

I. Algemeen deel

PM - *Aanpassing van de kavelruilvrijstelling*

1. Inleiding

Met dit wetsvoorstel wordt de zogenoemde kavelruilvrijstelling in de overdrachtsbelasting, meer in het bijzonder de vrijstelling voor kavelruil in het landelijk gebied, op enkele punten gewijzigd. Voordat de aanpassingen worden toegelicht wordt in deze inleiding enige achtergrond verschaft. In de eerste plaats wordt meer context gegeven bij kavelruil als landinrichtingsinstrument. Vervolgens wordt ingegaan op de fiscale vrijstelling voor kavelruil zoals opgenomen in de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR). Aansluitend worden de in de praktijk ontstane maar onbedoeld ruime mogelijkheden van de kavelruilvrijstelling weergegeven. Dat laatste is de aanleiding voor de voorgestelde aanpassingen die in het vervolg van de toelichting worden beschreven.

1.1. Achtergrond kavelruil als landinrichtingsinstrument

Kavelruil is een vorm van gebiedsinrichting waarbij minimaal drie partijen vrijwillig onroerende zaken ruilen. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat kavelruil als landinrichtingsinstrument ten doel heeft gronden samen te voegen en percelen in een klein gebied met een beperkt aantal deelnemers met zo min mogelijk aanpassingswerken te vergroten.¹

Onder de Wet inrichting landelijk gebied (Wilg) werd kavelruil “ruilverkaveling bij overeenkomst” genoemd² (in de praktijk ook wel “vrijwillige kavelruil” genoemd). Met de Aanvullingswet grondeigendom Omgevingswet is de Wilg per 1 januari 2024 ingetrokken.³ Vanaf die datum is een aantal instrumenten van grondbeleid, waaronder de kavelruil in het landelijk gebied, opgenomen in de Omgevingswet.

1.2. Kavelruilvrijstelling in de Wet op belastingen van rechtsverkeer

Op grond van de WBR zijn verkrijgingen van onroerende zaken belast met overdrachtsbelasting. Hierop bestaan uitzonderingen als gevolg van specifieke vrijstellingen, waaronder de kavelruilvrijstelling. Deze vrijstelling geldt voor bepaalde verkrijgingen krachtens de Wilg (dus per 1 januari 2024 ingetrokken), respectievelijk de Omgevingswet (vanaf 1 januari 2024) en is van toepassing op zowel herverkaveling en ruilverkaveling bij overeenkomst die onder de Wilg hebben plaatsgevonden als op herverkaveling en kavelruil in het landelijk gebied onder de Omgevingswet. Alle zijn instrumenten voor landinrichting. De kavelruilvrijstelling ziet niet op verkrijgingen als gevolg van een kavelruil in het stedelijk gebied.⁴ Daarom wordt met het begrip ‘kavelruil’ als zodanig in de toelichting uitsluitend kavelruil in het landelijk gebied bedoeld.

1.3. Onbedoeld ruime toepassing kavelruilvrijstelling

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.

¹ Kamerstukken II 1982/83, 15907, nr. 11, p. 24 en 27.

² Artikel 85 Wilg

³ Zie artikel 3.2 van de Aanvullingswet grondeigendom Omgevingswet.

⁴ Kamerstukken II 2018/19, 35133, nr. 7, p. 166 (paragraaf 8.3.5 *Fiscale behandeling van kavelruil in het stedelijk gebied*).

De verhoging per 1 januari 2023 van het algemene overdrachtsbelastingtarief naar 10,4% voor woningen die niet door de verkrijger zelf zullen worden bewoond en voor andere opstallen, heeft het nog aantrekkelijker gemaakt om de onbedoeld ruime mogelijkheden van de kavelruilvrijstelling te benutten. 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 Rechtbank Gelderland uit 2022.⁵ Uit verschillende bronnen,⁶ 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'). Een vergelijkbaar signaal kwam naar voren uit een evaluatie uit 2017.⁷ Daarin werd aangegeven dat partijen buiten de daarmee beoogde doelgroep gebruik (kunnen) maken van de kavelruilvrijstelling en als gevolg daarvan een door de wetgever onbedoeld fiscaal voordeel behalen door, met name opstallen, vrij van overdrachtsbelasting te verkrijgen. Ter illustratie een voorbeeld van een dergelijke kavelruilconstructie:

Voorbeeld PM – kavelruilconstructie

Partij A beoogt ter belegging een woning te verkrijgen van partij B. Die woning is gelegen in het landelijk gebied. Een rechtstreekse overdracht van partij B aan partij A leidt tot heffing van overdrachtsbelasting (10,4%⁸). Verkrijger partij A wil dit als kavelruil vormgeven om zodoende een beroep op de kavelruilvrijstelling te kunnen doen. Partij A schakelt een adviseur in. Die brengt hen in contact met partij C. Deze stelt zich beschikbaar om enerzijds een strookje grond in te brengen en anderzijds voorafgaand aan de kavelruil een strookje grond aan partij A te verkopen dat partij A kan inbrengen.⁹ De kavelruil wordt als volgt vormgegeven:

- Partij A brengt een strookje grond (dat A recent van C heeft gekocht) en een geldsom (koopsom voor de woning en voor het strookje grond dat door C wordt ingebracht) in.
- Partij B brengt de woning en een geldsom (koopsom voor het strookje grond van A) in.
- Partij C brengt een strookje grond in.

