



## *vereniging van accountants- en belastingadviesbureaus*

Aan: Ministerie van Financiën  
Van: Vereniging van Accountants- en Belastingadviesbureaus 'VLB'  
Datum: 26 april 2024  
Betreft: VLB-Reactie op Consultatie Aanpassing voorwaarden kavelruilvrijstelling

---

De Vereniging van Accountants- en Belastingadviesbureaus 'VLB'<sup>1</sup> (hierna: '[de VLB](#)') heeft kennis genomen van het Wetsvoorstel aanpassing kavelruilvrijstelling (hierna: 'het wetsvoorstel'). Wij hebben het wetsvoorstel en de daarbij gepubliceerde toelichting bestudeerd en komen hierbij met onze reactie. We geven eerst in onderdeel 1 een algemene beschouwing vanuit onze zijde ten aanzien van de kavelruilvrijstelling. In onderdeel 2 zijn vervolgens artikelsgewijs onze opmerkingen, vragen en/of aanbevelingen opgenomen.

### **1. ALGEMENE BESCHOUWING**

Kavelruil is een vorm van gebiedsinrichting en vormt een belangrijk instrument in de agrarische praktijk. De VLB-kantoren hebben veel agrarische ondernemers als klant. De kantoren zien hierdoor ook met regelmaat onroerendgoedtransacties in het landelijk gebied. Partijen hebben daarbij de mogelijkheid de (juridische) eigendomsoverdracht van het onroerend goed via een 'vrijwillige kavelruil' te laten plaatsvinden. De VLB-kantoren hebben de ervaring dat met name de juridische eigendomsoverdracht van een aankoop of verplaatsing van een boerderij in het buitengebied via een vrijwillige kavelruil plaatsvindt. Deze transacties leiden ook tot een verbetering van de inrichting van het landelijk gebied. De VLB-kantoren hebben niet de ervaring dat het in de praktijk zozeer gaat om woningen 'ter belegging' zonder overdrachtsbelasting te verkrijgen.

#### *Wettelijke grondslag*

De wettelijke grondslag van de 'vrijwillige kavelruil' was tot 1 januari 2024 terug te vinden in Hoofdstuk 9 van de Wet inrichting landelijk gebied (Wilg) onder de juridische terminologie 'ruilverkaveling bij overeenkomst'. Vanaf 1 januari 2024 is de Wilg ingetrokken en is deze beleidsarm omgezet in de Omgevingswet.<sup>2</sup> De wettelijke basis van de vrijwillige kavelruil is terug te vinden in afdeling 12.6 van de Omgevingswet.

---

<sup>1</sup> De Vereniging van Accountants- en Belastingadviesbureaus 'VLB' behartigt de fiscaal/juridische en bedrijfskundige belangen op agrarisch gebied voor haar leden ABAB, Alfa, Countus en Flynth.

<sup>2</sup> Zie onder andere de brief van de Minister voor Milieu en Wonen aan de Eerste kamer van 7 november 2019 in de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel waaruit letterlijk volgt: 'De omzetting van de Wet inrichting landelijk gebied is beleidsarm.' (vergaderstukken Eerste Kamer, vergaderjaar 2019-2020, 34986, M). In de bijlage bij deze vergaderstukken wordt bij het onderwerp 'Regeling voor kavelruil' het volgende toegelicht: 'Alleen de werkingssfeer van de regeling voor kavelruil wordt licht gewijzigd: kavelruil wordt ook mogelijk in het stedelijk gebied en tussen het landelijk en het stedelijk gebied. Daarnaast wordt het appartementsrecht een te ruilen recht. Beleidsarm, met uitzondering van het toevoegen van een regeling voor kostenverhaal bij organische gebiedsontwikkeling.'

