

Reactie consultatie Fiscale Verzamelwet 2028

Van:	• LTO Nederland • Vereniging van Accountants- en Belastingadviesbureaus 'VLB' • NAJK
Datum:	4 september 2026
Onderwerp:	Reactie op consultatie Fiscale Verzamelwet 2028

Hierbij reageren wij gezamenlijk op de ter consultatie voorgelegde Fiscale Verzamelwet en dan specifiek op de voorgestelde wijzigingen in art. 4.17a Wet inkomstenbelasting 2001 en art. 35c Successiewet 1956.

Definities:

- Uitgaande pacht = De pacht van bijvoorbeeld de akkerbouwer aan de melkveehouder waarvoor een pachtovereenkomst gesloten wordt die geen teelpachtovereenkomst is.
- Ingaande pacht = De pacht van de melkveehouder aan bijvoorbeeld de akkerbouwer waarvoor een teelpachtovereenkomst gesloten wordt.
- BOR = Bedrijfsopvolgingsregeling
- DSR = Doorschuifregeling aanmerkelijk belang

Algemene reactie

Wij ondersteunen de richting van de wetswijziging en zien stappen in de goede richting als het gaat om het fiscaal erkennen van het belang van tijdelijke uitruil bij vruchtwisseling. Het kabinet erkent dat landbouwgrond een belangrijk productiemiddel is en dat tijdelijke verpachting onderdeel kan zijn van een goede agrarische bedrijfsuitoefening. Daarbij wordt terecht gewezen op het belang van vruchtwisseling voor onder meer de bodemkwaliteit, de biodiversiteit, de beheersing van gewasziekten, de vermindering van het gebruik van bestrijdingsmiddelen en de voedselzekerheid. Tegelijkertijd bevat de voorgestelde wetswijziging nog enkele punten waarop bijsturing naar onze mening wenselijk is.

Het is positief dat:

- Tijdelijke uitruil van cultuurgrond in het kader van vruchtwisseling fiscaal wordt erkend;
- Aan de uitgaande kant ook rustgewassen kunnen kwalificeren;
- Een verhouding van maximaal 1:2 wordt gehanteerd en geen 1:1;
- De pacht en verpachting niet rechtstreeks tussen dezelfde twee agrariërs hoeven plaats te vinden.

Door echter *noodzakelijke* vruchtwisseling onderdeel te maken van de uitgaande pacht, wordt een deel van de tijdelijke uitruil in het kader van vruchtwisseling nog steeds niet fiscaal mogelijk gemaakt. Bovendien wordt hiermee de regeling, in onze ogen, onnodig ingewikkeld gemaakt.

In het regelmatig genoemde voorbeeld van samenwerking tussen akkerbouw en melkvee valt onder de huidige wetgeving, vanuit de positie van de akkerbouwer, de inkomende pacht bij de melkveehouder onder de BOR door middel van een teelpachtovereenkomst, maar de uitgaande pacht voor de akkerbouwer niet. Een simpele wederkerigheidsregel had hierbij kunnen werken, met als kerngedachte:

- "Indien er tegelijkertijd wordt gepacht via een teelpachtovereenkomst, vervalt de vastgoedmaatregel voor de verpachte grond met een verhouding van maximaal 1:2."

Hiermee voorkomen we dat bij een reguliere bedrijfsopvolging in bepaalde situaties de BOR voor een deel niet van toepassing is, waardoor overgang van het bedrijf op de volgende generatie belemmerd zou worden.

Voornaamste knelpunt

De voorwaarde dat *'de verpachting niet langer duurt dan noodzakelijk is voor de verbetering van de bodem met als doel de kwaliteit van de op het verpachte losse land door de verpachter te telen gewassen in stand te houden of te verbeteren'* is bedoeld als een aanvullende voorwaarde voor de 'ruilpacht'.

Hierbij onze analyse ten aanzien van de wenselijkheid van een dergelijke noodzakelijkheidstoets:

1. De voorwaarde dat de verpachting noodzakelijk moet zijn voor de verbetering van de bodem beperkt de mogelijke (wenselijke) vormen van uitruil tussen agrariërs (zie ook onderaan bladzijde 3 ten aanzien van de ontwikkelingen in de landbouw). Een deel van de samenwerking vindt immers plaats in het kader van behoud van oppervlakte en bedrijfsgrootte. De akkerbouwer pacht grond van de melkveehouder waarbij ook grond aan de melkveehouder wordt verpacht zodat deze zijn bedrijf in dezelfde grootte kan voortzetten.

