

4. Kavelruil landelijk gebied anno 2025: over inperking, toetsing, transitie en een zevenpuntenplan

PROF. MR. J.W.A. RHEINFELD

De kavelruil, in het bijzonder de kavelruil landelijk gebied (art. 12.47 Omgevingswet) ligt onder een fiscaal vergrootglas. Via een recent beleidsbesluit per 29 augustus 2024 en een wetswijziging van de kavelruilvrijstelling per 1 januari 2025 komt onder meer de vraag op wat er fiscaal nog wél kan bij de inzet van kavelruil en welke concrete mogelijkheden er zijn om de ingeperkte vrijstelling beter af te stemmen op de benodigde transitie van het landelijk gebied, zoals het omvormen van voormalige agrarische bedrijfswoningen naar plattelandswoningen en het ruimte creëren voor multifunctionele landbouw, zoals een zorgboerderij, kamperen bij de boer, een boerenlandwinkel of andere initiatieven. Zeer actuele en relevante vragen, die alle actoren in het landelijk gebied, waaronder zeker de (agri)notaris, zullen raken. In deze bijdrage, worden de recente ontwikkelingen belicht en worden knelpunten gesignaleerd. Om echt aan een oplossing te kunnen bijdragen, wordt afgesloten met een 'zevenpuntenplan' voor een betere afstemming van de vrijstellingen op de doelstellingen en aanwendingsmogelijkheden van kavelruil in het landelijk gebied en op actuele ontwikkelingen. De in mijn artikel in *FBN 2024/29* gesignaleerde donkere wolken boven de kavelruil kunnen daarmee hopelijk (grotendeels) worden verdreven, zodat de fiscale lucht weer kan worden geklaard.

1. 'The times they are a-changin'

Sinds 1 januari 2007, de datum van inwerkingtreding van de Wet inrichting landelijk gebied (Wilg), als voorloper van de per 1 januari 2024 geldende Omgevingswet (Ow), verkeerde de kavelruil in zeer rustig vaarwater. Kenners van de (fiscale) historie van de kavelruil weten dat deze rust doorgaans van tijdelijke aard is. De ruim zeventien jaar aanwezige fiscale rust rondom de kavelruil werd eind vorig jaar en begin dit jaar verstoord. 'The times they are a-changin', om Bob Dylan te citeren. De fiscale onrust heeft haar beslag gekregen in twee fasen. Fase 1 is een beleidsbesluit (Besluit van 22 augustus 2024, *Stcrt.* 2024, 27607), ter wijziging van het Besluit van 21 juni 2013 (*Stcrt.* 2013, 17978), waarbij de verbeteringseis is ge(her)introduceerd, vergezeld van een fiscale (terughoudende) toetsing. Zie hierover nader paragraaf 4. Fase 2 is een primeur in de fiscale historie van de kavelruil: een ingrijpende wetswijziging van de 'kavelruilvrijstelling' uit art. 15 lid 1 sub 1 WBR, waarover hierna meer in paragraaf 2.

De opbouw van mijn bijdrage is als volgt: ik start met een gedetailleerde bespreking van de nieuwe tekst van de kavelruilvrijstelling (paragraaf 2), gevolgd door enkele praktische obstakels en voorstellen voor verbetering (paragraaf 3). Vervolgens is de nieuwe fiscale verbeteringstoets onderwerp van nadere analyse (paragraaf 4) Ik sluit af met een

concreet voorstel tot verbetering: het 'zevenpuntenplan' (paragraaf 5) en – uiteraard – een conclusie (paragraaf 6).

2. 'Happy new year': een nieuwe kavelruilvrijstelling

Vanaf 1 januari 2025 is de vrijstelling van art. 15 lid 1 sub 1 WBR verdeeld over twee onderdelen, te weten sub 1 en sub la.

In sub 1 is de vrijstelling voor verkrijging krachtens herverkaveling opgenomen. Voor herverkaveling houdt de wetswijziging geen wijziging in. Sub 1 luidt als volgt:

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

In sub la is de vrijstelling voor kavelruil landelijk gebied opgenomen. Sub la luidt als volgt, waarbij de definitieve wettekst nagenoeg gelijk is aan de tekst van het wetsvoorstel Aanpassing voorwaarden kavelruilvrijstelling zoals deze per 2 april 2024 in internetconsultatie is gegaan:

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, met inbegrip van de ondergrond en tot die woning behorende aanhorigheden, die is gelegen op een kavel met een agrarische functie 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 overheidsingrijpen als bedoeld in artikel 3.54, twaalfde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de daarop berustende bepalingen aan de landbouw wordt onttrokken ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap. (Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 2).

2.1 De nieuwe wettekst (sub la) ontleed

Wanneer wat nader wordt ‘ingezoomd’ op de nieuwe wettekst, dan valt onder meer het volgende op:

- **Onbebouwde gronden.** Uit de nieuwe wettekst blijkt voorts dat voor ‘onbebouwde gronden’ de tijd voor en na 1 januari 2025 volledig gelijk is en blijft aan de situatie zoals die gold per 1 januari 2007. Een ongeclausuleerde en onvoorwaardelijke vrijstelling van overdrachtsbelasting dus. Voor cultuurgronden biedt de verkrijging krachtens kavelruil op fiscaal gebied dus nog steeds een duidelijk voordeel ten opzichte van de cultuurgrondvrijstelling uit art. 15 lid 1 sub q WBR, waar immers een volgtermijn van tien jaar geldt, gedurende welke termijn de verkregen cultuurgrond bedrijfsmatig moet worden geëxploiteerd ten behoeve van de landbouw. De concrete uitwerking van deze nadere eis is op casusniveau dikwijls problematisch (zie in dit verband nader mijn bijdragen in FBN 2014/25, 2014/47, 2015/23, 2018/5 en 2022/5). Dat alles is niet aan de orde wanneer de route via art. 15 lid 1 sub l WBR wordt bewandeld. Wel dient de verkrijging van onbebouwde gronden per 29 augustus 2024 een verbetering voor iedere verkrijger op te leveren, welke verbetering achteraf (en terughoudend) wordt getoetst door de fiscus. Het voorgaande geldt uiteraard niet alleen voor agrarische gronden, maar ook voor gronden waaraan een functie natuur of recreatie is toegekend. Enigszins onduidelijk is nog wat precies wordt verstaan