De regeling voor kavelruil is opgenomen in Hoofdstuk 12 van de Omgevingswet dat ziet op Bijzondere instrumenten voor het inrichten van gebieden. Volgens artikel 12.3 van de Omgevingswet strekt landinrichting tot verbetering van de inrichting van het landelijk gebied in overeenstemming met de functies die aan de betrokken locaties zijn toegedeeld. Eenzelfde opvatting is opgenomen in het eerste lid van artikel 12.47 van de Omgevingswet. Voor de toepassing van de kavelruil landelijk gebied (voorheen 'ruilverkaveling bij overeenkomst') leidt deze doelstelling niet tot een zelfstandige toets. Bepalend is de wettelijke omschrijving van het begrip kavelruil dat volgt uit artikel 12.44, lid 1 en 2 van de Omgevingswet (voorheen artikel 85, lid 1 en lid 2 van de Wilg). Die genoemde criteria laten weinig beoordelingsruimte en zijn derhalve goed toepasbaar voor het notariaat.<sup>3</sup> Dit blijkt ook expliciet uit de parlementaire geschiedenis van de Omgevingswet waarin de minister aangeeft: "Volgens het eerste lid strekt de kavelruil tot verbetering van het landelijk gebied, in overeenstemming met de functies die daaraan zijn toegedeeld. Deze bepaling is in overeenstemming met artikel 16 Wilg dat ook van toepassing is op kavelruil. 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."<sup>4</sup>

#### *Vrijstelling in de overdrachtsbelasting*

Op het moment dat sprake is van een verkrijging op grond van de Wilg (tot 1 januari 2024) of een verkrijging krachtens afdeling 12.4 en artikel 12.47 in samenhang met artikel 12.44 van de Omgevingswet, is sprake van een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting.<sup>5</sup> Er vindt geen (afzonderlijke) zelfstandige fiscale toets plaats van de kavelruil. Zodra de kavelruil voldoet aan de civielrechtelijke eisen die worden gesteld dan bestaat daarmee *automatisch* aanspraak op de vrijstelling van overdrachtsbelasting.<sup>6</sup> Dit betekent dat, als voldaan wordt aan de civielrechtelijke eisen van een kavelruil landelijk gebied, er niet nog een afzonderlijke toets plaatsvindt door de inspecteur of de onderhavige kavelruilovereenkomst strekt tot een verbetering van een gebied in overeenstemming met de functies die aan de betrokken locaties zijn toegedeeld.

- *Aanbeveling: wij hebben begrepen dat de Belastingdienst op dit moment bij de toepassing van de kavelruilvrijstelling wel toetst of de kavelruil strekt tot een verbetering van het landelijk gebied. Naar ons oordeel is dit, gezien het hiervoor geschrevene, onjuist. Ondanks dat dit in feite niet een onderdeel is van het onderhavige wetsvoorstel, bevelen wij aan om in de Memorie van Toelichting bij dit wetsvoorstel expliciet te benoemen dat de doelstelling van verbetering van het landelijk gebied geen zelfstandige toets is. Hiermee kunnen (complexe) discussies in de praktijk en mogelijke procedures voorkomen worden.*

---

<sup>3</sup> Zie onderdeel 2 uit de brief van Minister van LNV van 8 september 2006, nr. 30509, nr. 21. De brief is weliswaar geschreven ten behoeve van de Wet inrichting landelijk gebied (Wilg), maar gelet op de beleidsarme omzetting van de Wilg in de Omgevingswet is deze nog steeds van toepassing.

<sup>4</sup> *Kamerstukken II 2018-2019*, 35 133, nr. 3, p. 219.

<sup>5</sup> Artikel 15, lid 1, onderdeel I Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970

<sup>6</sup> Zie brief Minister van LNV van 8 september 2006, nr. 30509, nr. 21

## 2. OPMERKINGEN

Hierna hebben wij per onderdeel van de Memorie van Toelichting (hierna: MvT) of per artikel van het wetsvoorstel onze opmerkingen, vragen en/of aanbevelingen opgenomen. Als wij bij de opmerkingen een vraag stellen, zonder dat we een specifieke aanbeveling op dat punt geven, dan hopen wij dat in een volgende fase in de MvT aandacht besteed wordt aan deze vraag.