Vervolgens wordt er 'verkaveld'. De woning die B heeft ingebracht wordt toebedeeld aan partij A. Partij A verkrijgt ook het strookje grond van C. Partij B ontvangt de geldsom voor de woning en verkrijgt het strookje grond van A. Partij C ontvangt alleen een geldsom. De kavelruil voldoet aan het minimumaantal partijen dat de Omgevingswet als voorwaarde stelt. Er zijn immers (ten minste) drie partijen betrokken die onroerende zaken inbrengen, waarvan ten minste twee partijen onroerende zaken verkrijgen. De woningtransactie tussen A en B voldoet daar zelfstandig niet aan. Doordat partijen A en C een strookje grond inbrengen worden alle verkrijgingen vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Zo kan partij A door middel

⁵ Rechtbank Gelderland 10 januari 2022, ECLI:NL:RBGEL:2022:53.

⁶ Zie bijvoorbeeld het rapport 'Evaluatie landinrichtingsinstrumentarium Wet inrichting landelijk gebied', 2014, Alterra Wageningen UR (University & Research centre, Alterra-rapport 2595, Boonstra, F.G., D.W. Bruil, R.J. Fontein en W. de Haas) en een artikel in Notariaat Magazine 2015/1, 'Boer zoekt ruil. Notariële rol bij kavelruil'.

⁷ Bijlage bij Kamerstukken II 2016/17, 33576, nr. 10: Evaluatie fiscale vrijstellingen bos en natuur, Wageningen Economic Research, oktober 2016.

⁸ Het algemene tarief is van toepassing tenzij de verkrijger de woning anders dan tijdelijk (langdurig) als hoofdverblijf gaat gebruiken (en een beroep doet op het verlaagde tarief of de startersvrijstelling). Bij een aankoop ter belegging (bijvoorbeeld om te verhuren) is dus het algemene tarief van toepassing.

⁹ De rol van partij C kan ook door een bv waarvan de aandelen (volledig) eigendom zijn van partij A of van de adviseur worden vervuld. Het is eveneens mogelijk dat partij A voorafgaand aan de kavelruil, voor de vormgeving van deze kavelruilconstructie, een kleine 'postzegel' grond aan zijn bv levert.

van kavelruil deze woning verkrijgen zonder heffing van overdrachtsbelasting terwijl hiervoor bij een reguliere verkoop 10,4% overdrachtsbelasting verschuldigd zou zijn. Partijen A en B kunnen op een later moment beslissen de strookjes grond (terug) over te dragen aan partij C. Daardoor kunnen dezelfde strookjes grond meermaals voor een kavelruilconstructie worden gebruikt. De adviseur kan partij C opnieuw inschakelen wanneer andere partijen zich melden die een onroerende zaak in het landelijk gebied vrij van overdrachtsbelasting wensen te verkrijgen.

Met de inwerkingtreding van de Omgevingswet geldt vanaf 1 januari 2024 de kavelruilvrijstelling voor een kavelruil die onder de Omgevingswet kwalificeert als kavelruil landelijk gebied. Om de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van de vrijstelling voor kavelruil in het landelijk gebied door de Belastingdienst te verbeteren, en om te voorkomen dat de kavelruilvrijstelling in de praktijk onbedoeld (te) ruime mogelijkheden blijft bieden om onroerende zaken vrij van overdrachtsbelasting te verkrijgen, wordt het noodzakelijk geacht om aanvullende fiscale voorwaarden te introduceren voor de kavelruilvrijstelling. Het uitgangspunt daarbij is dat de voorwaarden eenvoudig toepasbaar zijn en daaraan voldoen objectief vast te stellen is voor alle betrokken partijen, waarbij een kavelruil landelijk gebied die voldoet aan de verbeteringseis zo min mogelijk wordt geraakt.

2. Hoofdpijnen van het voorstel

Gelet op de wens van het kabinet om opmerkelijke belastingconstructies aan te pakken¹⁰ wordt voorgesteld om de kavelruilvrijstelling in de overdrachtsbelasting met ingang van 1 januari 2025 aan te passen. Het gebruik van de (onbedoeld) ruime reikwijdte van de huidige kavelruilvrijstelling voor verkrijgingen van (burger)woningen, bedrijfsgebouwen en andere opstallen die niet-agrarisch worden geëxploiteerd, staat op gespannen voet met het doel van (een vrijstelling voor) kavelruil. Het wordt beleidsmatig onwenselijk geacht dat dergelijke onroerende zaken door toepassing van de kavelruilvrijstelling zonder heffing van overdrachtsbelasting worden verkregen, waarbij het voor de Belastingdienst bovendien zeer complex is om te toetsen of wordt voldaan aan de in de Omgevingswet opgenomen verbeteringseis. De situatie waarin verschillende (koop)overeenkomsten voor dergelijke onroerende zaken met het oog op toepassing van de vrijstelling veelal door een (gebieds)makelaar worden opgespaard en 'bij elkaar worden geveegd' terwijl de verkrijgingen van deze onroerende zaken door middel van afzonderlijke transacties wél belast zoude zijn met overdrachtsbelasting, wordt eveneens onwenselijk geacht. Daarom wordt voorgesteld om de voorwaarden van de kavelruilvrijstelling ten aanzien van kavelruil landelijk gebied als volgt aan te passen:

- I. De kavelruilvrijstelling is niet langer 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.
- II. De kavelruilvrijstelling is niet langer van toepassing op de verkrijging van een andere opstal dan 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).
- 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 de verkrijging van die opstal(len) die

¹⁰ Kamerstukken II 2023/24, 32140, nr. 175: brief 'Aanpak belastingconstructies en fiscale regelingen'.

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.

- 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.

Overigens geldt voor onbebouwde grond de landbouweis (en daarmee de voortzettingseis) niet. Deze grond hoeft dus niet bedrijfsmatig agrarisch geëxploiteerd te worden om onder de reikwijdte van de vrijstelling te kunnen vallen.

3. Doeltreffendheid en doelmatigheid

De kavelruilconstructie is in het bijzonder aantrekkelijk voor de verkrijging van opstallen. Met name omdat er, in tegenstelling tot bij de verkrijging van gronden in het landelijk gebied, weinig andere mogelijkheden zijn om daarop een vrijstelling van overdrachtsbelasting toe te passen bij een reguliere (ver)koop (verkrijging door een derde). Voor gronden kan zowel bij kavelruil als bij reguliere verkoop bijvoorbeeld ook de cultuurgrondvrijstelling¹¹ of natuurgrondvrijstelling¹² worden toegepast, mits aan de daarvoor geldende voorwaarden wordt voldaan. Aldus is de kavelruilvrijstelling aantrekkelijk om via constructies overdrachtsbelasting te ontwijken voor:

1. de (ver)koop van een (burger)woning, niet zijnde een agrarische bedrijfswoning, in het landelijk gebied (ontwijking van 2% OVB indien de koper voldoet aan het hoofdverblijfcriterium¹³ of anders ontwijking van 10,4% OVB); en
2. de (ver)koop van andere (niet-agrarische) opstallen in het landelijk gebied (ontwijking van 10,4% OVB).

Gebleken is dat kavelruilconstructies vaak worden gebruikt om woningen die niet als agrarische bedrijfswoning worden gebruikt maar worden bewoond door burgers die niet aan (de uitoefening van) het agrarische bedrijf zijn verbonden, vrij van overdrachtsbelasting te verkrijgen. Om die reden wordt de beperking van (de reikwijdte van) de kavelruilvrijstelling specifiek gericht op dergelijke (burger)woningen en andere niet-agrarische opstallen. Het stellen van een voortzettingseis ten aanzien van agrarische opstallen en agrarische bedrijfswoningen beoogt oneigenlijk gebruik van de kavelruilvrijstelling te voorkomen. De voortzettingseis waarborgt dat er enige mate van duurzaamheid en continuïteit van de bedrijfsmatige agrarische exploitatie van de opstallen respectievelijk van het gebruik als functioneel bij het agrarische bedrijf behorende woning moet zijn om de kavelruilvrijstelling te kunnen toepassen.

Het stellen van de voortzettingseis voorkomt bijvoorbeeld dat de kavelruilvrijstelling wordt toegepast in situaties waarin ten tijde van de kavelruil bij de verkrijger reeds bekend is dat de opstal voor niet-agrarische doeleinden gebruikt zal gaan worden of dat op voorhand al is voorzien dat een woning niet (meer) functioneel verbonden zal zijn met het agrarische bedrijf doordat de woning zal worden

¹¹ Artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR.

¹² Artikel 15, eerste lid, onderdeel s, WBR.

¹³ Dit criterium houdt in dat het verlaagde tarief alleen van toepassing is als de verkrijger de woning na de verkrijging anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken en dit overeenkomstig [artikel 15a](#) WBR, voorafgaand aan de verkrijging duidelijk, stellig en zonder voorbehoud verklaart in een schriftelijke verklaring.

bewoond door een persoon die niet of niet langer functioneel is verbonden met het nabijgelegen agrarische bedrijf. De eerste situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen wanneer een opstal door middel van kavelruil wordt verkregen, de verkrijger de opstal sloopt en de betreffende kavel gaat gebruiken voor de bouw van een distributiecentrum. Als dat binnen de voortzettingstermijn gebeurt, regelt dit voorstel dat de door de verkrijger toegepaste kavelruilvrijstelling (in zoverre) wordt teruggenomen en ten aanzien van deze opstal alsnog overdrachtsbelasting is verschuldigd.

Bij de totstandkoming van deze maatregel zijn ook andere methoden om de kavelruilconstructie te bestrijden overwogen, zoals:

- i. de kavelruilvrijstelling beperken tot herverkaveling als bedoeld in hoofdstuk 8, titel 3, van de Wilg, respectievelijk afdeling 12.4 van de Omgevingswet (uitsluiten van kavelruil landelijk gebied);
- ii. de kavelruilvrijstelling beperken tot de verkrijging van uitsluitend (onbebouwde) grond (volledig uitsluiten van opstallen);
- iii. een generieke antimisbruikbepaling.

