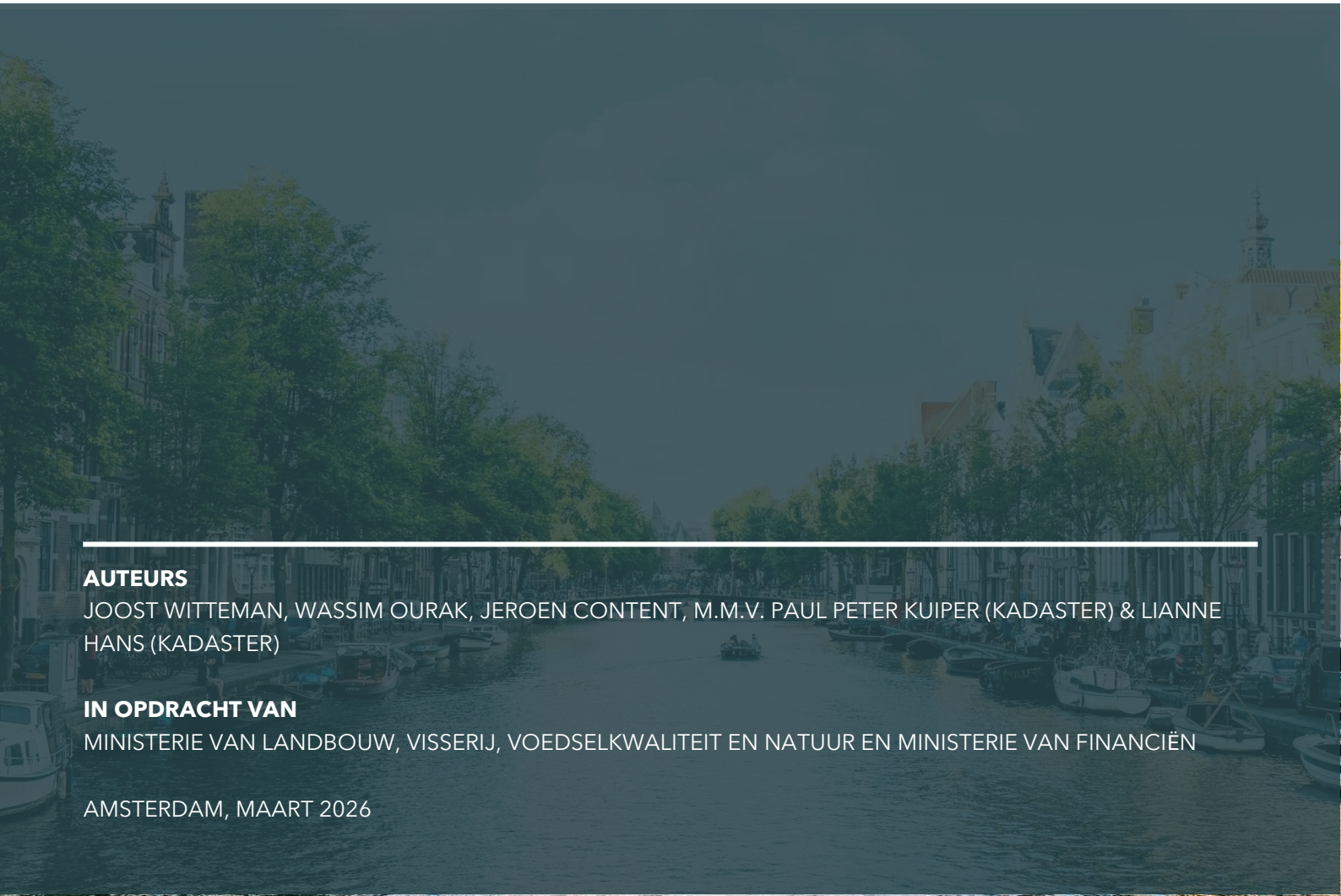
EVALUATIE FISCALE REGELINGEN BOS-, NATUUR- EN CULTUURGROND

RAPPORT

seo • economisch onderzoek



AUTEURS
JOOST WITTEMAN, WASSIM OURAK, JEROEN CONTENT, M.M.V. PAUL PETER KUIPER (KADASTER) & LIANNE HANS (KADASTER)

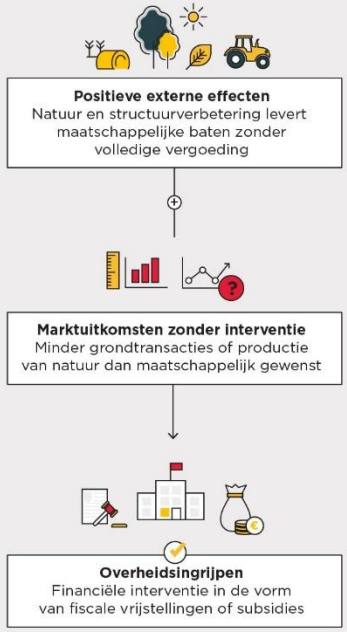
IN OPDRACHT VAN
MINISTERIE VAN LANDBOUW, VISSERIJ, VOEDSELKWALITEIT EN NATUUR EN MINISTERIE VAN FINANCIËN

AMSTERDAM, MAART 2026

Evaluatie fiscale regelingen bos-, natuur- en cultuurgrond

We evalueren 4 fiscale regelingen gericht op het bevorderen en behouden van bos en natuur en 3 fiscale regelingen gericht op grondstructuurverbetering. Dit doen wij aan de hand van het Toetsingskader Fiscale Regelingen (TFR). Externe effecten rechtvaardigen in beginsel het bestaan van deze regelingen, maar in de praktijk blijken 6 van de 7 regelingen niet (of niet aantoonbaar) doeltreffend en doelmatig. Bij natuur en structuurverbetering van het landelijke gebied blijft er een noodzaak tot overheidsingrijpen. De regelingen kunnen worden afgeschaft of hervormd. Waarbij rekening gehouden moet worden dat bij natuur en structuurverbetering van het landelijk gebied er een noodzaak is tot overheidsingrijpen.

Noodzaak tot overheidsingrijpen



seo • economisch onderzoek

Evaluatie van de fiscale regelingen

Bos en natuur

REGELING	TFR-CONCLUSIE	BELEIDSOPTIES
Bosbouwvrijstelling **Doel:** bevorderen van behoud en aanleg van bos	**Niet doeltreffend & niet doelmatig** • Vrijstelling wordt nauwelijks gebruikt door bosbouwbedrijven (niet tot weinig winstgevend) • Indicatie van relatief veel gebruik door niet-bosbouwbedrijven	**Afschaffen** **Afschaffen en vrijgekomen middelen anders aan bos- en natuur besteden**
Vrijstelling voor vergoedingen bos- en natuurbeheer **Doel:** bevorderen natuurbeheer en vergroten draagvlak bij private beheerders	**Onduidelijk** • Effect volgt uit de subsidies, niet uit de fiscale vrijstelling • Het alternatief (bruteren) is voor deze regeling lastig in de uitvoeringstechniek	**Behouden**
Box 3-vrijstelling voor bos- en natuurterreinen **Doel:** bevorderen behoud en aanleg van natuur	**Waarschijnlijk doeltreffend & doelmatig** • De vrijstelling zorgt ervoor dat meer gelden beschikbaar komen voor doorgaans verlieslatende natuur	**Behouden** **Aanpassen onder het nieuwe stelsel**
Natuurgrondvrijstelling **Doel:** niet expliciet geformuleerd (impliciet: natuurbehoud)	**Onduidelijk** • Geen duidelijke probleemstelling of doel	**Afschaffen** **Hervormen door actualisatie doelstelling en aanpassing voorwaarden**

Verbetering van de grondstructuur

REGELING	TFR-CONCLUSIE	BELEIDSOPTIES
Cultuurgrondvrijstelling **Doel:** verbetering landbouwstructuur	**Niet doeltreffend & niet doelmatig** • Oorspronkelijke doelstelling niet meer actueel • Geen noodzaak tot overheidsingrijpen • Geen waarborg voor gewenste structuurverbetering	**Afschaffen** **Hervormen door actualisatie doelstelling en aanpassing voorwaarden**
Vrijstelling voor kavelruil **Doel:** structuurverbetering van het landelijke gebied	**Onduidelijk** • Doeltreffender sinds de recente aanscherping • Waarborg ontbreekt voor de realisatie van structuurverbetering in het landelijke gebied	**Afschaffen** **Hervormen door actualisatie doelstelling en aanpassing voorwaarden**
Vrijstelling voor herverkaveling **Doel:** structuurverbetering van het landelijke gebied	**Doeltreffend & doelmatig** • Overheid zal enkel een herverkaveling inzetten bij evidente verbetering waardoor er de facto een waarborg is	**Behouden**

Samenvatting

We evalueren vier fiscale regelingen gericht op het bevorderen en behouden van bos en natuur en drie fiscale regelingen gericht op grondstructuurverbetering. Externe effecten rechtvaardigen in beginsel het bestaan van deze regelingen, maar in de praktijk blijken zes van de zeven regelingen niet (of niet aantoonbaar) doeltreffend en doelmatig. Deze regelingen kunnen daarmee worden afgeschaft of hervormd.

Aanleiding en vraagstelling

In Nederland bestaat een aantal fiscale regelingen rondom bos-, natuur- en cultuurgrond. Deze evaluatie gaat over zeven fiscale regelingen: drie in de directe belastingen (inkomsten- en vennootschapsbelasting) en vier in de indirecte belastingen (overdrachtsbelasting). Vier van deze regelingen richten zich kort gesteld op het bevorderen van het behoud en de aanleg van bos en natuur door onder voorwaarden een vrijstelling te verlenen voor het volgende: de winst van bosbouwbedrijven, subsidie-inkomsten voor bos- en natuurbeheer, bos- en natuurterreinen (en landgoederen) in box 3 en tot slot een vrijstelling van overdrachtsbelasting voor verkrijgingen van natuurgronden. De overige drie regelingen beogen het realiseren van structuurverbetering van cultuurgrond (landbouwgrond) en van gronden in het landelijke gebied. Dit betreft onder voorwaarden een vrijstelling van overdrachtsbelasting voor verkrijgingen van cultuurgronden en een vrijstelling voor kavelruilen en voor herverkavelingen in het landelijke gebied. Het beoogde werkingsmechanisme, is zoals bij veel andere fiscale regelingen, dat door het geven van een belastingvoordeel aan een specifieke groep en/of onder bepaalde voorwaarden belastingplichtigen prikkels en/of middelen krijgen en zo kunnen bijdragen aan het realiseren van de beleidsdoelen.

Dergelijke regelingen dienen conform de Regeling Periodieke Evaluatie 2022 periodiek geëvalueerd te worden. De Strategische Evaluatieagenda heeft vereiste periodieke evaluaties gepland voor 2025 en de ministeries van Financiën en Landbouw, Visserij, Voedselzekerheid en Natuur hebben ons gevraagd om deze evaluatie uit te voeren aan de hand van het Toetsingskader Fiscale Regelingen (TFR). Daarmee zijn de centrale vragen of er een probleemstelling is en noodzaak bestaat tot overheidsingrijpen, of de instrumentkeuze verklaarbaar is en of het overheidsingrijpen bijdraagt aan het behalen van de doelstellingen (doeltreffendheid) tegen acceptabele kosten en neveneffecten ('doelmatig'). Ons is tevens gevraagd om ook te kijken naar vergelijkbaar beleid en om beleidsopties in kaart te brengen. Voor regelingen die negatief geëvalueerd worden, geldt in beginsel de begrotingsregel dat zij afgeschaft, aangepast of hervormd worden, dan wel dient gemotiveerd te worden waarom behouden de voorkeur geniet.[1] Tot slot is ons gevraagd om de Motie Vermeer en Van Dijk[2] alsook de Motie Holman en Grinwis[3] te beantwoorden. Daarin wordt respectievelijk verzocht in kaart te brengen waar de recente beperking van de kavelruilvrijstelling de transitie van het landelijke gebied en het vormgeven van een toekomstbestendige agrarische sector doorkruist, en het gebruik van de cultuurgrondvrijstelling door niet-agrariërs te onderzoeken.

1 Kamerstukken II 2024/25, 36600, nr. 2, p. 14.
2 Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 120.
3 Kamerstukken II 2024/25, 27924, nr. 91.

Directe belastingen

De evaluatie gaat in de directe belastingen over de vrijstellingen voor winst van bosbouwbedrijven, vergoedingen voor bos- en natuurbeheer, en bezit van bos en natuur (en landgoederen) in box 3. Tabel S.1 vat de bevindingen van deze evaluatie voor deze regelingen samen.

Tabel S.1 Beoordeling van de fiscale regelingen in de directe belastingen aan de hand van het TFR

Fiscale regeling	Doelstelling	TFR	Toelichting	Beleidsoptie
Bosbouwvrijstelling *39 mln. euro* *(schatting 2021)*	Bevorderen behoud en aanleg van bos	Niet doeltreffend en niet doelmatig	Er is een noodzaak tot overheidsingrijpen aangezien het bos betreft. De instrumentkeuze voor een vrijstelling veronderstelt stimulering door winsten niet te belasten. Bosbouwbedrijven zijn echter niet tot weinig winstgevend waardoor het gebruik van de vrijstelling zeer beperkt is.	Afschaffen Afschaffen en vrijgekomen middelen anders aan bos- en natuur besteden
Vrijstelling voor vergoedingen bos- en natuurbeheer *11 mln. euro* *(meest recent: 2026)*	Bevorderen behoud en aanleg van natuur & vergroten draagvlak voor bos- en natuurbeleid	Onduidelijk	Er is een noodzaak tot overheidsingrijpen want het betreft natuur. Doeltreffendheid en doelmatigheid is onduidelijk omdat dit uit de subsidies volgt. De subsidies zijn gebaseerd op de normkosten voor natuurbeheer. De vrijstelling zorgt ervoor dat het subsidiebedrag overeenkomt met die normkosten. Het alternatief (bruteren) is lastig in de uitvoeringstechniek.	Behouden
Vrijstelling box 3 *7 mln. euro* *(meest recent: 2023)*	Bevorderen behoud en aanleg van bos en natuur	Waarschijnlijk doeltreffend en doelmatig	Aangezien het natuur betreft, is er een noodzaak tot overheidsingrijpen. Onder het forfaitaire box 3-stelsel zorgt de vrijstelling ervoor dat geen belasting geheven wordt op doorgaans verlieslatende bos- en natuurgronden.	Behouden Aanpassen onder het nieuwe stelsel

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Over het algemeen is er sprake van een probleemstelling en een noodzaak tot overheidsingrijpen. De doelstelling van de bosbouwvrijstelling, vrijstelling voor vergoedingen in bos- en natuurbeheer en de box 3-vrijstelling hebben allen het doel om het behoud en de aanleg van natuur te bevorderen. Bos en natuur hebben bredere effecten dan door private eigenaren kunnen worden toegeëigend, dit is een positief extern effect. Dit ziet bijvoorbeeld op de CO_2-opslag door bomen, de luchtzuivering, verkoeling, bestuiving, het recreatieve landschap, etc., maar bijvoorbeeld ook op het effect van een natuurgebied op de waarde van een aangrenzende woning, terwijl de eigenaar van het natuurgebied hiervoor niets ontvangt. Er is noodzaak tot overheidsingrijpen vanwege de aanwezigheid van de positieve externe effecten, marktfalen en publieke goederen. De private eigenaar van bos en natuur kan immers niet alle voordelen beprijzen of toe-eigenen.

De bosbouwvrijstelling is niet doeltreffend en niet doelmatig omdat bosbouwbedrijven doorgaans weinig tot niet winstgevend zijn, terwijl de regeling beoogt winst vrij te stellen. Het gebruik door bosbouwbedrijven lijkt zeer beperkt en er zijn indicaties dat er substantieel gebruik plaatsvindt door niet-bosbouwbedrijven. Afschaffing is de logische beleidsoptie op basis van het TFR en de begrotingsregels. We voorzien beperkte gevolgen voor de bosbouwbedrijven omdat zij weinig tot niet winstgevend zijn, als het bosbedrijf überhaupt

kwalificeert als onderneming. Bij afschaffing kan ervoor worden gekozen om de vrijgekomen middelen op een andere manier te blijven inzetten om de doelstelling te realiseren. Bij natuur ligt immers een rol voor de overheid. Dit kan bijvoorbeeld door het ophogen van bestaande subsidies of de bijdrage aan Staatsbosbeheer. Dit rapport bevat beleidsopties (fiches) waarin dit nader is uitgewerkt.

De doeltreffendheid en doelmatigheid is onbekend voor de vrijstelling voor vergoedingen voor bos- en natuurbeheer, de instrumentkeuze is echter wel verklaarbaar. Het effect van de vrijstelling is onduidelijk omdat de subsidie hetgeen is wat de doelstelling nastreeft en niet zozeer de vrijstelling. Met een onbekend effect kan twee kanten op geredeneerd worden: afschaffing of voorzichtigheidshalve behouden. Als de voorkeur uitgaat naar afschaffing vanwege beleidstechnische redenen (zoals eenvoud in het belastingstelsel) zouden de eventuele vrijgekomen middelen wederom ingezet kunnen worden via de subsidies in brede zin. Maar de regeling kan dus ook behouden worden. De subsidies zijn gebaseerd op de verwachte kosten (normkosten) voor natuurbeheer. Echter, omdat het uitgangspunt van het belastingsysteem het belasten van subsidies is, leiden wij (niet expliciet) af dat op basis van de parlementaire stukken gekozen is om deze specifieke subsidies vrij te stellen zodat het bedrag aan normkosten en het subsidiebedrag overeenkomen. Belastingheffing over deze subsidie zou ertoe leiden dat de bedragen (na belasting) niet overeenkomen wanneer niet of slechts een deel uitbesteed wordt. Het bruteren van deze subsidies om op identieke netto vergoedingen uit te komen na belastingheffing is lastig in de uitvoeringstechniek omdat voor iedere belastingplichtige een ander marginaal tarief geldt en dit afhangt van hoeveel uitbesteed wordt. Een forfait zou de uitvoeringslast van het eerste punt fors verlagen, maar niet het tweede.

De box 3-vrijstelling is waarschijnlijk doeltreffend en doelmatig, maar het exacte effect is lastig meetbaar doordat de doelstelling niet helder en eenduidig geformuleerd is. Dit geldt voor alle regelingen met de doelstelling 'bevordering van het behoud en de aanleg van (bos en) natuur'. Onder het bevorderen van behoud en aanleg van bos en natuur vallen zowel verbetering als minder verslechtering. Het doel is ook zeer algemeen wat de meetbaarheid niet ten goede komt, met name doordat er ook veel ander beleid is dat zich op soortgelijke doelen richt. Voor de doeltreffendheid van deze fiscale regelingen is het daarom niet mogelijk geweest om het effect te isoleren en/of te schatten. Onder het nieuwe box 3-stelsel (werkelijk rendement) kan de doeltreffendheid mogelijk verhoogd worden door het directe rendement niet vrij te stellen en het indirecte rendement vrijgesteld te laten of te voorzien in een doorschuiffaciliteit voor het indirecte rendement. Het directe rendement, wat bij bossen en natuurterreinen doorgaans negatief is, kan de box 3-belasting drukken en zodoende meer gelden beschikbaar maken voor bossen en natuurterreinen.

Indirecte belastingen

De evaluatie gaat in de indirecte belastingen over de cultuurgrond- en natuurgrondvrijstelling, en de vrijstelling voor kavelruilen en herverkavelingen. Tabel S.2 vat de bevindingen van deze evaluatie voor deze regelingen samen.

De keuze voor vrijstellingen in de overdrachtsbelasting volgt uit een afweging tussen de verstorende werking van de overdrachtsbelasting en het realiseren van andere beleidsdoelen. De overdrachtsbelasting verlaagt het aantal grondtransacties dat plaatsvindt omdat het een belasting op transactieniveau is. Er kan sprake zijn van een probleemstelling wanneer maatschappelijk/politiek gezien het doel van de overdrachtsbelasting (financiering begroting) ondergeschikt is aan het doel van ander beleid (structuurverbetering). Het verstorende karakter van de overdrachtsbelasting leidt bij grondgerelateerde doelen (zoals structuurverbetering) tot minder doelrealisatie vanwege die verstoring. Om deze redenen is het verklaarbaar dat financiële interventie in de vorm van een vrijstelling plaatsvindt, de vrijstelling neemt namelijk die exacte verstoring weer weg.

Tabel S.2 Beoordeling van de fiscale regelingen in de indirecte belastingen aan de hand van het TFR

Fiscale regeling	Doelstelling	TFR	Toelichting	Beleidsoptie
Cultuurgrond-vrijstelling *290 mln. euro* *(meest recent:2026)*	Verbetering van landbouw-structuur	Niet doeltreffend en niet doelmatig	De doelstelling is niet meer actueel waardoor er ook geen noodzaak tot overheidsingrijpen is. Noch is er een waarborg voor het huidige doel, waardoor de regeling niet doeltreffend en doelmatig is.	Afschaffen Hervormen door actualisatie doelstelling
Natuurgrond-vrijstelling *4 mln. euro* *(meest recent: 2023)*	Niet expliciet, maar lijkt bevorderen behoud en aanleg van natuur door particulieren	Onduidelijk	Er is geen probleemstelling of doelstelling terug te vinden in parlementaire stukken. Aangezien het natuur betreft, is er een noodzaak tot overheidsingrijpen, maar de instrumentkeuze is niet verklaarbaar, noch is de doeltreffendheid en doelmatigheid te bepalen.	Afschaffen Hervormen door actualisatie doelstelling
Vrijstelling voor kavelruil *1 mln. euro* *(meest recent: 2023)*	Structuur-verbetering landelijk gebied	Onduidelijk	Er is een noodzaak tot overheidsingrijpen in het landelijke gebied. Doeltreffender sinds de recente aanscherping. maar er blijft een waarborg ontbreken voor de realisatie van structuurverbetering in het landelijke gebied.	Afschaffen Hervormen door actualisatie doelstelling
Vrijstelling voor herverkaveling *zeer beperkt* *(meest recent: 2023)*	Structuur-verbetering landelijk gebied	Doeltreffend en doelmatig	Dit volgt mechanisch uit het karakter van een herverkaveling. Het bevat de facto al een waarborg. De overheid zal enkel een herverkaveling inzetten bij evidente verbetering.	Behouden

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Het oorspronkelijke doel van de cultuurgrondvrijstelling is niet meer actueel en er is geen noodzaak tot overheidsgrijpen. Daar waar voorheen de overheid actief de grondstructuur optimaliseerde van en voor agrariërs, is het huidige beleid ten aanzien van landbouwgronden veel breder ingestoken dan enkel agrariërs. Uit de bredere beleidsmatige context blijkt dat structuurverbetering in de landbouw is ingeruild voor structuurverbetering van het algehele landelijke gebied. Hierdoor is geen sprake meer van een noodzaak tot overheidsingrijpen met betrekking tot het oorspronkelijke doel.

De cultuurgrondvrijstelling is niet doeltreffend en niet doelmatig, mede doordat er geen waarborg meer is voor realisatie van de doelstelling. Een verbetering van de landbouwstructuur is geen helder en eenduidig doel, noch wordt er bij elke transactie getoetst of het bijdraagt aan dat doel. Tegelijkertijd observeren we een lange trend van schaalvergroting in de landbouwsector die mede mogelijk wordt gemaakt met de cultuurgrondvrijstelling, terwijl expliciet is vermeld door de wetgever dat het stimuleren van schaalvergroting niet het doel was van de (voorloper van de) cultuurgrondvrijstelling. Afschaffing is de logische beleidsoptie op basis van het TFR en de begrotingsregels.

Slechts een zeer beperkt deel van de landbouwgronden zijn in erfpacht uitgegeven. Op basis van gegevens van het Kadaster is slechts 4 procent van de oppervlakte aan landbouwgrond in erfpacht uitgegeven, terwijl 94 procent in eigendom is gehouden. Dit is licht gestegen tussen 2019 en 2024: van 3,68 procent (ruim 70 duizend

hectare) naar 4,13 procent (ruim 78 duizend hectare). Voor wat betreft de Motie Holman en Grinwis merken we verder op dat we op basis van het TFR en de begrotingsregels concluderen dat de cultuurgrondvrijstelling afgeschaft dan wel hervormd dient te worden. Hetgeen in de motie wordt omschreven is in dat geval geen aandachtspunt meer.

Er is wel een noodzaak tot overheidsingrijpen bij kavelruil en herverkaveling. Het landelijke gebied betreft zowel landbouwzaken (zoals de bedrijfsomvang, verkavelingssituatie, waterbeheersing, ontsluiting van agrarische bedrijven en dergelijke) als natuur en landschap, infrastructuur, recreatie en cultuurhistorie. De herverkaveling en kavelruil maakt de overdracht van gronden mogelijk, zodat bijvoorbeeld wegen, waterlopen en andere infrastructuur kunnen worden aangelegd en gronden dichter bij elkaar komen te liggen. Aangezien dit publieke middelen zijn, is overheidsinterventie om deze doelen te realiseren genoodzaakt.

De doelstelling van de vrijstelling voor kavelruil wordt eveneens niet gewaarborgd. De formulering van dit doel is niet helder en eenduidig. Bovendien wordt al bijna twintig jaar lang geen (ecologische) toets op de objectieve verbeteringseis uit de Omgevingswet meer uitgevoerd die de realisatie van het doel waarborgt. Met de (ecologische) toets bedoelen wij een beoordeling door (ecologische) specialisten of een kavelruil bijdraagt aan de verbetering van de structuur van het landelijke gebied, wat vervolgens overgenomen wordt door de Belastingdienst (zoals voor 2007 het geval was). Dit heeft een negatief effect op de doeltreffendheid, die sinds de recente aanscherpingen per 2025 naar waarschijnlijkheid toegenomen is. Echter, omdat het doel lastig meetbaar is en gegevens beperkt bijgehouden worden, is onbekend in hoeverre de regeling doeltreffend en doelmatig is.

Informatie over eventuele knelpunten door de gewijzigde kavelruil is nog beperkt. De gewijzigde regeling is klein (het budgettaire belang is geraamd op 1 miljoen euro in 2023) en is pas sinds 2025 van kracht. Voor wat betreft de Motie Van Dijk geven gesprekspartners aan dat er nog weinig bekend is over het effect van de kavelruilvrijstelling in dat kader.

De doeltreffendheid en doelmatigheid van de natuurgrondvrijstelling is onbekend doordat in de parlementaire stukken geen doelstelling is opgenomen, noch een duidelijke probleemstelling. Er is wel een reden tot overheidsingrijpen, aangezien de doelstelling enigszins uit zou moeten komen op het behoud (en in mindere mate de aanleg) van natuur. De redenering voor het overheidsingrijpen lijkt sterk op die van de andere fiscale regelingen die trachten het behoud en de aanleg van natuur te bevorderen. De formulering van het doel is eveneens niet helder.