onder ‘gronden’. Zijn dit alle (delen van) percelen die onbebouwd zijn en die niet aanhorig zijn aan woningen of opstallen? Is dat anders wanneer er voorheen wel opstallen op de gronden stonden óf indien er nadien opstallen op de gronden worden aangebracht?

- **Subonderdeel 1: agrarische bedrijfswoningen en aanhorigheden.** Los van de in de volgende paragraaf te bespreken vraag naar de exacte reikwijdte van het begrip ‘agrarische bedrijfswoning’ in relatie tot plattelands- en mantelzorgwoningen, is duidelijk dat ‘echte agrariërs’ ten aanzien van via kavelruil verkregen agrarische bedrijfswoningen en aanhorigheden geen (fiscale) problemen zullen ondervinden, uiteraard mits iedere verkrijging een (objectieve) verbetering oplevert voor de verkrijger(s).
- **Subonderdeel 2: andere opstallen.** De logische consequentie van subonderdeel 1 is dat andere, niet agrarisch aangewende opstallen niet kunnen delen in de vrijstelling;
- **Subonderdeel 3: tienjaarstermijn.** Deze termijn gedurende welke de agrarische bedrijfsmatige exploitatie moet voortduren doet, zeker gezien de volatiliteit binnen het landelijk gebied en de nog grotendeels onduidelijke richting waarin de transitie van het buitengebied zich dient te begeven, relatief lang aan, maar schept wel duidelijke kaders, vooral gezien de in de notariële wereld bekende ‘gelijkschakeling’ met de voorwaarden voor toepassing van de cultuurgrondvrijstelling ex art. 15 lid 1 sub q WBR. De rechtspraak rondom de cultuurgrondvrijstelling kan daarbij als kader worden gebruikt.
- **Subonderdeel 4: overheidsingrijpen.** Onttrekking door overheidsbeleid ten behoeve van natuur en landschap door overheidsingrijpen kan worden gezien als ‘escape’ voor de tienjaarstermijn. Deze uitzondering op de volgtermijn is volledig begrijpelijk en is reeds bekend vanuit de natuurgrondvrijstelling van art. 15 lid 1 sub s WBR. Mede naar aanleiding van de reactie vanuit de Vereniging van accountants en belastingadviesbureaus (VLB) op de internetconsultatie is het in fiscale kringen bekende begrip ‘overheidsingrijpen’ ex art. 3.54 lid 12 Wet IB 2001 opgenomen in de definitieve wettekst. Deze op het eerste gezicht begrijpelijke uitzondering bevat bij nadere lezing toch nog enkele open eindjes. Zo wordt het landelijk gebied in de praktijk geconfronteerd met meer situaties waarin (indirect) door samenstel van overheidsbeleid en om economische redenen door (agrarische) ondernemers noodgedwongen gekozen wordt voor beëindiging van agrarische activiteiten. Naast het deelnemen aan de zogeheten ‘stoppersregelingen’ Lbv en Lbv +, die als overheidsingrijpen worden gekwalificeerd, wordt ook dikwijls gebruikgemaakt van zogeheten rood-voor-rood-regelingen, die ten doel hebben verouderde (asbesthoudende) opstallen te slopen en een functiewijziging te realiseren met het oog op de structuurverbetering van het landelijk gebied. Deels nopen de ontwikkelingen in de agrarische sector steeds meer ondernemers tot het deels omschakelen naar an-

dere functies van bestaande opstallen om hun agrarisch bedrijf in een andere vorm of op een andere locatie voort te zetten. Ten slotte wordt voor ruimtelijke opgaven in het landelijk gebied aan agrarisch ondernemers gevraagd om mee te werken aan ruil of verkoop van (delen van) locaties om deze opgaven te realiseren. Het kan niet de bedoeling zijn dat dergelijke processen, die niet allemaal onder ‘overheidsingrijpen ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap’ kunnen worden geschaard, worden vertraagd en/of uitgesteld omdat agrarisch ondernemers, met het oog op de nieuwe tienjaarstermijn in de kavelruilvrijstelling, wachten met de gewenste (her)ontwikkeling of deze jaren moeten uitstellen. Enige praktische versoepeling van deze ‘escape’ zou dus gewenst zijn.

- *Het betreft alleen fiscale wijzigingen.* Tot slot is het steeds goed om te realiseren dat het beleidsbesluit en de wetswijziging slechts fiscale knoppen zijn waaraan gedraaid is en wordt. Vanuit de Omgevingswet gezien is het gebruik van de kavelruil landelijk gebied, als voldaan is aan de (basis)eisen van art. 12.44 Ow en de (nadere) eisen van art. 12.47 Ow, dan ook gewoon mogelijk, ook na 1 januari 2025. Het kan dan echter zijn dat de kavelruilvrijstelling op (een deel van) de verkrijgingen krachtens deze geldige kavelruil niet van toepassing is. Maar dat laat de geldigheid van de (verkrijgings) titel ‘kavelruil’ gewoon intact. Financiën gaat enkel over de WBR en aanverwante fiscale regelgeving en niet over de inhoud en strekking van (hoofdstuk 12 van) de Omgevingswet.