De eerste methode gaat verder dan de situaties waarin een kavelruilconstructie in de praktijk wordt toegepast. Het beperken van de kavelruilvrijstelling tot herverkaveling zou bovendien niet in lijn zijn met het bredere overheidsbeleid op basis waarvan bij een project tot verbetering van de inrichting van het landelijk gebied juist eerst wordt gezien of grond voor publieke voorzieningen kan worden verworven op basis van vrijwilligheid.¹⁴ Het generiek en volledig uitsluiten van opstallen staat op gespannen voet met de mogelijkheid die de Omgevingswet expliciet biedt¹⁵ om een bedrijfsverplaatsing onderdeel te laten uitmaken van een kavelruil landelijk gebied, indien deze strekt tot verbetering van dat gebied. Mede daarom is deze methode voorsnog niet proportioneel bevonden. Een generieke antimisbruikbepaling, ten slotte, zou in de uitvoering en de handhaving slechts zeer beperkte mogelijkheden bieden om kavelruilconstructies te bestrijden, gelet op de (zware) bewijslast voor de inspecteur en zou tot veel onzekerheid in de praktijk leiden. Om die reden is ook daar niet voor gekozen.

Voorts is overwogen om de landbouweis tevens te laten gelden voor onbebouwde gronden. Gelet op de transitieopgave waar het landelijk gebied op dit moment voor staat wordt dat echter niet proportioneel geacht. Omdat het verder zou gaan dan hetgeen met dit voorstel wordt beoogd en zou kunnen leiden tot (enige mate van) overkill wordt het stellen van die eis ook niet doelmatig geacht. Bovendien zou het stellen van een landbouweis ten aanzien van onbebouwde gronden naar verwachting een relatief groot beroep doen op de uitvoerings- en controlecapaciteit van de Belastingdienst.

4. Evaluatie

De aanpassing wordt geëvalueerd **PM**. Mocht uit die evaluatie blijken dat de voorgestelde aanpassing onvoldoende effectief is voor het bestrijden van kavelruilconstructies dan zal worden overwogen welke aanvullende voorwaarden eventueel gesteld kunnen worden.

5. Budgettaire aspecten

PM

6. Doenvermogen

PM Per maatregel is een inschatting gemaakt van de “doenlijkheid”. Het gaat er dan om in hoeverre een maatregel (direct) kan leiden tot (problematische) belasting van het doenvermogen van de betreffende burgers en/of ondernemers.

¹⁴ Zie bijvoorbeeld ook Kamerstukken II 2018/19, 35133, nr. 3, p. 55.

¹⁵ Artikel 12.47, derde lid, van de Omgevingswet.

Bij dit voorstel is sprake van “Oordeel 1”: doenlijkheid niet relevant of onveranderd; wanneer de maatregel ten opzichte van de huidige situatie geen extra acties vergt van mensen, enkel grote ondernemingen raakt, of een technische wijziging betreft.

Notarissen doen aangifte overdrachtsbelasting en zullen onderzoek moeten doen naar de toepasselijkheid van de vrijstelling. Op grond van de Omgevingswet is de uitvoering van een kavelruil bij de notaris belegd omdat hij de kavelruilakte opmaakt en inschrijft in de openbare registers.¹⁶ Voorts zijn bij het sluiten van een kavelruilovereenkomst in de huidige praktijk veelal agrarische, fiscale en/of juridische adviseurs betrokken.

Door de betrokkenheid van deze professionele partijen speelt bij (de toepassing van) deze maatregel doenvermogen geen of slechts een zeer beperkte rol.

7. Gevolgen voor burgers en het bedrijfsleven

Het aanpassen van de voorwaarden voor toepassing van de kavelruilvrijstelling brengt als zodanig structureel noch incidenteel een noemenswaardige verhoging van de administratieve lasten voor burgers en bedrijven met zich.

8. Uitvoeringsgevolgen Belastingdienst

De uitvoering en handhaving van de kavelruilvrijstelling wordt op dit moment door de Belastingdienst als erg belastend ervaren. Dat blijkt onder meer uit de verkenning van de vrijstellingen overdrachtsbelasting.¹⁷ De verwachting is dat de voorgestelde (objectieve) voorwaarden voor toepassing van de kavelruilvrijstelling ertoe leiden dat het aantal kavelruilaktes dat door de inspecteur materieel moet worden getoetst aanzienlijk kleiner wordt, hetgeen de uitvoering ten goede komt. Voor de verdere onderbouwing en toelichting van de uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst wordt verwezen naar de Uitvoeringstoets.