Dat de regelingen niet doeltreffend en doelmatig zijn (of dat het onbekend is) betekent dat ze kunnen worden afgeschaft of aangepast. Momenteel bestaan er belangrijke maatschappelijk opgaven waarbij grond(mobiliteit) een belangrijke rol speelt, bijvoorbeeld rondom landbouw en natuur (stikstof), woningbouw, etc. In beginsel bestaat hiermee ruimte voor beleid om aan te grijpen op deze problemen. Dat vereist wel dat de bestaande regelingen worden hervormd, in elk geval door de doelen van de regeling te actualiseren zodat zij aansluiten bij de maatschappelijke opgaves in het landelijke gebied. Daarbij kan ook gekozen worden om de regelingen samen te voegen en/of te vervangen door een subsidie waarbij realisatie van de doelstelling bijvoorbeeld door een (ecologische) toets gewaarborgd wordt. Dit is nader uitgewerkt in de beleidsopties (fiches) van dit rapport.

Inhoudsopgave

Samenvatting 2

1 Inleiding 8

1.1 Aanleiding 8

1.2 Methode en leeswijzer 9

2 De bredere (beleidsmatige) context 10

2.1 Landbouw en natuur 10

2.2 Huidig beleid 15

3 Beschrijving van het beleid 21

3.1 Directe belastingen 21

3.2 Indirecte belastingen 27

4 Toetsingskader fiscale regelingen 36

4.1 Directe belastingen 36

4.2 Indirecte belastingen 52

5 Conclusie en beleidsopties 66

5.1 Inleiding 66

5.2 Directe belastingen 69

5.3 Indirecte belastingen 75

Bijlage A Onderzoeksverantwoording 83

Bijlage A.1 Opdrachtgever en begeleidingscommissie 83

Bijlage A.2 Inzet van methoden per regeling 83

Bijlage A.3 Bronnen en literatuur 84

Bijlage A.4 Interviewpartners 85

Bijlage A.5 Toelichting data-analyse 85

Bijlage A.6 Aanvullende figuren en tabellen 89

1 Inleiding

Dit onderzoek evalueert een aantal fiscale regelingen rondom bos-, natuur- en cultuurgrond aan de hand van het Toetsingskader Fiscale Regelingen. Ook worden beleidsopties in kaart gebracht op basis van bestaande instrumenten.

1.1 Aanleiding

In Nederland bestaat een aantal fiscale regelingen rondom bos-, natuur- en cultuurgrond. Dit betreft een aantal regelingen in de directe belastingen[4] (namelijk in de inkomsten- en vennootschapsbelasting, hierna IB en Vpb) en in de indirecte belastingen[5] (namelijk in de overdrachtsbelasting). Deze regelingen richten zich kort gezegd op het bevorderen van het behoud en de aanleg van bos en natuur, het bevorderen van particulier beheer, en het realiseren van structuurverbetering in de landbouw en het landelijke gebied. Het beoogde werkingsmechanisme is hier dat door het geven van een fiscaal voordeel belastingplichtigen financieel gestimuleerd worden om bij te dragen aan het realiseren van de genoemde beleidsdoelen.

Fiscale regelingen worden periodiek geëvalueerd conform de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek 2022 (RPE). De verschillende evaluaties zijn voor 2025 gepland in de Strategische Evaluatieagenda. De ministeries van Financiën en Landbouw, Visserij, Voedselzekerheid en Natuur hebben SEO Economisch Onderzoek gevraagd om deze evaluatie uit te voeren aan de hand van het Toetsingskader Fiscale Regelingen. Daarmee zijn de centrale vragen of de doelen en de instrumentkeuze goed onderbouwd zijn, de doelen bereikt worden door het beleid ('doeltreffend') en of dat lukt tegen acceptabele kosten[6] waaronder neveneffecten ('doelmatig'). Voor regelingen die negatief geëvalueerd worden, geldt volgens de begrotingsregels in beginsel dat zij afgeschaft of hervormd worden. Ons is daarom ook gevraagd om te kijken naar vergelijkbaar beleid en om beleidsopties in kaart te brengen. Daarnaast is ons gevraagd om de Motie Vermeer en Van Dijk[7] te beantwoorden. Daarin wordt verzocht in kaart te brengen waar de beperking van de kavelruilvrijstelling de transitie van het landelijke gebied en het vormgeven van een toekomstbestendige agrarische sector doorkruist. Tot slot is ons gevraagd om de Motie Holman en Grinwis[8] te beantwoorden door het gebruik van de cultuurgrondvrijstelling door niet-agrariërs te onderzoeken.

4 Namelijk de bosbouwvrijstelling, de vrijstelling vergoedingen bos- en natuurbeheer, en de box-3-vrijstelling voor bos- en natuurterreinen. Volledigheidshalve: enkele regelingen in de inkomstenbelasting gelden via de schakelbepaling ook in de vennootschapsbelasting.

5 Namelijk voor cultuurgrond, natuurgrond en her-/ruilverkaveling.

6 'Kosten' zijn administratieve lasten voor private partijen (waaronder of het beleid doenlijk is), uitvoeringslasten voor de overheid, neveneffecten en het budgettaire beslag dat de regelingen leggen (die dus met heffing elders gedekt moeten worden).

7 Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 120.

8 Kamerstukken II 2024/25, 27924, nr. 91.

1.2 Methode en leeswijzer

Methode

In dit onderzoek stellen we de toepassing van het Toetsingskader Fiscale Regelingen (TFR) centraal.[9] Het TFR vormt een 'trechter' om te oordelen over de wenselijkheid van fiscale regelingen. Daartoe stelt het TFR een aantal vragen, bestaande uit of:

1. de probleemstelling helder is;
2. er een aantoonbare noodzaak tot overheidsingrijpen bestaat;
3. de formulering van het beleidsdoel helder en eenduidig is;
4. de instrumentkeuze logisch is;
5. het instrument doeltreffend is; en
6. het instrument doelmatig is.

De beschrijving van het beleid in de vorm van een *beleidstheorie* vormt het kader voor het vervolg van deze evaluatie. Dit krijgt uitdrukking in de beschrijving van de doelen die (oorspronkelijk) door de wetgever zijn gesteld en de beoogde werking van het beleid. De beleidstheorie is een raamwerk voor de verdere toetsing van het beleid omdat zij een keten van oorzaak-gevolgrelaties vormt tussen de veronderstelde werkingsmechanismen en beoogde effecten van het beleid. Deze keten loopt van *inputs*, via activiteiten en *outputs*, naar *intermediate outcomes, outcomes* en *impact*. *Inputs* zijn bijvoorbeeld de wettelijke basis voor de fiscale regelingen en de middelen die daarvoor worden vrijgemaakt (zowel organisatorisch als in budgettaire derving). Belastingplichtigen en de Belastingdienst ondernemen op basis van het deze *inputs* activiteiten, waaruit directe effecten volgen: de *outputs*. Deze *outputs* hebben vaak indirecte, bredere effecten (*intermediate outcomes en outcomes*), die vervolgens bredere 'eindeffecten' dienen te hebben (*impact*). Deze keten van oorzaak-gevolgrelaties is een nuttig raamwerk voor de evaluatie. Wanneer de keten in de praktijk blijkt te werken zoals is beoogd, is sprake van doeltreffendheid (het beleidsdoel wordt gerealiseerd dankzij de inzet van het beleid). 'Doelrealisatie' is hier niet een voldoende voorwaarde voor doeltreffendheid (doelrealisatie kan immers ook het gevolg zijn van ander beleid of exogene factoren). Wanneer de keten werkt tegen voldoende lage kosten of met weinig (grote) neveneffecten, kan in aanvulling daarop gesproken worden van doelmatig beleid.

Voor de empirische toetsing van het beleid maakt dit onderzoek gebruik van een combinatie van bureauonderzoek, interviews en data-analyse. Voor alle regelingen is een combinatie van de drie methodes gebruikt. Een verdere verantwoording hiervan staat in Bijlage A.5. De combinatie van deze onderzoeksmethoden zorgt ervoor dat we tot *triangulatie* kunnen komen: wanneer bewijs uit meerdere bronnen wijst op dezelfde conclusie, dan neemt de zekerheid over die conclusie toe.

Leeswijzer

De rest van dit rapport is als volgt opgebouwd. Hoofdstuk 2 omschrijft de bredere (beleids)context. Hoofdstuk 3 bevat een beschrijving van beleid, de beleidshistorie en -theorie van elk van de regelingen. Hierbij presenteren we ook realisaties en ramingen van het budgettaire beslag van de regelingen en gaan we in op de bredere context van het beleid (inclusief andere ter zake relevant beleid). Hoofdstuk 4 bevat de toetsing aan de hand van het TFR alsook de beantwoording van de moties. Hoofdstuk 5 bevat de conclusies en de beleidsopties.

---

[9] Zie Model 4.55 Rijksbegrotingsvoorschriften en ook Bijlage 13 in het 17e rapport van de Studiegroep begrotingsruimte. Een aantal vragen in het TFR heeft subvragen die in de aangehaalde bronnen verder worden toegelicht. Ook kent het TFR enkele vragen die uitsluitend *ex ante* relevant zijn, namelijk waar waarborgen voor evaluatie en/of een horizonbepaling aan de orde is. Deze laten we verder buiten beschouwing omdat we hier *ex post* toetsen.

2 De bredere (beleidsmatige) context

De doelstellingen van de fiscale regelingen in deze evaluatie worden nagestreefd met verschillende strategieën, subsidies, vergoedingen en regelingen. De fiscale regelingen zijn één onderdeel van het beleid. Voor de beoordeling of een fiscale regeling bijdraagt aan een doel dient de (zowel historische als actuele) bredere beleidsmatige context meegewogen te worden.

2.1 Landbouw en natuur

Het beleid rondom grond in de afgelopen decennia was voornamelijk gericht op het zo efficiënt mogelijk maken van de landbouw. Al sinds de negentiende eeuw is er in Nederland op ingezet om de landbouw efficiënter en productiever te maken, eerst als gevolg van industrialisatie en mechanisatie alsook de opkomende wereldhandel en landbouwwetenschap. Sinds de twee wereldoorlogen kwam daar voedselzekerheid (zowel nationaal als Europees) nog bij als aanjager voor steeds meer overheidsbemoeienis (prijzen en kwaliteit) in de landbouw.[10] In de eerste helft van de twintigste eeuw lag de nadruk van het landbouwbeleid op enerzijds een zo groot mogelijke bijdrage aan de nationale welvaart realiseren door de productiviteit te verhogen en anderzijds het verschaffen van een redelijke mate van bestaanszekerheid van agrariërs door middel van het markt- en prijsbeleid. Naarmate technieken zich verder ontwikkelden, stegen de opbrengsten (en dus de productiviteit) per hectare en per dier.[11] Tegelijkertijd was enkele jaren na de Tweede Wereldoorlog de voedselvoorziening veiliggesteld en werd de destijds benodigde prijszetting, productieregelingen en gegarandeerde afzet voor een deel van de landbouwproducten vervangen door het markt- en prijsbeleid. Voortaan stuurde de overheid en later de Europese Gemeenschap op basisprijzen die de overheid door middel van beïnvloeding van vraag en aanbod zo goed mogelijk probeerde te bereiken.

Structuurverbetering diende als oplossing voor oplopende budgettaire lasten van prijssubsidies en productieoverschotten. Prijssubsidies bleven echter bestaan, met als grootste de garantie van de melkprijs. Door de economische ontwikkelingen (stijging productiekosten en dalende prijzen op de wereldmarkt) steeg het budgettaire belang van de prijssubsidies met als hoogtepunt een stijging met een factor 40 tussen 1954 en 1958 in Nederland.[12] Tegelijkertijd groeide de bevolking (ook in het landelijke gebied) en zorgde de verdeling van landbouwgronden over meerdere kinderen bij elke generatieoverdracht voor een toename in het aantal agrariërs met relatief kleine oppervlaktes in bezit. Dit had als gevolg dat elke agrariër steeds meer moest produceren met dezelfde middelen om zich een minimuminkomen te kunnen verschaffen. Hierdoor waren agrariërs niet meer in staat om het aanbod aan te passen aan de vraag en ontstonden productieoverschotten. Dit tezamen met de prijssubsidies leidde tot een sterk toenemende budgettaire last van het landbouwbeleid. Ook in andere Europese landen stegen de budgettaire kosten van het landbouwbeleid tot onhoudbare hoogtes. In Nederland (en in Europa) werd deze wijze van invulling van de landbouwstructuur gezien als de oorzaak van het achterblijven van de

10 Dirkx, 'Hoe natuur en landbouw twee gescheiden werelden werden', 2023.
11 Van den Brink, 'Structuur in beweging', 1990, p. 20.
12 Van den Brink, 'Structuur in beweging', 1990, p. 65.

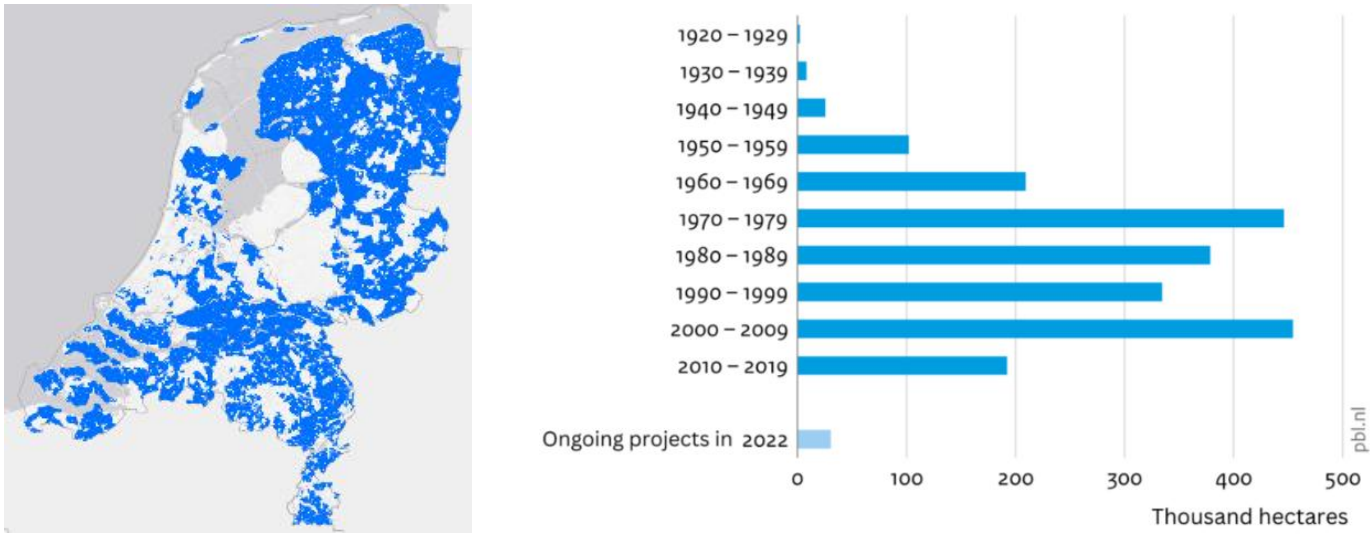
inkomens. De gemiddelde oppervlakte van de agrarische bedrijven was kleiner dan wat voor de nieuwste technieken wenselijk was, gelet op de schaalvoordelen.[13]

Vanuit een economisch perspectief heeft de landbouwstructuur betrekking op de ordening van het geheel aan productiefactoren dat ten behoeve van de landbouwproductie wordt aangewend.[14] Zoals hiervoor opgemerkt, bestond de landbouwstructuur destijds uit een groot aantal, relatief kleine gezinsbedrijven. Hierdoor was sprake van een decentrale en versnipperde besluitvorming over de aanwending van die productiefactoren. Landbouwstructuurbeleid ziet op verbetering van die structuur. Zo kan optimalisatie plaatsvinden in de ordening van de productiefactoren door herverdeling van kapitaal (gronden) of een aanpassing van de productieomstandigheden aan de technologische ontwikkelingen (productiviteit).

Een verbetering van de landbouwstructuur in de vorm van schaalvergroting zou de inkomenspositie van agrariërs verbeteren door relatief lagere productiekosten, waardoor de overheid de productieoverschotten kon remmen. Dit is destijds vormgegeven in het zogeheten Plan Mansholt uit 1968. De overheid diende de verbetering van de landbouwstructuur te realiseren; zodoende is een groot aantal beleidsinstrumenten opgetuigd, waaronder ruilverkaveling, maar ook kennis, voorlichting, onderwijs en investeringsfondsen voor technologie. Met de verbetering van de landbouwstructuur kon gestreefd worden naar voedselzekerheid en een positieve handelsbalans (voor Nederland en Europa).[15] Het inzetten op schaalvergroting betekende dus ook dat kleine agrariërs plaats moesten maken voor grotere agrarische bedrijven en dat actief beleid voor bedrijfsbeëindiging gevoerd werd. Deze ontwikkelingen werden in de jaren zeventig ondersteund door Europees beleid.[16]

Figuur 2.1 Herverkaveling is sinds halverwege de twintigste eeuw veelvuldig gebruikt

Paneel A: Grond die ooit is herverkaveld Paneel B: Omvang herverkaveling



Bron: Kadaster.

13 Van den Brink, 'Structuur in beweging', 1990, p. 169.
14 Van den Brink, 'Structuur in beweging', 1990, p. 5.
15 PBL, 'Landbouw- en Natuurverkenning', 2025.
16 Van den Brink, 'Structuur in beweging', 1990, p. 169.

In de jaren zestig en verder is op grote schaal gebruik gemaakt van de wettelijke ruilverkavelingen om de verbetering van de structuur in de landbouw en het landelijke gebied te realiseren. Figuur 2.1 illustreert dit. Al in 1924 werd een (voorzichtig) begin gemaakt met de wettelijke ruilverkaveling: het samenvoegen, verkavelen en verdelen van gronden. Destijds was het doel van de Ruilverkavelingswet 1924 strikt agrarisch: het tegengaan van versnippering van agrarische gronden. Pas na de oorlog kwam het gebruik van de wettelijke ruilverkaveling langzamerhand op gang. Met een aantal opeenvolgende wijzigingen van de Ruilverkavelingswet kreeg de verbetering van (agrarische) infrastructuur[17] een grotere rol, de focus bleef daarmee op de agrarische sector.[18] Met de Ruilverkavelingswet 1954 ontstond de ruilverkaveling "nieuwe stijl". Daar waar de "oude stijl" slechts betrekking had op samenvoeging van percelen, bestond de "nieuwe stijl" uit een algeheel ontwikkelingsplan voor het landelijke gebied.[19] Hiermee konden grotere agrarische gronden ontstaan en kon bijvoorbeeld ook de waterbeheersing verbeterd worden. Ook werd sindsdien verder gekeken dan eigendom van gronden, maar ook naar het gebruik (via pacht). De Cultuurtechnische Dienst was de uitvoeringsorganisatie en waarborgde dat een verbetering van de grondstructuur plaatsvond.

Sinds de jaren zestig groeide de aandacht voor milieuaspecten sterk, mede als reactie op het landbouwbeleid. De modernisering van niet alleen het landelijke gebied, maar ook het stedelijke gebied had een negatief effect op natuur en landschap. Bepaalde gebieden die door natuurbeschermers waren aangemerkt als beschermde natuurgebieden, kwamen steeds meer geïsoleerd te liggen. Daar waar voorheen de gedachte was dat natuur te beschermen was door in afgeschermde gebieden de bedreigingen van natuur uit te sluiten, bleek in de praktijk dat de natuur achteruitging als gevolg van onder meer de (intensieve) landbouw die de natuurgebieden omringde. De overheid begon zich tegelijkertijd meer terug te trekken uit het actieve landbouwbeleid en liet de ontwikkeling van de sector steeds meer over aan de markt. Met de Relatienota uit 1975 werd nog een poging gedaan om natuur en landbouw met elkaar te verweven in beheersgebieden, maar dit was tevergeefs. Uit de landschapsarchitectuur en wetenschappelijke inzichten was duidelijk geworden dat een zekere mate van scheiding van landbouw en natuur noodzakelijk was. Bovendien moest natuur voldoende groot zijn of onderling goed verbonden zijn om het adequaat te kunnen beschermen. Deze inzichten resulteerden uiteindelijk in het Natuurbeleidsplan in 1990 met als doel om een aangesloten netwerk van bestaande en te ontwikkelen natuurgebieden te realiseren.[20]

Structuurverbetering in de landbouw werd ingeruild voor structuurverbetering van het algehele landelijke gebied en is later gedecentraliseerd. De toenemende aandacht voor milieu is ook terug te zien in de Landinrichtingswet 1985, die diende als opvolger van de Ruilverkavelingswet. In de Landinrichtingswet is de doelstelling verder verruimd om onder meer natuur en landschap een waarborg te geven in de grondstructuur. In 2007 is de Wet inrichting landelijk gebied (Wilg) in werking getreden die op zijn beurt de Landinrichtingswet verving. De Wilg moest vooral bijdragen aan een versnelling en vereenvoudiging van landinrichtingsprojecten en een betere afstemming met de ruimtelijke ordening.

17 De aanleg van wegen en waterlopen, kavelinrichting, ontginning en herontginning, drooglegging van gronden, boerderijverplaatsing, aanleg van waterleiding en elektriciteit en landschapsbouw.
18 WUR, 'Evaluatie landinrichtingsinstrumentarium Wet inrichting landelijk gebied', 2014, p. 16.
19 Van den Brink, 'Structuur in beweging', 1990, p. 70.
20 Dirkx, 'Hoe natuur en landbouw twee gescheiden werelden werden', 2023.

Tot aan de Wilg heeft er altijd een ecologische toets[21] plaatsgevonden op de ruilverkavelingen; een ruilverkaveling kon geen doorgang vinden indien deze niet leidde tot een verbetering van de structuur in het landelijke gebied. Deze toets is in de loop der jaren uitgevoerd door de Cultuurtechnische Dienst, de latere Landinrichtingsdienst en weer later de Dienst Landelijk Gebied (DLG). Deze toets was het gevolg van een koppeling tussen de omschrijving van ruilverkaveling in de wetgeving en de mogelijkheid om subsidie te verkrijgen voor de aan de ruilverkaveling verbonden kosten (zoals notaris- en kadasterkosten). Om deze subsidie van het Rijk/het Ministerie van Landbouw te kunnen verkrijgen, was de hiervoor genoemde instemming van de directeur van DLG vereist, en werden aan de overeenkomst nadere (ecologische) eisen gesteld ten behoeve van een betere verkaveling in het belang van landbouw, natuur of landschap.

Sinds de inwerkingtreding van de Wilg zijn de subsidieverlening voor de aan de ruilverkaveling verbonden kosten en de civielrechtelijke gevolgen van de regeling van de ruilverkaveling ontkoppeld. Het was sindsdien aan de provincies om te bepalen onder welke voorwaarden subsidie werd verleend. De door de provincies te stellen voorwaarden zijn niet relevant voor de vraag of er sprake is van een ruilverkavelingsovereenkomst als bedoeld in de Wilg. Dit sloot aan bij de wens voor versnelling en vereenvoudiging van landinrichtingsprojecten doordat ook ruilverkavelingen zonder subsidiëring van die kosten mogelijk werden. Hoewel in artikel 16 van de Wilg de doelstelling is opgenomen dat landinrichting tot verbetering van het landelijk gebied strekt, verduidelijkte de toenmalige Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit dat deze doelstelling niet leidt tot een separate, ecologische toets.[22] De wettelijke omschrijving van het begrip 'ruilverkaveling bij overeenkomst', dat was opgenomen in artikel 85 van de WILG, was leidend. Als de ruiling voldeed aan de (non-ecologische) eisen van de Wilg, stond daarmee vast dat deze ruilverkaveling bij overeenkomst bijdraagt aan het verbeteren van de inrichting van het landelijk gebied, en was een verkrijging op grond van een ruilverkavelingsovereenkomst vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Na deze ontkoppeling in 2007 was dus geen sprake meer van een ecologische toets voor de toepassing van de vrijstelling voor de overdrachtsbelasting.[23]

Door de jaren heen zijn er verschillende landelijke strategieën gehanteerd op het gebied van (bos en) natuur. In 1990 is de Ecologische Hoofdstructuur (EHS) in het leven geroepen in het kader van het Natuurbeleidsplan[24] van het ministerie van LNV.[25] De aanleiding daartoe was de 'algehele achteruitgang van het aantal planten en dieren, de afname van de biodiversiteit en de vermindering van het areaal natuur.' De belangrijkste doelstelling van de EHS is het behoud en herstel van de biodiversiteit. Daarnaast diende de EHS ook bij te dragen aan 'ecosysteemdiensten'. Dit zijn bijvoorbeeld 'recreatieve mogelijkheden, welzijn van burgers, beleving, levering van grondstoffen, waterretentie, waterzuivering en waterkering en CO_2-opslag'. Een van de manieren waarop de EHS werd vormgegeven is de taakstelling; er diende ruim 275.000 hectare extra natuur te worden gerealiseerd tussen 1990 en 2018.[26] Op 1 januari 2011 was daarvan bijna 100.000 hectare gerealiseerd.[27] Hoewel de EHS vanaf het begin een samenwerking betrof van overheden, terreinbeherende organisaties, agrariërs en particulieren, is per 2011

21 Met ecologische toets wordt bedoeld een toets op de vervulling van de objectieve verbeteringseis, tevens de doelstelling van de Wilg (art. 16).

22 Brief van de minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit, 8 september 2006.

23 WUR, 'Evaluatie landinrichtingsinstrumentarium Wet inrichting landelijk gebied', 2014, p. 16.

24 Het Natuurbeleidsplan dient ter realisatie van 'een 'ruimtelijk stabiele ecologische hoofdstructuur', waarbinnen 'duurzaam behoud, herstel en ontwikkeling van nationaal en internationaal belangrijke ecosystemen' vorm moesten krijgen'.

25 Kamerstukken II 2018/19, 30825, nr. 216, p. 7.

26 Dit moest worden gerealiseerd door het verwerven en inrichten van gronden, het enkel inrichten van grond en het gebruik van agrarisch en particulier natuurbeheer. Zie ook PBL, 'Evaluatie natuur- en landschapsbeleid', 2008, p. 16.