2.2 Beperkingen die blijven

Voor alle duidelijkheid nog de volgende twee ‘piketpaaltjes’, die al tijden in de kavelruilregeling aanwezig zijn en die niet wijzigen door de inwerkingtreding van het beleidsbesluit noch straks na de wetswijziging.

- De ‘verboden categorieën’ uit art. 12.47 lid 2 Ow markeren, binnen het landelijk gebied, de grenzen van de toepassing van de kavelruil landelijk gebied. Dit is geen fiscale, maar een ‘civiele’ (Omgevingswettelijke) toets. Dat deze toets inhoudelijk de nodige notariële hoofdbrekens kan opleveren, betoogde ik reeds in mijn bijdrage ‘De fiscale aspecten van kavelruil in de Omgevingswet: oude wijn in nieuwe zakken?’ in *FBN* 2019/46. Wat wordt bijvoorbeeld precies bedoeld met ‘een ruimtelijk aaneengesloten of functioneel verbonden samenstel van locaties’? En wat houdt ‘niet-agrarische bedrijvigheid’ in? Ik wijs in dit verband op de multifunctionele landbouw, die de laatste jaren steeds verder toeneemt (boerderijcampings, zorgboerderijen et cetera). Kunnen deze verbrede (en dikwijls bedrijfseconomisch gezien noodzakelijke) wijzen van uitoefening van een agrarisch bedrijf wel of niet gebruikmaken van de kavelruil landelijk gebied? Helaas zweeft deze vraag nog steeds boven de praktijk;
- Daarnaast is in onderdeel 4.2 van het besluit, net als in de versies uit 2013 en 2004, overeind gebleven dat voorttransacties op een nog op te zetten kavelruil niet kun-

nen ‘meeliften’ op de kavelruilvrijstelling. Of, zoals het besluit het verwoordt: *‘Transacties die aan de verdeling voorafgaan kunnen derhalve niet aan de voorwaarden van de Omgevingswet worden getoetst en vallen buiten het bereik van de vrijstelling.’* Tegen deze fiscale stellingname kan niemand bezwaren hebben: voorttransacties om het latere kavelruilschema rond te kunnen maken behoren niet fiscaal te worden gefaciliteerd.

3. Open eindjes: onduidelijkheden en mogelijkheden tot verbetering

Na voorgaande analyse en toelichting, kan niet worden ontkomen aan het bespreken van de vragen ‘Wat is nog onduidelijk?’ en ‘Wat kan er beter?’

3.1. Infrastructuur in het landelijk gebied

Daarbij valt als eerste de relatie tussen kavelruil landelijk gebied en infrastructuur op. Strikt genomen is dit onderwerp geen fiscaal aspect, maar het gevolg van een onzuiverheid in de wettekst van art. 12.47 lid 2 Ow. Maar voor de volledigheid bespreek ik dit open eindje toch op deze plaats.

In de wettekst van art. 12.47 lid 2 Ow onder ten eerste is aan het slot een toevoeging opgenomen ten opzichte van het tot 1 januari 2024 geldende art. 31a Besluit inrichting landelijk gebied (Bilg). Het betreft de volgende (nieuwe) ‘verboden categorieën’: *‘... en sociaal-culturele voorzieningen, stedelijk groen en infrastructuur’*. Deze toevoeging, die ontleend is aan het begrip ‘bestaand stedelijk gebied’ uit de ladder voor duurzame verstedelijking (een instructieregel voor zorgvuldig ruimtegebruik en het tegengaan van leegstand), is niet nader toegelicht. Deze toevoeging beperkt mijns inziens het toepassingsbereik van de kavelruil landelijk gebied op onnodige wijze. Met name de categorie ‘infrastructuur’ is problematisch: tot 1 januari 2024 werd dikwijls, via de kavelruil, infrastructuur verlegd ten faveure van een (objectieve) verbetering van de inrichting van het landelijk gebied. De – niet nader toegelichte – opname van het begrip ‘infrastructuur’ in art. 12.47 Ow maakt deze toepassingsmogelijkheid van de landelijke kavelruil ineens en zonder directe noodzaak onmogelijk. Dit kan volgens mij niet de bedoeling zijn. De memorie van toelichting zwijgt echter op dit punt. Aanpassing van voormelde passage uit de wettekst van art. 12.47 lid 2 Ow of een nadere uitleg/toelichting in een besluit of ander parlementair document zou de angel uit deze (onbedoelde?) omissie halen.

3.2. Agrarisch gebruik anno nu: een verruiming is gewenst

Vervolgens komt de vraag op naar de mogelijkheid tot herontwikkeling van boerenerven. Denk daarbij concreet aan het omvormen van voormalige agrarische bedrijfswoningen naar plattelandswoningen, het stichten van mantelzorgwoningen en – tot slot – het ruimte creëren voor multifunctionele landbouw, zoals een zorgboerderij, kamperen bij de boer, een boerenlandwinkel of andere initiatieven, complementair aan de ‘traditionele’ wijze van exploitatie

van een agrarisch bedrijf. De tekst van het beleidsbesluit en de nieuwe wetteksten overziend lijkt de wetgever vooral de traditionele vormen van landbouw voor ogen te hebben gehad. Alternatieve aanwendingsmogelijkheden binnen de bandbreedte van agrarische bedrijfsvoering kan, bij ongewijzigde teksten van besluit en wet of zonder nadere versoepelingen/verduidelijkingen in toelichtingen, mogelijk fricties tussen de toepassing van de kavelruil, de verbetering en de fiscale facilitering opleveren.