### Memorie van Toelichting

#### I. Algemeen deel

- **Onderdeel 1.1**

“Kavelruil is een vorm van gebiedsinrichting waarbij minimaal drie partijen vrijwillig onroerende zaken ruilen. (..)”

- *Vraag: wordt hier bedoeld dat alle drie de partijen iets moeten ruilen of dat er een ruiling plaats moet vinden waarbij minimaal drie partijen zijn betrokken? Wij gaan er hierbij vanuit dat is bedoeld dat er minimaal drie partijen betrokken moeten zijn bij een kavelruil.*

*Een kavelruil is een overeenkomst waarbij minimaal drie partijen onroerende zaken inbrengen, samenvoegen en vervolgens op een bepaalde wijze verkavelen en onder elkaar verdelen. Als 'slechts' sprake is van drie verschillende partijen bij een kavelruil dan is er ook sprake van een kavelruil als ten hoogste één daarvan alleen een geldsom bedingt.<sup>7</sup> Oftewel, er moet in dat geval sprake zijn van minimaal twee ruilende partijen.*

- **Onderdeel 1.3**

“Omdat artikel 15, eerste lid, onderdeel I, WBR voor toepassing van de vrijstelling van overdrachtsbelasting zonder meer aansloot bij de Wilg was het in de praktijk onbedoeld mogelijk geworden om gebruik te maken van de kavelruilvrijstelling wanneer de kavelruil enkel strekt tot het verkrijgen van een fiscaal voordeel. Elke kavelruil die onder de Wilg kwalificeerde was daarmee een vrijgestelde kavelruil voor de overdrachtsbelasting. (..)”

- *Opmerking: in het verleden is de vrijstelling van artikel 15, lid 1, onderdeel I, WBR als zodanig omschreven dat iedere verkrijging krachtens de Wilg vrijgesteld is van overdrachtsbelasting. Daarmee is bedoeld aan te willen sluiten bij de civielrechtelijke kwalificatie van de levering.<sup>8</sup> Als sprake is van een ruilverkaveling bij overeenkomst (zoals omschreven in de Wilg), kan een beroep worden gedaan op de vrijstelling in de overdrachtsbelasting. Dit betekent niet dat nu hierdoor onbedoeld gebruik wordt gemaakt van de vrijstelling.*

- **Onderdeel 1.3**

“ (..). Ook het ‘bij elkaar vegen’ van verschillende koopovereenkomsten met het oog op het voldoen aan de voorwaarde dat minimaal drie partijen deelnemen aan de kavelruil, waarbij door één partij bijvoorbeeld drie woningen worden verkregen, lijkt in voorkomende gevallen te kunnen leiden tot onbedoelde toepassing van de vrijstelling. Zie in dit verband een uitspraak van

---

<sup>7</sup> Zie artikel 12.44, lid 1 en 2 Omgevingswet

<sup>8</sup> Zie brief Minister van LNV van 8 september 2006, nr. 30509, nr. 21

Rechtbank Gelderland uit 2022. Uit verschillende bronnen, waaronder (taxateurs van) de Belastingdienst, komen signalen dat de praktijk veelvuldig gebruikmaakt van de niet-beoogde ruime reikwijdte van de kavelruilvrijstelling door bijvoorbeeld bepaalde (belaste) verkooptransacties tot (onbelaste) kavelruilovereenkomsten te construeren ('kavelruilconstructie'). (..)''

- *Opmerking: uit de rechtsspraak<sup>9</sup> volgt dat het is toegestaan om verschillende transacties bij elkaar te 'vegen' om een overeenkomst van kavelruil tot stand te brengen. Van belang is dat er door partijen een overeenkomst van kavelruil wordt gesloten welke voldoet aan de voorwaarden zoals die worden gesteld in de Omgevingswet (en voorheen Wilg). Daarbij staat niets eraan in de weg eventueel samengevoegde transacties in die kavelruil gezamenlijk te beoordelen. Vervolgens dient objectief getoetst te worden of aan de voorwaarden die aan een kavelruil landelijk gebied worden gesteld in de Omgevingswet wordt voldaan. Verbetering van de inrichting van het landelijke gebied wordt daarin verondersteld en hoeft dus niet aannemelijk gemaakt te worden.<sup>10</sup> Als objectief bezien voldaan wordt aan de voorwaarden dan is sprake van een overeenkomst van kavelruil (landelijk gebied) waarmee aanspraak bestaat op de vrijstelling in de overdrachtsbelasting.*