Stel: een wortelteler heeft na 3 jaar grond nodig, 1 ha. Een veehouder (met maïs) geeft 1 ha uit gebruik met een teelpachtovereenkomst (voor de wortelteelt). De veehouder is gered – hij valt voor de BOR en DSR onder letter a. De veehouder wil voor zijn maïs 2 ha in ruil terug van de wortelteler. De wortelteler doet dit in het algemeen niet voor de verbetering van de bodem van de verpachte ruilgrond, maar omdat hij de 1 ha van de veehouder nodig heeft voor zijn wortelteelt.

De wettekst, zoals wij die begrijpen, verbindt aan de verpachting van los land (de 'ruilgrond') de voorwaarde dat dit alleen maar onder de BOR en DSR mag als er op die ruilgrond eerst bijvoorbeeld wortels hebben gestaan en dan ook nog voor maximaal de tijd die nodig is om er daarna door de eigenaar (wortelboer) weer wortels op te laten zetten. Er wordt dus een extra voorwaarde verbonden aan de ruilpacht.

We nemen aan dat de noodzakelijkheidstoets is opgenomen om zeker te stellen dat het verpachten aan de veehouder een wezenlijke functie heeft voor de bedrijfsvoering van de akkerbouwer.

Wij denken dat een andere benadering ook mogelijk is. De teelpachtovereenkomst die de wortelboer heeft gesloten biedt immers al de garantie dat er een belang is voor de bodemkwaliteit (via de voorwaarden van artikel 396, eerste lid, onderdelen a tot en met c, van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek). Dit geeft feitelijk tevens de garantie dat de uitgebruikgeving van los land (tot maximaal 2 keer de oppervlakte aan teelpacht) ook het bedrijfsbelang van de wortelboer dient en in de BOR kan delen. Bij verpachtingen van los land die een beleggingskarakter hebben (grond die de verpachter niet meer voor zijn bedrijf nodig heeft) zal hier in de praktijk nooit een teelpachtovereenkomst tegenover staan. Immers: de belegger wil rendement voor zijn grond (pachtsom in de vorm van liquide financiële middelen) ontvangen en geen inkomende pacht met een teelpachtovereenkomst.

2. Ook het feit dat de verpachting niet langer mag duren dan noodzakelijk is, zal in de praktijk problemen gaan opleveren. Er is geen landelijk, vaststaand schema waarin staat wat de noodzakelijke termijnen zijn bij verschillende gewassen. Het zal niet altijd eenvoudig zijn om objectief vast te stellen welke verpachtingsduur strikt noodzakelijk is. De benodigde duur hangt onder meer af van het gewas, de grondsoort, (de staat van) het perceel, de teelthistorie, het gekozen bouwplan en de bedrijfsstrategie. En mogelijk dat ook niet alle vakliteratuur hier een eenduidig antwoord op geeft.

Dit raakt ons inziens ook aan de vrijheid van de ondernemer om de volgens hem voor zijn onderneming juiste beslissingen te nemen. Een ondernemer kan bijvoorbeeld bewust een ruimere vruchtwisselingscyclus hanteren dan binnen een gangbaar teeltplan gebruikelijk is. Zo zal de ene ondernemer meer risicobereid zijn en een kortere termijn van uit gebruik geven hanteren dan een andere ondernemer die geen risico wil lopen. Ook zal een overtuigd regeneratieve boer andere termijnen hanteren dan een "gangbare" boer. Als er onderzoek is zullen uit dit onderzoek dus ook verschillende termijnen naar voren komen, afhankelijk van de strategie.

Bovendien is de termijn van uit gebruik geven soms wat langer dan noodzakelijk, omdat de eigenaar de grond niet direct zelf gaat gebruiken. Voorbeeld: wellicht is een termijn van 9 maanden echt noodzakelijk, maar wordt 12 maanden afgesproken.

Ook kan het hanteren van een noodzakelijke termijn in de ruilverhouding een probleem opleveren, omdat er andere termijnen noodzakelijk (of wenselijk) zijn voor de uitgaande en ingaande pacht. Voorbeeld: de noodzakelijke periode bij de verpachting onder de teeltpachtovereenkomst is 12 maanden en de noodzakelijke periode de andere kant op is 10 maanden, of omgekeerd.

