijk lange tienjaarstermijn - zoals gezegd - mijns inziens beter gekozen kunnen worden voor een driejaarstermijn, zoals geldend voor de inbrengvrijstelling van art. 15 lid 1 sub e WBR. Maar ook een andere termijn, mits niet onredelijk lang, zou kunnen gelden. Daarbij zou bijvoorbeeld kunnen worden gedacht aan een termijn van drie jaar, aansluitend bij de (toekomstige) voortzettingstermijn geldend binnen de BOR-regeling in de Successiewet.

De uitzondering op de voortzettingstermijn van tien jaar: de enige uitzondering op de uiterst strenge

tienjaarstermijn is de van art. 15 lid 1 sub s Wbr gekopieerde uitzondering wanneer de opstallen door overheidsbeleid aan de landbouw worden onttrokken voor de ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap. Deze uitzondering is te mager, zowel qua inhoud als qua toepassingsbereik en past niet bij de diversiteit en complexiteit aan opgaven die thans in het landelijk gebied voorliggen. Denk bijvoorbeeld aan regelingen als de vrijwillige landelijke beëindigingsregelingen (Lbv en Lbv-plus) en de in diverse provincies aanwezige ruimte-voor-ruimteregelingen (Rood voor Rood, Rood voor Groen et cetera). Opstallen die worden betrokken in voorgaande regelingen, die leiden tot een objectieve verbetering van het landelijk gebied, lijken buiten de voorgestelde uitzondering te vallen. Maar denk ook aan situaties waarin de ondernemer binnen de tienjaarstermijn zijn/haar onderneming staakt en de grond niet aan een bedrijfsmatige landbouwer gaat verpachten. En wat te denken van vrijwillige verwerving van opstallen krachtens kavelruil voor verkrijging voor natuur/landschap/waterbeheer/recreatie/infrastructuur? Door geen oog te hebben voor deze in de (agrarische) praktijk veelvoorkomende situaties, die tevens het gevolg zijn van een multifunctionele inzet van kavelruil, lijkt, net als bij de andere besproken elementen uit de aanscherping, ook hier het beeld op te doemen van een disproportionele en op diverse onderdelen onnodige overreactie op enkele 'geconstrueerde' kavelruilen. Heroverweging van het aantal en de inhoud van de uitzonderingen zou dus op zijn minst moeten plaatsvinden, om het kavelruilkind niet met het (fiscale) badwater weg te gooien.

Voor gronden brengt dit voorstel geen wijzigingen aan: het in de toelichting gebruikte begrip 'gronden' zal in dit verband nader moeten worden gedefinieerd. Zijn dit de cultuurgronden zoals bedoeld in art. 15 lid 1 sub q Wbr of is hier sprake van een andere, eigen invulling van dit begrip?

Conclusie

Het moge duidelijk zijn: het kavelruilgesternte lijkt nu en in de toekomst een stuk minder gunstig te worden. De fiscus lijkt op kavelruilgebied 'op het oorlogspad' te zijn.

En dat is tot op zekere hoogte te begrijpen: mij bekruipt ook bij tijd en wijle een ongemakkelijk gevoel over het gemak waarmee de kavelruil sinds 1 januari 2007 nagenoeg onbeperkt kan worden ingezet. In dat verband heb ik ook meermaals gezegd en geschreven (onder meer in *Actioma* #190, november 2014) dat:

"(...) de geboden vrijheid de kavelruilpraktijk met een zware verantwoordelijkheid opzadelt. De fiscale vrijheid is een groot goed, maar is in mijn ogen geen vrijbrief om allerhande transacties tot kavelruil te construeren, enkel om de fiscale vrijstelling te kunnen benutten. Hoewel civielrechtelijk wellicht volledig toelaatbaar, zij de praktijk gewaarschuwd voor een ongebreidelde inzet van de kavelruil (enkel) voor fiscaal gewin. Hoe paradoxaal het misschien ook klinkt: een te enthousiaste benutting van de verworven fiscale vrijheid op korte termijn, zou op lange termijn kunnen leiden tot inperking van deze vrijheid. Er dient derhalve met zorg omgesprongen te worden met de fiscale aspecten van de kavelruil."

In het licht van voorgaande ongemakkelijkheid ten aanzien van de welhaast onbeperkte fiscale vrijheid op kavelruilgebied is enige wijze van nadere clausulering van de kavelruilvrijstelling op zich begrijpelijk.

De wijze waarop de kavelruil dreigt te worden gekortwiek is mijns inziens echter (veel) minder begrijpelijk. Waar de ene route (herinvoering van de objectieve verbeteringseis) ronduit onjuist is, is de andere route (aanpassing van de fiscale vrijstelling) op onderdelen (veel) te ongenueanceerd. Hierdoor bestaat de kans dat het volledige kavelruilkind met het fiscale badwater wordt weggegooid. De thans voorliggende teksten zijn mijns inziens te beschouwen als een 'overreactie' op ongebreidelde en bij tijd en wijle inderdaad ook onwenselijke inzet van het kavelruilinstrument. Zeker wanneer deze teksten worden gelezen in combinatie met de op onderdelen ongenueanceerde en rechtshistorisch bezien onjuiste (of onvolledige) onderbouwing. De kavelruil landelijk gebied wordt, bij invoering van de voorliggende aanpassingen van de kavelruilvrijstelling, de facto afgeschaft. Hierdoor wordt de benodigde transitie van het landelijk gebied op vrijwillige basis een schier onmogelijke opgave. Dat is een ongewenste ontwikkeling en doet in geen enkel opzicht recht aan de voordelen van en in de landinrichtingspraktijk ruimschoots aanwezige voorbeelden van een effectieve inzet en directe toepasbaarheid van de kavelruil. Dit alles met de garantie van een maximaal maatschappelijk draagvlak. Zeker afgezet tegen de in onbruik geraakte, trage en kostbare dwingende herverkaveling, de oude

ruilverkaveling, die nauwelijks als een volwaardig alternatief voor kavelruil kan worden beschouwd. De kavelruil landelijk gebied kan, nu en in de toekomst, niet gemist worden.

Het is dus lastig om door de donkere fiscale wolken de kavelruilzon te blijven zien. Gelukkig is het nog geen 2025 en hoeft deze fiscale tussenstand niet de eindstand te betekenen. Wordt dus (fiscaal) vervolgd!

Belang voor de praktijk

Kavelruil is een veelgebruikt landinrichtingsinstrument. Het succes van dit instrument kan vooral op het fiscale conto worden geschreven. De tijden van welhaast onbegrensde fiscale inzet lijken echter in belangrijke mate voorbij. Dit komt mede door de (fiscale) agroadviespraktijk zelf (lees: de adviseurs die het motto 'handle with care' bij kavelruil niet of onvoldoende hebben toegepast). Deze belangrijke fiscale ontwikkelingen, nu en in de toekomst, moeten door de fiscaal adviseur worden meegewogen bij de (toekomstige) inzet van kavelruil in het landelijk gebied.

Voetnoten

[1] Prof. mr. J.W.A. Rheinfeld is 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, rheinfeld@fbn.nl, www.fbn.nl.