### **Wetsvoorstel aanpassing kavelruilvrijstelling**

Het wetsvoorstel is als volgt vormgegeven:

#### **WET**

In de Wet op belastingen van rechtsverkeer wordt artikel 15, eerste lid, onderdeel I, met ingang van 1 januari 2025 vervangen door:

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

Ia. 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); **hierna verder genoemd 'aanpassing I'**

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; **hierna verder genoemd 'aanpassing II'**

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

---

<sup>9</sup> Rechtbank Gelderland, 10 januari 2022, ECLI:NL:RBGEL:2022:53

<sup>10</sup> Volg r.o. 17, uitspraak Rechtbank Gelderland, 10 januari 2022, ECLI:NL:RBGEL:2022:53

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; **hierna verder genoemd 'aanpassing III'**

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; **hierna verder genoemd 'aanpassing IV'**.

## **Memorie van toelichting**

### **II. Artikelsgewijs**

#### Artikel 15, eerste lid, onderdeel la, WBR

“(..). Voorgesteld wordt de kavelruilvrijstelling voor de kavelruil landelijk gebied als volgt aan te passen:”

#### **Aanpassing I**

“De kavelruilvrijstelling is niet van toepassing op de verkrijging van een woning, inclusief rechten waaraan deze is onderworpen, de ondergrond en eventuele aanhorigheden daarbij (hierna: woning). Een binnen het bestemmingsplan dan wel omgevingsplan op een kavel met een agrarische bestemming gelegen woning die voorts functioneel is verbonden met het agrarische bedrijf (agrarische bedrijfswoning), wordt van deze aanpassing uitgesloten. Op de verkrijging daarvan kan de kavelruilvrijstelling dus van toepassing blijven.”

#### ***Plattelandswoning***

- *Vraag (1): hoe wordt omgegaan met de verkrijging van een 'tweede bedrijfswoning'?*
- *Opmerking (1): in de MvT (pagina 10) wordt toegelicht dat zogeheten 'plattelandswoningen' niet onder de reikwijdte van de kavelruilvrijstelling kunnen vallen. Hierdoor valt de verkrijging van een 'plattelandswoning' die nabij het agrarisch bedrijf is gelegen en nog steeds functioneel verbonden is met het nabijgelegen agrarisch bedrijf, doordat hier bijvoorbeeld een werknemer woont, buiten de vrijstelling. Dit is onwenselijk.*
- *Aanbeveling (1): naar ons oordeel dient er meer aansluiting te worden gezocht bij het feitelijk gebruik van de woning. Specifiek gaat het dan om een tweede bedrijfswoning die op het moment van verkrijging bewoond wordt of bedoeld is om te worden bewoond door iemand die functioneel verbonden is met het agrarisch bedrijf (zoals een bedrijfsleider). Als dat zo is dan zien wij niet in waarom deze verkrijging dan niet onder de kavelruilvrijstelling kan vallen, terwijl als het bestemmingstechnisch een agrarische bedrijfswoning was, er wel recht bestond op de vrijstelling. Wij bevelen aan deze specifieke omstandigheid niet uit te sluiten voor de toepassing van de kavelruilvrijstelling.*

#### ***Functioneel verbonden***

- *Opmerking/vraag (2): In de MvT (pagina 10) wordt toegelicht dat de agrarische bedrijfswoning uitsluitend bewoond mag worden door een persoon die functioneel is verbonden met het nabijgelegen agrarisch bedrijf.*