3. De toelichting vermeldt:

'In lijn met de normale bewijslastverdeling ligt de bewijslast dat verpachting noodzakelijk is bij de belastingplichtige die een beroep doet op de DSR ab. Dat bewijs kan bijvoorbeeld geleverd worden door middel van (vak)studies met betrekking tot de termijn van het verpachten die noodzakelijk is voor de teelt in de landbouwonderneming van de verpachter.'

We vragen ons af of het wel mogelijk is dat de Inspecteur een beoordeling gaat uitvoeren op het belang van de verpachting van los land voor de bodemkwaliteit en de maximale noodzakelijke duur daarvan. Zoals aangegeven vormt de keuze voor een bepaalde vruchtwisselingscyclus mede een bedrijfsmatige afweging van de ondernemer. Voorkomen moet worden dat de inspecteur achteraf op de stoel van de agrarisch ondernemer gaat zitten.

De verwijzing in de MvT naar vakstudies roept eveneens vragen op. Het is niet duidelijk of voor alle gewassen, grondsoorten en teeltmethoden dergelijke studies beschikbaar zijn.

Mede in het licht van wat hiervoor onder punt 2 en 3 is geschreven, kan dit alles leiden tot nieuwe discussies over de toepassing van de BOR en DSR en een ongewenste uitsluiting van verpachting van los land in situaties waarin er toch sprake is van een regulier uit gebruik geven van grond.

Daar komt bij dat ontwikkelingen in de landbouw er waarschijnlijk voor zorgen dat (vaker) grond uit gebruik wordt gegeven om andere redenen dan verbetering van de bodemkwaliteit of dat de termijn van uit gebruik geven verandert. Wij noemen drie voorbeelden die voortkomen uit de brief van 26 juni 2026 van de minister van LNV aan de Tweede Kamer (36800-XIV-87):

- Het gebruik van gewasbeschermingsmiddelen wordt gestuurd via het convenant gewasbescherming. De doelstellingen in dat convenant kunnen er toe leiden dat op bepaalde percelen (bijvoorbeeld tegen een Natura2000 gebied aan) niet alle gewassen meer geteeld kunnen worden. Dit kan een bedrijf dus noodzaken om het bouwplan en de geteelde gewassen bij te stellen.
- Dat bijstellen van de gewassen – nieuwe gewassen, eventueel onder een ander duurzaamheidsconcept – kunnen een andere noodzakelijke termijn vragen. Dan volstaat alleen terug kijken naar de geteelde gewassen van de verpachter niet.

- In de zones rondom Natura2000 wordt expliciet ingezet op extensivering. Dit zal zowel voor melkvee als voor akkerbouw gaan gelden. Dit kan er toe leiden dat de noodzakelijke termijn van verpachting langer wordt.

Conclusie

Onze conclusie is dat de noodzakelijkheidstoets alsnog leidt tot het (mogelijk) uitsluiten van de BOR en DSR van gronden die door een agrariër uit gebruik zijn gegeven in het kader van reguliere ruilsituaties, terwijl er geen sprake is van misbruik. Hiermee wordt naar onze mening dus nog niet volledig voldaan aan de motie Grinwis c.s., waarin werd verzocht om de fiscale knelpunten in de samenwerking tussen melkveehouders en akkerbouwers weg te nemen. Bovendien verwachten wij mogelijk meer (onwenselijke) discussies met de Belastingdienst over de vraag wat en hoe lang een noodzakelijke uitgebruikgeving is.

Voorstel

Naar onze mening kan de noodzakelijkheidstoets achterwege gelaten worden (zie de hiervoor gegeven motivatie). Daarmee blijft de eis over dat er een teelpachtovereenkomst en een andere pachtovereenkomst voor los land moeten zijn. Daarbij moet wel rekening gehouden worden met hetgeen hierna bij punt 3 (Toetsmoment en samenhang tussen pacht en verpachting) staat.

Het voorgestelde art. 35c, tiende lid, SW en art. 4.17a, elfde lid, Wet IB 2001 blijven dan uiteraard wel behouden.