9. Uitvoeringsgevolgen notariaat

Indien ter zake van een verkrijging een notariële akte wordt opgemaakt, doet de notaris de aangifte overdrachtsbelasting volgens de gebruikelijke wettelijke systematiek.¹⁸ Een verkrijging krachtens kavelruil vindt per definitie plaats door het passeren van een ruilakte (levering). De notaris is ook nu altijd betrokken bij een kavelruil en bij de aangifte overdrachtsbelasting, waarbij in voorkomende gevallen een beroep op de kavelruilvrijstelling of een andere vrijstelling voor de overdrachtsbelasting wordt gedaan. Het is denkbaar dat er naar aanleiding van de introductie van een voortzettingseis van tien jaar een toegenomen vraag ontstaat naar de diensten van notarissen in verband met het opstellen van kettingbedingen om financiële risico's uit te sluiten (zie ook de toelichting op de voortzettingseis, opgenomen in de artikelsgewijze toelichting). Voor de vraag of sprake is van een verkrijging van een agrarische bedrijfswoning waarop de kavelruilvrijstelling van toepassing kan zijn, zal de notaris toetsen of de op een agrarisch kavel gelegen woning daadwerkelijk functioneel met het agrarische bedrijf is verbonden.

10. Advies en consultatie

Via internet heeft een consultatie plaatsgevonden van het conceptwetsvoorstel met de concepttoelichting. Deze internetconsultatie liep van **PM** maart 2024 tot en met **PM** april 2024. Op de internetconsultatie zijn **PM** reacties ontvangen. Hieruit blijkt dat **PM**

¹⁶ Artikel 12.44, vierde lid, van de Omgevingswet.

¹⁷ Kamerstukken II 2023/24, 36410, nr. 79.

¹⁸ Op grond van [artikel 18](#) WBR in samenhang met [artikel 21a](#) van de Uitvoeringsregeling AWR 1994.

Daarnaast heeft op **PM** een gesprek plaatsgevonden met de KNB over de (verwachte) uitvoeringsgevolgen van deze maatregel voor het notariaat.

II. Artikelsgewijs

Artikel **PM** (artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Artikel 15, eerste lid, onderdeel I, WBR

Als wordt voldaan aan de voorwaarden is herverkaveling vrijgesteld van overdrachtsbelasting. De toevoeging van de verwijzing naar afdeling 12.4 van de Omgevingswet aan artikel 15, eerste lid, onderdeel I, WBR bewerkstelligt dat het daarbij zowel kan gaan om herverkaveling die is aangevangen onder de per 1 januari 2024 vervallen Wilg als om herverkaveling die vanaf die datum plaatsvindt onder de Omgevingswet. Inhoudelijk wordt de vrijstelling voor herverkaveling door deze aanpassing niet geraakt.

De verwijzing naar de per 1 januari 2024 vervallen Wilg in artikel 15, eerste lid, onderdeel I, WBR blijft voorts behouden omdat er mogelijk kavelruilovereenkomsten zijn die zijn aangegaan onder het regime van de Wilg met daaruit voortvloeiende rechten en verplichtingen die nog doorwerken na inwerkingtreding van de Omgevingswet en die ook nog doorwerken na de beoogde datum van inwerkingtreding van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen, dat wil zeggen na 1 januari 2025. Dit hangt ook samen met het overgangsrecht dat in hoofdstuk 4 van de Aanvullingswet grondeigendom Omgevingswet is opgenomen met betrekking tot de Wilg. Door deze verwijzing te handhaven kunnen lopende procedures op grond van de Wilg worden afgerond. De aanpassingen in de voorwaarden van de kavelruilvrijstelling die worden voorgesteld vanaf 1 januari 2025 zijn niet van toepassing op verkrijgingen krachtens de Wilg.

Artikel 15, eerste lid, onderdeel Ia, WBR

De in artikel 15, eerste lid, onderdeel Ia, WBR voorgestelde aanpassing van de vrijstelling is enkel van toepassing op verkrijgingen van onroerende zaken die voortvloeien uit een kavelruil landelijk gebied die voldoet aan de criteria van artikel 12.47 in samenhang met artikel 12.44 van de Omgevingswet. Kavelruilen die (mede) zien op onroerende zaken in het landelijk gebied maar die niet voldoen aan de criteria van artikel 12.47 van de Omgevingswet kunnen wel gelden als een kavelruil als bedoeld in artikel 12.44 van die wet (afdeling 12.6). Echter, omdat deze niet kwalificeren als kavelruil landelijk gebied als bedoeld in genoemd artikel 12.47 vallen deze kavelruilen en de daaruit voortvloeiende verkrijgingen buiten de reikwijdte van de kavelruilvrijstelling.

In het eerste lid van genoemd artikel 12.47 wordt de kavelruil landelijk gebied gedefinieerd.

Het tweede lid van genoemd artikel 12.47 maakt duidelijk welke kavels niet kunnen worden betrokken in een kavelruil landelijk gebied. Dat geldt bijvoorbeeld voor kavels die deel uitmaken van een ruimtelijk aaneengesloten of functioneel verbonden samenstel van kavels dat in gebruik is voor wonen of niet-agrarische bedrijvigheid. Ook als onroerende zaken die gelegen zijn in het landelijk gebied worden geruild met onroerende zaken die gelegen zijn in het stedelijk gebied, is géén sprake van een kavelruil landelijk gebied zoals omschreven in artikel 12.47 van de Omgevingswet. Het tweede lid van artikel 12.47 van die wet schrijft namelijk voor dat in een kavelruil landelijk gebied geen kavels mogen zijn betrokken die onderdeel uitmaken van een ruimtelijk aaneengesloten of functioneel verbonden samenstel van kavels dat in gebruik is voor stedelijke functies of waaraan stedelijke functies (zoals wonen) zijn toegekend. In dat geval geldt geen vrijstelling van overdrachtsbelasting.¹⁹ Door de integrale aansluiting van de WBR bij artikel 12.47 van de Omgevingswet brengt het voorstel als zodanig geen wijziging aan in het soort kavels dat op grond van de Omgevingswet kan worden betrokken in een kavelruil landelijk gebied en aldus onder de