- *Wat wordt verstaan onder "functioneel verbonden"?*
  - *Is sprake van functionele verbondenheid als er (nog) een ouder of een broer/zus woont (wat in de agrarische sector zeker niet ongebruikelijk is)?*
- *Aanbeveling (2): naar ons oordeel is sprake van functionele verbondenheid op het moment dat degene die er woont of gaat wonen werkzaamheden verricht op het agrarisch bedrijf of dat er sprake is van bloed- en/of aanverwantschap met de agrarische ondernemer tot en met de tweede graad. Indien in dit geval geen sprake is van functionele verbondenheid, bevelen wij aan om de uitzondering te verruimen.*

## **Aanpassing II**

*"De kavelruilvrijstelling is niet van toepassing op de verkrijging van een woning inclusief de ondergrond en rechten waaraan die opstal is onderworpen en tot die opstal behorende aanhorigheden (hierna: andere opstal), tenzij die geheel of nagenoeg geheel ten behoeve van de landbouw (hierna: agrarisch) bedrijfsmatig geëxploiteerd wordt (de landbouweis)."*

### **Feitelijk gebruik**

- *Vraag (1): hoe om te gaan met bijvoorbeeld een stal die al enige tijd leeg staat of niet ten behoeve van de landbouw wordt gebruikt (bijvoorbeeld in geval van tijdelijke verhuur voor caravanstalling) tot aan het moment van juridische levering, maar wel bedoeld is om door de koper te worden gebruikt voor de landbouw? Geldt hiervoor dan wel de kavelruilvrijstelling?*
- *Aanbeveling (1): deze omstandigheden dienen naar ons oordeel er niet toe te leiden dat voor de verkrijging van die stal, indien deze wordt verkregen in het kader van een kavelruil landelijk gebied, geen vrijstelling van overdrachtsbelasting bestaat. Wij bevelen daartoe aan de wettekst als volgt aan te vullen:*

*"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 **dan wel door de verkrijger binnen 24 maanden na de verkrijging geheel of nagenoeg geheel ten behoeve van de landbouw bedrijfsmatig wordt geëxploiteerd;**"*

### **Geheel of nagenoeg geheel**

- *Aanbeveling (2): het is naar ons oordeel wenselijk de bewoording "geheel of nagenoeg geheel" (90% of meer) in de wettekst te veranderen in 'grotendeels' (meer dan 50%). Dit voorkomt (onnodige) discussies bij de beoordeling of de opstal wel of niet nagenoeg geheel landbouwkundig wordt gebruikt bij ieder marginaal ander gebruik en heeft een positieve invloed op de uitvoeringslast bij de Belastingdienst.*

### **Opstal en/of objectbenadering**

- *Opmerking (3): uit de wettekst volgt dat het moet gaan om een opstal die ten behoeve van de landbouw bedrijfsmatig wordt geëxploiteerd. In de MvT (pagina 10) wordt toegelicht dat in beginsel bij een verkrijging toetsing aan de landbouweis plaatsvindt per afzonderlijk verkregen opstal (inclusief ondergrond).*

- *Aanbeveling (3): wij bevelen aan de wettekst aan te vullen dat voor zover er sprake is van een verkrijging van meerdere opstallen dat samen een complex vormt, dit voor de toets of voldaan wordt aan de landbouweis, te beoordelen aan de hand van het complex en dus niet per afzonderlijke opstal.<sup>11</sup> Dit komt bij de uitvoering ten goede aan zowel de Belastingdienst als het notariaat. Ook blijft hiermee de administratieve last voor de burgers en bedrijven beperkt.*

### **Pand splitsbaar**

- *Vraag (4): in de MvT (pagina 11) wordt ter verduidelijking van de 'landbouweis' een toelichting gegeven hoe om te gaan met de situaties waarin een pand wel en niet splitsbaar is. Wanneer is een pand wel en niet splitsbaar?*
- *Opmerking (4): als gebruik kan worden gemaakt van de 'complexbenadering' zoals bij het onderdeel 'Opstal en/of objectbenadering' in deze reactie wordt aanbevolen, dan is ook minder snel sprake van een discussie of een pand wel of niet splitsbaar is.*