Overige aandachtspunten en opmerkingen

Los van hetgeen wij hiervoor hebben beschreven, hebben wij de hierna opgenomen aandachtspunten en opmerkingen.

1. Inwerkingtreding en terugwerkende kracht

De verruiming gaat volgens Artikel XXVI in op 1 januari 2028. Het kabinet erkent met het voorstel feitelijk dat het onwenselijk is dat verpachte grond voor de BOR en de DSR standaard onder de vastgoedmaatregel valt wanneer de verpachting plaatsvindt in het kader van noodzakelijke vruchtwisseling, maar daarvoor geen teelpachtovereenkomst kan worden gesloten. In het wetsvoorstel is voor deze verruiming niet voorzien in terugwerkende kracht of specifiek overgangsrecht.

Bij een bedrijfsoverdracht bij leven kan mogelijk worden gewacht tot 1 januari 2028. Al leidt dit ook tot situaties waarin de bedrijfsoverdracht uitgesteld moet worden en er bedrijfseconomisch ongunstige beslissingen genomen moeten worden (door de grond niet uit gebruik te geven), wat vaak zeer onwenselijk is.

Bij een overlijden kan het tijdstip van de bedrijfsoverdracht echter niet worden gestuurd. Dit kan vóór 1 januari 2028 nog tot directe belastingheffing leiden.

Voorstel: Wij verzoeken om terugwerkende kracht of passend overgangsrecht voor schenkingen en overlijdens vóór 1 januari 2028.

2. Noodzakelijkheid en duur van verpachting

Het heeft onze absolute voorkeur om de noodzakelijkheidstoets te laten vervallen, zoals wij hiervoor betoogd hebben. Hiermee zullen veel problemen in de praktijk voorkomen worden. Indien echter de noodzakelijkheidstoets of iets vergelijkbaars wel behouden blijft in de wettekst, hebben wij daar nog de volgende opmerkingen bij:

- De voorgestelde wettekst verlangt dat de verpachting niet langer duurt dan noodzakelijk is voor de verbetering van de bodem, met als doel de kwaliteit van de

later door de verpachter te telen gewassen in stand te houden of te verbeteren.

Deze formulering doet onvoldoende recht aan de verschillende landbouwkundige functies van vruchtwisseling. Vruchtwisseling is niet alleen van belang om de toestand van de bodem te verbeteren, maar ook om verslechtering daarvan te voorkomen. Zo kan vruchtwisseling noodzakelijk zijn om uitputting, bodemmoeheid, aaltjesdruk en gewasziekten tegen te gaan. In dergelijke situaties blijft de bodem geschikt voor toekomstige teelten, zonder dat sprake hoeft te zijn van een aantoonbare of meetbare verbetering.

Deze ruimere benadering vindt steun in de uitspraak van Rechtbank Noord-Holland van 20 juli 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:8561. De rechtbank overwoog dat met vruchtwisseling wordt beoogd de gronden kwalitatief geschikt te houden dan wel geschikter te maken voor een gewas dat in een volgend jaar binnen de eigen onderneming wordt geteeld.

Voorstel: Wij stellen voor om “voor de verbetering van de bodem” in de wettekst te vervangen door “voor de verbetering of instandhouding van de bodemkwaliteit en/of bodemgezondheid”.

Daarmee sluit de wettekst beter aan bij zowel de landbouwkundige praktijk als de aangehaalde rechtspraak.

- In de toelichting staat: *“Met ‘de te telen gewassen’ wordt bedoeld op de gewassen die de verpachter na de periode van een of meerdere opvolgende verpachtingen op het losse land gaat telen.”*

Als het gaat om een IB-onderneming zal echter de verpachter na de schenking of het overlijden een andere persoon zijn. De oorspronkelijke verpachter zal in beginsel geen gewassen meer gaan telen op de grond.

Voorstel: Het lijkt ons goed om hier in de toelichting wat over op te merken, zodat het duidelijk is dat het ook over de nieuwe verpachter kan gaan.

- **Voorstel:** Wij stellen voor om, in plaats van dat de termijn niet langer dan noodzakelijk mag zijn, op te nemen dat een termijn gehanteerd wordt die redelijk is. Hierbij kan bijvoorbeeld gekeken worden naar wat in de sector gebruikelijk is, maar (aanvullend) ook naar de omstandigheden van het concrete bedrijf, de teeltwijze en de strategie die het bedrijf hanteert en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving. Alleen verwijzen naar wat in de sector gebruikelijk is, is onvoldoende.