¹⁹ Kamerstukken II 2018/19, 35133, nr. 7, p. 34.

vrijstelling kan vallen. Als de vrijstelling in voorkomende gevallen niet van toepassing is op de verkrijging van bepaalde kavels dan vloeit dat voort uit de Omgevingswet zelf.

Voorgesteld wordt de kavelruilvrijstelling voor de kavelruil landelijk gebied als volgt aan te passen:

- 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.
- II. De kavelruilvrijstelling is niet van toepassing op de verkrijging van een andere opstal dan 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).
- 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.
- 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.

Onroerende zaken

Op grond van artikel 2 WBR wordt overdrachtsbelasting geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen. Voor de uitleg van het begrip “onroerende zaak” sluiten zowel de Omgevingswet als de WBR aan bij artikel 3:3 van het Burgerlijk Wetboek (BW). Dat betekent dat de kavelruilvrijstelling, in beginsel, van toepassing kan zijn op de verkrijging van grond, opstallen en de ondergrond van die opstallen.

Het voorgestelde artikel 15, eerste lid, onderdelen I en Ia, WBR, in samenhang met de aanhef van dat lid, regelt dat onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden van de belasting is vrijgesteld de verkrijging krachtens, kort gezegd, herverkaveling en kavelruil landelijk gebied. In beginsel kan deze vrijstelling van toepassing zijn op iedere verkrijging als bedoeld in artikel 2, eerste lid, WBR. Dit maakt dat de vrijstelling ook van toepassing kan zijn op de verkrijging van rechten waaraan in Nederland gelegen onroerende zaken zijn onderworpen.

Woningen

Voor het begrip “woning” wordt aangesloten bij het gebruikelijke woningbegrip in de WBR. Dit begrip geldt thans bijvoorbeeld voor de toepassing van het verlaagde tarief op grond van artikel 14, tweede lid, WBR en de startersvrijstelling op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel p, WBR. Hieruit volgt dat onder woningen wordt verstaan: onroerende zaken die op het moment van de juridische overdracht naar hun aard zijn bestemd voor bewoning. Tot de woning behoren eveneens de ondergrond en de tuin en aanhorigheden. Voor een verdere toelichting hierop wordt verwezen naar de toelichting bij de introductie van dit begrip woning in de WBR bij het Belastingplan 2012.²⁰

Bij de aanpassing van de vrijstelling voor kavelruil in het landelijk gebied wordt een uitzondering gemaakt voor woningen die volgens het bestemmingsplan dan wel het omgevingsplan zijn gelegen op een kavel met een agrarische bestemming én bij het agrarische bedrijf behoren omdat ze daar functioneel mee zijn verbonden. Hiermee wordt bedoeld dat de agrarische bedrijfswoning uitsluitend bewoond mag worden door een persoon die functioneel is verbonden met het nabijgelegen agrarische bedrijf. In dat geval kan op de verkrijging van een dergelijke agrarische bedrijfswoning in het kader van een kavelruil landelijk gebied in de zin van artikel 12.47 van de Omgevingswet, de kavelruilvrijstelling, bedoeld in het voorgestelde artikel 15, eerste lid, onderdeel la, WBR, van toepassing zijn. Dit betekent dat zogenoemde plattelandswoningen niet onder de reikwijdte van de kavelruilvrijstelling kunnen vallen. Hoewel een plattelandswoning een agrarische bestemming kan hebben, mag deze woning op grond van het omgevingsplan of een omgevingsvergunning in afwijking van die bestemming bewoond worden door een persoon die niet, of niet meer, functioneel verbonden is met het nabijgelegen agrarische bedrijf. Op de verkrijging van een dergelijke woning is de kavelruilvrijstelling niet van toepassing. Op de verkrijging van een reguliere (burger)woning is de kavelruilvrijstelling eveneens niet van toepassing.