27 Kamerstukken II 2018/19, 30825, nr. 216, p. 10. Gerealiseerd agrarisch natuurbeheer en verworven natuur dat ingericht is.

besloten om de EHS te decentraliseren naar de provincies. Daarbij is de EHS vervangen door het Natuurnetwerk Nederland (NNN). Met het NNN is beoogd om de natuur te versterken door deze te vergroten, te verbeteren en verbindingen te realiseren tussen natuurgebieden onderling en tussen natuurgebieden en hun omgeving. In 2013 zijn in het Natuurpact afspraken gemaakt over de realisatie van het NNN.[28] Dat bestond onder meer uit het vergroten van het bestaande netwerk door 80.000 hectare nieuwe natuur te verwerven en/of in te richten tussen 2011 en 2027.[29] In de afgelopen jaren zijn nog enkele landelijke programma's opgesteld, met name gericht op de stikstofreductie en daarmee samenhangende verbetering van de natuurkwaliteit.[30] Ook zijn er op Europees niveau strategieën, zoals de EU-biodiversiteitsstrategie 2020-2030 en later ook de Natuurherstelwet (2024) die in het Nationaal Biodiversiteit Strategie & Actieplan 2025-2030 op nationaal vlak uitgewerkt zijn.[31]

Voor bossen geldt tegelijkertijd nog een specifieke landelijke strategie. Het Meerjarenplan Bosbouw (1986-1994) was de eerste landelijke strategie. Daarin is onder meer beoogd het bosareaal te vergroten met 30.000 ha blijvend bos en 15.000 ha tijdelijk bos. Het tijdelijke bos had betrekking op een verhoging van de houtproductie om aan de binnenlandse vraag te kunnen voldoen.[32] Tussen 1994 en 2020 gold het Bosbeleidsplan. De doelstelling was onder meer de instandhouding en de uitbreiding van het bosareaal met 75.000 hectare.[33] Sinds 2020 geldt de landelijke Bossenstrategie, waarin onder meer een toename van het bosareaal (binnen en buiten NNN) met 37.000 hectare wordt nagestreefd, maar bijvoorbeeld ook de herplanting van het verloren bosareaal op reeds bestaande natuurgronden/Natura2000-gebieden.[34]

Het betrekken van private partijen en de noodzaak voor (voldoende) draagvlak volgt uit de ontwikkeling van het natuurbeheer. In het rapport 'De Ecologische Hoofdstructuur als gebiedsopgave' beschrijven De Boer et al. (2008)[35] hoe de invulling en uitvoering het natuurbeleid (met name op het gebied van de EHS) zich heeft ontwikkeld. In het begin van het EHS-beleid (1990) lag de nadruk bij zowel invulling als uitvoering bij overheden, natuurorganisaties en wetenschappers. Deze aanpak veranderde in de loop van de jaren 90 naar een meer marktgeoriënteerde en maatschappelijke invulling van de uitvoering. In 1995 werd met de nota 'Dynamiek en vernieuwing' onder andere een grotere rol neergelegd voor private partijen (particulieren, private organisaties waaronder terreinbeherende organisaties, agrariërs, landgoedeigenaren etc.) bij het natuurbeheer.[36] Er vindt tevens een verschuiving plaats in de sturing van natuurbeheer, in plaats van een focus op de (inspanning) van types natuurbeheerders ligt de focus sindsdien op de realisatie van doelstellingen. Zodoende zou natuurbeheer gerealiseerd kunnen worden met efficiëntere en effectievere inzet van publieke middelen.[37] Tegelijkertijd krijgt natuur in deze periode een economische waarde toebedeeld (zoals andere grondfuncties; landbouw, recreatie en

---

28 Kamerstukken II 2013/14, 33576, nr. 6, p. 4.

29 De oorspronkelijke taakstelling van de EHS (728.500 hectare natuur binnen EHS in 2018) is vervangen door een lagere taakstelling voor het NNN (668.000 hectare natuur binnen NNN in 2027). Natura2000-gebieden vallen voor het grootste deel binnen het NNN (en voorheen de EHS).

30 PBL, Derde lerende evaluatie van het Natuurpact, 2023, p. 9. Dit betreft het Programma stikstofreductie en natuurverbetering (PSN) en bijbehorende sub-/uitvoeringsprogramma's, en het Nationaal Programma Landelijk gebied (NLPG). In deze programma's ligt de focus voornamelijk op de kwaliteit van natuur en het inrichten van natuurgronden. Zie ook WUR, Voortgang en effecten van natuurmaatregelen, 2024, p. 15.

31 Nationaal Biodiversiteit Strategie Actieplan Nederland 2025-2030.

32 Kamerstukken 1985/86, 18630, nr. 5-6, p. 13.

33 Kamerstukken II 1993/94, 23565, nr. 1. Er werd gestreefd naar een uitbreiding van 75.000 extra hectare bos, op een bosareaal van 335.000 hectare in 1994.

34 Kamerstukken II 2020/21, 33576, nr. 202, p. 9. Er wordt gestreefd naar een uitbreiding van 37.000 hectare bos, op een bosareaal van 370.000 hectare in 2020.

35 WUR, 'De Ecologische Hoofdstructuur als gebiedsopgave', 2008.

36 Kamerstukken II 1995/96, 24140, nr. 2

37 Kamerstukken II 1996/97, 25420, nr. 1, p. 2. Dit volgde onder meer uit het IBO Natuurbeheer.

wonen). Zodoende ontstaat er een noodzaak voor (voldoende) draagvlak voor natuurbeleid bij private partijen, om een grotere rol van die private partijen te realiseren.[38] In het eerstgenoemde rapport wordt ten slotte opgemerkt dat decentralisatie in de jaren die volgen steeds belangrijker is geworden, mede als gevolg van de focus op doelrealisatie.

De beperkt gerealiseerde taakstelling voor particulier natuurbeheer onder de EHS is komen te vervallen sinds het Natuurpact in 2013. In het Natuurbeleidsplan 1990 (en het regeerakkoord 1998) was de taakstelling opgenomen dat 42.771 ha particulier natuurbeheer gerealiseerd diende te worden in 2018. Tot aan 2007 was 4.769 ha bereikt. Het PBL merkt op dat in ruim een derde van de tijd, slechts 10 procent van de taakstelling gerealiseerd is.[39] In 2012 was het aantal gegroeid naar 6.288 ha (15 procent).[40] Met de invoering van het NNN in 2011 is de expliciete taakstelling komen te vervallen en daarmee ook de registratie van diens vervulling.

2.2 Huidig beleid

De subsidieregelingen voor natuurbeheer volgen uit de focus op doelrealisatie sinds begin deze eeuw. In lijn met deze verschuiving zijn de reeds bestaande subsidieregelingen voor natuurbeheer aangepast. Dit resulteerde in de subsidieregeling natuurbeheer (SN) en de subsidie agrarisch natuurbeheer (SAN). Per 2010 zijn deze omgevormd tot (respectievelijk) de Subsidieverordening Natuur- en Landschapsbeheer (SVNL) en de Subsidieregeling kwaliteitsimpuls natuur en landschap (SKNL), als gevolg van de decentralisatie van het natuurbeheer naar de provincies. In 2016 is tevens het Agrarische Natuur- en Landschapsbeheer (ANLb) ingevoerd. Tabel 2.1 geeft een overzicht van de subsidies die ter bevordering van bos en natuur dienen. De genoemde subsidies worden niet geëvalueerd in het kader van de RPE. Uit de ecologische evaluatie van het ANLb blijkt dat de regeling bijdraagt aan het vertragen van de afname van weide- en akkervogels, maar in de huidige vorm nog niet voldoende is om natuurherstel in het agrarische gebied te realiseren. In de meeste gebieden vindt nog te weinig (intensief) agrarisch natuur- en landschapsbeheer plaats om natuurherstel te realiseren.[41]

Tabel 2.1 Subsidies die de bevordering van bos en natuur als doel hebben

Regeling	Beschrijving	Omvang
Subsidieregeling kwaliteitsimpuls natuur en landschap (SKNL)	Subsidie functieverandering: *Doelstelling en Doelgroep* Het opvangen van de waardedaling van landbouwgrond naar natuur. De doelgroep bestaat uit agrariërs die in het kader van NNN/Natura2000 landbouwgrond omzetten in natuur. *Voorwaarden* Er wordt een eenmalige vergoeding gegeven voor de waardedaling van de grond door omzetting van landbouwgrond naar natuurgrond. De grond moet met een natuurbeheertype zijn opgenomen in het natuurbeheerplan van de provincie en er moet o.a. een realisatieplan opgesteld worden. Investeringssubsidie *Doelstelling en Doelgroep*	2024: 70 mln. euro (2.000 ha/jaar)

38 WUR, 'De Ecologische Hoofdstructuur als gebiedsopgave', 2008, p. 33.
39 PBL, 'Evaluatie natuur- en landschapsbeleid', 2008, p. 17.
40 CLO, Realisatie nieuwe EHS - particulier natuurbeheer 2000 - 2012, 2014.
41 WUR & Sovon, 'Ecologische evaluatie Agrarisch Natuur- en Landschapsbeheer', 2025.

	Een gebied geschikt maken voor natuurbeheer of voor een kwaliteitsverbetering van de natuur. De doelgroep is eenieder die grond bezit dat in het kader van NNN/Natura2000 beoogt omgevormd te worden in natuur. *Voorwaarden* Er wordt een eenmalige vergoeding gegeven voor maatregelen die het gebied geschikt maken voor natuurbeheer (inrichting) of voor een kwaliteitsverbetering van de natuur. Er moet o.a. een inrichtingsplan opgesteld worden.	
Subsidieverordening Natuur- en Landschapsbeheer (SVNL)		
Subsidie voor Natuur- en Landschapsbeheer (SNL)	*Doelstelling en Doelgroep* Het beheren van natuurgebieden binnen NNN/Natura2000. De doelgroep bestaat uit eenieder die natuurgronden in bezit heeft. *Voorwaarden* De subsidie voor het beheer kijkt naar het natuurbeheertype van de grond op basis van de Index Natuur en Landschap. De subsidie bedraagt 84% van de standaard kostprijs (SKP), dat verschillend is voor elk natuurbeheertype. Er gelden nadere voorwaarden, waaronder een natuurcertificeringseis en een minimumaantal beheerde hectaren (75-200 ha, m.u.v. Flevoland: 3 ha). Relatief kleine grondbezitters dienen zich aan te sluiten bij een natuurbeheercollectief.	2024: 144 mln. euro. (ruim 500 duizend ha)
Agrarisch Natuur- en Landschaps-beheer (ANLb)	*Doelstelling en Doelgroep* Ondersteunt het beheer van natuurgebieden en verbindt natuurgebieden met elkaar door in (bepaalde) agrarische gebieden (dus buiten NNN/Natura2000) de biodiversiteit, waterkwaliteit en –kwantiteit te verbeteren/vergroten. De doelgroep bestaat uit agrariërs met natuurgronden. *Voorwaarden* Er dient aangesloten te worden bij een agrarisch collectief. Er geldt een certificeringseis voor het collectief. Het collectief vraagt de subsidie aan.	2024: 122 mln. euro. (ruim 100 duizend ha) Ruim 10 duizend gebruikers
Provinciale regelingen		
Subsidie kavelruil/ structuurversterking	*Doelstelling en Doelgroep* Het verlagen van de drempel om een kavelruil te beginnen, met het oog op verbetering van bijvoorbeeld de landbouwstructuur, de kwaliteit van het landschap, een duurzaam watersysteem of maatschappelijke voorzieningen en recreatiemogelijkheden. De doelgroep bestaat in principe uit eenieder die grond in bezit heeft. *Voorwaarden* Afhankelijk van de provincie geldt een of meer van het volgende: Betreft een vergoeding van een deel van de kosten (40-100%), en/of per ha (500-1250 euro) en een of meerdere milieudoelen die met de kavelruil bevorderd dienen te worden.	2025: samen 2,8 mln. euro (ZH, NB, DR)

Beheer en/of aanleg van bossen	*Doelstelling en Doelgroep* Bevorderden van de aanleg van bos. De doelgroep bestaat uit eenieder die natuurgronden in bezit heeft (buiten NNN/Natura2000) en er bos wil planten. *Voorwaarden* Afhankelijk van de provincie geldt een of meer van het volgende: Vergoeding voor aanleg van bos is 15-90 duizend euro per ha. Vergoeding voor beheer is maximaal 10-15 duizend euro. De vergoeding voor functieverandering van de grond is 100% of 70% per ha. Gronden kunnen binnen of buiten NNN liggen, en er geldt een minimumaantal ha.	2025: samen 56 mln. euro (ZH, ZE, NH, NB, OV, GE, GR)

Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van Bij12,[42] RVO en Provincies.

De nationale en provinciale grondbank(en) beogen ook een rol te spelen in het realiseren van structuurverbetering.[43] Sinds 2023 is de Nationale grondbank operationeel. Sommige provincies werken al langer met een grondbank. De grondbanken kopen bijvoorbeeld grond op bij stoppende agrariërs en helpen andere agrariërs bij het verplaatsen, extensiveren of omschakelen. Zodoende wordt een bijdrage geleverd aan de landbouwstructuur. De grondbank kan de gronden ook inzetten om kavelruilen mogelijk te maken. Ook leveren grondbanken een bijdrage aan de structuurverbetering in het landelijke gebied.[44]

Deze evaluatie richt zich op een selectie fiscale regelingen, maar er bestaan ook andere fiscale faciliteiten die de bevordering van bos en natuur als (neven)doel hebben. De evaluatie heeft betrekking op de bosbouwvrijstelling, de vrijstelling voor vergoedingen voor bos- en natuurbeheer, de box 3-vrijstelling voor bos, natuur en landgoederen, natuurgrondvrijstelling en de vrijstelling voor herverkaveling en kavelruil.[45] Naast deze selectie bestaan nog andere fiscale faciliteiten, zo zijn publiekrechtelijke lichamen[46] (gemeenten, provincies, waterschappen) en Staatsbosbeheer (onder voorwaarden) vrijgesteld van overdrachtsbelasting bij verkrijgingen van onroerend goed.[47] Op basis van de NSW 1928 is de verkrijging van landgoederen (onder voorwaarden) vrijgesteld van overdrachtsbelasting.[48] Daarnaast zijn NSW-landgoederen en natuurterreinen beheerd door natuurbeherende organisaties vrijgesteld van onroerendezaakbelasting (OZB),[49] en zijn zogeheten NSW-lichamen (onder voorwaarden) vrijgesteld van vennootschapsbelasting.[50] In de inkomstenbelasting geldt zogeheten fiscale transparantie voor NSW-vennootschappen waardoor de NSW landgoederen evenredig toegerekend worden aan (het privévermogen van) de vennoten.[51]

42 Natuur in Nederland - Stand van zaken eind 2024 en 2025.
43 RVO, 'Nationale Grondbank'.
44 Spelregels provinciale grondbank ZH-PLG.
45 De evaluatie heeft ook betrekking op de cultuurgrondvrijstelling, maar deze regeling heeft de bevordering van bos en natuur niet als doelstelling (verbetering landbouwstructuur). Zie par. 3.2.2.
46 Art. 15, lid 1, onderdeel c, WBR.
47 Art. 15, lid 1, onderdeel u, WBR.
48 Art. 9a NSW 1928. De NSW 1928 heeft drie doelstellingen: i) het natuurschoon en cultureel erfgoed behouden door landgoederen als geheel te bewaren en versnippering tegen te gaan, ii) stimulering van particulier natuurbeheer en realisatie van nieuwe natuur en bos door particulieren op landbouwgrond, en iii) openstelling van landgoederen voor het publiek. De vrijstelling van overdrachtsbelasting dient om belemmeringen weg te nemen bij het realiseren van dit doel. Zie Kamerstukken II 2016/17, 33576, nr. 90, bijlage.
49 Art. 2, lid 1, onderdelen b en c, Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken. Cultuurgronden zijn eveneens vrijgesteld van OZB op basis van onderdeel a, maar het doel van de vrijstelling ligt in compensatie voor de destijds hoge bijdrage aan waterschappen en landbouwregelingen van de EU. Uit een herijking blijkt dat deze doelen geen rechtvaardiging meer kennen in 2019, zie ESBL, 'Herijking waarderingsuitzonderingen WOZ', 2019, p. 21.
50 Art. 5, lid 1, onderdeel a, Wet Vpb 1969.
51 Art. 10.9 Wet IB 2001.

Daarnaast bestaan fiscale regelingen die weliswaar andere doelen hebben, maar in de praktijk dezelfde uitwerking kunnen hebben als de fiscale regelingen voor bos-, natuur- en cultuurgrond. Het gaat dan met betrekking tot de cultuurgrondvrijstelling en de vrijstelling voor herverkaveling en kavelruil om bijvoorbeeld de overdracht van een onderneming aan familieleden en de inbreng van een onderneming in een vennootschap (bijvoorbeeld een bv of een vof).[52] Bij toepassing van deze fiscale faciliteiten kunnen (onder voorwaarden) eveneens gronden overgedragen worden zonder overdrachtsbelasting. Tabel 2.2 geeft een overzicht.

Tabel 2.2 Regelingen die andere doelen hebben, maar in de praktijk dezelfde uitwerking kunnen hebben

Regeling	Beschrijving	Omvang
Vergelijkbare doelen		
Publiekrechtelijke lichamen en Staatsbosbeheer	*Doelstelling en Doelgroep* Er is geen expliciete doelstelling, maar overheden zijn al sinds de 19e eeuw vrijgesteld van (soortgelijke) overdrachtsbelastingen.[53] Omdat Staatsbosbeheer voorheen als overheid kwalificeerde, is bij de verzelfstandiging besloten om de vrijstelling voort te laten bestaan.[54] *Voorwaarden* De vrijstelling geldt alleen voor verkrijgingen, verkopen zijn wel belast. Voor Staatsbosbeheer geldt de voorwaarde dat de vrijstelling niet van toepassing is op bedrijfsondersteunende onroerende zaken.	Onbekend
NSW-faciliteiten	*Doelstelling en Doelgroep* Het behoud van natuurschoon en cultureel erfgoed alsook voorkoming van versnippering.[55] De fiscale faciliteiten dienen te voorkomen dat landeigenaren (vanwege het lage rendement) door belastingen genoodzaakt zijn (delen van) hun landgoederen te verkopen. De doelgroep bestaat uit eigenaren van NSW-landgoederen. *Voorwaarden* In de NSW 1928 worden nadere eisen gesteld aan het landgoed en het eigendom. Er geldt een instandhoudingsvereiste van 25 jaar. De vrijstelling in de OZB geldt enkel voor de onbebouwde grond. Voor de subjectieve vrijstelling in de Vpb voor NSW-lichamen gelden voorwaarden voor het bezit en de werkzaamheden. De fiscale transparantie van NSW-lichamen in de IB geldt onder dezelfde voorwaarden, met een additioneel vereiste ten aanzien van de aandeelhouders.	2025: Gezamenlijk 36 mln. euro.
Andere doelen, wel overlap		
Bedrijfsoverdracht in familiesfeer overdrachtsbel.	*Doelstelling en Doelgroep* Het doel van de vrijstelling is bedrijfsoverdrachten binnen familieverband niet onnodig te belemmeren en dus versnippering van de onderneming tegen te gaan.[56] De doelgroep bestaat uit kinderen, kleinkinderen, broers en zusters (of hun echtgenoten) van de overdrager.	2025: 30 mln. euro.

52 Art. 15, lid 1, onderdelen b en e, WBR.
53 Conclusie A-G Niessen, ECLI:NL:PHR:2006:AU7739, bij HR 10 maart 2006.
54 Kamerstukken II 1995/96, 24622, nr. 3, p. 2.
55 Ecorys, 'Beleidsevaluatie Natuurschoonwet 1928', 2014. Daarnaast behoort het stimuleren van particulier natuurbeheer en -aanleg alsook de openstelling van de landgoederen voor het publiek tot de doelstelling.
56 Kamerstukken II 1995/96, 24428, nr. 3, p. 10.

Inbreng onderneming	*Voorwaarden* De onroerende zaak dient te behoren tot en dienstbaar te zijn aan de onderneming en dient verkregen te worden van de ondernemer die de onderneming overdraagt. Er geldt een voortzettingsvereiste voor het verkrijgende familielid. *Doelstelling en Doelgroep* Het doel van de vrijstelling is het voorkomen dat overdrachtsbelasting een belemmering vormt voor het voortzetten van een onderneming in een andere vorm. De doelgroep bestaat daarmee uit alle ondernemingen die hiervoor in aanmerking komen. *Voorwaarden* Wat betreft onroerende zaken: de vrijstelling is enkel van toepassing bij inbreng van de gehele onderneming, niet enkel voor losse onroerende zaken, noch voor activa die geen functie meer vervullen in de onderneming. Er geldt ook een voortzettingseis van drie jaar.	Onbekend

Bron: SEO Economisch Onderzoek o.b.v. Kamerstukken.[57]

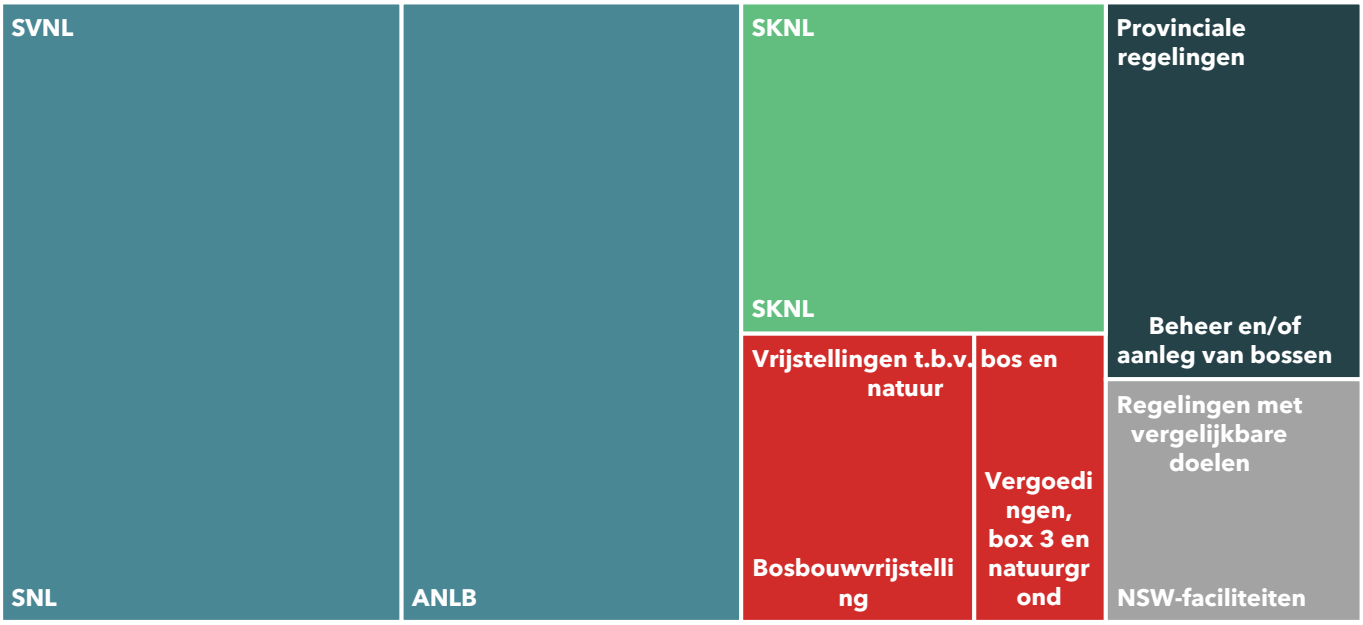
Met name de kavelruilvrijstelling kent enige mate van overlap met andere fiscale regelingen. De vrijstellingen voor cultuur- en natuurgrond kunnen overlappen met de vrijstelling voor kavelruil. Uit gesprekken blijkt dat in de praktijk veelal primair een beroep wordt gedaan op de kavelruilvrijstelling bij de aangifte overdrachtsbelasting en bijvoorbeeld secundair een beroep wordt gedaan op de cultuur- en natuurgrondvrijstelling. De gedachte is dat als blijkt dat niet voldaan wordt aan bijvoorbeeld de voorwaarden voor de kavelruilvrijstelling, de cultuur- en/of natuurgrondvrijstelling (gedeeltelijk) wel van toepassing kunnen/kan zijn. Het subsidiair inroepen van andere vrijstellingen voorkomt dat bij weigering van de primair ingeroepen vrijstelling het recht op toepassing van een vrijstelling om andere redenen verloren gaat. Dit heeft tevens tot gevolg dat bij weigering van de primair ingeroepen vrijstelling, de Belastingdienst ook de secundair ingeroepen vrijstellingen moet beoordelen/controleren. Hetzelfde geldt voor de vrijstellingen voor de overdracht van een onderneming aan familieleden en de inbreng van een onderneming in een vennootschap. Ook is er overlap tussen de natuurgrondvrijstelling en de vrijstelling voor landgoederen in de NSW 1928.

In het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3 is de vrijstelling (in box 3) voor bos- en natuurterreinen en landgoederen gehandhaafd. Onder het forfaitaire stelsel leidt de vrijstelling in box 3 ertoe dat geen forfaitaire heffing plaatsvindt over de waarde van de gronden. Eventuele kosten en opbrengsten zijn niet relevant en kunnen niet verrekend worden (afgezien van de tegenbewijsregeling voor wat betreft het rendement). Onder het voorgestelde box 3-stelsel wordt rekening gehouden met de inkomsten en uitgaven voor de gronden, alsook de waardestijging bij verkoop van de gronden. Doordat de vrijstelling ook in het nieuwe stelsel gehandhaafd wordt, betekent dit dat de opbrengsten en kosten niet verrekend kunnen worden met het overige box 3-inkomen, maar dat de waardestijging ook vrijgesteld is.

57 4.3 Overzicht van het budgettaire belang | Ministerie van Financiën - Rijksoverheid

Figuur 2.2 illustreert de relatieve omvang van de regelingen die dienen ter bevordering van het behoud en de aanleg van bos en natuur. Vanwege het feit dat sommige regelingen relatief klein zijn, worden deze incidenteel geraamd, wat ertoe leidt dat de figuur geen zuivere vergelijking toont, maar eerder een indicatie. Te zien is dat de fiscale maatregelen die in deze evaluatie onderzocht worden relatief klein zijn, zeker wanneer we in acht nemen dat de bosbouwvrijstelling pas sinds dit jaar structureel hoger geraamd wordt (2023: 5 mln. euro, 2025: 126 mln. euro, zie par. 3.1.2). Uit deze evaluatie volgt een geschat bedrag van 39 mln. euro voor 2021 (zie par. 4.1.1). Slechts de bosbouwvrijstelling komt dan qua omvang in de buurt van de andere regelingen. Wanneer gekeken wordt naar de maatregelen die dienen voor andere doelen (ter structuurverbetering) zien we dat de cultuurgrondvrijstelling (290 mln. euro) verreweg de grootste is, de provinciale regelingen (2,8 mln. euro) en de vrijstelling voor herverkaveling kavelruil (1 mln. euro) kennen een zeer gering budgettair belang.

Figuur 2.2 Overzicht maatregelen gericht op bevordering van behoud en aanleg van bos en natuur



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van Tabel 2.1 en Tabel 2.2.

Noot: Sommige regelingen zijn dusdanig klein dat zij slechts incidenteel geraamd worden in plaats van structureel/jaarlijks. Hierdoor bevat de figuur aantallen uit verschillende jaren. De figuur toont dus geen zuivere vergelijking, maar eerder een indicatie van de orde van grootte. Onder "regelingen met vergelijkbare doelen" valt ook de vrijstelling voor publiekrechtelijke lichamen en Staatsbosbeheer, echter is het budgettaire belang daarvan onbekend.

3 Beschrijving van het beleid

Wat zijn de doelen van de bos-, natuur- en cultuurregelingen en hoe zijn ze beoogd te werken? Dit hoofdstuk biedt een overzicht.

3.1 Directe belastingen

3.1.1 Overzicht

De vrijstellingen in directe belastingen beogen het behoud en aanleg van bossen te bevorderen op verschillende manieren. Tabel 3.1 toont een overzicht. Het bevorderen van behoud en aanleg van bossen betekent dat er door deze vrijstellingen meer areaal bos in Nederland zou moeten zijn dan zonder deze vrijstellingen. De grondslag en doelgroep hangen direct samen met de belastingsoort waar de vrijstelling betrekking op heeft. De vrijstelling voor vergoedingen heeft als additioneel doel om draagvlak voor bos- en natuurbeleid te vergroten via het bevorderen van participatie in bos- en natuurbeheer. Het valt op dat de budgettaire kosten van de bosbouwvrijstelling het grootst zijn. Het budgettaire belang van de bosbouwvrijstelling werd in het verleden niet actief gemonitord vanwege een beperkte budgettaire omvang. Deze evaluatie heeft het budgettaire belang nader onderzocht door middel van een data-analyse en komt uit op schatting van 39 mln. euro op basis van gegevens uit 2021.