In parlementaire contreien zijn deze mogelijke fricties recent ook opgemerkt: in het plenaire debat over het Belastingplan 2025 zijn door het Kamerlid Vermeer enkele vragen over de kavelruilvrijstelling gesteld. Bij brief van 11 november 2024 (kenmerk: 2024-00000525144) antwoordt de Minister van Financiën daarop als volgt:

‘De heer Vermeer vraagt in hoeverre dit voorstel ongewenst en onnodig zorgt voor een rem op de transitie van het landelijke gebied. Bijvoorbeeld bij plannen voor boerenerven om daarop woningen te realiseren. De heer Vermeer vraagt of het ongewenste gebruik van de vrijstelling kan worden bestreden door burgerwoningen, die niet vallen onder het begrip plattelandswoning, van de maatregel uit te sluiten, gecombineerd met een aanhoudingseis van bijvoorbeeld 5 jaar. Deze maatregel beoogt te voorkomen dat de kavelruilvrijstelling wordt gebruikt in situaties waarvoor deze niet is bedoeld waardoor partijen in die situaties een door de wetgever onbedoeld fiscaal voordeel behalen. Bij de vormgeving is ook rekening gehouden met de transitieopgave waar het landelijk gebied voor staat. Daarom is bijvoorbeeld geen aanpassing van de vrijstelling gedaan ten aanzien van onbebouwde gronden. De voorgestelde maatregel heeft geen direct effect op het realiseren van nieuwe woningen op boerenerven. Bij de verkrijging van nieuwe woningen is namelijk geen overdrachtsbelasting verschuldigd. Het kabinet acht het van belang dat situaties waarin een onroerende zaak wordt verkregen die wordt gebruikt voor agrarische doeleinden niet onnodig wordt geraakt door de maatregel. Daarom is de keus gemaakt om onder meer een uitzondering te maken voor agrarische bedrijfs-woningen. De kavelruilvrijstelling zo aanpassen waardoor een burgerwoning onder de vrijstelling kan blijven vallen, zou het onbedoelde gebruik echter onvoldoende bestrijden. Ook een verruiming van de invulling van het begrip ‘agrarische bedrijfs-woning’ komt het beoogde doel van dit voorstel niet ten goede. Een uitbreiding naar voormalige agrarische bedrijfs-woningen, zoals plattelandswoningen, zou er voor kunnen zorgen dat er situaties mogelijk blijven die het kabinet met dit voorstel juist wil voorkomen. Een reden voor de voorgestelde maatregel is namelijk dat bijvoorbeeld bij (ver)kopen van (burger)woningen in het landelijk gebied – niet zijnde agrarische bedrijfs-woningen – het aantrekkelijk is gebleken om overdrachtsbelasting te ontwijken via onwenselijke constructies met de kavelruilvrijstelling. Het stellen van een generieke aanhoudingseis, zonder de eis van agrarisch gebruik, is naar het oordeel van het kabinet gelet op het doel van deze aanpassing niet doeltreffend’

De fiscale rijen blijven dus gesloten en de fiscale kavelruil-deur gaat niet verder open, laat staan op een kier. De fiscus is, mede op basis van (een aantal) fiscale ‘uitschieters’, waar enkele adviseurs in het landelijk gebied mijns inziens debet aan zijn, niet genegen om de in mijn ogen benodigde ruimte te bieden aan plattelandswoningen, mantelzorgwoningen en eventuele andere vormen van bewoning van het landelijk gebied. De civielrechtelijke voordeur, die door oud-landbouwminister Cees Veerman is opengezet, ten spijt. In zijn brief van 8 september 2006 (*Kamerstukken II* 2005/06, 30509, nr. 21) stelde Veerman immers het volgende:

‘Voor de ruilverkaveling bij overeenkomst leidt deze doelstelling niet tot een zelfstandige toets. Bepalend is de wettelijke omschrijving van het begrip «ruilverkaveling bij overeenkomst», neergelegd in artikel 85, eerste lid, van het wetsvoorstel. In die omschrijving zijn geen nadere eisen gesteld ten aanzien van de met de overeenkomst te realiseren doelstellingen, ten aanzien van de aard of het gebruik van de onroerende zaken die bij de ruilverkaveling zijn betrokken dan wel ten aanzien van andere aspecten die samenhangen met een nadere oordeelsvorming over de vraag of sprake is van een verbetering van de kwaliteit of de inrichting van het landelijke gebied.’

Van deze (beleids)ruimte, geldend sinds 1 januari 2007, is door de praktijk in bepaalde casussen gretig gebruik-gemaakt. Wat al te gretig, zo blijkt in retrospectief. De fiscus heeft – als tegenreactie hierop – een zwaar (dubbel) slot op de fiscale achterdeur gedaan, zodat de toegang tot kavelruil, door Veerman aanmerkelijk vereenvoudigd sinds de komst van de Wilg, fiscaal niet langer in alle gevallen tot het gewenste resultaat zal leiden. Dat is deels natuurlijk terecht, maar blokkeert helaas ook de goedwillende initiatieven op het platteland, zoals nieuwe vormen van wonen en zorg op of samenhangend met een agrarisch bedrijf. En daarin lijkt het nieuwe fiscale beleid helaas wat door te schieten.

Om de hiervoor omschreven problematiek extra onder de aandacht te brengen is op 14 november 2024 een motie van de Kamerleden Vermeer en Inge van Dijk (*Kamerstukken II* 2024/25, 36602, nr. 120) aangenomen door de Tweede Kamer. De motie luidt als volgt:

‘(...) verzoekt de regering in gesprek met de sector in kaart te brengen waar de voorgestelde beperking van de kavelruilvrijstelling de transitie van het landelijk gebied en het vormgeven van een toekomstbestendige agrarische sector doorkruist, en maatregelen voor te stellen om dat te voorkomen (...)