Landbouweis

De landbouweis geldt voor de verkrijging van een opstal die niet kwalificeert als woning. Met het begrip “opstal” wordt voor de toepassing van deze bepaling “gebouwen en werken” als bedoeld in artikel 3 van Boek 3 BW bedoeld. Onder de term opstal wordt daarbij ook de ondergrond van die opstal begrepen. Voor het begrip “landbouw” geldt dat hieraan dezelfde betekenis wordt toegekend als in het kader van artikel 15, aanhef en eerste lid, onderdeel q, WBR (cultuurgrondvrijstelling). Zodoende dient dit begrip ook in het kader van de kavelruilvrijstelling ruim te worden geïnterpreteerd. Het begrip omvat mede veeteelt, akker-, weide-, tuin- en bosbouw en dergelijke.²¹ Voor wat onder “bedrijfsmatig geëxploiteerd” moet worden verstaan kan worden verwezen naar het arrest van de Hoge Raad van 4 maart 2011²², waarin de Hoge Raad heeft beslist dat het begrip “bedrijfsmatige exploitatie” moet worden uitgelegd conform zijn arrest van 12 november 1980²³. Daaruit blijkt dat van bedrijfsmatige exploitatie alleen sprake is wanneer met een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid aan het maatschappelijk productieproces wordt deelgenomen met het oogmerk om daarmee winst te behalen. Het is overigens niet noodzakelijk dat de verkrijger zelf de onroerende zaken als zodanig exploiteert. Ook de verkrijging van onroerende zaken die verpacht worden kan delen in de vrijstelling, mits de pachter die onroerende zaken als zodanig bedrijfsmatig binnen zijn landbouwbedrijf exploiteert.

In beginsel vindt bij een verkrijging toetsing aan de landbouweis plaats per afzonderlijk verkregen opstal. Indien bijvoorbeeld een schuur wordt verkregen die volledig dient als opslag voor goederen die niet bedrijfsmatig binnen het landbouwbedrijf worden gebruikt, dan is de vrijstelling niet van

Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 3.

²¹ Kamerstukken II 2005/06, 30572, nr. 9, p. 17.

²² HR 4 maart 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP6283.

²³ HR 12 november 1980, nr. 20 136.

toepassing aangezien die schuur in die situatie niet binnen het landbouwbedrijf wordt geëxploiteerd. Het kan ook voor komen dat één opstal zowel agrarisch bedrijfsmatig wordt geëxploiteerd als voor andere doeleinden wordt gebruikt. Het is voldoende dat een opstal nagenoeg geheel agrarisch bedrijfsmatig wordt gebruikt. Met “geheel of nagenoeg geheel” wordt bedoeld: ten minste 90%. Een opstal die qua oppervlakte voor ten minste 90% agrarisch bedrijfsmatig wordt geëxploiteerd, voldoet daarmee aan de landbouweis. Dit betekent dat als een opstal niet splitsbaar is maar qua oppervlakte voor ten minste 90% agrarisch bedrijfsmatig wordt geëxploiteerd, op de verkrijging van die gehele onroerende zaak de kavelruilvrijstelling kan worden toegepast. Als de opstal wél splitsbaar is in verschillende gedeelten, geldt de landbouweis voor elk gedeelte afzonderlijk. In die situatie geldt dat uitsluitend op de waarde van het deel dat voor ten minste 90% agrarisch bedrijfsmatig wordt geëxploiteerd, de kavelruilvrijstelling kan worden toegepast.

Er kunnen zowel opstallen als gronden in één kavelruil worden betrokken. Bij een kavelruil vinden per definitie meerdere verkrijgingen voor de overdrachtsbelasting plaats. Per verkrijging van een onroerende zaak kan een beroep worden gedaan op een vrijstelling²⁴ en zal getoetst moeten worden of de kavelruilvrijstelling van toepassing is. De werking van de landbouweis kan worden verduidelijkt aan de hand van het volgende, gestileerde, voorbeeld:

Voorbeeld PM – Landbouweis

Een kavelruil wordt als volgt vormgegeven:

- Partij A brengt een geldsom (koopsom voor een woning) in.
- Partij B brengt een (burger)woning en een perceel landbouwgrond in.
- Partijen C, D en E brengen landbouwgronden en opstallen in die voldoen aan de landbouweis.

Partijen B, C, D en E ruilen deze landbouwgronden en opstallen met elkaar. Partijen C, D en E verkrijgen landbouwgronden en opstallen die voldoen aan de landbouweis. Partij B verkrijgt landbouwgrond en de koopsom voor de woning. Partij A verkrijgt de woning. De verkrijging van de woning door partij A is uitgesloten van de vrijstelling. Op alle andere verkrijgingen door partijen B, C, D en E kan - omdat in dit voorbeeld wordt verondersteld dat die voldoen aan de voorwaarden - de kavelruilvrijstelling wél worden toegepast.

Voortzettingseis

De voortzettingseis regelt dat de kavelruilvrijstelling alleen van toepassing is indien de verkregen opstallen en de ondergrond daarvan met bijbehorende aanhorigheden gedurende tien jaar na de verkrijging ter zake waarvan de vrijstelling is toegepast, agrarisch bedrijfsmatig worden geëxploiteerd. Voor de agrarische bedrijfswoning impliceert de voortzettingseis dat de woning gedurende tien jaar na de vrijgestelde verkrijging als zodanig binnen het bestemmingsplan dan wel het omgevingsplan (onverminderd) moet worden aangemerkt als gelegen op een kavel met een agrarische bestemming en gedurende die termijn functioneel moet zijn verbonden met het agrarische bedrijf.