Tabel 3.1 Overzicht vrijstellingen directe belastingen

Vrijstelling	Belasting soort	Doelgroep	Grondslag	Doelen	Budgettaire kosten
Bosbouwvrijstelling	IB & Vpb	Bosbedrijven	Voordelen uit bosbedrijf	Bevorderen behoud en aanleg van bos	39 mln. euro (2021 geschat)
Vrijstelling voor vergoedingen bos- en natuurbeheer	IB & Vpb	Particulieren en particuliere organisaties	Vergoedingen en subsidies voor bos- en natuurbeheer	Bevorderen behoud en aanleg van natuur & vergroten draagvlak voor natuurbeleid	11 mln. euro (2026)
Vrijstelling bos- en natuurterreinen bij voordeel uit sparen en beleggen	IB (Box 3)	Particulieren	De waarde van bossen, natuurterreinen en landgoederen	Bevorderen behoud en aanleg van natuur	7 mln. euro (2023)

Bron: SEO Economisch Onderzoek o.b.v. Kamerstukken.

Noot: Sommige regelingen zijn dusdanig klein dat zij slechts incidenteel geraamd worden in plaats van structureel/jaarlijks. Hierdoor verschillen de meest recente jaartallen. De ramingen voor de bosbouwvrijstelling kwamen voorheen uit op 5 mln. euro (incidenteel geraamd in 2023). In de miljoenennota 2026 is voor het eerst een (aparte) raming gemaakt van de bosbouwvrijstelling. Deze bedroeg 126 mln. euro. De raming tracht het gebruik door niet-bosbouwers ook mee te nemen, waardoor de hoogte van het budgettaire belang enige onzekerheid kent.

3.1.2 De bosbouwvrijstelling

De bosbouwvrijstelling is een fiscale regeling in de IB/Vpb en kent ook een optieregeling. Voordelen uit bosbedrijf zijn vrijgesteld van inkomstenbelasting op grond van art. 3.11 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) en vrijgesteld van vennootschapsbelasting via de schakelbepaling in art. 8, lid 1, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969). De bosbouwvrijstelling bestaat sinds 1926 in (de voorloper van) de inkomstenbelasting. In 1994 is de optieregeling ingevoerd.[58] De optieregeling houdt in dat de vrijstelling op verzoek niet van toepassing is (art. 3.11, lid 2-4, Wet IB 2001). Dit is erop gericht om de verrekening van verliezen niet uit te sluiten. De bosbouwvrijstelling heeft immers tot gevolg dat winsten onbelast blijven, maar ook dat verliezen niet in de belastingheffing worden betrokken en dus niet verrekenbaar zijn. Met de optieregeling wordt rekening gehouden met verlieslatende bosbedrijven die mogelijk op een later moment winstgevend zouden kunnen worden of andere inkomsten hebben. Indien gekozen wordt voor de optieregeling staat deze keuze ten minste 10 jaar vast. De redenatie is dat dit voorkomt dat de vrijstelling in die situaties een negatieve uitwerking zou kunnen hebben op het bosbeheer en bosbeleid.[59]

De doelstelling van de bosbouwvrijstelling is het bevorderen van het behoud en de aanleg van bossen door bosbedrijven.[60] In alle gevallen moet sprake zijn van instandhouding van bos om de vrijstelling toe te kunnen passen, waarmee doelbinding wordt beoogd. De beoogde doelgroep bestaat volgens de parlementaire behandeling uit (weinig winstgevende) bosbedrijven die bos in stand houden en beheren, dan wel aanleggen.[61] Voor de invoering van de Wet IB 2001 gold de vrijstelling enkel voor binnenlandse bosbedrijven. Sinds 2001 vallen ook buitenlandse bosbedrijven van Nederlandse inwoners onder de vrijstelling.

De bosbouwvrijstelling stelt 'voordelen' uit bosbedrijf[62] vrij, waarbij zowel 'voordelen' als 'bos' een brede definitie hebben. De Wet IB 2001 kent geen definitie van het begrip bosbedrijf. Blijkens de wetsgeschiedenis[63] en jurisprudentie[64] moet het begrip bosbedrijf ruim worden opgevat. Het gaat daarbij om 'beheer gericht op de instandhouding van opgaand hout in het algemeen'. Dat leidt tot de vraag wat onder opgaand hout en bos wordt verstaan. De wet geeft geen eenduidige definitie. Ook het begrip 'voordelen' is ruim uitgelegd. Het betreft zowel voordelen die direct (bijv. opbrengst houtverkoop) als indirect (bijv. opbrengsten wandel- en kampeerkaarten) aan het bosbedrijf toe te rekenen zijn. Ook nevenopbrengsten (bijv. siertakken) en vervreemdingsvoordelen (bijv. verkoop van een gedeelte van een perceel) vallen onder het begrip 'voordelen'.

58 Kamerstukken II 1992/93, 23197, nr. 3.
59 Kamerstukken II 1992/93, 23197, nr. 3.
60 Kamerstukken II 1992/93, 23197, nr. 3, p. 2.
61 Kamerstukken II 2001/02, 28807, nr. 1, p. 17.
62 Het begrip 'onderneming' is meer omvattend dan het begrip 'bedrijf'. Binnen een onderneming kunnen meerdere bedrijven worden uitgeoefend, waaronder een bosbedrijf. Onder een bosbedrijf wordt verstaan de feitelijke beoefening van de bosbouw en al hetgeen daarmee rechtstreeks verband houdt. De werkzaamheden moeten zijn gericht op de instandhouding van het bos. Het handelen in bosgronden valt hier niet onder.
63 Kamerstukken II 1925/26, 266, nr. 3, en Kamerstukken II 1992/93, 23197, nr. 3, p. 6. Overigens is in geen enkele wet een definitie gegeven van bos.
64 Zie onder meer HR 19 november 1969, ECLI:NL:HR:1969:AX5313, HR 5 februari 1986, ECLI:NL:HR:1986:BH3461, HR 16 december 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2586, HR 6 december 2013, ECLI:NL:HR:2013:1437, en HR 14 maart 2025, ECLI:NL:HR:2025:387.

De budgettaire kosten van de vrijstelling zijn op basis van recente ramingen groter dan eerder gedacht. Het budgettaire belang van de bosbouwvrijstelling werd tussen 2022 en 2025 niet actief gemonitord vanwege een veronderstelde beperkte budgettaire omvang.[65] Voor 2022 werd de regeling geraamd op slechts enkele miljoenen.[66] In 2023 is het budgettaire belang van de vrijstelling incidenteel geraamd op 5 mln. euro.[67] In de miljoenennota 2026 is voor het eerst weer een (aparte) budgettaire reeks opgenomen van de bosbouwvrijstelling. De omvang loopt op van 103 mln. euro in 2023 tot 126 mln. euro in 2026.[68] In deze evaluatie is het budgettaire belang geschat op 39 mln. euro op basis van gegevens uit 2021 (zie par. 4.1.1).

3.1.3 De vrijstelling voor vergoedingen bos- en natuurbeheer

De faciliteit voorkomt dat voordelen ingevolge vergoedingen en subsidies ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van bos en natuur worden belast als winst in de IB en Vpb. Deze vrijstelling - zowel de subsidie als de daaraan toe te rekenen kosten vallen onder de vrijstelling - is geregeld in art. 3.13, lid 1, onderdeel g, Wet IB 2001 en verder uitgewerkt in art. 6 van de Uitvoeringsregeling IB 2001 (URIB 2001). De regelingen die in aanmerking komen zijn limitatief opgesomd in art. 6 URIB 2001. Veel van de in art. 6 URIB 2001 vermelde regelingen zijn inmiddels uitgefaseerd. Op dit moment zijn de twee meest relevante subsidies voor de vrijstelling de SVNL en de SKNL die per 2010 verstrekt worden. De vrijstelling is ook van toepassing in de Vpb via de schakelbepaling in art. 8, lid 1, Wet Vpb 1969. Er is initieel gekozen voor een gedeeltelijke vrijstelling van 90% om een subsidie vrij te stellen voor zover deze geen betrekking had op een vergoeding voor arbeid. De resterende 10% was een forfait voor het aandeel arbeidsvergoeding in de subsidie. In 2002 is de vrijstelling voor een deel verruimd naar 100% omdat het minder wenselijk werd geacht als de ontwikkeling en instandhouding van bos zou stagneren. Destijds was er onzekerheid over de mate van belastbaarheid van bosbouwsubsidies.[69] Het totale budgettaire belang van de vrijstelling is voor 2026 geraamd op 11 mln. euro.[70]

De vrijstelling beoogt behoud en de aanleg van bos en natuur te bevorderen. Deze doelstelling is zo omschreven in de vorige evaluatie en blijkt ook uit de parlementaire geschiedenis waarin dit doel naar voren is gebracht bij een verruiming van de vrijstelling.[71] De vrijstelling omvat onder meer een subsidie voor de waardedaling van grond uitgesmeerd over 30 jaar (door blijvende omschakeling van landbouwactiviteiten naar natuurbeheer), de kosten van natuurbeheer en noodzakelijke arbeid ten behoeve van natuurbeheer.[72]

De doelgroep bestaat uit particulieren en particuliere organisaties[73] die subsidies aanvragen en ontvangen ten behoeve van bos- en natuurbeheer. Uit de parlementaire stukken leiden we af dat met particulieren wordt bedoeld natuurlijke personen (ondernemers en niet-ondernemers), particuliere natuurbeschermingsorganisaties en particuliere terreinbeherende organisaties. Particulieren kunnen dus stichtingen, verenigingen, (aandeelhouders van NSW-)bv's, enzovoorts zijn die desbetreffende subsidies ontvangen, waarbij de onderhavige vrijstelling geldt voor zover deze subsidies in principe in de winstsfeer in de IB of Vpb worden begrepen.

---

65 Kamerstukken II 2024/25, 36600, nr. 2, p. 77.
66 Kamerstukken II 2020/21, 35570, nr. 2, p. 116.
67 Ambtelijk rapport aanpak fiscale regelingen, p. 41.
68 Kamerstukken II 2024/25, 36800, nr. 2, p. 45.
69 Kamerstukken II 2001/02, 28207, nr. 1.
70 Kamerstukken II 2024/25, 36800, nr. 2, p. 45.
71 WUR, Evaluatie fiscale vrijstellingen bos en natuur, 2016, p. 21.
72 Kamerstukken II 1997/98, 25689, nr. 3, p. 5.
73 In de parlementaire stukken die betrekking hebben op de vrijstelling (zie de volgende voetnoot) wordt geen definitie gegeven van particulieren. Uit de Toelichting bij de (inmiddels vervallen) LNV, 'Tijdelijke Regeling particulier natuurbeheer', p. 15-16, is een definitie af te leiden.

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de vrijstelling is ingevoerd om het draagvlak van particulieren en particuliere organisaties voor het bos- en natuurbeleid te vergroten via betrokkenheid bij bos- en natuurbeheer. In 1997 is op basis van het IBO Natuurbeheer door de minister van landbouw, natuurbeheer en visserij aangegeven dat beheer door particulieren bij kan dragen aan een effectievere en efficiëntere inzet van collectieve middelen voor het natuurbeheer.[74] De vrijstelling voor vergoedingen van bos en natuurbeheer is vervolgens in 1998 ingevoerd om 'het draagvlak van particulieren bij het bos- en natuurbeleid te vergroten.'[75] Het draagvlak is van belang omdat het van invloed is op de mate van participatie bij het natuurbeheer door die particulieren. Hoe meer participatie, hoe effectiever en efficiënter de inzet van collectieve middelen voor natuurbeheer is.

3.1.4 De vrijstelling bos- en natuurterreinen bij voordeel uit sparen en beleggen

Bossen, natuurterreinen en landgoederen zijn vrijgesteld van forfaitaire rendementsheffing in box 3. Dit is geregeld in art. 5.7 Wet IB 2001, waarmee deze vermogensbestandsdelen niet tot de heffingsgrondslag in box 3 behoren.[76] Gebouwde eigendommen op landgoederen vallen niet onder de vrijstelling. Voor het begrip bos wordt aangesloten bij (de jurisprudentie van) de bosbouwvrijstelling. Het begrip natuurterrein is uitgewerkt in art. 17 Uitvoeringsbesluit IB 2001, dat volledig overeenkomt met de definitie in de Natuurschoonwet 1928.[77] Voor landgoederen wordt direct aangesloten bij de Natuurschoonwet 1928. De vrijstelling is enkel van toepassing bij volle eigendom, niet bij bloot eigendom of vruchtgebruik.[78] De vrijstelling voor bossen en natuurterreinen is niet beperkt tot het Nederlandse grondgebied, maar geldt ook voor (de volle eigendom van) buitenlandse bos- en natuurterreinen.[79] De vrijstelling heeft een lange historie. In de Wet IB 1964 was reeds een bepaling opgenomen waardoor bosterreinen en landgoederen (inclusief opstallen) vrijgesteld waren. Destijds gold de vrijstelling niet voor buitenlandse bos- en natuurterreinen.

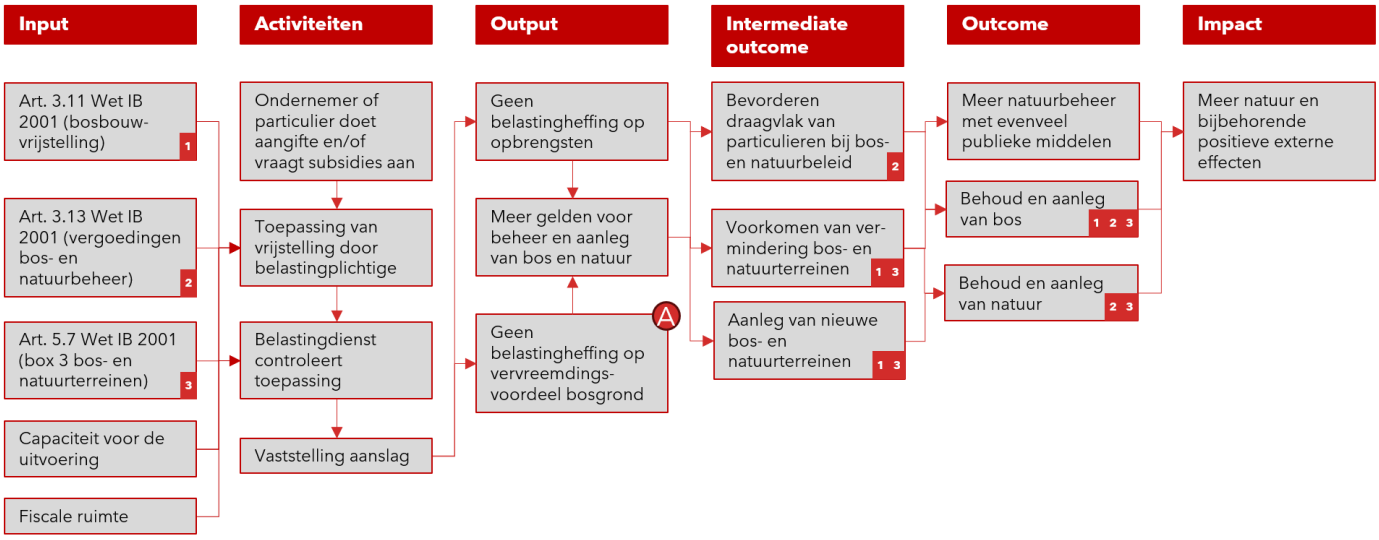
Het doel van de vrijstelling is blijkens de parlementaire historie het bevorderen van het behoud en de aanleg van bossen en natuurterreinen.[80] De beoogde doelgroep bestaat uit particulieren die bos- en natuurterreinen beheren, dan wel aanleggen. Het gaat om natuurlijke personen die geen onderneming drijven met de desbetreffende bos- en natuurterreinen, en de volledige eigendom hebben van de gronden. Het budgettaire belang van de vrijstelling is in 2023 geraamd op 7 mln. euro.[81]

74 Kamerstukken II 1996/97, 25420, nr. 1, p. 2.
75 Kamerstukken II 1997/98, 25689, nr. 3, p. 5.
76 In het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3 is eveneens een dergelijke vrijstelling opgenomen.
77 NvT, Uitv.besl. IB 2001, Stb. 2000, 641.
78 Kamerstukken II 1999/2000, 26727, nr. 7.
79 Besluit van 9 februari 2004, nr. CPP2003/2040M (ingetrokken bij het besluit van 31 oktober 2005, nr. CPP2005/1272M).
80 Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3.
81 Ambtelijk rapport aanpak fiscale regelingen, p. 40.

3.1.5 Samenvattende beleidstheorie directe belastingen

Figuur 3.1 presenteert de samenvattende beleidstheorie van de regelingen in de directe belastingen. De beoogde beleidsdoelen zijn de bevordering van het behoud en aanleg van bos en natuur (bosbouwvrijstelling en box 3-vrijstelling). Daarnaast is het beleidsdoel van de vrijstelling voor vergoedingen voor bos- en natuurbeheer het bevorderen van de betrokkenheid van particulieren bij het bos- en natuurbeleid. We gaan hieronder nader in op de beleidstheorie per fiscale regeling en operationaliseren de beleidsdoelen. De input is gelijk voor alle regelingen, namelijk: de relevante wettelijke kaders, ruimte op de begroting en uitvoeringscapaciteit. De *impact* is ook gelijk voor alle regelingen: meer natuur en de bijbehorende positieve externe effecten.

Figuur 3.1 Beleidstheorie van de fiscale regelingen in de directe belastingen



Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Bosbouwvrijstelling

De *activiteit* bestaat uit het doen van een aangifte door een belastingplichtige die een bosbedrijf exploiteert. Hierbij gaat de belastingplichtige na of voldaan wordt aan alle voorwaarden die de vrijstelling vereist. Vervolgens vindt de toepassing van de vrijstelling plaats (indien voldaan is aan de relevante voorwaarden). De Belastingdienst houdt toezicht of voldaan is aan de voorwaarden, waarna een aanslag vastgesteld wordt. De *output* bestaat uit het niet heffen van inkomstenbelasting (of vennootschapsbelasting) over de opbrengsten van het bosbedrijf en/of vervreemdingsvoordelen. De vrijstelling van belastingheffing heeft tot gevolg dat meer gelden vrijkomen voor het beheer en de aanleg van bos. De *intermediate outcome* betreft de doelstelling: de bevordering van het behoud en de aanleg van bos. We operationaliseren het bevorderen van het behoud van bossen als de bijdrage aan het voorkomen van vermindering van het bosareaal en het bevorderen van de aanleg als de bijdrage aan de aanwas van het bosareaal. De *outcome* hiervan is het behoud en de groei van bosgronden.

We identificeren één theoretisch neveneffect, namelijk dat de vrijstelling op vervreemdingsvoordelen ertoe leidt dat een alternatieve aanwending relatief minder aantrekkelijk wordt. Voor de toepassing van de vrijstelling is enkel

de waardevermeerdering vrijgesteld die zou gelden indien het bos in stand zou worden gehouden door de koper.[82] Doordat waardestijgingen van grond zonder instandhouding van bos niet zijn vrijgesteld van belastingheffing,[83] wordt een alternatieve aanwending relatief minder aantrekkelijk. Dit is met name het geval in situaties waar de opbrengst van de grond door een alternatieve aanwending (bijvoorbeeld voor bouwgrond of landbouw) kleiner is dan het voordeel dat verkregen wordt door instandhouding van bos. De vrijstelling kan er dan voor zorgen dat er minder vaak voor een alternatieve aanwending van bosbouwgrond wordt gekozen, waardoor de grondmobiliteit tussen sectoren afneemt. Er bestaan dus ook situaties waar de alternatieve aanwending van de grond de grondprijs dusdanig verhoogt dat het belastingvoordeel minder doorslaggevend is.

Vrijstellingen vergoedingen bos- en natuurbeheer

De *activiteit* bestaat eerst uit de aanvraag van een subsidie (uit de lijst in art. 6 URIB 2001) door een belastingplichtige. Na toekenning van de subsidie doet de belastingplichtige aangifte waarbij de vrijstelling - zowel de subsidie als de daaraan toe te rekenen kosten vallen onder de vrijstelling - toegepast wordt. De Belastingdienst houdt toezicht of voldaan is aan de voorwaarden, waarna een aanslag vastgesteld wordt. De *output* bestaat uit het niet heffen van inkomstenbelasting (of vennootschapsbelasting) op de subsidie na aftrek van de daaraan toe te rekenen kosten.[84] De *intermediate outcome* betreft de doelstelling: de bevordering van de betrokkenheid van particuliere belastingplichtigen bij het bos- en natuurbeleid. De *impact* hiervan is meer natuurbeheer met evenveel publieke middelen.[85] Gezien het nauwe verband tussen de *intermediate outcome* en de *outcome* nemen we deze samen en operationaliseren wij dit als: de bijdrage aan het maatschappelijke draagvlak voor natuurbeheer onder particuliere belastingplichtigen en de bijdrage aan het behoud van het bos- en natuurareaal.

Vrijstelling bos- en natuurterreinen in box 3

De *activiteit* bestaat uit het doen van een aangifte door particulieren. Hierbij gaat de belastingplichtige na of voldaan wordt aan alle voorwaarden die de vrijstelling vereist. Vervolgens vindt de toepassing van de vrijstelling plaats (indien voldaan is aan de relevante voorwaarden). De Belastingdienst houdt toezicht of voldaan is aan de voorwaarden, waarna een aanslag vastgesteld wordt. De *output* bestaat uit het niet heffen van inkomstenbelasting over de opbrengsten van het bosbedrijf of het forfaitaire rendement en het bezit in box 3. De vrijstellingen van belastingheffing heeft tot gevolg dat meer gelden vrijkomen voor het beheer en de aanleg van bos en natuur. De *intermediate outcome* betreft de doelstelling: de bevordering van het behoud en de aanleg van bos en natuur. We operationaliseren het bevorderen van het behoud als de bijdrage aan het voorkomen van vermindering van het bos- en natuurareaal en het bevorderen van de aanleg als de bijdrage aan de aanwas van het bos- en natuurareaal. De *outcome* hiervan is het behoud en de aanleg van bos- en natuurgronden.

82 HR 5 februari 1986, nr. 22 958, BNB 1986/160. Doordat enkel dit deel van de waardevermeerdering vrijgesteld is, betekent dit dat wanneer een ander bosbedrijf de grond koopt en daar een bosbedrijf uitoefent, geen belasting verschuldigd is over dit deel, terwijl elk ander gebruik van de grond (afgezien van landbouw) leidt tot belastingheffing van het resterende deel van de waardevermeerdering.

83 De waardeaangroei van de grond die niet herleidbaar is tot de voortzetting c.q. uitoefening van een bosbedrijf is niet vrijgesteld. Het deel van de waardeaangroei dat toerekenbaar is aan de voortzetting van een bosbedrijf is, mits aan de overige voorwaarden is voldaan, wel vrijgesteld.

84 De vrijstelling geldt voor zowel ondernemingen in de inkomstenbelasting (box 1) als in de Vpb.

85 Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat ingezet is op particulier beheer, omdat dit tot een meer efficiënte inzet van publieke middelen zou leiden.

3.2 Indirecte belastingen

3.2.1 Overzicht

De vrijstellingen in de overdrachtsbelasting bevorderen de overdracht van gronden met diverse doelen. Tabel 3.2 toont hiervan een overzicht. De insteek van deze drie vrijstellingen is dat er zonder heffing meer gronden worden overgedragen. Het is wenselijk geacht om deze overdrachten van grond te bevorderen omdat ze bijdragen aan maatschappelijke doelen. De doelen volgen uit de soort gronden die worden overgedragen. Het valt op dat de budgettaire kosten van de cultuurgrondvrijstelling het grootst zijn. Een oorzaak is dat cultuurgrond ongeveer twee derde van het Nederlandse grondoppervlak is en om deze reden een grotere grondslag betreft.

Tabel 3.2 Overzicht vrijstellingen indirecte belastingen

Vrijstelling	Belastingsoort	Doelgroep	Grondslag	Doelen	Budgettaire kosten
Cultuurgrondvrijstelling	OVB	Bezitters van agrarisch geëxploiteerde cultuurgrond	Waarde cultuurgrond (landbouwgrond)	Verbeteren van de landbouwstructuur	290 mln. (2026)
Natuurgrondvrijstelling	OVB	Particulieren en particuliere organisaties	Waarde natuurgrond	Bevorderen behoud en aanleg van natuur	4 mln. (2023)
Vrijstelling voor kavelruil en herverkaveling	OVB	Particulieren en bedrijven	Waarde kavels (percelen grond)	Structuurverbetering landelijk gebied (gebiedsverbetering in overeenstemming met toebedeelde functies)	1 mln. (2023)

Bron: SEO Economisch Onderzoek o.b.v. Kamerstukken.

3.2.2 Cultuurgrond

De vrijstelling ziet op de verkrijging van cultuurgrond.[86] De vrijstelling is vastgelegd in art. 15, lid 1, onderdeel q, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: Wbr). De cultuurgrond dient primair de functie te hebben om gewassen te voeden en te laten groeien.[87] Gedacht kan worden aan gronden voor akkerbouw, tuinbouw, veehouderij of bosbouw. De ondergrond van gebouwen valt niet onder de vrijstelling, afgezien van de ondergrond van glasopstanden. De vrijstelling ziet op cultuurgronden die bestemd zijn voor agrarische doeleinden en ten behoeve van de landbouw bedrijfsmatig geëxploiteerd (zullen) worden.[88] Er geldt verder een voortzettingseis van de agrarische bedrijfsmatige exploitatie van tien jaar.[89] Wanneer cultuurgrond verkocht wordt, blijft de vrijstelling bij de initiële verkrijger in stand indien de cultuurgrond gedurende de lopende termijn van tien jaren bedrijfsmatig geëxploiteerd blijft ten behoeve van de landbouw. Bij elke volgende verkrijger gaat een nieuwe termijn van tien jaar lopen.

86 De vrijstelling geldt ook bij verkrijging van rechten van erfpacht en beklemming alsook vruchtgebruik en blote eigendom. Zie ook Beleidsbesluit van 17 oktober 2024 (nr. 2024-10969, onderdeel 7).

87 HR 28 juni 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE4721.

88 Kamerstukken II 2005/06, 30572, nr. 9.

89 De voortzettingseis geldt niet als de cultuurgrond door overheidsbeleid aan de landbouw wordt onttrokken ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap.

De vrijstelling is gebaseerd op en verving een aantal oudere vrijstellingen die nadrukkelijk toezagen op verbetering van de landbouwstructuur. De verbetering werd nagestreefd door onder meer de aankoop van naburige landbouwgronden te faciliteren en bedrijfsverplaatsingen als gevolg van overheidsingrijpen niet te belasten met de heffing van overdrachtsbelasting.[90] De cultuurgrondvrijstelling vervangt de tot 2007 geldende vrijstellingen zoals opgenomen in art. 15 lid 1, onderdeel q, s, t, v en w. Daar waar gesproken wordt over landerijen kan dit gelijkgesteld worden met cultuurgronden. Het ging destijds om vrijstellingen voor verkrijgingen van landerijen in het kader van:

- de verbetering van de landbouwstructuur (onderdeel q);
- ruiling (onderdeel s);
- hervestiging van het landbouwbedrijf van de verkrijger door overheidsbeleid (onderdeel t);
- hervestiging van een landbouwbedrijf van de verkrijger indien gronden afgestaan worden waarop de Landinrichtingswet 1985 van toepassing was (onderdeel v);
- hervestiging van een glastuinbouwbedrijf indien gronden afgestaan worden aan een ander glastuinbouwbedrijf (onderdeel w).