Een duidelijke opdracht aan de fiscale wetgever. Verdere maatregelen en stappen op dit gebied, die mogelijk kunnen leiden tot meer duidelijkheid op fiscaal vlak, zullen moeten worden afgewacht. Gezien de inhoud van de beantwoording van de eerdere vragen van Kamerlid Vermeer, zoals hiervoor weergegeven, zou het de Staatssecretaris van Financiën sieren om in een gesprek met de sector en wellicht

ook in aanwezigheid van de minister of staatssecretaris van LVVN, een open houding aan te nemen. De (agrarij)sche angel lijkt vooral in de definitie van de agrarij)sche bedrijfswoning en de aanhorigheden te zitten. Wellicht biedt deze door de Tweede Kamer aangenomen motie de parlementaire ruimte om deze definitie in gezamenlijkheid te herformuleren, zodat aan de praktijk meer duidelijkheid rondom de exacte reikwijdte van dit begrip wordt verschaft.

4. Fiscale toetsing, notariële hoofdbreken?

4.1. Toetsing van verbetering landelijk gebied

Een volgend belangrijk onderwerp betreft een aantal punten ten aanzien van het proces rondom de fiscale toetsing van kavelruil. In willekeurige volgorde zijn dat de volgende thema's.

- *De terughoudende toetsing.* In onderdeel 4.2.1 van het besluit is hierover het volgende opgemerkt: *‘De Belastingdienst zal terughoudend omgaan met het beoordelen of de kavelruil landelijk gebied strekt tot verbetering van het gebied in overeenstemming met de functies die aan de betrokken locaties zijn toebedeeld. Dit betekent dat niet bij elke akte van kavelruil door de inspecteur wordt getoetst of er sprake is van verbetering. Beoordeling of sprake is van verbetering zal met name aan de orde komen in situaties waarin volgens de inspecteur sprake is van onbedoeld gebruik van de vrijstelling.’* Hoewel de terughoudende opstelling van de fiscus op zich positief klinkt (alleen degene die het echt te bont maakt wordt getoetst, zo lijkt het), is het de vraag of dit voor de instrumenterende notaris die zich met kavelruil bezighoudt voldoende geruststelling biedt: de notaris zal, mede vanwege zijn hoofdelijke aansprakelijkheid voor de overdrachtsbelasting, duidelijkheid willen. Zou de fiscus hier niet nadere duidelijkheid en/of praktische wenken kunnen verschaffen?
- *De niet-limitatieve lijst van voorbeelden van onbedoeld gebruik.* Onbedoeld gebruik van de kavelruil is de kapstok voor het gewijzigde fiscale beleid. De Staatssecretaris van Financiën aan het woord in onderdeel 4.2.1 van het besluit: *‘(...) met name de volgende situaties kunnen in de praktijk als onbedoeld gebruik worden beschouwd:*
 1. *een onroerende zaak, zoals bijvoorbeeld een perceel grond, wordt kort voor de kavelruil geleverd aan de inbrenger en dezelfde onroerende zaak wordt via een akte van kavelruil vervolgens weer geheel of gedeeltelijk teruggeleverd aan een vorige eigenaar;*
 2. *een onroerende zaak, die voor de kavelruil geen enkele zelfstandige reële betekenis heeft, wordt door een inbrenger aan de kavelruil toegevoegd, uitsluitend om op deze wijze een kavelruil met drie of meer partijen mogelijk te maken;*
 3. *een of meer woningen of andere opstallen die niet functioneel zijn verbonden met een nabijgelegen agrarisch bedrijf worden aan de kavelruil toegevoegd;*
 4. *de overdracht van een aandeel in de onverdeelde eigendom van een onroerende zaak, als niet gelijktijdig de*

overige aandelen in de onverdeelde eigendom van die onroerende zaak worden ingebracht’

Over de inhoud van de vier voorbeelden het volgende: voorbeelden 1, 3 en 4 zijn goed te begrijpen. Voortransacties kort voor de kavelruil (waarbij het begrip ‘kort’ natuurlijk een potentiële bron van discussie kan zijn), enkel bedoeld om het schema rond te krijgen (voorbeeld 1), zijn ongewenst. ‘Kort’ is echter een rekbaar begrip. Dit wordt in het besluit ook niet nader geconcretiseerd. Dus in algemene zin kan enkel worden gezegd dat hoe korter de periode van eigendom voor de inbreng in een kavelruil, hoe meer risico men loopt. Daarnaast is uitsluiting van de fiscaal vrijgestelde verkrijging van ‘burgerwoningen’ in het buitengebied (met daarbij de hiervoor genoemde kanttekeningen ten aanzien van de plattelandswoning en de mantelzorgwoning) in het buitengebied (voorbeeld 3) te begrijpen. Ook het enkel inbrengen van een aandeel in de onverdeelde eigendom zonder dat de overige aandelen worden ingebracht (voorbeeld 4) werkt ongewenst gebruik in de hand. Blijft over voorbeeld 2: los van de begrijpelijkheid van het niet fiscaal willen faciliteren van ‘postzegelperceeltjes’, is de vraag of de term ‘geen enkele zelfstandige reële betekenis’ voldoende handvatten biedt voor de praktijk. Doelt Financiën hier enkel op de oppervlakte (kleine perceeltjes die ‘het hele kavelruilschema bij elkaar houden’) of moet dit voorbeeld ruimer worden geïnterpreteerd en vallen bijvoorbeeld ook beperkte gebruiksmogelijkheden (bosgronden, onrendabele hoekjes) onder dit voorbeeld? Kortom: welke kenmerken zijn van belang en in welke mate?