### **Aanpassing III**

*"Voor de opstallen die wél voldoen aan de landbouweis en daardoor in aanmerking komen voor de kavelruilvrijstelling, geldt dat de bedrijfsmatig agrarische exploitatie gedurende ten minste tien jaren na de verkrijging als zodanig moet worden voortgezet (de voortzettingseis). Als niet aan de voortzettingseis wordt voldaan is ten aanzien van die opstal(len) die niet langer aan de landbouweis voldoet of voldoen alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd. Een vergelijkbare eis geldt ook voor de agrarische bedrijfswoning, bedoeld onder I. Als een dergelijke woning binnen tien jaar na de verkrijging niet langer als zodanig kwalificeert is de vrijstelling niet meer van toepassing en is alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd."*

### **Termijn voortzettingseis**

- *Opmerking (1): ter voorkoming van oneigenlijk gebruik van de vrijstelling wordt een 'volgtermijn' van tien jaren voorgesteld waarmee de kavelruilvrijstelling transformeert naar een 'voorwaardelijke' vrijstelling. De vrijstelling wordt alsnog teruggenomen als het feitelijk gebruik van de opstal als zodanig niet gedurende tien jaren wordt voortgezet. Voor de agrarische bedrijfswoning geldt eenzelfde voorwaarde ten aanzien van het feitelijk gebruik.*

*Een volgtermijn van tien jaren komt ook terug bij de cultuurgrondvrijstelling. De volgtermijn bij de cultuurgrondvrijstelling is met name bedoeld ter voorkoming van misbruik welke (vooral) ziet op (latere) vervreemding van vrijgestelde gronden aan derden, met name projectontwikkelaars. De angst voor (directe) doorverkoop aan derden speelt eveneens een rol bij de voortzettingseis die geldt voor de bedrijfsopvolgingsregeling in de schenk- en erfbelasting.<sup>12</sup> De opvolger dient de overgenomen onderneming voor de bedrijfsopvolgingsregeling namelijk minimaal vijf jaren voort te zetten.*

---

<sup>11</sup> Een dergelijke "complexbenadering" is terug te vinden in artikel 16 van de Wet waardering onroerende zaken"

<sup>12</sup> Artikel 35b e.v. Successiewet 1956



*Een andere vergelijkbare volgtermijn is terug te vinden in een andere vrijstelling van overdrachtsbelasting, namelijk de 'inbrengvrijstelling' van artikel 15, lid 1, onderdeel e, WBR. Voor deze inbrengvrijstelling geldt een voortzettingseis van ten minste drie jaren door de verkrijgende vennootschap.<sup>13</sup> Ook deze eis is ingevoerd ter voorkoming van misbruik van de vrijstelling.<sup>14</sup> Het enkel ontgaan van de overdrachtsbelasting mag niet het enige doel zijn van inbreng. Dit sluit aan bij de aanleiding van de aanpassing van de voorwaarden van de kavelruilvrijstelling namelijk het gebruikmaken van de kavelruilvrijstelling waarbij de kavelruil louter strekt tot het verkrijgen van een fiscaal voordeel.*

- *Aanbeveling (1): wij zijn van oordeel dat het doel van de voortzettingseis ook bereikt wordt met een kortere termijn dan tien jaar. Een termijn van tien jaar leidt tot 'overkill'. Wij bevelen nadrukkelijk aan deze voortzettingstermijn te verkorten naar drie jaar. Enerzijds waarborgt dit de duurzaamheid en continuïteit van de bedrijfsmatige agrarische exploitatie van de opstallen respectievelijk van het gebruik als functioneel bij het agrarische bedrijf behorende woning op het moment dat gebruik wordt gemaakt van de kavelruilvrijstelling. Anderzijds sluit een termijn van drie jaar aan bij de transitieopgave waar het landelijk gebied op dit moment voor staat. Een langere termijn zou deze transitie – wat volstrekt onwenselijk is - kunnen belemmeren. In de MvT wordt de transitie van het landelijk gebied ook als argument gebruikt om de landbouweis niet te laten gelden voor de verkrijging van onbebouwde grond, omdat dit niet proportioneel wordt geacht. Deze argumentatie is, zoals hiervoor aangehaald, eveneens nadrukkelijk van belang om de voortzettingseis van tien jaar bij de verkrijging van opstallen met een agrarische-bestemming in het buitengebied te verkorten naar drie jaren.*