Onderdeel q voorzag sinds 1972 in een vrijstelling voor de aankoop van naburige (eerder: aangrenzende)[91] landerijen mits de verkrijging in het belang is van een verbetering van de landbouwstructuur. De vrijstelling gold verder onder de voorwaarde dat de verkrijger eigenaar was van een ten minste even groot perceel gedurende vijf jaar. Wanneer het verkregen land groter was dan hetgeen reeds in bezit was, werd de overdrachtsbelasting wel geheven over het meerdere (naar rato van oppervlakte). Wat onder naburige landerijen moest worden verstaan is na een periode van onduidelijkheid in 2001 geconcretiseerd in artikel 6a, lid 1, onderdeel a UBBR: dit was het geval indien de afstand tussen de oude en nieuwe landerijen niet meer bedroeg dan 10 kilometer over de openbare weg zonder zich te begeven op het eigendom van een derde.

De vrijstelling in onderdeel q bevatte ook een eis die zag op het verbeteren van de landbouwstructuur. Tussen 1972 en 2001 heeft deze voorwaarde een grote stroom aan jurisprudentie teweeggebracht.[92] Het was voor belastingplichtigen niet duidelijk wanneer voldaan is aan de eis. In de Toelichting WBR is opgenomen dat het moest gaan over de vraag of de landbouwstructuur in haar geheel bezien verbeterd werd. De jurisprudentie ontwikkelde zich zo dat uiteindelijk bleek dat het beoogde eindresultaat doorslaggevend was, niet wat er concreet veranderd is met de transactie. Tegelijkertijd dienden belastingplichtigen een verklaring te hebben verkregen van het Ministerie van LNV, die aangevraagd kon worden bij het agentschap LASER (sinds 2014 is dit RVO). De belastinginspecteur was voor de inhoudelijke beoordeling afhankelijk van LASER, maar was niet gebonden aan het oordeel van LASER.

---

90 LEI, 'Evaluatie van vrijstellingen voor de landbouw in de overdrachtsbelasting', 2008, p. 20.

91 J. Rheinfeld, 'Kavelruil, Civiel en fiscaal: waar lopen de grenzen?', 2014. Daarin wordt opgemerkt dat 'naburige' wordt gehanteerd in de wet en de parlementaire behandeling, terwijl de Toelichting WBR destijds sprak van 'aangrenzende'. Doordat naburig ruimer klinkt dan aangrenzend was dit in de praktijk een bron van onduidelijkheid en jurisprudentie. De resolutie van 16 december 1974 waarin de staatssecretaris van Financien heeft gepoogd verduidelijk te brengen, illustreert de onduidelijkheid: "[van 'naburige landerijen' is sprake]…indien zij ten opzichte van de verkregen landerijen zodanig zijn gelegen dat deze van eerste bedoelde landerijen redelijk bereikbaar zijn hetzij rechtstreeks, hetzij langs een niet te grote of te moeilijke omweg over de openbare weg en zonder dat men zich behoeft te begeven over de eigendom van een derde anders dan krachtens een verkregen recht.".

92 Rheinfeld, 'Kavelruil, Civiel en fiscaal: waar lopen de grenzen?', 2014, p. 455.

Wanneer sprake is van verbetering van de landbouwstructuur is door de wetgever nader fiscaal gedefinieerd in 2001.[93] Dit was het geval wanneer de verkrijger de verkregen landerijen bedrijfsmatig exploiteerde en de afstand tussen de bedrijfsgebouwen en de verkregen landerijen maximaal 25 kilometer bedroeg. Ook dienden de verkregen landerijen nog gedurende ten minste een jaar na de verkrijging als zodanig in gebruik te zijn.

De overige (oude) vrijstellingen zagen op specifieke gevallen. Onderdeel s voorzag sinds 1996 in een vrijstelling voor de verkrijging van landerijen in het kader van een ruiling.[94] Onder vrijstelling vielen landerijen die over en weer gingen maar bijvoorbeeld geen ruiling van een landerij tegen een huis. De afgestane en verkregen landerijen dienen in dezelfde gemeente of in een aangrenzende gemeente te liggen. Voorheen gold een tarief van 1 procent overdrachtsbelasting over de ruiling. Onderdeel t voorzag sinds 1996 in een vrijstelling voor verkrijgingen in het kader van hervestiging van het landbouwbedrijf vanwege overheidsbeleid. Voorwaarde is dat de afgestane landerijen door overheidsbeleid inzake de ontwikkeling van de natuurlijke en landschappelijke waarden of de ruimtelijke ordening buiten het kader van de uitoefening van een landbouwbedrijf zullen worden aangewend. Ten behoeve van de economische structuurversterking van de land- en tuinbouwsector zijn per 1998 nog twee vrijstellingen geïntroduceerd. Onderdeel v voorzag in een vrijstelling voor verkrijgingen in het kader van hervestiging van het landbouwbedrijf indien gronden afgestaan worden waarop de Landinrichtingswet 1985 van toepassing was. Onderdeel w voorzag in een vrijstelling voor verkrijging van grond door een glastuinbouwbedrijf. Dit was op voorwaarde dat het glastuinbouwbedrijf op de verkregen grond het bedrijf voortzet en dat de afgestane grond door een ander glastuinbouwbedrijf verkregen wordt.

De staatssecretaris van Financiën zag geen reden om een grootschaliger opzet van een landbouwbedrijf te voorzien van een vrijstelling van overdrachtsbelasting.[95] Om die reden gold voor de vrijstellingen van onderdeel s, t, v, en w een maximering. De vrijstelling was beperkt tot de waarde van de afgestane grond. Voor het meerdere (in waarde) was de verkrijger overdrachtsbelasting verschuldigd.

Per 2007 is met de cultuurgrondvrijstelling beoogd alle verkrijgingen van cultuurgrond vrij te stellen.[96] De minister van Financiën merkte op dat de oude vrijstellingen strikte voorwaarden hadden, hoge administratieve lasten, een hoge foutmarge en voortdurende aandrang tot verruiming. Ook merkte de minister op dat in de praktijk het merendeel van de verkrijgingen van landbouwgronden met toepassing van een vrijstelling gepaard ging. In het kader van de compensatie van de landbouwsector is besloten om beschikbare middelen aan te wenden voor de introductie van één vrijstelling voor alle verkrijgingen van cultuurgrond. In de Wet Werken aan Winst is omwille daarvan besloten om per 2007 de cultuurgrondvrijstelling in te voeren.

De huidige cultuurgrondvrijstelling betreft daarmee een versoepelde versie van de voorwaarden onder de eerdere vrijstellingen. We merken op dat een verbetering van de landbouwstructuur niet langer een voorwaarde is, en dat daarmee de toets daarop bij elke toepassing van de vrijstelling geheel vervalt. Slechts de eis dat er sprake moet zijn van agrarische exploitatie is blijven bestaan. Ook andere voorwaarden die in feite dienden te voorkomen dat schaalvergroting gefaciliteerd werd met de (oude) vrijstellingen zijn komen te vervallen.[97]

---

93 Art. 6a, lid 1, onderdeel b, UBBR.

94 Rheinfeld, 'Kavelruil, Civiel en fiscaal: waar lopen de grenzen?', 2014, p. 500 e.v. Daarin wordt opgemerkt dat de 'ruiling' uit onderdeel s (oud) zag op de civielrechtelijke ruil, terwijl de (kavel)ruil/herverkaveling zag op de ruil zoals bedoeld in de Landinrichtingswet 1985.

95 Kamerstukken 1997/98, 25 688, nr. 6, p. 2.

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

97 Rheinfeld, 'Kavelruil, Civiel en fiscaal: waar lopen de grenzen?', 2014, p. 461.

De doelstelling van de vrijstelling is het verbeteren van de landbouwstructuur.[98] De achtergrond is dat wanneer bedrijven een landinrichtingsgebied verlaten dit in het belang kan zijn van het desbetreffende landinrichtingsprogramma.[99] De beoogde doelgroep voor de vrijstelling betreft bezitters van cultuurgrond dat agrarisch geëxploiteerd wordt die ten behoeve van een betere landbouwstructuur gronden aan- en verkopen. Het budgettaire belang van de vrijstelling is voor 2026 geraamd op 290 mln. euro[100]

3.2.3 Natuurgrond

Voor natuurgrond geldt ook een vrijstelling van overdrachtsbelasting. Dit volgt uit art. 15, lid 1, onderdeel s, WBR. Deze vrijstelling ziet op verkrijgingen van natuurgronden waarvan de inrichting en het beheer geheel of nagenoeg geheel (90% of meer) duurzaam zijn afgestemd op het behoud en de ontwikkeling van natuur en landschap. Voor de definitie van natuurgrond wordt aangesloten bij artikel 1, lid 1, onderdelen b en d, van het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928.[101] Een (ondergrond van een) opstal kan niet aangemerkt worden als natuurgrond. Er geldt eveneens een instandhoudingseis van tien jaar.

De vrijstelling is ingevoerd met de gedachte dat natuurgrond niet anders dient te worden behandeld dan cultuurgrond. De vrijstelling voor natuurgrond is per 1 januari 2008 ingevoerd. De vrijstelling is geïntroduceerd naar aanleiding van een toezegging van de Minister van Financiën bij de parlementaire behandeling van de uitbreiding van de cultuurgrondvrijstelling (de uitbreiding had betrekking op behoud van de cultuurgrondvrijstelling bij omzetting van cultuurgrond in natuurgrond vanwege overheidsbeleid).[102] Daarin is vastgesteld dat de aankoop van natuurgronden als zodanig niet onder de cultuurgrondvrijstelling vielen. Gewezen wordt naar de destijds geldende beleidsbesluiten over de verkrijging door rechtspersonen van natuur buiten Natuurschoonwet (NSW)-verband.[103] Ook wordt verwezen naar een uitlating van de minister van Economische Zaken bij de parlementaire behandeling in de Eerste Kamer, de minister stelde dat landbouw en natuur op dezelfde wijze moeten worden behandeld.[104]

De minister heeft uiteindelijk geconcludeerd dat de verkrijging van natuurgrond niet onder de cultuurgrondvrijstelling kon worden gebracht en heeft daartoe de natuurgrondvrijstelling in het leven geroepen.[105] Daarmee kwam ook een einde aan het tweetal beleidsbesluiten[106] op basis waarvan een natuurterrein (en bepaalde opstallen) onder bepaalde voorwaarden vrij van overdrachtsbelasting konden worden verkregen indien de gronden niet konden worden aangemerkt als landgoed in de zin van de NSW 1928.[107] De beleidsbesluiten zijn destijds met name geïntroduceerd om particuliere organisaties als Vereniging Natuurmonumenten en de Provinciale Landschappen tegemoet te komen.[108]

---

98 Kamerstukken II 1997/98, 25688, nr. 3, p. 2. Zie ook LEI, 2008, p. 23.

99 Destijds is benoemd dat de vrijstelling ook diende ter verbetering van de structuur van individuele tuinbouwbedrijven.

100 Kamerstukken II 2024/25, 36800, nr. 2, p. 46.

101 Art. 6a van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer.

102 Kamerstukken II 2006/07, 30943, nr. 5, p. 7-8.

103 Punt 16 van de Resolutie van 27 december 1988, nr. IB 88/1084.

104 Kamerstukken I 2006/07, 30572, nr. 9, p. 383.

105 Kamerstukken II 2007/08, 31206, nr. 3, p. 11.

106 Punt 16 van de Resolutie van 27 december 1988, nr. IB 88/1084 en de hierbij behorende mededeling van de staatssecretaris van Financiën van 26 augustus 1991, nr. VB 91/1391.

107 De huidige vrijstelling voor natuurgronden (WBR) verschilt van de huidige vrijstelling van landgoederen (NSW) in met name: het object (WBR: natuurgrond, NSW: onroerende zaken die behoren tot een landgoed, waarbij 30% natuurgrond voldoende is), de reikwijdte (WBR: enkel grond, NSW: grond en bepaalde opstallen) en de voortzettingseis (WBR: tien jaar, NSW: 25 jaar).

108 Kamerstukken II 2007/08, 31206, nr. 3, p. 11.

Per 2021 is de toepassing van de natuurgrondvrijstelling voor landbouwgronden die nog omgevormd zouden worden tot natuurgronden teruggedraaid.[109] Bij de invoering van de natuurgrondvrijstelling is bezien of er situaties zijn die onbedoeld niet door de vrijstelling worden gedekt. Op basis daarvan zijn landbouwgronden die overeenkomstig een natuurinrichtingsplan nog omgevormd zouden worden tot natuurgronden toegevoegd aan de vrijstelling door middel van een beleidsbesluit.[110] Dit is teruggedraaid per 2021, onder meer naar aanleiding van een evaluatie van de NSW 1928.[111] In het besluit van de minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit wordt de bepaling van de nog om te vormen gronden in de NSW 1928 afgeschaft. De reden is dat de overeenkomstig een natuurinrichtingsplan gerealiseerde natuur niet in alle gevallen optimaal is in termen van kwantiteit en kwaliteit of inpassing in het landschap. In de vorige evaluatie is de vrijstelling als beperkt doeltreffend maar wel doelmatig beoordeeld.[112]

De gereconstrueerde doelstelling is het bevorderen van het behoud en de aanleg van natuurgebieden. De doelstelling van de vrijstelling voor natuurgronden is niet expliciet terug te vinden in de parlementaire geschiedenis. Er is in de parlementaire stukken nauwelijks iets gezegd over het concrete doel van de vrijstelling. Wel kan uit de parlementaire geschiedenis worden afgeleid dat de overheid het van belang acht dat er zo min mogelijk drempels bestaan voor private partijen om natuurgrond aan te kopen en te onderhouden.[113] We merken op dat de vrijstelling vereist dat het beheer is afgestemd op het behoud en de aanleg van natuur en landschap. Dit stelt ons in staat om de doelstelling als volgt af te leiden: de bevordering van het behoud en de aanleg van natuurgebieden door private partijen.[114] In de vorige evaluatie is eenzelfde doelstelling gehanteerd.[115] De beoogde doelgroep bestaat uit private partijen die natuurgrond verkrijgen. Het budgettaire belang van de vrijstelling is in 2023 geraamd op EUR 4 mln.[116]

3.2.4 Herverkaveling en kavelruil landelijk gebied Wilg/Omgevingswet

Verkrijgingen krachtens herverkaveling en kavelruil in het landelijke gebied zijn onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting. De vrijstelling is op grond van artikel 15, lid 1, onderdeel l, WBR. Herverkaveling betreft het samenvoegen van onroerende zaken in een gebied, verdeling van het gebied in kavels en toewijzing van die kavels aan eigenaren.[117] Kavelruil betreft een overeenkomst waarbij drie of meer eigenaren hun onroerende zaken samenvoegen, het verkavelen en het onder elkaar bij notariële kavelruilakte verdelen van de onroerende zaken.[118] Daarnaast dient een kavelruil in het landelijke gebied te leiden tot een verbetering van een gebied in overeenstemming met de functies die aan de betrokken locaties zijn toegedeeld.

---

109 Besluit van 11 september 2020, Stb 2020, 331.

110 Besluit van 3 juli 2008, Stb. 2008, 264, p. 5.

111 Ecorys, Beleidsevaluatie Natuurschoonwet 1928, 2014.

112 WUR, Evaluatie fiscale vrijstellingen bos en natuur, 2016, p. 7.

113 Dit is onder andere te zien aan de tegemoetkoming in de beleidsbesluiten voor natuurbeheerders (particuliere en publiekrechtelijke organisaties) die voorheen geen gebruik konden maken van de bestaande vrijstellingen, zie Kamerstukken II 2007/08, 31206, nr. 3, p. 11. Als de overheid of publiekrechtelijke organisaties natuurgrond aankopen is dat al vrijgesteld door een algehele vrijstelling voor verkrijgingen door de overheid en publiekrechtelijke lichamen.

114 We merken hierbij op dat in de parlementaire stukken (Kamerstukken II 2007/08, 31206, nr. 3, p. 11) voornamelijk aandacht is besteed aan de vrijstelling in de NSW 1928, waarbij in plaats van een focus op de type beheerder (rechtspersoon met het hoofddoel: instandhouding van landgoederen) een focus wordt gelegd op de realisatie van het doel (verkrijging van landgoederen en toepassing onder voorwaarden die dienen ter instandhouding). Als we dit doortrekken naar de natuurgrondvrijstelling, betekent dit dat zowel private organisaties als particulieren tot de doelgroep behoren.

115 WUR, Evaluatie fiscale vrijstellingen bos en natuur, 2016, p. 26.

116 Ambtelijk rapport aanpak fiscale regelingen, p. 41.

117 Bijlage bij artikel 1.1 van de Omgevingswet.

118 Afdeling 12.6 van de Omgevingswet.

De vrijwillige kavelruil hoefde sinds 2006 niet meer (ecologisch) te worden getoetst op de objectieve verbeteringseis (een structuurverbetering van het landelijke gebied) om doorgang te vinden. De toets door DLG op de objectieve verbeteringseis garandeerde dat de subsidie van de notaris- en kadasterkosten enkel ontvangen konden worden voor kavelruilen die structuurverbetering realiseerden. Omdat er echter ook vraag was naar toepassing van de kavelruil zonder subsidie, is door de minister besloten deze toets los te koppelen en enkel te laten gelden voor de verkrijging van de subsidie.[119] Er is echter niets geregeld voor de vrijstelling van de kavelruilen die immers de toepassing van de kavelruilen volgt. Het loslaten van de toets in de Wilg had dus ook als gevolg dat de ecologische toets niet meer nodig was om van de vrijstelling voor vrijwillige kavelruil gebruik te maken. Uiteindelijk is in 2015 de DLG (die tot 2006 goedkeuring verleende voor kavelruilen) opgeheven.

De wettelijke basis voor de vrijstelling is per 2024 opgegaan in de Omgevingswet. De vrijstelling gold tot 1 januari 2024 krachtens een verwijzing naar de Wilg, waarna is de Wilg komen te vervallen en de Omgevingswet in werking is getreden. Met de inwerkingtreding van de Omgevingswet geldt vanaf 1 januari 2024 de kavelruilvrijstelling voor verkrijgingen van onroerende zaken die voortvloeien uit een kavelruil landelijk gebied die voldoet aan de omschrijving en criteria van artikel 12.47 in samenhang met artikel 12.44 van de Omgevingswet. De Belastingdienst kan toetsen[120] of de kavelruil strekt tot verbetering van het landelijke gebied, in overeenstemming met de functies die daaraan zijn toegedeeld. Naast het landelijke gebied kent de Omgevingswet ook kavelruil in het stedelijke gebied. De vrijstelling in de WBR is enkel van toepassing op het landelijke gebied.

De doelstelling van de vrijstelling is dat de kavelruil leidt tot verbetering van een gebied in overeenstemming met de functies die aan de betrokken locaties zijn toegedeeld. Hiermee wordt thans aangesloten bij hetgeen in de Omgevingswet is opgenomen onder artikel 12.47. Het betreft zowel landbouwzaken (zoals de bedrijfsomvang, verkavelingssituatie, waterbeheersing, ontsluiting van agrarische bedrijven en dergelijke) als om natuur en landschap, infrastructuur, recreatie en cultuurhistorie. Onder de voorganger van de Omgevingswet (de Wilg) gold hetzelfde doel ten aanzien van kavelruil. De wet bevorderde daarbij de overdracht van gronden, zodat wegen, waterlopen en andere infrastructuur kunnen worden aangelegd en gronden dichter bij elkaar komen te liggen. De vrijstelling ondersteunt deze aanpassingen door de ruil van gronden te vergemakkelijken. Deze doelstelling is tevens gehanteerd in de vorige evaluatie van de vrijstelling.[121] De beoogde doelgroep wordt gevormd door verkrijgers van grond in het kader van kavelruil die strekt tot structuurverbetering en herverkaveling. Het budgettaire belang van de vrijstelling is in 2023 geraamd op EUR 1 mln.[122]

Er waren signalen over oneigenlijk gebruik. Oneigenlijk gebruik betekent dat het gebruik van de vrijstelling niet is gericht op het doel van de vrijstelling, maar enkel gericht is op het verkrijgen van een fiscaal voordeel. Voorbeelden van oneigenlijk gebruik zijn het leveren van een perceel kort voor de kavelruil om deze teruggeleverd te krijgen, het toevoegen van een onroerende zaak aan een kavelruil zodat er drie of meer partijen zijn, het toevoegen van woningen of opstallen die niet functioneel zijn verbonden met een (nabijgelegen) agrarisch bedrijf, of de overdracht van een aandeel in onverdeelde eigendom van een onroerende zaak wanneer de overige aandelen niet ingebracht worden.[123]

119 Zie ook par. 2.1.
120 Kamerstukken I 2019/20, 35133, E, p. 21-22, en Kamerstukken I 2019/20, 35133, G, p. 4-5.
121 WUR, Evaluatie fiscale vrijstellingen bos en natuur, 2016, p. 29.
122 Ambtelijk rapport aanpak fiscale regelingen, p. 41.
123 Besluit van 22 augustus 2024, Stcrt. 2024, 27607.

De Belastingdienst kan sinds 2024 oneigenlijk gebruik tegengaan door in die situaties te beoordelen of de kavelruil strekt tot structuurverbetering. De signalen over oneigenlijk gebruik zijn voor het eerst naar voren gebracht in een Kamerbrief in 2017, waarna opties zijn verkend om oneigenlijk gebruik te voorkomen. Onder de Wilg was er aanvankelijk in de wettelijke definitie een zogenoemde verbeteringstoets om oneigenlijk gebruik te voorkomen. Sinds de loskoppeling van de toets wordt voor de vrijstelling niet meer getoetst op de objectieve verbeteringseis.[124] Per 2024 geldt dat de beoordeling of de kavelruil sterkt tot een verbetering van het landelijke gebied met name aan de orde komt in situaties waarin volgens de inspecteur van de Belastingdienst sprake is van onbedoeld gebruik van de vrijstelling. Deze beoordeling (of toets) is geen ecologische toets zoals de DLG deze tot aan 2007 uitvoerde. Noch wordt elke kavelruil (ongeacht oneigenlijk gebruik) beoordeeld zoals voor 2007 wel het geval was. In een actualisering van het beleidsbesluit in 2024[125] is verduidelijkt dat de Belastingdienst hiermee oneigenlijk gebruik tegengaat.

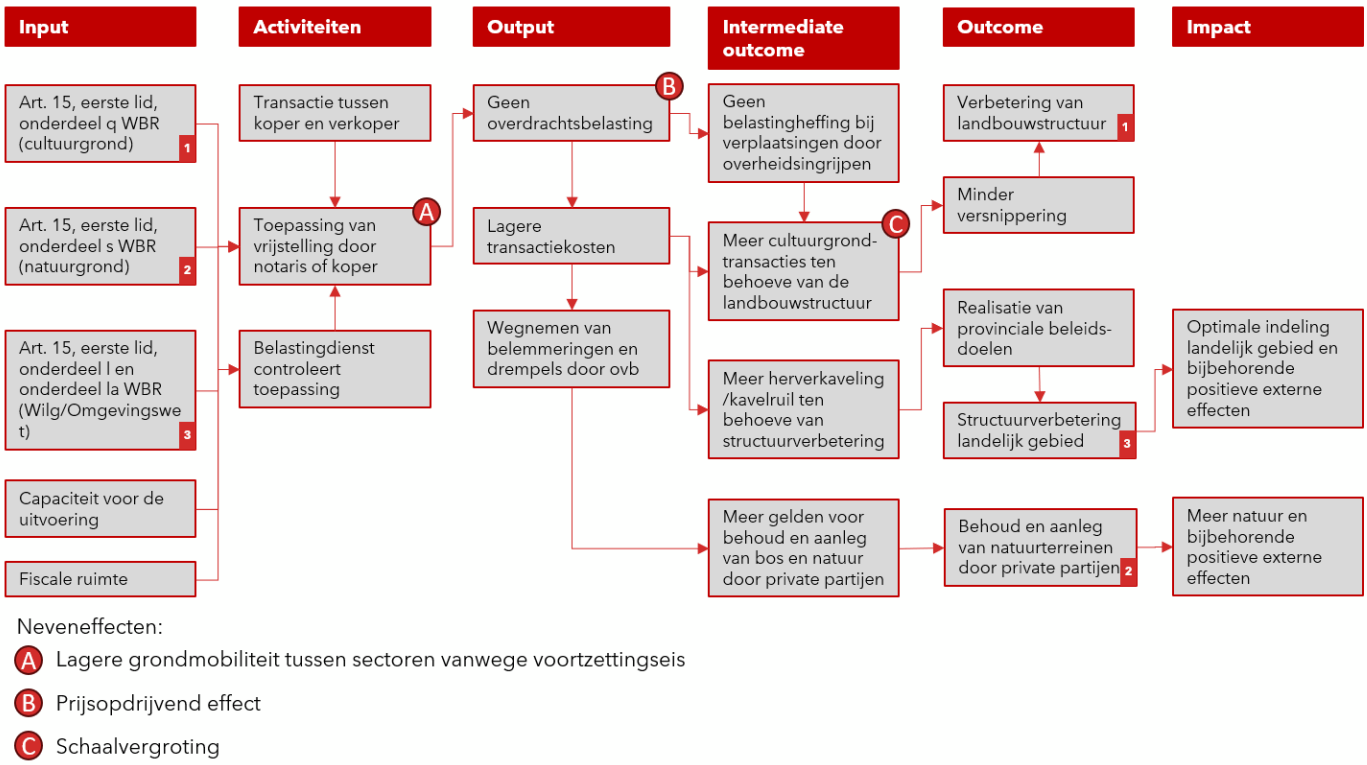
Er zijn per 2025 aanvullende voorwaarden ingevoerd op bepaalde vormen van oneigenlijk gebruik uit te sluiten. In het Belastingplan 2025 zijn de opties ter voorkoming van oneigenlijk gebruik uitgewerkt en zijn de huidige voorwaarden per 1 januari 2025 ingevoerd.[126] De eerste voorwaarde is dat kavelruil in landelijk gebied geen betrekking heeft op woningen (inclusief ondergrond en aanhorigheden) die geen agrarische bedrijfswoningen zijn.[127] De tweede voorwaarde is dat de vrijstelling niet wordt toegepast bij opstallen, tenzij het opstallen betreft die geheel of nagenoeg geheel ten behoeve van de landbouw bedrijfsmatig geëxploiteerd wordt (de landbouweis) en voldaan is aan de voortzettingseis[128] voor deze opstallen.

3.2.5 Samenvattende beleidstheorie indirecte belastingen

Figuur 3.2 laat de samenvattende beleidstheorie voor de indirecte belastingen zien. De beoogde beleidsdoelen zijn de verbetering van de landbouwstructuur (cultuurgrondvrijstelling), het bevorderen van het behoud en de aanleg van natuurgebieden door private partijen (natuurgrondvrijstelling) en de verbetering van de structuur in het landelijke gebied. De *input* betreft voor alle fiscale regelingen de desbetreffende artikelen uit de WBR, de capaciteit voor de uitvoering en de budgettaire ruimte. De *activiteit* bestaat voor alle fiscale regelingen uit het voeren van een transactie tussen een koper en een verkoper, het toepassen van de vrijstelling door de notaris of de koper (indien enkel het economische eigendom overgaat). De Belastingdienst houdt toezicht en kan besluiten te toetsen of voldaan is aan de voorwaarden op het moment van verkrijging en houdt daarbij toezicht op het voldoen aan de voortzettings- en instandhoudingseisen in de jaren na de verkrijging.

