

Reactie naar aanleiding van de internetconsultatie 'Aanpassing voorwaarden kavelruilvrijstelling'

Nijmegen/Wageningen 30-4-2024,

Algemeen

De voorgestelde aanpassing van de voorwaarden van de kavelruilvrijstelling zijn primair ingegeven vanuit een vermeend onwenselijke wijze van inzet van het instrument. Laat ik vooropstellen dat mij bij tijd en wijle ook een ongemakkelijk gevoel bekruipt ten aanzien van 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 en voorstelbaar. Maar dan wel op gerichte en proportionele wijze, zonder dat dit ten koste gaat van de effectiviteit van de vrijstelling.

Ik hecht er overigens aan om te (blijven) benadrukken dat sprake is van (mogelijk) *onwenselijk* gebruik van de kavelruil in sommige gevallen. Van 'oneigenlijk gebruik' is geen sprake, aangezien de objectieve verbeteringseis, zoals hiervoor besproken, sinds de invoering van de Wilg op 1 januari 2007 en op grond van de Kamerbrief van 8 september 2006 (*Kamerstukken II* 2005/06, 30 509, nr. 21), gecombineerd met het uitgangspunt dat sprake is van een beleidsneutrale omzetting van de Wilg naar de Omgevingswet, niet langer relevant is voor de kavelruil. De overheid heeft de (voor)deur naar de fiscale vrijstelling dus zelf opengezet. Van oneigenlijk gebruik kan dus geen sprake zijn, hooguit van (in sommige gevallen) – bij nader inzien – ongewenst gebruik. Dit is een belangrijke nuance die steeds in het oog moet worden gehouden.

Hoe voorstelbaar een aanpassing van de kavelruilvrijstelling misschien ook is, ik mis een zeer belangrijk element in de voorgestelde aanpassing: recente en volledige cijfers die een accuraat totaalbeeld geven van de omvang van het door de fiscus gestelde onwenselijke gebruik. Het enkel op basis van (niet nader geconcretiseerde) 'signalen uit de praktijk', van taxateurs van de belastingdienst en ondersteund door onvolledige en verouderde data generiek fiscaal ingrijpen in de verkrijgingen krachtens kavelruil is disproportioneel en niet afdoende gelegitimeerd. Zonder duidelijkheid over het budgettair belang wordt de kavelruilpraktijk nu met onnodige uitvoeringsproblemen en onduidelijkheden opgezadeld. Een betere en duidelijkere onderbouwing van de noodzaak tot aanscherping van de kavelruilvrijstelling is dus noodzakelijk. Ingrijpende beleidswijzigingen op basis van aannames en vermoedens van onwenselijk gebruik zonder deugdelijke cijfermatige onderbouwing getuigt bovendien niet van gedegen onderzoek naar de mate en wijze van inzet van kavelruil. Bovendien worden hiermee alle succesvolle kavelruilprojecten, die

wel degelijk tot verbetering van de inrichting van het landelijk gebied hebben geleid, zonder enige nuance genegeerd en wordt uitsluitend een – niet nader genoemd – aantal onwenselijke inzetten van het kavelruilinstrument aangegrepen om de kavelruil over de gehele linie aanmerkelijk in te perken en daarmee beleidsmatig gezien veel minder effectief en interessant te maken.

Aanpassing voorwaarden kavelruilvrijstelling

Naar aanleiding van internetconsultatie ‘Aanpassing voorwaarden kavelruilvrijstelling’ heb ik, uitsluitend ten aanzien van het voorgestelde art. 15 lid 1 sub la Wbr de volgende opmerkingen/kanttekeningen:

- Het categorisch uitsluiten van opstallen met uitzondering van agrarische bedrijfswoningen en bedrijfsmatig agrarisch gebruikte opstallen: de voorgestelde aanscherping is op dit punt erg ingrijpend en disproportioneel. Alle andere opstallen dan agrarische bedrijfswoningen en bedrijfsmatig agrarisch gebruikte opstallen zijn per 1 januari 2025 niet meer vrijgesteld van overdrachtsbelasting krachtens kavelruil te verkrijgen. En dat is, gezien de bestaande en toekomstige transitieopgaven in het landelijk gebied, nogal contraproductief en onnodig remmend. Ik wijs in dit verband op de multifunctionele landbouw, die de laatste jaren steeds verder toeneemt (boerderijcampings, zorgboerderijen e.d.). Kunnen deze na 1 januari 2025 wel of niet gebruik maken van de kavelruilvrijstelling? De aangescherpte wettekst duidt op een negatief 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 moet 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 – niet nader onderbouwd – onwenselijk gebruik) ernstig 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 rondom 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 (onnodig 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 moeten houden. Het onnodig en onduidelijk inperken van de agrarische bedrijfswoning, onder andere door de niet nader toegelichte frase ‘functioneel verbonden’ zal ongetwijfeld 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 (ik neem overigens aan dat het woord ‘bestemming’ uit te voorgestelde wettekst gelezen moet worden als ‘functie’, de term die onder de Omgevingswet wordt gehanteerd) te kunnen achterhalen, bij elke verkrijging van opstallen krachtens kavelruil door de notaris raadpleging van het omgevingsplan in het – zeer moeilijk toegankelijke – Digitaal Stelsel Omgevingswet (DSO) plaats dienen te vinden. En dat is een onnodig kostenverhogend gevolg van deze disproportionele insnoering van de kavelruilvrijstelling.
- 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, die ook ten aanzien van dit deel van de tekst van de aanscherping tot een disproportionele extra werklast en kostenverhoging bij iedere verkrijging van agrarische opstallen krachtens kavelruil. Uit de omvangrijke jurisprudentie rondom het thema 'bedrijfsmatige exploitatie ten behoeve van de landbouw' (bijvoorbeeld op het terrein van de cultuurgrondvrijstelling in de overdrachtsbelasting en op het terrein van het pachtrecht) blijkt dat de bedrijfsmatige exploitatie-eis in zijn volledige diepte een lastig grijpbaar en definieerbaar criterium is dat 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 zal, in het kader van de multifunctionele (verbrede) landbouw, een onnodig beperkende aanvullende eis zijn, die bona fide 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 10 jaar: deze termijn, ontleend aan de cultuurgrondvrijstelling in de overdrachtsbelasting (art. 15 lid 1 sub q Wbr) 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 volgtermijn, 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, analoog aan de éénjaartermijn 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 ten aanzien van het gebruik van de verkregen onroerende zaken, dient de verkrijging een zekere mate van duurzaamheid binnen het vermogen van de verkrijger te hebben. De termijn van één jaar kan uiteraard naar believen worden verlengd (bijvoorbeeld tot 3 of 5 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 bona fide wijze deelnemen aan een kavelruil worden aangetast. 'Best of both worlds' lijkt dan de conclusie te zijn.

Uiteraard dienen, analoog aan de situatie ten aanzien van de bezitstermijn van onderdeel q, regelingen te worden getroffen in de geest van de (oude) Ruilverkavelingsresolutie (Resolutie van 7 februari 1973, PW 18239, BNB 1973/80), ter voorkoming van onnodige stagnatie en daarmee een onnodige rem op de grondmobiliteit. Ook zal mijns inziens, langs dezelfde lijnen geredeneerd, een algemene uitzondering op de volgtermijn dienen te worden opgenomen voor 'opvolgende' kavelruilen binnen de periode van de volgtermijn. Een (op)volgende kavelruil zal aldus niet als vervreemding en daarmee verval van de vrijstelling dienen te gelden.

Qua termijn zou, in plaats van de voorgestelde onredelijk lange tienjaartermijn - zoals gezegd - mijns inziens beter gekozen kunnen worden voor een driejaartermijn, zoals geldend ten aanzien van 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 vijf jaar, aansluitend bij de voortzettingstermijn geldend binnen de BOR-regeling in de Successiewet.

- De uitzondering op de voortzettingstermijn van 10 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 ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap. Deze uitzondering is te mager en te beperkt, 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 ruimte regelingen (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 of de situatie waarin er een overlijden binnen de tienjaarstermijn plaatsheeft. 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 veel voorkomende 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 onduidelijke en 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 ook op dit punt niet met het (fiscale) badwater weg te gooien.
- Voor gronden brengt dit voorstel geen wijzigingen aan: het 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?
- Objectieve verbeteringseis ten onrechte getoetst door de fiscus: hoewel niet direct betrekking hebbend op de tekst van de aanpassing van de kavelruilvrijstelling wijs ik, vanwege de indirecte relatie met de reikwijdte en toepasbaarheid van de (toekomstige) kavelruilvrijstelling nog op het volgende: in art. 12.3 Omgevingswet is, analoog aan het voormalige art. 16 Wilg, de zogeheten 'objectieve verbeteringseis' opgenomen. Op p. 219 van de MvT is, ook analoog aan de kavelruilpraktijk onder de Wilg, met zoveel woorden aangegeven dat de objectieve verbetering voor kavelruil geen zelfstandige toets is. Of, zoals de letterlijke bewoordingen luiden:
'Voor de kavelruil leidt deze doelstelling niet tot een zelfstandige toets. Bepalend is de wettelijke omschrijving van het begrip kavelruil in het voorgestelde artikel 12.44 en de criteria die specifiek aan een kavelruil landelijk gebied worden gesteld in het tweede lid van dit artikel. Daarin zijn geen nadere eisen gesteld ten aanzien van de met de kavelruil te realiseren doelstellingen. Dit wetsvoorstel brengt daarin geen wijziging aan. De regering verwijst voor een nadere toelichting op dit lid dan ook naar een brief die een nadere toelichting geeft op de regeling van vrijwillige kavelruil in de Wilg'