Indien de onroerende zaken binnen tien jaar na de verkrijging niet meer als zodanig worden gebruikt, komt de eerder toegepaste vrijstelling (in zoverre) te vervallen en moet ten aanzien van deze onroerende zaken de overdrachtsbelasting alsnog worden betaald. Deze voorwaarde is opgenomen om oneigenlijk gebruik van de vrijstelling te voorkomen. Het enkele feit dat binnen de tienjaarstermijn een wijziging van bijvoorbeeld het bestemmingsplan of het omgevingsplan

²⁴ Bij de verkrijging van een woning kan bijvoorbeeld - als aan de voorwaarden van artikel 15, eerste lid, onderdeel p, WBR wordt voldaan - de startersvrijstelling worden toegepast op een verkrijging krachtens kavelruil.

plaatsvindt, hoeft niet te betekenen dat alle in deze termijn genoten vrijstellingen op grond van de kavelruilvrijstelling komen te vervallen. Pas op het moment dat binnen de termijn de onroerende zaak feitelijk niet meer als zodanig wordt gebruikt, komt een eerder toegepaste vrijstelling te vervallen.²⁵ Vervreemding van de onroerende zaak binnen de termijn hoeft er ook niet toe te leiden dat een vrijstelling wordt teruggenomen. De vrijstelling kan alsdan in stand blijven indien de agrarische bedrijfsmatige exploitatie dan wel de kwalificatie als agrarische bedrijfswoning gedurende de nog resterende termijn wordt voortgezet. In gevallen waarbij binnen de tienjaarstermijn wordt doorverkocht kan de verkopende partij overwegen om een kettingbeding in de koopovereenkomst en de leveringsakte op te nemen. Door het opnemen van zo'n kettingbeding kunnen verkopende partijen financiële risico's uitsluiten en ervoor zorgen dat zij aan hun verplichtingen kunnen blijven voldoen.

Door het karakter van een tijdstipbelasting met een vrijstelling onder voorwaarden ontstaat op het moment dat niet meer aan de voortzettingseis wordt voldaan een overdrachtsbelastingsschuld. Hiervan is sprake ingeval de onroerende zaken binnen een periode van tien jaren na de verkrijging niet meer daadwerkelijk bedrijfsmatig agrarisch worden geëxploiteerd, respectievelijk niet meer kwalificeren als agrarische bedrijfswoning. De vrijstelling wordt in dat geval teruggenomen voor zover met die opstal of opstallen niet meer aan de voortzettingseis wordt voldaan. Over de waarde op het moment van de verkrijging van die onroerende zaak of onroerende zaken (of een gedeelte daarvan) waarop de vrijstelling was toegepast wordt dan alsnog overdrachtsbelasting geheven. Voor de waarde wordt aangesloten bij artikel 52 WBR, namelijk de waarde in het economische verkeer. Dienaangaande is voor de hoogte van de belastingsschuld niet relevant hoeveel jaren binnen de voortzettingstermijn zijn verstreken. Uit artikel 19, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) vloeit voort dat de belastingplichtige binnen één maand na het tijdstip waarop de belastingsschuld is ontstaan, deze dient te betalen. De Belastingdienst kan hiertoe een naheffingsaanslag opleggen.

Net als bij de landbouweis geldt voor de voortzettingseis dat steeds per afzonderlijk verkregen opstal dan wel agrarische bedrijfswoning wordt getoetst. Het al dan niet voldoen aan de voortzettingseis heeft aldus géén invloed op de toepasselijkheid van de kavelruilvrijstelling op andere verkrijgingen die voortvloeien uit dezelfde kavelruilakte.

Uitzondering op de voortzettingseis

Met de uitzondering op de voortzettingseis wordt voorkomen dat de vrijstelling vervalt indien de (ondergrond van de) opstallen door overheidsbeleid worden bestemd en gebruikt voor de ontwikkeling of instandhouding van natuur of landschap. In de praktijk zullen in deze situaties opstallen veelal worden onttrokken aan de landbouw en worden gesloopt en zal de grond bestemd worden voor de ontwikkeling of instandhouding van natuur of landschap. Het is niet van belang door wie de onroerende zaak (ondergrond en opstal) wordt verkregen, maar wel dat deze vanwege overheidsbeleid aan de landbouwsfeer wordt onttrokken. De betekenis en reikwijdte van de term 'overheidsbeleid' zijn dezelfde als de betekenis en reikwijdte die hieraan worden toegekend in het kader van artikel 15, eerste lid, onderdeel q, WBR (cultuurgrondvrijstelling).²⁶ Dat betekent dat hier situaties onder vallen waarin als gevolg van overheidsbeleid de (ondergrond van de) opstallen gebruikt en bestemd worden voor de ontwikkeling of instandhouding van natuur of landschap. Dit is niet beperkt tot situaties waarin de onroerende zaak door de overheid wordt aangekocht. Ook verkrijgingen door anderen, bijvoorbeeld particuliere natuurbeschermingsorganisaties, frustreren de

²⁵ Dit kan dus de cultuurgrondvrijstelling of de kavelruilvrijstelling betreffen.

²⁶ Kamerstukken II 2006/07, 30943, nr. 3, en Kamerstukken II 2006/07, 30 943, nr. 6.

eerder verleende vrijstelling niet. Het is niet van belang wie de eventuele sloop van de opstal bekostigt en wie de eigenaar is van de opstal op het moment van de sloop.