124 Kamerstukken II 2005/06, 30509, nr. 21. Zie ook het eerdere geschrevene in deze paragraaf alsook par. 2.1.
125 Besluit van 22 augustus 2024, Stcrt. 2024, 27607.
126 Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 3, p. 68.
127 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. De woning dient tien jaar als zodanig te kwalificeren.
128 De bedrijfsmatige agrarische exploitatie dient gedurende ten minste tien jaren na de verkrijging voortgezet te worden. Er geldt een uitzondering wanneer een opstal door overheidsbeleid aan de landbouw wordt onttrokken ten behoeve van de ontwikkeling en instandhouding van natuur en landschap.

Figuur 3.2 Beleidstheorie van de fiscale regelingen in de indirecte belastingen



Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Cultuurgrondvrijstelling

De *output* bestaat uit het niet heffen van overdrachtsbelasting, wat vervolgens leidt tot lagere transactiekosten voor deze gronden. De *intermediate outcome* is dat de cultuurgrondvrijstelling ervoor zorgt dat de belasting bij verplaatsingen in het kader van overheidsbeleid achterwege gelaten wordt. De lagere transactiekosten leiden tot meer transacties in cultuurgrond ten behoeve van de landbouwstructuur. De *outcome* hiervan is dat er minder versnippering is ofwel dat gronden efficiënter ingedeeld zijn. Dit is dan een verbetering van de landbouwstructuur. We operationaliseren het verbeteren van de landbouwstructuur als het reduceren van de afstand tussen de gronden van een eigenaar.

Natuurgrondvrijstelling

Naast de overeenkomende *input* bestaat deze ook uit de Natuurschoonwet 1928. De *output* bestaat uit het feit dat bij toepassing van de vrijstelling geen heffing van overdrachtsbelasting plaatsvindt en de transactiekosten voor deze gronden dus lager zijn. Hiermee worden mogelijke belemmeringen van de overdrachtsbelasting voor andere beleidsdoelen weggenomen. Zonder de mogelijke belemmeringen van de overdrachtsbelasting is de *intermediate outcome* bij de natuurgrondvrijstelling dat natuurgebieden vanwege de lagere kosten makkelijker verkregen worden door private partijen en meer gelden beschikbaar zijn voor het behoud. De *outcome* is de doelstelling: de bevordering van de aanleg en het behoud van natuur door private partijen. We operationaliseren het bevorderen van het behoud als de bijdrage aan het voorkomen van vermindering van het bos- en natuurareaal in privaat bezit, en het bevorderen van de aanleg als de bijdrage aan de aanwas van het bos- en natuurareaal in privaat bezit. De *impact* bestaat uit meer natuur en de bijbehorende positieve externe effecten.

Vrijstelling voor kavelruil en herverkaveling

Naast de overeenkomende *input* bestaat deze ook uit de Omgevingswet alsook enkele beleidsbesluiten. De Belastingdienst houdt toezicht en kan besluiten de aangifte te toetsen op de voorwaarden voor de toepassing van de kavelruilvrijstelling. De *output* bestaat uit het niet heffen van overdrachtsbelasting. Dit betekent dat de transactiekosten voor deze gronden lager zijn. De *intermediate outcome* is dat de vrijstelling voor herverkaveling ervoor zorgt dat de belasting bij verplaatsingen in het kader van overheidsbeleid achterwege gelaten wordt. De lagere transactiekosten zorgen daarnaast als *output* voor meer herverkaveling en kavelruil ten behoeve van de structuurverbetering van het landelijke gebied. De *outcome* hiervan is een bijdrage aan de realisatie van provinciale beleidsdoelen, wat vervolgens een structuurverbetering van het landelijke gebied bewerkstelligt. We operationaliseren het verbeteren van de structuur in het landelijke gebied als het reduceren van de afstand tussen de gronden van een eigenaar. De *impact* bestaat uit het bereiken van een optimale inrichting van het landelijk gebied en de bijbehorende positieve externe effecten optreden.

We identificeren drie neveneffecten. Ten eerste leidt de voortzettingseis van de cultuurgrondvrijstelling tot een lagere grondmobiliteit tussen sectoren, doordat de grond minder aantrekkelijk is voor non-agrarische sectoren. De koper dient immers aan de voortzettingstermijn te voldoen en bij een opeenvolgende verkoop waarbij agrarische exploitatie ontbreekt binnen de voortzettingstermijn is de verkoper alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd (wat doorberekend zal worden aan de koper). Ten tweede heeft de vrijstelling een prijsopdrijvend effect. Er zouden door de vrijstelling meer transacties plaats moeten vinden maar omdat het grondoppervlakte statisch is, leidt de toename in transacties tot hogere grondprijzen. Ten derde kan onder de huidige wetgeving de vrijstelling gebruikt worden voor schaalvergroting, terwijl uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat het bevorderen van schaalvergroting op zichzelf niet beoogd werd, maar enkel in samenloop met een verbetering van de landbouwstructuur.

4 Toetsingskader fiscale regelingen

Vrijwel alle onderzochte regelingen hebben een noodzaak tot overheidsingrijpen. Een probleemstelling is niet altijd helder en bij alle vrijstellingen is het doel niet helder geformuleerd en (onder meer) lastig meetbaar. Hierdoor is de doeltreffendheid en daarmee de doelmatigheid onduidelijk of betreft het oordeel slechts een indicatie.

4.1 Directe belastingen

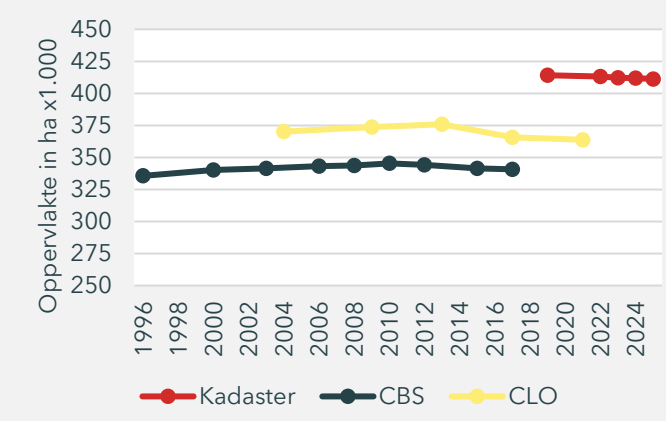
4.1.1 Bosbouwvrijstelling

Analyse

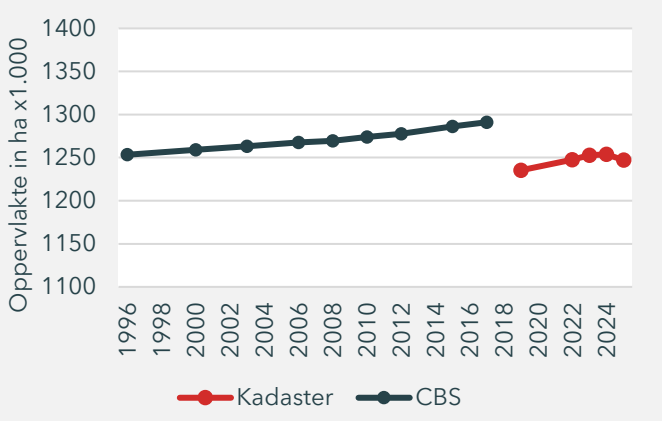
Het bosareaal is in de afgelopen vijftien jaar licht afnemend, terwijl het natuurareaal toeneemt. Dit is te zien in Figuur 4.1. De aanleg van nieuw bos in de afgelopen vijftien jaar blijft achter, zo blijkt uit de Zevende Nederlandse Bosinventarisatie.[129] Daaruit blijkt ook dat de afname vooral toe te schrijven is aan het vellen van de tijdelijke bossen (die waren aangeplant op landbouwgrond in de jaren 1980 en 1990) uit het Meerjarenplan Bosbouw[130] en de omzetting van bos in andere natuur, zoals heidecorridors en zandverstuivingen. Op basis van de periodieke steekproef in de Bosinventarisatie is (op basis van SNL) gebleken dat in 48 procent het om een bos gaat met een productiefunctie (met een SNL-subsidie daarvoor), en in 36 procent sprake was van bos met een duidelijke natuurcomponent (eveneens met subsidie).

Figuur 4.1 De ontwikkeling van het bos- en natuurareaal tussen 1996 en 2025

Paneel A: Natuur waarvan bos



Paneel B: Natuur



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van Kadaster, CBS Statline (Paneel A en B) en CLO (Paneel A).

129 WUR, 'Zevende Nederlandse Bosinventarisatie', 2022, p. 93.
130 Zie ook par. 2.1.

Noot: Het CBS geeft aan dat er inconsistenties ontdekt zijn in de data die ten grondslag liggen van ecosysteemtypen. Hierdoor zijn tijdelijk geen data beschikbaar na 2017, zie CBS, 'Minder natuur- en bosgebied in Nederland. Het CBS geeft aan dat vanwege bronwisselingen en correcties de data vanaf 1996 bruikbaar zijn voor meerjarige analyses, zie CBS, 'Bestand Bodemgebruik'. De data van het Compendium voor de Leefomgeving (CLO) komen uit de periodieke Nederlandse Bosinventarisatie. Het CLO hanteert 0,5 ha bos als ondergrens, CBS en Kadaster hanteren 1 ha als ondergrens. Water valt onder de definitie van natuur bij zowel het Kadaster als CBS. In de Kadasterdata zijn grote Natura2000-wateroppervlakten in de kadasterdata weggelaten, zie ook Bijlage A.5. Daarnaast verschillen de onderliggende bronbestanden tussen het CBS en het Kadaster. Het CBS gebruikt onder meer het GIS voor de bepaling van het bodemgebruik, het Kadaster baseert zich onder meer op TOP10NL. Bij het Kadaster is per perceel bekend hoeveel procent cultuur, natuur of bosgrond is (of overig bodemgebruik). Dit verklaart verschillen in de aantallen hectaren tussen de instanties. Bovenstaande figuur dient vooral om de trend te laten zien in bos- en natuurgrond.

De inkomsten van bosbedrijven volgen vooral uit subsidies en houtopbrengsten. Dit blijkt uit gesprekken en onderzoek van Wageningen University & Research (WUR).[131] Subsidies vormen ongeveer de helft van de inkomsten van particuliere bosbedrijven. Hout is de belangrijkste inkomstenbron naast subsidies. De houtprijs is dan ook een belangrijke verklarende factor voor verschillen in inkomsten van deze bedrijven tussen jaren. Het is volgens geïnterviewden niet goed mogelijk om het kapvolume sterk te wijzigen tussen jaren vanwege regelgeving voor de instandhouding van bossen.[132] Naast houtopbrengsten genereren bosbedrijven ook beperkte inkomsten uit de verhuur voor jacht en accommodatie/recreatie.

Bosbedrijven zijn weinig winstgevend of zelfs verlieslatend. Gegevens van Agrimatie bevestigen dit beeld, zie Figuur 4.2, Paneel A.[133] Het bedrijfsresultaat schommelt sterk en was in recente jaren zeer negatief, tot 2022. De stijging van het bedrijfsresultaat is toe te schrijven aan de gestegen houtprijs die in 2022 een piek bereikte.[134] Een deel van de verlieslatende bedrijven wordt niet als ondernemer voor de inkomstenbelasting aangemerkt. Het is van belang op te merken dat bosbedrijven die structureel verlieslatend zijn, doorgaans niet zullen kwalificeren als onderneming in de inkomstenbelasting. Het bezit van de bosgrond en eventuele inkomsten uit het bos vallen dan in box 3. Het algemene beeld bij geïnterviewden is dat de meeste bosbouwers niet in de Vpb zitten en bovendien niet zullen kwalificeren als onderneming in de IB en dus in box 3 terechtkomen. Onder het huidige forfaitaire box 3-stelsel zijn zij vrijgesteld van box 3-belasting. Tabel 4.1 geeft een overzicht van de mogelijke situaties.

Tabel 4.1 De financiële situatie van het bosbouwbedrijf heeft gevolgen voor de belastingplicht of het gebruik

Financiële situatie bosbouwbedrijf	Gevolg
Structureel verlieslatend	Geen onderneming, box 3 en geen gebruik bosbouwvrijstelling
Weinig winstgevendheid	Box 1/Vpb, beperkt gebruik bosbouwvrijstelling
Winstgevend	Box 1/Vpb, gebruik bosbouwvrijstelling

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

131 WUR, 'Bedrijfsuitkomsten in de Nederlandse particuliere bosbouw over 2023', 2025.

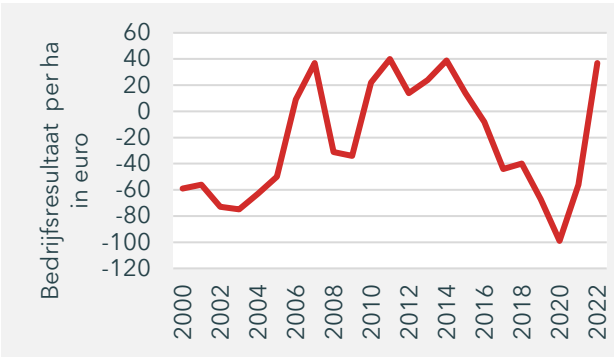
132 Zie bijvoorbeeld Informatiepunt Leefomgeving, 'Rijksregels vellen houtopstand, herbeplanten, verhandelen en bezit van hout(producten)'.

133 Agrimatie, Bedrijfsresultaat (bedragen per ha bos) - Particuliere bosbedrijven, totaal.

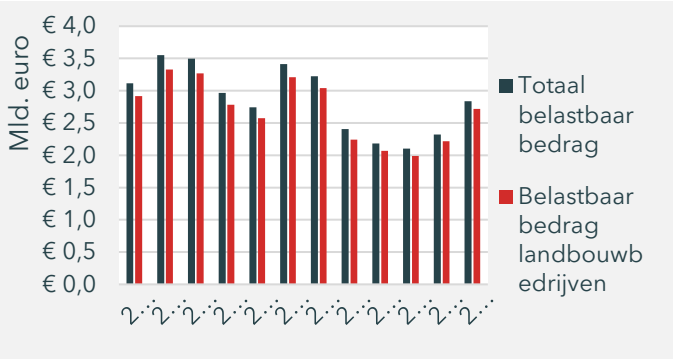
134 In 2021 en 2022 is de houtprijs in korte tijd sterk gestegen door exogene schokken zoals de blokkade op Russisch hout en minder aanlevering vanuit Noord-Amerika en Oost-Europa (door resp. bosbranden en misoogst). In 2022 was de houtprijs op zijn hoogst, daarna is het gedaald, maar nog altijd boven de pre-2021-waardes. Zie SCA Annual report.

Figuur 4.2 Bosbouwbedrijven zijn weinig winstgevend

Paneel A: Agrimatie resultaat alle bosbedrijven



Paneel B: Gebruik landbouw-/bosbouwvrijstelling



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van Agrimatie (Paneel A) en CBS Microdata (Paneel B).

Noot: Paneel A: Agrimatie kent een grotere populatie bosbedrijven dan het CBS. De oorzaak is mogelijk tweeledig: bedrijven die niet als ondernemer aangemerkt worden, komen niet terug in de aangiftedata van het CBS, terwijl het wel 'bosbedrijven' zijn, en mogelijk zijn er ook bosbedrijven die onderdeel uitmaken van een grotere onderneming die onder een andere SBI-code valt. Paneel B: Landbouwbedrijven zijn door middel van SBI-code 01 geïdentificeerd.

Op basis van de meest recente gegevens (2021) schatten we het budgettaire belang van de bosbouwvrijstelling op ongeveer 39 miljoen euro. We schatten het gebruik van de doelgroep en het budgettaire belang op basis van beschrijvende statistiek. We baseren ons op de aangiftegegevens uit de IB.[135] Dit doen wij door het (in de aangiftes opgegeven) belastbare bedrag als uitgangspunt te nemen. Echter bevat de relevante post in de aangiftedata het belastbare bedrag van zowel de landbouwvrijstelling als de bosbouwvrijstelling.[136] Om het gebruik te schatten splitsen wij de post op aan de hand van SBI-codes. We nemen aan dat landbouwbedrijven geen gebruikers zijn van de bosbouwvrijstelling[137] in Figuur 4.2 Paneel B is te zien dat een groot deel van het belastbare bedrag daarmee wegvalt. We houden vervolgens een groep over dat bestaat uit bosbouwbedrijven en andere gebruikers. Het gebruik van de vrijstelling door de bosbouwbedrijven is echter zeer beperkt, zie Figuur 4.3 Paneel A en B. Dit betekent dat we effectief enkel de groep niet-bosbouw/landbouwbedrijven overhouden. Het totale belastbare bedrag dat door niet-bosbouw-/landbouwbedrijven wordt opgegeven bedraagt ruim 68 miljoen euro. Door de aangiftegegevens te koppelen aan kadasterdata kunnen we voor een deel van de niet-bosbouw/landbouwbedrijven inzicht krijgen in het bosbezit.[138] Daaruit blijkt dat slechts 6 procent van het belastbare bedrag correspondeert met bosbezit. Het gebruik (ongeacht bosbezit) door niet-bosbouw-/landbouwbedrijven stijgt tussen 2019 en 2021 van 68 mln. euro naar 87 mln. euro. Het gebruik door bosbouwbedrijven blijft zeer beperkt. Het budgettaire belang van de bosbouwvrijstelling betreft de belastingdruk over 87 mln. euro aan belastbaar bedrag in 2021, zijnde 39 mln. euro.[139]

135 Het gebruik van de bosbouwvrijstelling in de Vpb door niet-landbouwers is dusdanig klein dat we hier vanwege het onthullingsrisico niet over kunnen rapporteren. Het CBS hanteert normen voor wanneer statistieken gepubliceerd mogen worden. Wanneer aantallen te klein worden of sprake is van onthullingsrisico mag dat bijvoorbeeld niet.

136 Hierdoor kan dus ook geen onderscheid gemaakt worden tussen belastbare bedragen uit reguliere bedrijfsresultaten en belastbare bedragen uit de verkoop van bosgronden.

137 In de praktijk komt dit wel degelijk voor, een bosbedrijf kan onderdeel uitmaken van een landbouwbedrijf. Als dat bedrijf onder de SBI-codes van landbouw valt, hebben wij geen zicht op deze observaties.

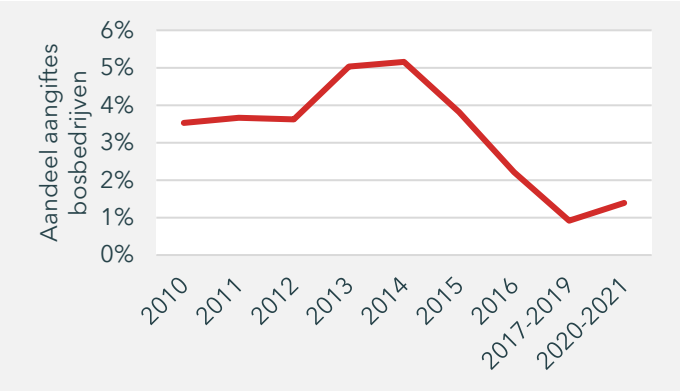
138 Bij de koppeling van de aangiftegegevens met het bosbezit gaat ongeveer 25 procent van het belastbare bedrag verloren; van 68 miljoen euro naar 50 miljoen euro (zie ook Bijlage A.5). Bij de inschatting corrigeren we hier evenredig voor door het bedrag weer op te hogen. Verder geldt een ondergrens van 1 hectare bos (zie de noot bij Figuur 4.1);

139 We gaan uit van het marginale toptarief in box 1 (49,5 procent) verminderd met de MKB-winstvrijstelling (effectief tarief ongeveer 44,73 procent). In de praktijk zal het marginale tarief veelal lager liggen.

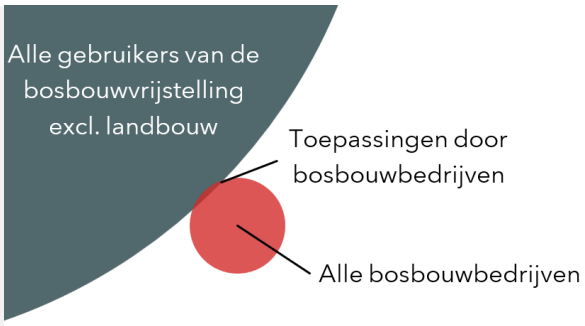
We merken op dat de schatting van het budgettaire belang berust op een relatief grote mate van onzekerheid.[140] De inschatting is een grove benadering omdat we geen zicht hebben op het gebruik door bedrijven die geregistreerd zijn als landbouwbedrijf, noch op het gebruik in de Vpb. Mogelijk is het bedrag hierdoor groter. Tegelijkertijd nemen we aan dat als het gebruik door niet-bosbouw-/landbouwbedrijven onder de bosbouwvrijstelling valt, terwijl mogelijk een deel hiervan onder de landbouwvrijstelling valt (zie het lage aantal bosbezit). Echter kunnen we niet vaststellen dat de niet-bosbouw-/landbouwbedrijven daadwerkelijk geen bos bezitten (indien dit minder is dan 1 hectare). Ook zal de marginale druk in de praktijk lager liggen dan het toptarief. Hierdoor is het bedrag mogelijk kleiner. Dit betekent dat de inschatting een puntschatting is met een relatief grote bandbreedte, waarbij de bandbreedte zelf onduidelijk blijft.

Figuur 4.3 Bosbedrijven maken beperkt gebruik van de bosbouwvrijstelling

Paneel A: Toepassing bosbouwvrijstelling



Paneel B: Verhouding van toepassingen



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata (Paneel A en B).

Noot: Paneel B is illustratief bedoeld op basis van gegevens voor 2019 en weerspiegelt niet exact de werkelijke verhouding. De exacte overlap kan niet weergegeven worden in verband met het onthullingsrisico vanwege het zeer beperkte aantal bosbouwbedrijven dat van de vrijstelling gebruik maakt. De verhouding tussen alle gebruikers en alle bosbouwbedrijven in deze analyse is wel correct.

Op basis van de voorgaande schatting lijkt de bosbouwvrijstelling beperkt toegepast te worden door bosbouwbedrijven, terwijl het gebruik door niet-bosbouw-/landbouwbedrijven aanzienlijk groter lijkt. Het aantal bosbouwbedrijven dat aangifte doet in de IB bedraagt 508 in 2019. Het belastbare bedrag waarvoor de bosbedrijven in 2019 gebruik hebben gemaakt van de bosbouwvrijstelling is dusdanig klein dat er geen statistieken over kunnen worden gepubliceerd. Dit beeld wordt ook bevestigd in interviews. In paneel A van Figuur 4.3 is te zien dat op basis van de aangiftes slechts een zeer beperkt deel van de bosbouwbedrijven de bosbouwvrijstelling in de IB toepast; slechts een enkeling van de ruim 500 geïdentificeerde bosbouwbedrijven. Het totale belastbare bedrag dat door bosbouwbedrijven wordt opgegeven betreft slechts enkele honderdduizenden euro's tot enkele miljoenen en schommelt sterk door de jaren heen.[141]

140 In Bijlage A.5 wordt gedetailleerd beschreven hoe de schatting tot stand is gekomen en onder welke aannames.

141 Het opgegeven belastbare bedrag schommelt vanwege de relatief kleine aantallen zeer sterk door de jaren heen, zie Bijlage A.6 Figuur A.1 Paneel B. Wat uit de aangiftedata opgemaakt kan worden, is dat er een grote variatie zit in de financiële omvang van het gebruik van de bosbouwvrijstelling door bosbedrijven, maar dat deze in het jaartotaal relatief klein is (belastbaar bedrag van min. 190 duizend euro en max. 2,2 mln euro).

Bosbouwbedrijven lijken een zeer beperkte hoeveelheid bosgrond in bezit te hebben, dit geldt ook voor niet-bosbouw-/landbouwbedrijven die gebruikmaken van de bosbouwvrijstelling. Dit volgt uit de koppeling van de aangiftegegevens met gegevens van het Kadaster. Daaruit blijkt dat in 2019 bosbouwbedrijven zo'n 74 hectare bosgrond in bezit hadden.[142] Nederland telde op basis van Kadasterdata 414.000 hectare bosgrond in 2019, particulieren bezaten ongeveer 78.000 hectare hiervan.[143] Dit betekent dat het bezit van de bosbouwbedrijven in 2019 neerkwam op 0,018% van het totale bosareaal. Het bosbezit van alle niet-bosbouw-/landbouwbedrijven (ruim 60.000 in deze analyse) bedraagt 5.417 ha. Het bosbezit van niet-bosbouw-/landbouwbedrijven die gebruik hebben gemaakt van de vrijstelling is slechts 63 hectare. Dat is minder dan wat het zeer beperkte aantal bosbedrijven in bezit heeft (74 hectare). In Tabel 4.2 is te zien dat verreweg het grootste gedeelte van het gebruik bij de niet-bosbouw-/landbouwbedrijven zonder bos zit.

Tabel 4.2 Gebruik van de bosbouw-/landbouwvrijstelling door niet-bosbouw-/landbouwbedrijven voor 2019

Niet-bosbouw-/landbouwbedrijven	Met bos	Zonder bos
Aantal toepassers	122 bedrijven	316 bedrijven
Totaal belastbaar bedrag	3 mln. euro	47 mln. euro

Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata en Kadaster.

Bosbouwbedrijven en niet-bosbouw-/landbouwbedrijven bezitten te weinig grond om het effect van de beleidsmaatregel op de hoeveelheid bos vast te stellen, terwijl het gebruik door landbouwbedrijven niet te bepalen is. Het aandeel bosgrond dat onder de bosbouwvrijstelling valt, is te klein om een analyse te kunnen verrichten van het effect op het totale bosareaal. Zelfs als we de bosgrond van de bosbouwbedrijven en niet-bosbouw-/landbouwbedrijven bij elkaar optellen, komen we slechts tot 0,033% van het bosareaal.

De waardeontwikkeling van bosgronden weegt niet op tegen het waardeverschil met andere aanwendingen van grond, waardoor een lagere grondmobiliteit bij alternatieve aanwendingen onwaarschijnlijk is. In theorie kan dit neveneffect zich voordoen wanneer het voordeel van de bosbouwvrijstelling groter is dan het voordeel bij verkoop van de grond als alternatieve aanwending. De gemiddelde hectareprijs van bosgrond is gestegen van ongeveer 11.500 euro in 2012 tot 22.500 euro in 2024. Dit is zo terwijl de gemiddelde hectareprijs van landbouwgrond in 2024 ongeveer 85.000 euro en bouwgrond ongeveer 100.000 euro bedroeg.[144] Het voordeel is afhankelijk van de (marginale) belastingdruk voor een gegeven bosbouwer. Echter, zelfs als we uitgaan van een boekwaarde van de bosgrond van 0 euro, en het marginale toptarief van box 1 als belastingdruk, bedraagt het voordeel maximaal zo'n 12.500 euro per ha.[145] Dit weegt niet op tegen het voordeel bij verkoop met een alternatieve aanwending (inclusief belastingheffing); het voordeel zou daar ook onder dezelfde aannames (en zonder bosbouwvrijstelling) op bijna 50.000 euro (landbouwgrond) tot bijna 60.000 euro (bouwgrond) per ha uitkomen.