Het voorstel is om daarbij in de toelichting aan te geven dat ondernemers een bepaalde vrijheid hebben om te bepalen wat een passende termijn is. Het moet dus mogelijk zijn dat ook wel eens een termijn gehanteerd wordt die wat langer is dan (strikt) noodzakelijk (zie het hiervoor gegeven voorbeeld van 9 en 12 maanden) en/of een termijn die past binnen de ruil. Ook zou er voldoende ruimte moeten zijn voor de eigen ondernemersbeslissingen en de strategie die gehanteerd wordt. Zo moet het mogelijk zijn dat vanuit de duurzaamheidsstrategie een langere termijn gehanteerd wordt. Een regeneratieve agrariër zal waarschijnlijk een andere termijn hanteren dan een agrariër die gangbare landbouw uitoefent. Stel de minimale termijn voor pootgoed is 1:3 conform de NAK. Maar er zijn telers die vanuit de extensievere gedachte 1:5 telen of zoals bij biologische teelt vaak 1:6. Daar zou ruimte voor moeten zijn.

- Als langer uit gebruik wordt gegeven dan de termijn die volgens de wettekst toegestaan is, zou er naar onze mening een vorm van compartimentering toegepast moeten worden. Dus stel dat er 11 maanden uit gebruik gegeven wordt, terwijl 9 maanden noodzakelijk is. Dan dienen ons inziens de BOR en DSR wel van toepassing te zijn als het overlijden of de schenking plaatsvindt tijdens de eerste 9 maanden.

Voorstel: Neem in de MvT op dat als er voor een te lange termijn uit gebruik gegeven is, bij een overlijden/schenking binnen de wel toegestane termijn de BOR en DSR wel van toepassing zijn.

3. **Toetsmoment en samenhang tussen pacht en verpachting**

Het woord "tegelijkertijd" staat niet in de voorgestelde wettekst. Uit de artikelsgewijze toelichting volgt echter dat op het moment van schenking of overlijden aan beide voorwaarden moet zijn voldaan. Op dat moment moet dus zowel sprake zijn van verpachting in het kader van noodzakelijke vruchtwisseling als van teelpacht voor gebruik binnen de eigen landbouwonderneming.

Dit kan in de praktijk te strikt uitwerken. De ingangsdatum, einddatum, teeltduur en feitelijke ingebruikname van de betrokken percelen hoeven niet exact samen te vallen. Ook kunnen de afspraken per teeltseizoen of kalenderjaar verschillen. Een tijdelijke onderbreking of een verschil tussen de looptijden van de overeenkomsten betekent niet zonder meer dat de pacht en verpachting landbouwkundig of bedrijfsmatig niet met elkaar samenhangen.

Voorstel: Laat niet beslissend zijn of de pacht en verpachting op de schenkings- of overlijdensdatum exact samenvallen, maar of zij functioneel samenhangen binnen hetzelfde teeltseizoen, dezelfde teeltcyclus of hetzelfde vruchtwisselingsplan.

4. **Geen beperking tot bepaalde bedrijfstypen**

De MvT noemt vooral akkerbouwers en samenwerkingen tussen akkerbouwers en melkveehouders. De wettelijke regeling zelf lijkt niet tot deze bedrijfstypen beperkt, maar het is wenselijk dit expliciet te bevestigen.

Ook bloembollentelers, vollegrondsgroentetelers, pootgoedtelers, boomkwekers en gemengde agrarische ondernemingen kunnen voor noodzakelijke vruchtwisseling afhankelijk zijn van tijdelijke pacht en verpachting. De voorbeelden in de MvT moeten daarom illustratief blijven en mogen niet tot een beperkte uitleg van de wettelijke regeling leiden.

Voorstel: Bevestig in de MvT dat de genoemde bedrijfstypen slechts voorbeelden zijn en dat de regeling openstaat voor alle landbouwondernemingen waarin sprake is van vruchtwisseling.

5. **Schriftelijke pachtovereenkomst**

De voorgestelde wettekst verlangt een schriftelijke pachtovereenkomst. Wij gaan ervan uit dat niet vereist is dat deze schriftelijke pachtovereenkomst goedgekeurd moet zijn door de grondkamer, omdat anders – ondanks dat partijen alles goed geregeld hebben – in de periode tot aan de goedkeuring door de grondkamer de BOR en DSR toch niet van toepassing zijn.