- *Potentieel oneindige lijst met criteria.* Nog los van voormelde kanttekeningen bij – met name – voorbeeld 2 is het belangrijkste potentiële knelpunt voor de praktijk de potentieel oneindige lijst met criteria ter afkeuring van transacties binnen de kavelruil landelijk gebied. Het geven van vier (willekeurige) voorbeelden kan slechts het topje van de fiscale ijsberg zijn. Het zou helpend zijn als, net als bij de fiscale kennisgroepstandpunten, een lijst met criteria, die gaandeweg steeds verder wordt aangevuld, zou worden gepubliceerd waarin de fiscus duidelijk aangeeft welke criteria bepalend zijn bij de uit te voeren toetsing. De vier voorbeelden zijn daartoe slechts een minimale aanzet. Het exacte toetsingskader is voor de (notariële) praktijk grotendeels in nevelen gehuld.
- *De toetsing achteraf.* Dit is waarschijnlijk het belangrijkste bezwaar tegen de nieuwe fiscale behandeling van kavelruil, zeker vanuit notariële perspectief bezien. Gezien de hoofdelijke aansprakelijkheid van de notaris voor de overdrachtsbelasting (art. 42 Invorderingswet 1990) is duidelijkheid vooraf, te weten bij het passeren van de kavelruilakte, gewenst zo niet vereist. Een notaris zit niet, net als ten tijde van het beleidsbesluit van 12 november 2004, nr. CPP2004/1679M, te wachten op posterieure afkeuring van (onderdelen van) de kavelruil waardoor naheffingen op de loer liggen.

- *Vooroverleg.* Om fiscale onzekerheid achteraf te voorkomen is, zoals de fiscus zelf ook aangeeft in onderdeel 4.2.1 van het beleidsbesluit, vooroverleg mogelijk: *‘In alle gevallen geldt overigens dat belanghebbenden die twijfelen of een voorgenomen kavelruil aan de fiscale voorwaarden voldoet, hierover in vooroverleg met de inspecteur kunnen treden.’* Hoe praktisch en sympathiek deze mogelijkheid ook lijkt, in de (notariële) praktijk blijkt vooroverleg *de facto* onmogelijk. De doorlooptijd van een verzoek tot vooroverleg bedraagt in beginsel acht weken, zo blijkt uit communicatie tussen notarissen en belastinginspecteurs. En dat is voor de praktijk, gezien de snelheid waarmee een kavelruilproject doorgaans wordt doorlopen (en dat nu juist een van de sterke punten van dit landinrichtingsinstrument is) en mede gezien de druk op de notariële (passeer)agenda’s, onwerkbaar. Versnelling op dit punt is dus gewenst.

4.2. Toetsing verbetering landelijk gebied niet meer nodig door beperking reikwijdte vrijstelling

Tot slot van dit onderdeel nog even aandacht voor een laatste ‘open eind’: zullen wij, nu de kavelruilvrijstelling per 1 januari 2025 definitief is ingeperkt, ook afscheid nemen van het beleidsbesluit? Kijkend naar de ratio van dit besluit, een dam opwerpen tegen onwenselijk gebruik van de vrijstelling en het voorkomen van een ‘run’ op kavelruil in de laatste maanden van 2024, onder de oude, ongeclausuleerde en onvoorwaardelijke tekst van art. 15 lid 1 sub I WBR, lijkt intrekking per 1 januari 2025 voor de hand te liggen. Waarom een dubbele set voorwaarden (een verbeteringstoets en een sterk geclausuleerde en voorwaardelijke vrijstellingstekst) hanteren voor de overdrachtsbelastingaspecten van hetzelfde instrument? Bedenk hierbij dat het onwenselijk gebruik dat de Staatssecretaris van Financiën wenste te bestrijden met de verbeteringstoets, vooral samenhang met de categorieën die per 1 januari 2025 zijn uitgesloten van de vrijstelling. Ik zou menen dat voor een beleidsbesluit, als (staatsrechtelijk gezien twijfelachtig) extra slot op de kavelruildeur, na de jaarwisseling geen (fiscale) behoefte meer is. Eén effectief slot in de vorm van een aangescherpte tekst van de vrijstelling zou afdoende moeten zijn. Daar komt nog bij dat de invulling van de objectieve criteria van de gewijzigde kavelruilvrijstelling ook voor de uitvoerbaarheid door de Belastingdienst grote voordelen biedt boven het moeten invullen van het begrip verbetering van het landelijk gebied waarvoor weinig handvatten bestaan. Laat staan dat men zich kan afvragen of de belastinginspecteur de meest aangewezen persoon is om een landinrichtingstechnische beoordeling te doen. Ik kan mij zo voorstellen dat deze overwegingen voor het hanteren van een enkelvoudige toets ook de Staatssecretaris van Financiën ertoe kunnen bewegen om voor kavelruilen die plaatsvinden vanaf 1 januari 2025 af te zien van de verbeteringstoets en vanaf die datum het eerder besproken onderdeel 4.2.1 van het Besluit van 22 augustus 2024 in te trekken. Want wat is het toegevoegde nut van een moeilijk uitvoerbare en een moeilijk bepaalde verbeteringstoets naast de objectief bepaalde beperking van de reikwijdte van de kavel-

ruilvrijstelling? Ook voor het notariaat zou deze insteek een belangrijke verbetering betekenen ten opzichte van de huidige situatie. De staatssecretaris heeft op dit punt nog geen mededelingen gedaan. We zullen de ontwikkelingen dus moeten afwachten.