Het gebruik door niet-bosbouw-/landbouwbedrijven lijkt samen te hangen met de ruime opzet van de regeling, wat leidt tot beperkte (in absolute gevallen), maar relatief gezien hoge uitvoeringskosten. De begrippen 'voordelen' en 'bos' hebben namelijk een brede definitie en de invulling is aan de rechtspraak gelaten. Het gevolg is dat relatief veel over de bosbouwvrijstelling is geprocedeerd. Hoewel de absolute aantallen zeer beperkt zijn, legt een dergelijke brede definitie wel een beslag op uitvoeringscapaciteit bij de Belastingdienst en

142 Het bosbezit van toepassers kan niet gepubliceerd worden vanwege het onthullingsrisico.
143 Zie respectievelijk Figuur 4.1 Paneel A en Figuur 4.5 Paneel A.
144 Kadaster, 'Prijs van agrarische grond verdubbeld in 12 jaar', 2025. en Kadaster, 'Kwartaalbericht agrarische grondmarkt 2024-4', 2025.
145 (22.500 euro – 0 euro) x (100 – 44,73 procent).

de rechterlijke macht. Geïnterviewden van de Belastingdienst geven ook aan dat zij in de praktijk veel gebruik door niet-bosbouwbedrijven zien, die toch onder het bereik van de bosbouwvrijstelling vallen. De jurisprudentie bevat enkele voorbeelden hiervan, zoals de verhuur van een landgoed aan een natuurbegraafplaats en de verkoop van boomsnoeisel voor farmaceutische doeleinden.[146] De inzet van een deel van deze procedures is dan extra bezwaarlijk wanneer dit leidt tot (meer) onbedoeld gebruik. De administratieve lasten voor het uitvoeren van de regeling worden echter in algemene zin door zowel de Belastingdienst als andere gesprekspartners als relatief klein gezien.

Toetsingskader Fiscale Regelingen

Tabel 4.3 Toetsingskader Fiscale Regelingen toegepast op de bosbouwvrijstelling

Vraag	Antwoord
1. Is sprake van een heldere probleemstelling?	Nee
2. Is er noodzaak tot overheidsingrijpen?	Ja
3. Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?	Nee
4a. Kan worden aangetoond waarom financiële interventie de voorkeur verdient boven niet-financiële instrumenten?	Ja
4b. Kan worden aangetoond waarom een subsidie/vrijstelling de voorkeur verdient boven een heffing?	Ja
4c. Kan worden aangetoond waarom een vrijstelling de voorkeur verdient boven een subsidie?	Nee
5. Is de maatregel doeltreffend?	Nee
6. Is de maatregel doelmatig?	Nee

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Er is geen heldere probleemstelling (vraag 1). Het probleem dat de vrijstelling volgens de beleidstheorie oplost, is dat bosbedrijven minder bos aanleggen omdat zij belasting betalen over de voordelen uit bosbedrijf. Belastingheffing leidt in algemene zin tot minder economische activiteit. Het is echter niet duidelijk dat belastingheffing op winst de belemmerende factor is. Bosbedrijven zijn namelijk overwegend weinig winstgevend of zelfs verlieslatend. Het gebruik van deze fiscale regeling is dan ook zeer laag, minder dan 2 procent van de bosbouwbedrijven. Het gebruik van subsidies is daarentegen zeer hoog, subsidies vertegenwoordigen ongeveer de helft van de totale opbrengsten van particuliere bosbedrijven. Dit wijst erop dat financiële stimulering van belang is voor bosbedrijven, maar deze fiscale regeling niet aansluit op een probleem dat deze bosbedrijven ervaren.

Het lijkt ons onwaarschijnlijk dat er door ontwikkelingen in de toekomst wel een heldere probleemstelling zal ontstaan. Het opstarten en exploiteren van een bosbedrijf kent namelijk een relatief lange duur. Om deze reden zijn er weinig toetreders tot de markt die wel winst zullen maken, waarvoor dit een nuttige vrijstelling kan zijn. Verder zullen er weinig wijzigingen zijn onder de huidige groep potentiële gebruikers van de bosbouwvrijstelling, omdat het gebruik van de optieregeling voor minimaal 10 jaar vastgesteld wordt. Tot slot zou een stijging van de houtprijs nog voor meer winsten kunnen zorgen. Een hogere houtprijs zou echter een historische trendbreuk zijn en er zijn geen openbare bronnen die wijzen op een dergelijke verandering van prijzen. Ter illustratie, de houtprijs is in 2025 alweer lager dan de piek van 2022.

146 HR 14 maart 2025, ECLI:NL:HR:2025:387, en Hof Den Haag 15 januari 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:49.

Bos en natuur hebben bredere effecten dan door private eigenaren kunnen worden toegeëigend: een extern effect (vraag 2). Dit ziet bijvoorbeeld op de CO_2-opslag door bomen, de luchtzuivering, verkoeling, bestuiving, het recreatieve landschap etc., maar bijvoorbeeld ook op het effect van een natuurgebied op de waarde van een aangrenzende woning, terwijl de eigenaar van het natuurgebied hiervoor niets ontvangt. De externe effecten die met natuur worden geassocieerd zijn overwegend positief, we spreken dan ook van positieve externe effecten. Het CBS heeft samen met WUR de bijdrage van natuur (ecosysteemdiensten, zoals bossen, heidevelden, rivieren of landbouwgebieden) geraamd en in geld uitgedrukt.[147] Daaruit volgt voor 2020 dat met name zogeheten culturele ecosysteemdiensten (recreatie, toerisme, aantrekkelijker leefgebied etc.) een relatief grote bijdrage leveren aan de economie (8,8 miljard euro), terwijl regulerende ecosysteemdiensten (luchtzuivering, CO_2-opslag etc.) een relatief kleine bijdrage leveren (1 miljard euro). Producerende ecosysteemdiensten (zoals gewassen en hout) kennen eveneens een relatief kleine bijdrage (1,1 miljard euro).

Er is noodzaak tot overheidsingrijpen vanwege de aanwezigheid van positieve externe effecten, marktfalen en publieke goederen. Het merendeel van deze externe effecten zijn niet uitsluitbaar voor andere burgers, noch rivaliserend met andere producten, zoals bij de luchtzuivering, recreatie, bestuiving etc. Dat zijn dan ook publieke goederen.[148] Er treedt een marktfalen op wanneer de externe effecten niet/onvoldoende beprijsd kunnen worden of er geen markt voor bestaat (terwijl er wel maatschappelijke vraag naar is).[149] Doordat andere burgers de publieke goederen (bos, meer specifiek de positieve externe effecten) kunnen benutten zonder daarvoor te betalen, is de private eigenaar (zonder vergoeding) niet geneigd om bos (en natuur) aan te bieden dat aan de vraag voldoet. Zonder overheidsinterventie leidt dit tot te weinig bos en natuur. Om deze reden is overheidsinterventie noodzakelijk en in deze redeneerlijn ook op het niveau van de private eigenaar (in dit geval de private partij die niet alle baten van eigendom kan internaliseren).[150]

Het te bereiken doel is niet helder en eenduidig geformuleerd (vraag 3). Het doel stamt uit 1926. De doelstelling is onvoldoende specifiek en meetbaar geformuleerd. De doelstelling bestaat uit twee onderdelen, het behoud en de aanleg. Daarbij kan het behoud betrekking hebben op geen afname van het bosareaal of de instandhouding van het bosareaal. Het is onduidelijk of met de doelstelling gerefereerd wordt naar reeds bestaande bosgronden, of dat daarmee het totale areaal bedoeld wordt. Daarnaast wordt het bevorderen van het behoud en de aanleg van bossen langs veel verschillende routes nagestreefd, zie tevens paragraaf 2.2 Er is niet gemotiveerd wat de additionele bijdrage van deze fiscale regeling is ten opzichte van andere instrumenten gericht op hetzelfde doel. Tevens is het isoleren van de bijdrage van de vrijstelling aan de instandhouding (minder krimp) of aanleg van bos niet mogelijk, waardoor moeilijk meetbaar is wat het effect van de vrijstelling is op het doel.

147 CBS, 'Hoeveel draagt de natuur bij aan de economie en ons welzijn?', 2022.

148 Bijvoorbeeld bossen dragen ook bij aan de luchtzuivering en bestuiving, maar de eigenaar van het bos deelt dit voordeel met de maatschappij als geheel (positief extern effect dat ook publiek is); terwijl een woning aan de rand van een natuurgebied mogelijk meer waard is door die ligging, maar de eigenaar van het natuurgebied ziet dat niet terug in diens baat van het bezit van het natuurgebied (extern effect dat niet per se publiek is).

149 Er kan daarnaast ook geen markt ontstaan doordat alternatieve aanwendingen van grond meer opleveren. In de praktijk is dit echter beperkt door het gebruik van bestemmingsplannen.

150 Met toe-eigenen (internaliseren) wordt bedoeld dat de private eigenaar de externe effecten kan beprijzen en ontvangen.

Een financiële interventie is gewenst doordat het behoud en de aanleg van bos kosten met zich brengen (vraag 4a). Voor het realiseren van publieke goederen kan de overheid er ook voor kiezen om zelf te voorzien in de levering van het goed, bijvoorbeeld door een overheidsorganisatie aan te wijzen. Dit was in het verleden het geval, maar hier is in de afgelopen decennia steeds minder gebruik van gemaakt. Uit de geschiedenis van de bredere beleidsmatige context blijkt tevens dat de overheid meer in is gaan zetten op privaat beheer en bezit. Desondanks voorziet de overheid indirect in bos via de Zbo Staatsbosbeheer en via lokale overheden. Wanneer de overheid niet zelf kan of wil voorzien in de realisatie van een publiek goed, of er externe effecten zijn zonder het karakter van een publiek goed, kan de overheid kiezen tussen een subsidie of een fiscale regeling.

Een subsidie/vrijstelling is een noodzakelijk onderdeel van de beleidsmix omdat het beheer en aanleg van bos kosten met zich brengt (vraag 4b). De mechaniek van het TFR vergt dat ook naar de optie wordt gekeken waarbij (extra) belasting geheven wordt waarbij de middelen die vrijkomen door niet langer een subsidie/vrijstelling worden verleend op een alternatieve wijze benut kunnen worden. Het afbouwen van de fiscale subsidiëring van cultuurgrond zou het aanbod van cultuurgrond vergroten en het financieel gemakkelijker maken om cultuurgronden aan te kopen en hier bos van te maken. Desondanks is in dat geval de aanleg van een bos en het behoud daarvan niet winstgevend. Dit maakt dat een subsidie/vrijstelling nodig is om private partijen aan te zetten tot het realiseren van meer bos.

Een subsidie verdient de voorkeur boven een fiscale regeling (vraag 4c). Verlieslatende of weinig winstgevende bosbouwbedrijven kunnen gemakkelijk gebruikmaken van een subsidie en niet of slechts beperkt gebruikmaken van deze fiscale regeling. Immers, de huidige regeling leidt pas tot een voordeel als met het bosbouwbedrijf een winst wordt behaald. Het veelvuldige gebruik van subsidies onder de doelgroep wijst erop dat subsidies goed aansluiten op hun behoeften. Het zeer beperkte gebruik van deze vrijstelling wijst erop dat de vormgeving niet goed aansluit op de behoefte. Een subsidie leidt daarmee tot een groter bereik onder de doelgroep. Tevens kan de vormgeving gerichter worden vormgegeven, met een goede afbakening van de doelgroep en uitvoering door een partij gespecialiseerd in het verlenen van vergelijkbare subsidies. Generieke voordelen van subsidies zijn de budgettaire beheersbaarheid en de transparantie in de besteding van de middelen.

De vrijstelling is niet doeltreffend doordat het gebruik door bosbouwbedrijven zeer beperkt lijkt (vraag 5). Allereerst merken we op dat een deel van de doelgroep geen gebruik kan maken van de vrijstelling doordat zij niet aangemerkt worden als onderneming (wanneer jaarlijks een negatief resultaat wordt behaald, is geen sprake van een bron van inkomen). Daarbij is het aandeel van de niet-bosbouw-/landbouwbedrijven in het totale gebruik dermate groot dat de regeling als geheel niet doeltreffend is. De doeltreffendheid voor de bosbouwbedrijven hebben we niet goed kunnen aantonen vanwege het beperkte gebruik. We achten het plausibel dat financiële stimulering een bijdrage heeft geleverd aan het realiseren van meer bos, gelet op het algemene negatieve verband tussen belastingheffing en de hoeveelheid economische activiteit waar deze belastingheffing op ziet.

De vrijstelling is niet doelmatig wegens de beperkte kosteneffectiviteit en de relatief hoge uitvoeringslasten (vraag 6). De vrijstelling is niet kosteneffectief omdat een groot deel van de gebruikers niet bijdraagt aan de beleidsdoelen, waardoor de opbrengsten (doeltreffendheid) afgezet tegen de budgettaire kosten geen goede verhouding heeft. Er is wordt relatief veel over de bosbouwvrijstelling geprocedeerd (zie par. 3.1.2) en dat legt een beslag op uitvoeringscapaciteit bij de Belastingdienst en de rechterlijke macht, dat in verhouding tot de totale uitvoeringscapaciteit bij de Belastingdienst overigens relatief zeer beperkt is.

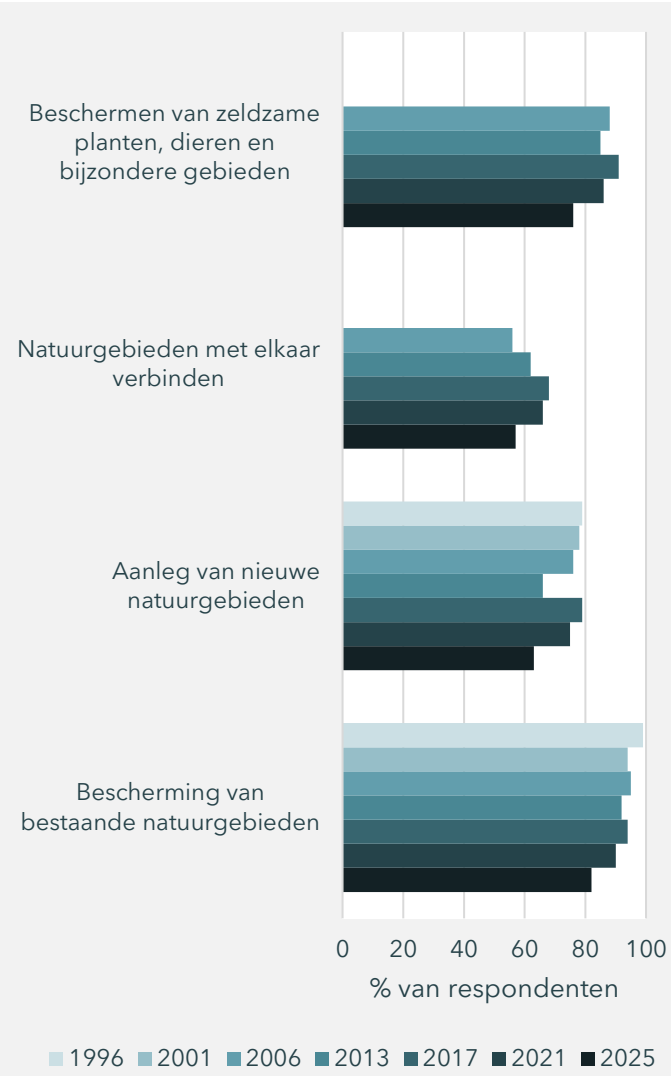
4.1.2 Vrijstelling van vergoedingen voor bos- en natuurbeheer

Analyse

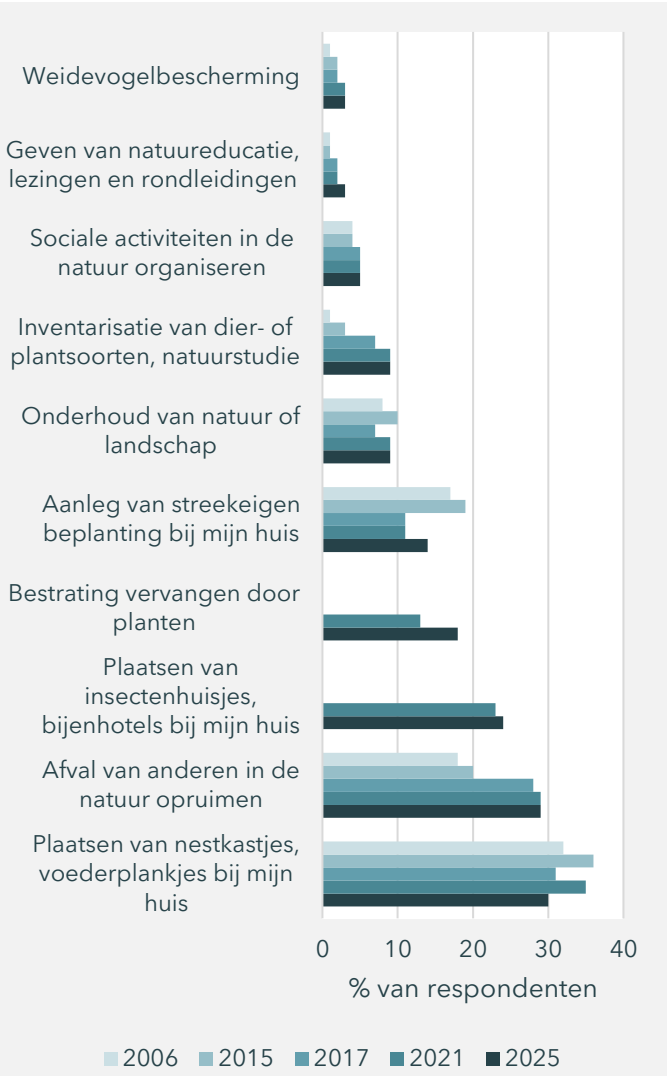
Het draagvlak onder burgers voor het natuurbeleid is hoog, maar neemt wel af in de afgelopen jaren, terwijl de betrokkenheid bij onderhoud van natuur gelijk is gebleven. Figuur 4.4, Paneel A, laat zien dat een daling waarneembaar is sinds 2017 in het draagvlak voor natuurbeleid. Paneel B laat vervolgens zien op welke manier Nederlandse burgers betrokken zijn bij de natuur. Te zien is dat mensen vooral actief zijn met laagdrempelige activiteiten, zoals afval opruimen en het plaatsen van nestkastjes. Het aandeel mensen dat aangeeft betrokken te zijn bij het onderhoud van natuur lijkt onveranderd.

Figuur 4.4 Belang van maatregelen ter bescherming en ontwikkeling natuur en betrokkenheid

Paneel A: Draagvlak natuurbeleid



Paneel B: Actieve betrokkenheid bij natuur

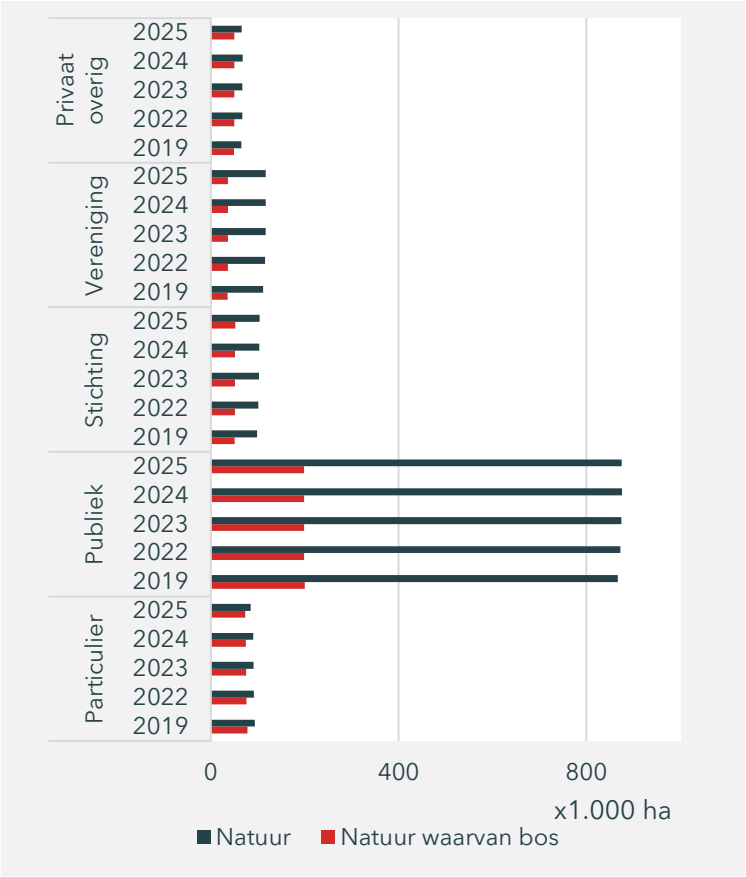


Bron: CLO op basis van WUR (2025).

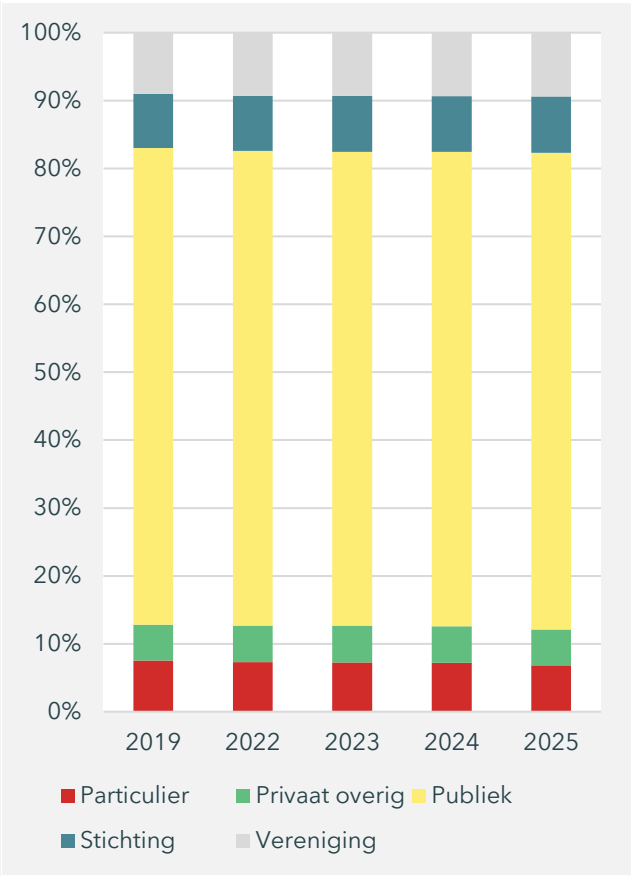
We zien geen sterke verandering in het particuliere bezit van bos- en natuurgronden in de periode 2019-2025. In Figuur 4.5, Paneel A, is te zien dat het aantal hectare bos- en natuurgrond zeer licht schommelt (met enkele duizenden hectare). Wel is te zien dat de grond die in handen is van private partijen (grotendeels verenigingen en stichtingen) licht stijgt, gevolgd door overige private partijen (bv's, nv's etc.) en particulieren. Als we kijken naar het relatieve aandeel van deze partijen in natuurgrond (Paneel B) is ook geen noemenswaardige verandering waarneembaar.

Figuur 4.5 Verdeling van het bezit in bos- en natuurgrond

Paneel A: Verdeling van het grondbezit



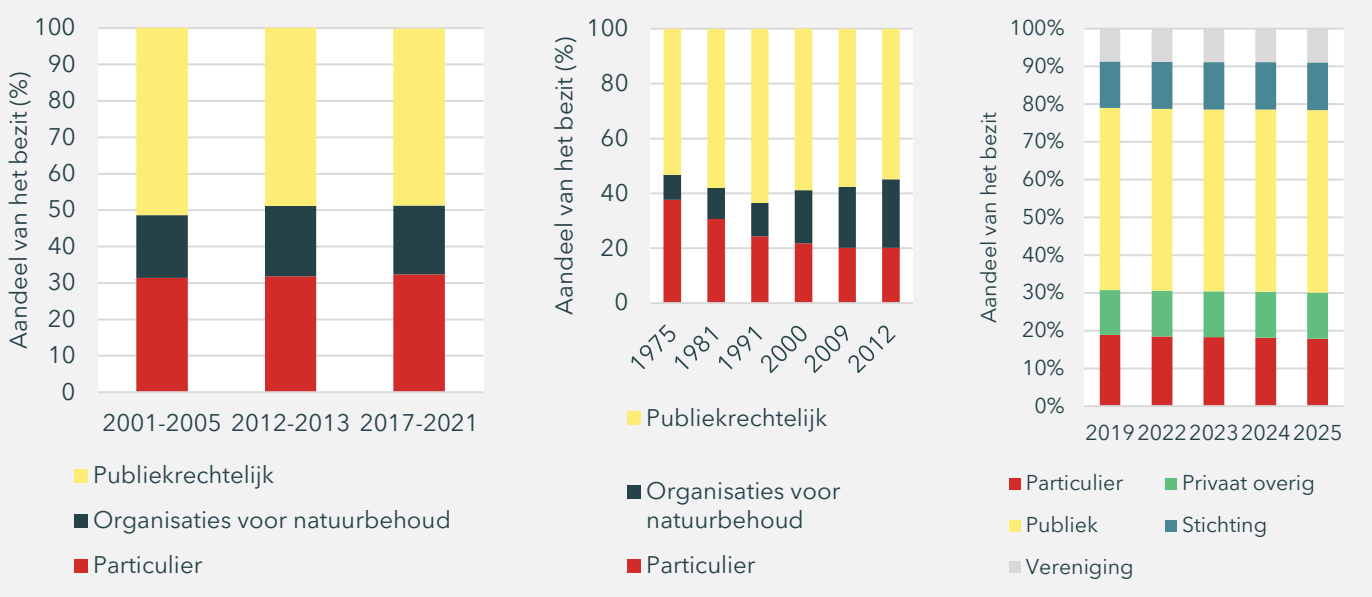
Paneel B: Verdeling bezit van natuurgrond



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van Kadaster.

Bossen zijn voor een groter deel in handen van organisaties voor natuurbehoud gekomen, ten koste van particulieren en publiekrechtelijke partijen. Voor bosgrond beschikt het Compendium voor de Leefomgeving (CLO) over gegevens die teruggaan tot 1975, zie Figuur 4.6, Paneel A en B. Daarin is te zien dat het particuliere bezit van in elk geval bosgrond van meer dan 5 hectare sinds 1975 trendmatig afnam en sinds de eeuwwisseling gestabiliseerd lijkt te zijn. Als kleinere oppervlaktes bos meegeteld worden (Paneel A: >0,5 ha, Paneel C >1 ha) zien we een vergelijkbaar patroon, namelijk dat het particuliere bezit ook stabiel is gebleven. Dit komt overeen met hetgeen is besproken in de bredere beleidsmatige context. Sinds de eeuwwisseling is onder meer ingezet op bezit en beheer van bos (en natuur) door particulieren en particuliere organisaties. Hoewel geen toename in het aandeel van enkel particulieren te zien is (maar eerder een rem op de afname), is het aandeel bosgronden in bezit van particulieren en particuliere organisaties wel relatief toegenomen.