#### **Aanpassing IV**

*“Overdrachtsbelasting is niet alsnog verschuldigd indien niet aan de voortzettingseis wordt voldaan als gevolg van het feit dat een opstal door overheidsbeleid aan de landbouw wordt onttrokken ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap. Met deze uitzondering op de voortzettingseis wordt voorkomen dat de vrijstelling vervalt indien de opstallen door overheidsbeleid bestemd en gebruikt worden voor de ontwikkeling of instandhouding van natuur of landschap. Het wordt onwenselijk geacht dat het niet voldoen aan de voortzettingseis in die gevallen zou leiden tot (na)heffing van overdrachtsbelasting.”*

#### ***Sloop opstal in voortzettingsperiode***

- *Opmerking (1): voor de opstallen die wél voldoen aan de landbouweis en daardoor in aanmerking komen voor de kavelruilvrijstelling, geldt dat de bedrijfsmatig agrarische exploitatie gedurende ten minste tien jaren na de verkrijging als zodanig moet worden voortgezet (de voortzettingseis).*
- *Aanbeveling (1): wij zijn van oordeel dat verkregen opstallen die - al dan niet vrijwillig - worden gesloopt binnen de voortzettingsperiode en waarbij de bestemming van de resterende ondergrond niet wijzigt (dus agrarisch blijft) geen schending van de voortzettingstermijn oplevert. Wij bevelen aan dit nadrukkelijk toe te lichten.*

---

<sup>13</sup> Artikel 5, lid 4, Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer

<sup>14</sup> Zie Kamerstukken II 1995/1996, 24428, nr. 3 p. 12.



### **Overheidsingrijpen**

- *Opmerking/aanbeveling (2): ook als door overheidsingrijpen niet aan de voortzettingseis wordt voldaan, is het naar ons oordeel onwenselijk dat in die gevallen dat zou leiden tot (na)heffing van overdrachtsbelasting. Aansluiting kan hierbij worden gezocht bij de wijze waarop overheidsingrijpen is gedefinieerd in artikel 3.54, lid 12, Wet inkomstenbelasting 2001. Het gaat hierbij om zowel directe als indirecte vormen van overheidsingrijpen. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen als sprake is van deelname aan een beëindigings-/opkoopregeling zoals de Landelijke beëindigingsregeling veehouderijlocaties. Wij bevelen aan om hier aan te sluiten bij de situaties van overheidsingrijpen zoals omschreven in lid 12 van artikel 3.54, Wet inkomstenbelasting 2001.<sup>15</sup>*

### **Opstart neventak**

- *Opmerking (3): in het kader van de transitie van het landelijk gebied kan zich de situatie voordoen dat opstallen worden verkregen door middel van een kavelruil landelijk gebied en de verkrijger in de voortzettingsperiode besluit een neventak op te starten in één van die verkregen opstallen binnen de voortzettingsperiode. Denk hierbij aan het opstarten van bijvoorbeeld een zorgboerderij of de exploitatie van een boerencamping.*
- *Aanbeveling (3): wij bevelen aan dat op het moment dat sprake is van de opstart van een neventak binnen de voortzettingsperiode en de agrarische activiteiten op die bedrijfslocatie in belangrijke mate worden voortgezet, de kavelruilvrijstelling niet wordt teruggenomen. Als dat wel gebeurt dan heeft dit een nadelig effect op de transitie van het landelijk gebied, hetgeen onwenselijk is.*

---

<sup>15</sup> Zie ook onderdeel 6 van het besluit van 13 juli 2022, nr. 2022-4487