5. Een ‘zevenpuntenplan’ voor betere afstemming van de vrijstelling op de doelstellingen van kavelruil en op actuele ontwikkelingen

Tijd om de balans op te maken. Het voorgaande, vanuit een positieve grondhouding overziend biedt het instrument kavelruil nog steeds veel mogelijkheden om de inrichting van het landelijk gebied te verbeteren. Zeker waar het gaat om onbebouwde grond. Voor opstallen zijn de mogelijkheden vanaf 2025 afhankelijk van de agrarische status daarvan. Het kavelruilglas is dus zeker halfvol. De op 10 oktober 2024 gepubliceerde cijfers van het Kadaster over de sterke toename van de inzet van kavelruil zullen naar verwachting enigszins gedempt worden, maar de kavelruiltrein zal zeker niet tot stilstand komen.

Wel bestaan er helaas nog een aantal open eindjes, onduidelijkheden en verbeteringsmogelijkheden, zoals hiervoor uiteengezet. Om een actieve en positieve bijdrage te leveren aan het fiscale kavelruildiscours heb ik een ‘zevenpuntenplan’ opgesteld met daarin de belangrijkste knelpunten en de daarbij behorende oplossingsrichtingen op bondige wijze opgesomd. Met dit plan, dat via dit artikel op lutheriaanse wijze aan de fiscale en de agrarische deur gespijkerd wordt, zouden de belangrijkste hobbels op de kavelruilweg per 2025 worden weggenomen. In willekeurige volgorde som ik de zeven punten op:

1. *Intrekking van onderdeel 4.2.1 van het Besluit van 22 augustus 2024 over de verbeteringstoets* (zie tevens paragraaf 4.2 hiervoor). De (weliswaar terughoudende) toetsing achteraf is voor zowel het notariaat als voor de agro-fiscale adviespraktijk een belangrijke hinderpaal voor de inzet van kavelruil. De reikwijdte van de toetsing (de vier voorbeelden geven slechts een globale richting aan) is onduidelijk en een stagnerend effect op de toepassing van kavelruil landelijk gebied lijkt praktisch onafwendbaar. Daarnaast bestaat er voor het notariaat *de facto* geen reële mogelijkheid voor vooroverleg. En is de verbeteringstoets per 1 januari 2025 nog wel opportuun als de reikwijdte van de vrijstelling zodanig is beperkt dat de onroerende zaken die onderwerp waren van onwenselijk gebruik zijn uitgebannen van de vrijstelling? De vraag stellen is hem beantwoorden. Per 1 januari 2025 wordt onderdeel 4.2.1 van eerste slot op de deur het tweede slot. Daarmee is onderdeel 4.2.1 niet meer nodig omdat de bestrijding van het onwenselijke gebruik van de vrijstelling door een objectieve wetwijziging is vormgegeven en de uitvoerbaarheid van de beperking van de vrijstelling voor zowel de adviespraktijk als de Belastingdienst veel beter is dan die van de

verbeteringstoets. Intrekking van dit onderdeel van het besluit zou voor alle partijen zeer gewenst zijn.