Door, ondanks deze duidelijke toelichting, de objectieve verbeteringseis wel met zoveel woorden (ook) in art. 12.47 Omgevingswet op te nemen, keren de onnodige en vaak fiscaal ingegeven discussies uit het verleden (vóór invoering van de Wilg) weer terug in de (notariële)kavelruilpraktijk. Waarom een eis opnemen die vervolgens in de MvT direct weer wordt weggeschreven? Bovendien is, door de decentralisatie sinds 2007, geen DLG-achtige instantie meer aanwezig die, vanwege de plaatsing in de wettekst, enige toetsing aan dit criterium per kavelruil op centraal niveau zal kunnen verrichten en zal het daardoor de notaris zijn die deze toets moet uitvoeren. En dat is mijns inziens een ongewenste ontwikkeling: het is niet des notaris om te bepalen of een kavelruil tot verbetering strekt of niet. Daarnaast heeft de

historie geleerd dat het algemeen omschrijven van de objectieve verbeteringseis in de wettekst of MvT niet mogelijk is: dit zal per kavelruil en zelfs per transactie getoetst moeten worden.

Uit recente briefwisselingen vanuit de Belastingdienst met diverse notarissen blijkt dat sommige inspecteurs van mening zijn dat, ondanks de duidelijke woorden uit de MvT, zoals hiervoor geciteerd, per 1 januari 2024 een beleidswijziging binnen de wettelijke regeling van kavelruil zou hebben plaatsgevonden: per gemelde datum zou de kavelruil landelijk in het landelijk gebied weer moeten leiden tot een objectieve verbetering van dit landelijk gebied, hetgeen actief getoetst zou moeten worden door de fiscus. Dit standpunt is, zo moge duidelijk zijn, onjuist. Het meest belangrijke argument is dat dit standpunt strijdig is met de brief van Veerman (*Kamerstukken II* 2005/06, 30 509, nr. 21) en met het uitgangspunt dat sprake is van een beleidsneutrale omzetting van de Wilg naar de Omgevingswet.

Kunt u aangeven of deze onjuiste stellingname van de fiscus, die berust op een onjuiste interpretatie van de wetteksten van de Omgevingswet, zal worden ingetrokken? De kavelruilpraktijk wordt hierdoor immers onnodig belemmerd en geremd. Het is niet aan de fiscus om de al of niet objectieve verbetering van verkrijgingen krachtens kavelruil te toetsen. De brief van Veerman is en blijft op dit punt glashelder.

Afsluitend

De vele opmerkingen, disproportionele elementen, onduidelijkheden en onzuiverheden pleiten mijns inziens voor een aanscherping/wijziging van de voorgestelde wettekst van art. 15 lid 1 sub I Wbr op de hiervoor aangegeven onderdelen. In de voorgestelde nieuwe vormgeving van de kavelruilvrijstelling is mijns inziens geen sprake van eenvoudig toepasbare en voor alle betrokken partijen objectief vast te stellen voorwaarden, een uitgangspunt dat volgens de opstellers van de aangescherpte wettekst aan dit voorstel ten grondslag ligt. Daarnaast zet de voorgestelde aanscherping een ongewenste en onnodige rem op de transitie van het landelijk gebied en maakt uitvoering van overheidsbeleid op dit terrein buitengewoon complex. Het volledig terugdraaien van de voorgestelde wettekst tot de tekst zoals deze thans geldt, met daarbij de aanvulling dat de verkrijging van burgerwoningen met aanhorigheden, niet vallend onder het begrip 'plattelandswoning', van de vrijstelling zijn uitgezonderd, eventueel gecombineerd met een overzichtelijke aanhoudingseis is in mijn optiek een meer proportionele en eenvoudig uitvoerbare aanpassing die tot veel minder fiscale onduidelijkheid, discussie en procedures zal leiden dan met de thans voorliggende wettekst.

Tot nadere toelichting gaarne bereid. Deze reactie mag uiteraard openbaar zijn.

prof. mr. J.W.A. (Jeroen) Rheinfeld

bijzonder hoogleraar agrarisch recht Rijksuniversiteit Groningen
universitair docent agrarisch recht Radboud Universiteit Nijmegen
tevens verbonden aan het Instituut voor Agrarisch Recht te Wageningen