Voorstel: Bevestig in de Memorie van Toelichting dat goedkeuring door de grondkamer geen vereiste is.

6. **Aanpassing wettekst**

Bij ons komt de vraag op of er in art. 35c, tiende lid, SW en art. 4.17a, elfde lid, Wet IB 2001, niet een stukje tekst ontbreekt, zie hieronder:

10. Het negende lid, aanhef en onderdeel b, vindt slechts toepassing voor zover de omvang van het door de verpachter verpachte losse land de omvang van het gepachte losse land [op grond van artikel 396, eerste lid, onderdelen a tot en met c, van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek](#), bedoeld in het negende lid, onderdeel b, niet meer dan tweemaal overtreft.

Voorstel: Pas de wettekst op dit punt aan.

7. **Aanpassing tekst in MvT**

Op bladzijde 10 van de Memorie van Toelichting staat: *"Teeltpacht is een tijdelijke pachtovereenkomst voor land waarvoor vruchtwisseling noodzakelijk is, bedoeld voor een- of tweejarige teelten."*

Volgens de definitie van teeltpacht gaat het niet om *land* waarvoor vruchtwisseling noodzakelijk is, maar om *gewassen* waarvoor vruchtwisseling noodzakelijk is.

Voorstel: Pas de tekst van de MvT op dit punt aan.

8. **Berekening en toereikendheid van de 1:2-verhouding, meerpartijenruil en tegenbewijsmogelijkheid**

Nog niet helemaal duidelijk is hoe de 1:2-verhouding in complexere situaties moet worden berekend. Geldt de toets per overeenkomst, per teeltseizoen, per gewas of voor de gehele landbouwonderneming?

Een beoordeling per afzonderlijke overeenkomst of per individuele wederpartij lijkt niet goed aan te sluiten bij de mogelijkheid van meerpartijenruilen. In dergelijke situaties kan de uitgegeven grond bij een andere agrariër terechtkomen dan degene van wie de ondernemer grond pacht.

De voorgestelde verhouding van 1:2 sluit aan bij het alternatief dat VLB in de eerder ingebrachte visie heeft aangedragen. De voorkeur van VLB ging daarbij uit naar een regeling zonder beperking van de verhouding tussen het verpachte en gepachte areaal. Als alternatief is voorgesteld om maximaal twee hectare verpachte grond toe te staan tegenover één hectare gepachte grond. De verwachting was dat een groot deel van de praktijk met deze verhouding uit de voeten kan.

Dat neemt niet weg dat een vaste verhouding van 1:2 niet in alle gevallen voldoende hoeft te zijn. De benodigde verhouding kan afhankelijk zijn van onder meer het geteelde gewas, het verschil in opbrengstpotentieel en pachtwaarde, het bouwplan, de perceelindeling en de toegepaste vruchtwisselingscyclus. Daardoor kunnen zich ook reële en landbouwkundig noodzakelijke vruchtwisselingssituaties voordoen waarin meer dan twee hectare grond wordt verpacht tegenover één hectare gepachte grond. Dit speelt met name bij een ruil waar meerdere partijen bij betrokken zijn.

Voorstellen: Verduidelijk dat samenhangende pacht- en verpachtingsbewegingen binnen dezelfde landbouwonderneming en hetzelfde teelt- of vruchtwisselingsplan gezamenlijk worden beoordeeld.

Daarnaast kan in de consultatiereactie worden opgemerkt dat de verhouding van 1:2 voor een groot deel van de praktijk werkbaar lijkt, maar niet noodzakelijkerwijs alle reële vruchtwisselingssituaties dekt.

Om ook een oplossing te bieden voor met name situaties waarin meerdere partijen met

elkaar ruilen en die nog niet onder de voorgestelde uitzondering vallen, stellen wij voor om een tegenbewijsregeling op te nemen in de wet. Deze tegenbewijsregeling kan inhouden dat in situaties waarin niet voldaan wordt aan de verhouding 1:2 de belastingplichtige de mogelijkheid krijgt om te bewijzen dat er wel sprake is van een reële vruchtwisselingssituatie.