2. *Aanpassing van art. 12.47 lid 2 Ow ten aanzien van infrastructuur als 'verboden categorie'.* Zoals hiervoor in paragraaf 3.1 is aangegeven, is dit per 1 januari 2024 een praktisch knelpunt geworden. Een andere optie dan een wetswijziging is een verklaring door het ministerie van BZK hoe dit begrip in concreto moet worden toegepast. Aanleg van infrastructuur in het landelijk gebied is naar mijn mening geen onwenselijk gebruik van kavelruil. Integendeel, het kan een belangrijk instrument zijn voor de verbetering daarvan en zou dus juist gefaciliteerd moeten worden.
3. *Serieus kijken naar de inhoud van motie 36602, nr. 120,* zoals hiervoor in paragraaf 3.2 beschreven. In gesprek met de sector zal in kaart moeten worden gebracht waar de voorgestelde beperking van de kavelruilvrijstelling de transitie van het landelijk gebied en het vormgeven van een toekomstbestendige agrarische sector belemmert. In deze bijdrage zijn een aantal van deze belemmeringen aangeduid en besproken.
4. *Meer in het algemeen kijken of er voldoende aandacht is en/of mogelijkheden zijn voor (nieuwe) vormen van multifunctionele landbouw in de nieuwe regelgeving.* Denk daarbij onder meer aan containervelden, aquacultuur, zorgboerderijen, zonneparken op landbouwgrond en aan natuurinclusieve landbouw (onder meer via de pakketten Agrarisch Natuur- en Landschapsbeheer, ANLb). Mijn indruk is dat het beleid in algemene zin vooral is toegeschreven op de traditionele wijze van exploitatie van een agrarische onderneming, zie bijvoorbeeld de subonderdelen 2 en 3 van de nieuwe wettekst (zie paragraaf 2.1 hiervoor). De vraag is of deze benaderingswijze anno nu wenselijk en volhoudbaar is. Deze vraag speelt overigens in gelijke mate binnen de kaders van de pachtregelgeving (art. 7:312 BW) en binnen de cultuurgrondvrijstelling van art. 15 lid 1 sub q WBR. Ik verwijs hiervoor naar mijn bijdrage in FBN 2015/23.
5. *Versoepel de uitzondering rondom 'overheidsingrijpen' in de nieuwe fiscale wettekst.* De enige uitzondering op de tienjaarstermijn van subonderdeel 3 van de nieuwe wettekst is de aan art. 15 lid 1 sub q en s WBR ontleende uitzondering wanneer de opstallen door overheidsingrijpen aan de landbouw worden onttrokken ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap. Deze uitzondering, waarbij is aangeknoopt bij het fiscale begrip overheidsingrijpen uit art. 3.54 lid 12 Wet IB 2001 is, zoals reeds in paragraaf 2.1 beschreven, te beperkt. Denk bijvoorbeeld aan de in diverse provincies aanwezige ruimte voor ruimte regelingen (Rood voor Rood, Rood voor Groen et cetera). Opstallen die worden betrokken in dergelijke regelingen, die leiden tot een objectieve verbetering van het landelijk gebied, vallen buiten het bereik van deze uitzondering. Maar denk ook aan situaties waarin de ondernemer binnen de tienjaarstermijn zijn/haar onderneming staakt of de situatie waarin er een overlijden binnen de tienjaarstermijn plaatsheeft. En wat te den-
- ken van vrijwillige verwerving van opstallen krachtens kavelruil voor verkrijging voor natuur, landschap, waterbeheer, recreatie of infrastructuur? Wat mij betreft is versoepeling hier geboden.
6. *Werkt de tienjaarstermijn in het vernieuwde art. 15 lid 1 sub l WBR niet contraproductief danwel prohibitief uit?* Wordt het doel van de voortzettingseis (voortgezet agrarisch gebruik en voorkoming van misbruik of oneigenlijk gebruik) al niet voldoende bereikt met een kortere termijn? Mede gezien de volatiliteit en de onzekerheid rondom de toekomst van het landelijk gebied zou qua termijn, in plaats van de lange tienjaarstermijn mijns inziens beter gekozen kunnen worden voor een driejaarstermijn, zoals geldend ten aanzien van de ondernemersvrijstellingen van art. 15 lid 1 sub e en h WBR. Waarom een zoveel langere termijn voor landbouw- en natuurvrijstellingen dan voor ondernemingsvrijstellingen? Wat is daarvoor de ratio? Maar ook een andere termijn, mits niet onredelijk lang, zou kunnen gelden. Daarbij zou bijvoorbeeld kunnen worden gedacht aan een termijn van vijf jaar, aansluitend bij de voortzettingstermijn zoals die tot voor kort gold binnen de BOR-regeling in de Successiewet. Dat zou wat mij betreft – mutatis mutandis – ook moeten gelden voor de tienjaarstermijnen uit art. 15 lid 1 sub q en 15 lid 1 sub s WBR. Daarbij moet wel gezegd worden dat deze voortzettingstermijn per 1 januari 2025 is verkort naar drie jaar (*Kamerstukken II 2024/25, 36610, nr. 2*). Dat pleit juist, vanuit het oogpunt van eenheid van voortzettingstermijnen, voor een driejaarstermijn en niet voor een afwijkende vijfjaarstermijn die we verder (per 1 januari 2025) fiscaal niet meer kennen als voortzettingstermijn;
7. *Schep duidelijkheid ten aanzien van het woningbegrip.* Zoals hiervoor in paragraaf 3.2 reeds betoogd is de beperking tot de agrarische bedrijfswoning, waardoor onder meer plattelandswoningen in het landelijk gebied buiten de fiscale kavelruilboot vallen, mijns inziens te stringent. Ik moet het de (fiscale) wetgever echter wel nageven dat het fiscaal vrijstellen van de verkrijging van burgerwoningen ongewenst is. Dit is juist een van de belangrijkste redenen om tot inperking van de vrijstelling over te gaan. Niettemin denk ik dat de plattelandswoning, die vanwege de planologische status als agrarische bedrijfswoning nog steeds agrarische bedrijvigheid in de nabije omgeving mogelijk maakt, een 'status aparte' zou moeten krijgen binnen de fiscale behandeling van de kavelruil landelijk gebied. Eenvoudiger gezegd: voor de plattelandswoning gelden minder zware (milieu) normen dan voor een burgerwoning, zodat het bijbehorende agrarisch bedrijf en omringende bedrijven, ondanks de burgerbewoning, op de bestaande wijze kunnen blijven functioneren. Dit woningtype heeft dus een (indirecte) functie binnen de agrarische exploitatiemogelijkheden rondom deze woning en zou daarom niet over dezelfde fiscale kam moeten worden geschoren als 'reguliere' burgerwoningen in het buitengebied.

6. Tot slot

Ik sluit deze bijdrage af met een - positief bedoelde - ‘cri de coeur’. Uitvoering van het in dit artikel opgenomen ‘zevenpuntenplan’ zou enerzijds meer duidelijkheid geven over de kavelruilvrijstelling voor de notariële en agrarische praktijk en anderzijds de herinrichting van het landelijk gebied meer in het algemeen enorm helpen. Op deze manier kan, ook vanaf 2025, worden gesteld dat er fiscaal echt nog wel het (be)nodig(d)e mogelijk is met kavelruil om diverse (overheids)doelstellingen en opgaven in het landelijk gebied te verwezenlijken. En dat is bevorderlijk voor de in de huidige tijden benodigde transitie ofwel verandering in het landelijk gebied. Bob Dylan zong het immers al in 1964: *‘For the times they are a-changin’*.

Hopelijk kan de fiscale behandeling van het instrument kavelruil in de komende tijd nog zodanig worden aangepast dat deze aansluit bij hetgeen anno 2025 nodig is voor een effectieve herinrichting van het landelijk gebied, rekening houdend met de vele ontwikkelingen die zich de laatste jaren voordoen op dit gebied. Inperking en objecti-

vering van de vrijstelling is niet onbegrijpelijk, met name waar bestrijding van onwenselijk gebruik het doel is, maar de inperking mag niet in de weg staan aan de verwezenlijking van bepaalde actuele overheidsdoelstellingen in het landelijk gebied. Het ‘zevenpuntenplan’ biedt een belangrijke aanzet voor het beter afstemmen van de vrijstelling op de diverse opgaven in ons buitengebied, maakt de kavelruil transitie- en futureproof en voorkomt dat een te beperkte fiscale vrijstelling een belemmering vormt voor gewenste verandering in het landelijk gebied.

En wat zou het dan mooi zijn dat de eerder door mij in dit blad gesignaleerde donkere wolken boven de kavelruil hooguit schapenwolkjes blijken te zijn.

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.