Figuur 4.6 Het overgrote deel van bossen is in bezit van publiekrechtelijke en (particuliere) organisaties voor natuurbehoud



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CLO (Paneel A en Paneel B) en Kadaster (Paneel C).
Noot: CLO hanteert 0,5 ha als ondergrens voor bos, het Kadaster hanteert 1 ha als ondergrens. Het CLO en het Kadaster hanteren onder publiekrechtelijk Staatsbosbeheer, gemeenten en overig rijksbezit of publiekrechtelijk bezit.

Toetsingskader Fiscale Regelingen

Tabel 4.4 Toetsingskader Fiscale Regelingen toegepast op de vrijstelling voor vergoedingen voor bos- en natuurbeheer

Vraag	Antwoord
1. Is sprake van een heldere probleemstelling?	Deels
2. Is er noodzaak tot overheidsingrijpen?	Ja
3. Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?	Nee
4a. Kan worden aangetoond waarom financiële interventie de voorkeur verdient boven niet-financiële instrumenten?	Ja
4b. Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?	Ja
4c. Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie?	Deels
5. Is de maatregel doeltreffend?	Onduidelijk
6. Is de maatregel doelmatig?	Onduidelijk

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Het draagvlak van particulieren bij het bos- en natuurbeleid heeft betrekking op een probleemstelling, echter is deze niet helder (vraag 1). Uitgaande van hetgeen wordt beschreven in de parlementaire stukken en in de bredere (beleids)context is ingezet op particuliere betrokkenheid omdat daarmee efficiënter en effectiever het bos- en natuurbeleid (onder meer de bevordering van het behoud en de aanleg van bos en natuur) gerealiseerd

kon worden. Concreet betrof dit bepaalde natuurtypen die een korte ontwikkelingstermijn hadden, zo bleek uit het Programma Beheer.[151] Om dat te realiseren met particulieren wordt in de parlementaire stukken gewezen op het belang van voldoende (maatschappelijk) draagvlak, voornamelijk bij private partijen. Het is echter niet duidelijk of er destijds onvoldoende draagvlak was en wanneer sprake is van voldoende draagvlak. Vanuit een ander perspectief gezien kan de (inmiddels vervallen) taakstelling uit het Natuurbeleidsplan als de uitwerking van de probleemstelling worden gezien. Kennelijk ontbrak destijds een bepaald aantal hectare dat door particulier beheer het beste beheerd kon worden om aan de natuurdoelstellingen te voldoen.

Het nastreven van het behoud en de aanleg van bos en natuur ondersteunt de noodzaak voor overheidsingrijpen (vraag 2). De noodzaak tot overheidsingrijpen volgt uit de aanwezigheid van externe effecten, marktfalen en publieke goederen, zoals ook bij de bosbouwvrijstelling (par. 4.1.1) het geval is.

Het te bereiken doel is niet (meer) specifiek genoeg geformuleerd (vraag 3). De doelstelling ziet op het draagvlak van particulieren (en particuliere organisaties) bij het bos- en natuurbeleid.[152] Wat vervolgens onder het draagvlak dient te worden verstaan, is niet nader gespecificeerd. Dit betekent ook dat niet duidelijk is waarop getoetst zou moeten worden. Ook is de doelgroep niet duidelijk gedefinieerd. Wij leiden uit de desbetreffende subsidieregelingen af dat ook particuliere organisaties tot de doelgroep behoren, maar kunnen dit niet expliciet terugvinden in de parlementaire geschiedenis van de vrijstelling.[153]

Een financiële interventie (vraag 4a) is gewenst doordat de aanleg en het beheer van bos en natuur kosten met zich brengen. De redeneerlijn volgt grotendeels hetgeen staat bij de bosbouwvrijstelling (par. 4.1.1). Om publieke goederen te realiseren, heeft de overheid voorzien in de levering van het goed, bijvoorbeeld door een overheidsorganisatie aan te wijzen. Dit was in het verleden het geval, maar hier is in de afgelopen decennia steeds minder gebruik van gemaakt. Uit de geschiedenis van de bredere beleidsmatige context blijkt tevens dat de overheid meer in is gaan zetten op particulier beheer van bos en natuur. Desondanks voorziet de overheid indirect in bos- en natuurbeheer via de Zbo Staatsbosbeheer en via lokale overheden. Wanneer de overheid niet zelf kan of wil voorzien in de realisatie van een publiek goed, of er externe effecten zijn zonder het karakter van een publiek goed, kan de overheid kiezen tussen een subsidie of een fiscale regeling.

Een subsidie/vrijstelling is een noodzakelijk onderdeel van de beleidsmix vanwege de kosten van het beheer en de aanleg van bos en natuur (vraag 4b). Het alternatief, een belasting(/heffing) is niet geschikt. Het beheren van bos- en natuurgronden is een verlieslatende activiteit, zo blijkt ook uit de gesprekken. Daarin wordt aangegeven dat het beheer door de particuliere beheerder kan worden uitgevoerd of kan geschieden door het uit te besteden. In beide gevallen worden kosten gemaakt (in tijd of geld), terwijl de positieve externe effecten niet (volledig) toegeëigend kunnen worden door de particuliere beheerder. Ditzelfde geldt voor de inrichting van nieuw bos/natuur; er wordt een vermogensverlies gemaakt in de waardering van de grond (bij wijziging van de bestemming cultuurgrond of bouwgrond naar bosgrond). Dit maakt dat een subsidie/vrijstelling nodig is om een particuliere beheerder aan te zetten tot het verrichten van (meer) particulier beheer.

---

151 Kamerstukken II 1996/97, 25420, nr. 1, p. 5.

152 In het verlengde daarvan kan ook worden gewezen op de taakstelling voor particulier natuurbeheer (zie par. 2.1). Die ziet niet zozeer op de vrijstelling, maar wel op het beoogde effect van de vrijstelling. Echter is die taakstelling komen te vervallen, waardoor ook dat niet als doel kan worden aangemerkt van het huidige beleid.

153 Zie ook par. 3.1.3.

Het is verklaarbaar waarom een vrijstelling de voorkeur verdient boven een subsidie (vraag 4c). De vrijstelling voor vergoedingen voor bos- en natuurbeheer - zowel de subsidie als de daaraan toe te rekenen kosten vallen onder de vrijstelling - komt in feite boven op de reeds bestaande subsidie. De subsidie (SVNL) betreft voor het beheer 84% van de standaardkostprijs (SKP). De SKP is een normbedrag voor de beheerskosten die gemaakt worden voor ieder natuurtype. De SKNL ziet op het vergoeden van de waardevermindering en kosten van inrichting. Bij subsidies kan gekozen worden om een netto of bruto subsidie te verschaffen (de beoogde netto subsidie wordt dan gebruteerd). Bij een gebruteerde subsidie wordt rekening gehouden met de belastingdruk en wordt de hoogte van de subsidie zo vastgesteld dat het gewenste nettobedrag uitbetaald wordt (oftewel: bruteren). Hoewel in parlementaire stukken niet expliciet is gemaakt waarom een vrijstelling de voorkeur heeft gekregen boven een brutering van de subsidie, leiden wij af dat beoogd is dat de ontvanger een vergoeding krijgt die netto gelijk staat aan de normkosten (die de vergoeding weerspiegelt), ongeacht of er na aftrek van kosten wel of geen voordeel is.

Een brutering van de subsidie na aftrek van de daaraan toe te rekenen kosten is in dit specifieke geval minder doelmatig omdat het kennis vergt over de individuele belastingpositie van de ontvanger. Dit brengt zeer hoge uitvoeringslasten met zich. In dat geval zou namelijk rekening gehouden moeten worden met de belastingdruk op elke verstrekte subsidie voor elke ontvanger. Dit is in Box 4.1 geïllustreerd. We merken op dat enkel belasting verschuldigd is over subsidies wanneer deze meer bedragen dan de gemaakte kosten en wanneer er sprake is van een onderneming. Uit gesprekken blijkt dat subsidies soms niet volledig besteed worden, dit kan bijvoorbeeld komen doordat arbeid (deels) is verricht door de ontvanger (in plaats van uitbesteding). Uit de gesprekken blijkt verder dat de subsidies voor bos- en natuurbeheer voor een deel terechtkomen bij IB-ondernemers en rechtspersonen, maar ook veelvuldig voorkomen bij particulieren die in box 3 bos- of natuurgrond hebben. Bij ondernemers en rechtspersonen (NSW-lichamen buiten beschouwing gelaten) is de omvang van de vrijstelling dus afhankelijk van de belastingpositie (en de daadwerkelijke kosten). Om te voorkomen dat bij de ontvanger voor elke partij de belastingdruk berekend dient te worden, kan bijvoorbeeld gebruik worden gemaakt van een forfait, we gaan hier in de beleidsoptie (par. 5.2) nader op in.

Box 4.1 De belastingdruk verschilt afhankelijk van de situatie waar de ontvanger zich in bevindt

Er wordt een subsidie verleend voor het beheer van natuurgrond. We gaan ervan uit dat de SKP-normkosten overeenkomen met de werkelijke kosten (indien uitbesteed) en dat deze 10.000 euro bedragen. De subsidie bedraagt 84% van de werkelijke kosten, en vergoedt dus 8.400 euro.

Voorbeeld box 3
Voor een ontvanger waarvan de natuurgrond als box 3-bezit is gekwalificeerd, wordt geen rekening gehouden met zowel de ontvangen subsidie als de gemaakte kosten in het forfaitaire box 3-stelsel. Ook wordt er geen box 3-belasting betaald over de waarde van de grond omdat de box 3-vrijstelling voor bos- en natuurgronden van toepassing is.

Voorbeeld box 1/Vpb met uitbesteding
Voor een ontvanger waarvan de natuurgrond als box 1-/Vpb-bezit kwalificeert, wordt wel rekening gehouden met de subsidie en de gemaakte kosten. Onder de streep levert de natuurgrond een verlies van 1.600 euro op. Dit betekent dat de kosten van de natuurgrond het uiteindelijke resultaat van de betreffende ontvanger verlaagt. Indien geen vrijstelling van toepassing was geweest (uitgaande dat beoogd wordt om de financiële situatie van de ontvanger onveranderd te laten) dient de netto subsidie te worden verlaagd met het bedrag dat de ontvanger bespaarde aan belasting. De exacte verlaging is echter afhankelijk van de belastingdruk die de ontvanger zou hebben zonder de natuurgrond.

Voorbeeld box 1/Vpb zonder uitbesteding
Voor een ontvanger waarvan de natuurgrond eveneens als box 1-/Vpb-bezit kwalificeert, maar er geen (of gedeeltelijke) uitbesteding plaatsvindt, waardoor de subsidie uiteindelijk meer bedraagt dan de gemaakte kosten (afgezien van eigen arbeid) geldt het volgende. Onder de streep levert de natuurgrond een voordeel op van 8.400 euro. Hoewel de ontvanger zelf arbeid heeft verricht, kunnen in principe de arbeidskosten niet verrekend worden. Het gevolg is dat zonder vrijstelling over het positieve resultaat belasting betaald zou moeten worden.

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Noot: Bovenstaande voorbeelden hebben betrekking op beheer(/exploitatie)subsidies. Bij objectgebonden subsidies (zoals de SKNL), die bijvoorbeeld worden verkregen ten behoeve van de aanschaf van een bedrijfsmiddel, moet de subsidie in mindering gebracht worden op de boekwaarde van het bedrijfsmiddel.

Het is onduidelijk in welke mate de fiscale regeling doeltreffend is (vraag 5). Dit komt allereerst doordat de bijdrage aan het behoud en de aanleg van bos en natuur voornamelijk door de subsidie zelf wordt gerealiseerd. De vrijstelling is bij de doelgroep - afhankelijk van de ontvanger – niet van toepassing (bij privébezit in box 3), nihil (bij kosten gelijk aan de subsidie) of van een veel kleinere omvang dan de subsidie.[154] Zie ook Box 4.1. Daarnaast zien we dat het beoogde extra aantal hectare onder particulier natuurbeheer ten tijde van het einde van de meting in 2012 voor slechts 15% gerealiseerd was. Het is lastig te bepalen in hoeverre de vrijstelling ervoor heeft gezorgd dat meer particulier natuurbeheer is behaald dan met enkel de directe subsidie. Ook merken we op dat het aantal gronden in bezit van particulieren en particuliere organisaties slechts een indicatie geeft van de betrokkenheid bij natuurbeheer. Daarnaast is de bijdrage aan het draagvlak lastig meetbaar (zoals bij vraag 3 vastgesteld), waardoor ook niet bepaald kan worden of op dat vlak het doel behaald wordt. Het CLO houdt door middel van periodieke enquêtering bij wat het draagvlak is voor het bos- en natuurbeleid onder burgers (zie par. 4.1.2; Analyse). Daaruit blijkt dat het overgrote deel van de burgers positief denken over de bescherming van natuur, aanleg van nieuwe natuurgebieden, maar dat dit aandeel in de afgelopen twintig jaar daalt. Dit geeft echter slechts een indicatie van de doeltreffendheid op een maatschappelijk niveau. Het is onduidelijk in hoeverre het draagvlak voor private betrokkenheid zich heeft ontwikkeld.

De vrijstelling kent zeer lage administratieve en uitvoeringslasten (vraag 6). Zonder oordeel over de doeltreffendheid kan de doelmatigheid niet bepaald worden. Wel kunnen we ingaan op aspecten van de doelmatigheid. Omdat de vrijstelling gekoppeld is aan de subsidie volgt de toepassing van de vrijstelling de toekenning van de subsidie. Enige administratieve en uitvoeringslasten doen zich voor op het niveau van de subsidie. Op het niveau van de vrijstelling dienen enkel de werkelijk gemaakte kosten toegerekend te worden aan de vrijstelling. Uit gesprekken met de uitvoeringsorganisaties en andere gesprekspartners blijkt dan ook dat vanwege deze opzet de administratieve lasten van de vrijstelling zeer laag zijn voor alle betrokken partijen.

4.1.3 Vrijstelling van bos- en natuurterreinen in box 3

Analyse

De vrijstelling voor bos- en natuurterreinen in box 3 wordt voornamelijk gebruikt door particuliere (en familiale) grondbezitters en landgoedeigenaren. Uit de interviews blijkt dat het doorgaans om relatief kleine stukken grond gaat, die gehouden kunnen zijn door particulieren, families en soms ook door agrariërs.[155] Bij de landgoederen kan zich wel grootschalig bezit voordoen. Ook wordt benadrukt dat de gronden veelal in familieverband overgegaan zijn van generatie op generatie.

154 Voor zover de subsidie niet onder de bosbouwvrijstelling valt, in dat geval is het ook nihil.

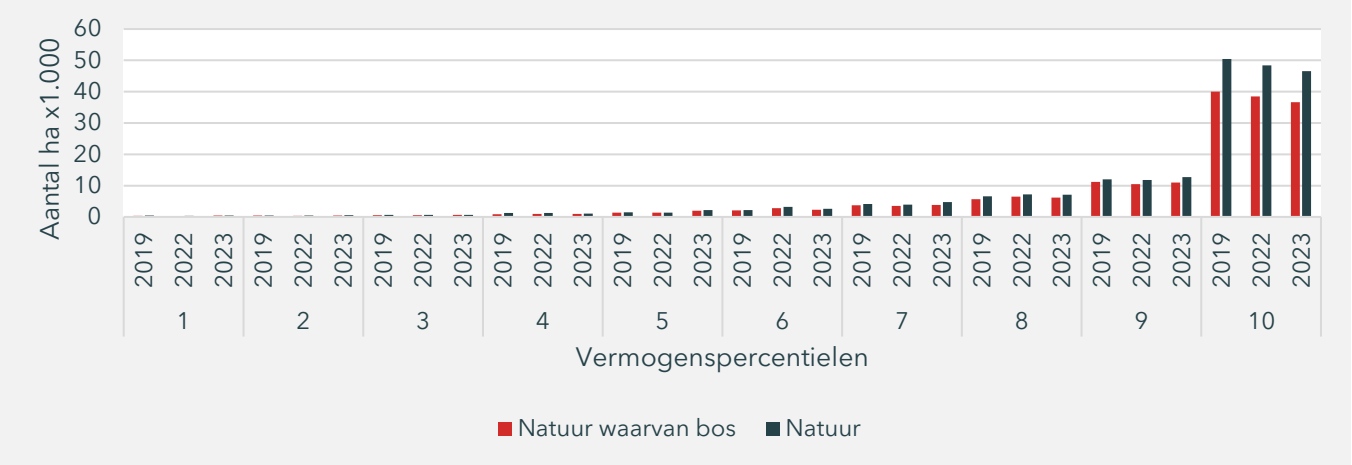
155 Bos- en natuurgronden behoren tot het box 3-vermogen van agrariërs voor zover deze voor de inkomstenbelasting niet kwalificeren als ondernemingsvermogen of een vermogensbestanddeel waarop het resultaat uit een werkzaamheid van toepassing is.

Bos- en natuurterreinen, met name in de vorm van landgoederen zijn vrijwel altijd onrendabel. In de gesprekken wordt benadrukt dat eigenaren van bos, natuur of landgoederen vaak verbonden zijn aan andere regelingen en daardoor verplicht zijn om (de kwaliteit van) de gronden in stand te houden. Zij dienen kosten te maken voor de instandhouding en zullen doorgaans (ook met subsidies en vrijstellingen) een verlies maken. De verplichtingen voor instandhouding komen bijvoorbeeld terug bij de vereisten voor het gebruik van de fiscale faciliteiten uit de NSW 1928.

Er worden vraagtekens geplaatst bij de beperking van de vrijstelling tot enkel het volle eigendom en de grond zonder gebouwen. Om de onderhoudskosten te drukken kiezen sommige grondeigenaren om de grond te verpachten. In de gesprekken wordt bijvoorbeeld gewezen op gebouwen (met daarnaast natuurgronden) die rijksmonumenten zijn. Voor die gebouwen is het onderhoud substantiëler dan voor niet-rijksmonumenten, bovendien wordt de box 3 belasting wel geheven over die gebouwen.[156] Om dat te bekostigen komt het in de praktijk voor dat de gronden in erfpacht uitgegeven worden om het onderhoud en de belasting te bekostigen.

Het particulier bezit van bos en natuurgronden is voor ongeveer 70 procent belegd bij de 20 procent meest vermogenden. Figuur 4.7 laat de verdeling zien van het particulier bezit[157] van bos- en natuurgronden ten opzichte van de verdeling van vermogen in Nederland (in tien percentielen). Te zien is dat ongeveer 60.000 ha natuur (waarvan ongeveer 50.000 ha bos) van de bijna 80.000 ha natuur in particulier bezit, in eigendom is van het 9e en 10e percentiel. Die percentielen vertegenwoordigen de 20 procent meest vermogenden. Aangezien bos- en natuurgrond doorgaans relatief laag gewaardeerd is, is aannemelijk dat deze groep eigenaren voldoende liquide en illiquide middelen bezitten om eventuele box 3-belastingheffing te kunnen betalen, wat de noodzaak voor een vrijstelling betwist. Tegelijkertijd merken we op dat deze redenatie niet op zal gaan voor minder vermogende eigenaren.

Figuur 4.7 Verdeling van particulier bos en natuurgrondbezit ten opzichte van de vermogensverdeling



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata.

156 De vrijstelling is enkel van toepassing op de natuurgronden, niet op gebouwde eigendommen.

157 Voor box 3 geldt dat NSW-landgoederen ook in box 3 terecht kunnen komen wanneer sprake is van fiscale transparantie, zie par. 2.2. Deze landgoederen zijn niet meegenomen in de figuur.

Toetsingskader Fiscale Regelingen[158]

Tabel 4.5 Toetsingskader Fiscale Regelingen toegepast op de box 3-vrijstelling voor bos- en natuurgronden

Vraag	Antwoord
1. Is sprake van een heldere probleemstelling?	Ja
2. Is er noodzaak tot overheidsingrijpen?	Ja
3. Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?	Nee
4a. Kan worden aangetoond waarom financiële interventie de voorkeur verdient boven niet-financiële instrumenten?	Ja
4b. Kan worden aangetoond waarom een subsidie/vrijstelling de voorkeur verdient boven een heffing?	Ja
4c. Kan worden aangetoond waarom een vrijstelling de voorkeur verdient boven een subsidie?	Ja
5. Is de maatregel doeltreffend?	Waarschijnlijk
6. Is de maatregel doelmatig?	Waarschijnlijk

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Het behoud van het bos- en natuurareaal ziet op een heldere probleemstelling (vraag 1). Het bezitten van bos- en natuurgrond is doorgaans niet rendabel, zo blijkt ook uit de gesprekken. Gesprekspartners geven aan dat bos- en natuurgronden in veel gevallen een familiale aangelegenheid zijn. Daar waar de waarde van het familiale bezit en de recreatiewaarde de kosten overstijgen zal de grond doorgaans niet verkocht worden. Echter ligt verkoop wel op de loer wanneer de kosten die toegerekende waarde overstijgen, of de toegerekende waarde afneemt ten opzichte van de kosten. Het heffen van de forfaitaire vermogensrendementsheffing zou het bezit van bos- en natuurterreinen financieel (nog) onaantrekkelijker maken omdat belasting betaalt dient te worden over rendement dat niet gerealiseerd is, terwijl de gemaakte kosten voor natuurbeheer niet aftrekbaar zijn.

Het nastreven van het behoud en de aanleg van bos- en natuur ondersteunt de noodzaak voor overheidsingrijpen (vraag 2). De noodzaak tot overheidsingrijpen volgt uit de aanwezigheid van externe effecten, marktfalen en publieke goederen, zoals ook bij de bosbouwvrijstelling (par. 4.1.1) het geval is.

Het te bereiken doel is niet helder en eenduidig geformuleerd (vraag 3). Het doel komt overeen met het doel van de bosbouwvrijstelling. Hierdoor komt de redenatie ook overeen; het doel is onvoldoende specifiek en meetbaar geformuleerd, zoals ook bij de bosbouwvrijstelling (par. 4.1.1) het geval is.

Een financiële interventie is gewenst doordat het behoud en de aanleg van bos en natuur kosten met zich meebrengen (vraag 4a). De redeneerlijn komt grotendeels overeen met die van de bosbouwvrijstelling (par. 4.1.1). Wanneer de overheid niet zelf kan of wil voorzien in de realisatie van een publiek goed, of er externe effecten zijn zonder het karakter van een publiek goed, kan de overheid kiezen tussen een subsidie of een fiscale regeling.

Een subsidie/vrijstelling is een noodzakelijk onderdeel van de beleidsmix vanwege de kosten van het behoud en de aanleg van bos en natuur (vraag 4b). Het alternatief voor een subsidie/vrijstelling is een belasting (/heffing). Een heffing is niet geschikt. Het beheren van bos-en natuurgronden is een verlieslatende activiteit, dit geldt des te meer voor gronden die tot het box-3 vermogen behoren. In de gesprekken wordt benadrukt dat het om gronden gaat die niet bedrijfsmatig gebruikt worden dan wel zonder winst (bedrijfsmatig) gebruik worden.

158 De vrijstelling onder het nieuwe box 3-stelsel (Wet werkelijk rendement) wordt in de beleidsopties behandeld (Hoofdstuk 5).

Onder het forfaitaire stelsel (indien geen vrijstelling van toepassing was) zou vervolgens een fictief positief rendement worden belast terwijl de gronden doorgaans een negatief rendement hebben. Bovendien mogen de gemaakte (beheers- of aanleg)kosten onder het forfaitaire stelsel niet meegenomen worden.

Het is duidelijk waarom een vrijstelling de voorkeur verdient boven een subsidie (vraag 4c). Vanwege het verlieslatende karakter van bos- en natuurgronden (en landgoederen) is een forfaitaire rendementsheffing niet gepast. Het is immers de rendementsheffing die de beschikbare gelden voor bos en natuur zou verminderen. Om die reden is het hanteren van een vrijstelling verklaarbaar.

Het is waarschijnlijk dat de vrijstelling doeltreffend is (vraag 5). De effectiviteit van de vrijstelling laat zich moeilijk meten, mede omdat de doelstelling zeer generiek is. De vrijstelling zorgt er in principe altijd voor dat meer gelden beschikbaar komen voor het behoud en de aanleg van bos en natuur. Het is echter onduidelijk in hoeverre deze gelden voor die doeleinden gebruikt zijn, en in hoeverre de vrijstelling daarmee bijdraagt aan de doelstelling. Daarbij is het effect van de vrijstelling niet te isoleren van alle andere beleidsmaatregelen, zie hiervoor par. 2.2.

De vrijstelling kent zeer lage administratieve en uitvoeringslasten en is daarmee waarschijnlijk doelmatig (vraag 6). Ook hier speelt de onzekerheid in de doeltreffendheid mee. Wel kunnen we op basis van de overige aspecten van doelmatigheid concluderen dat over het algemeen (zo blijkt uit interviews) de administratieve- en uitvoeringslasten minimaal zijn. In interviews wordt gewezen op de nog afwijkende definitie van bos in box 3 ten opzichte van bos en natuur in de NSW 1928. Daarnaast wordt ook gewezen op het feit dat enkel volle eigendom in box 3 vrijgesteld is, grond in erfpacht, bloot eigendom of vruchtgebruik valt niet onder de vrijstelling.

4.2 Indirecte belastingen

4.2.1 Cultuurgrondvrijstelling

Analyse

Het landbouwstructuurbeleid was gebaseerd op voedselzekerheid, concurrentie en de inkomenspositie van agrariërs, maar het nastreven van deze doelstellingen lijkt al geruime tijd niet actueel meer. Dit volgt uit de bredere beleidsmatige context (zie par. 2.1) en de beleidsreconstructie (zie par. 3.2.2). Een verbetering van de landbouwstructuur vindt plaats door de herordening van de productiefactoren door herverdeling van kapitaal (gronden) of een aanpassing van de productieomstandigheden aan de technologische ontwikkelingen (productiviteit). Tot 2001 werd voor de (voorgangers van) de cultuurgrondvrijstelling met de landbouwstructuur gekeken naar zaken als bedrijfsomvang, verkavelingssituatie, waterbeheersing, ontsluiting van agrarische bedrijven en dergelijke. In een eerdere evaluatie wordt om die reden opgemerkt dat in feite iedere aankoop van grond voor agrarische exploitatie per definitie leidt tot landbouwstructuurverbetering.[159] Tussen 2001 en 2007 bestond de fiscale invulling uit de nabijheids-, voortzettings- en exploitatievereiste. Sinds 2007 is het nabijheidsvereiste weggevallen.

159 LEI, 'Evaluatie van vrijstellingen voor de landbouw in de overdrachtsbelasting', 2008, p. 28-32.

Structuurverbetering in de landbouw is ingeruild voor structuurverbetering van het algehele landelijke gebied. Als we de bredere beleidsmatige context (par. 2.1) in acht nemen, zien we dat de landbouwstructuur niet meer los wordt gezien van de structuur van het landelijke gebied. Hoewel de maatschappelijke relevantie van een beleidsdoel voornamelijk een politieke aangelegenheid is, merken wij wel op dat het beleid op gebied van landbouw opgegaan is in het bredere beleid ter verbetering van het landelijke gebied (inclusief natuur en ruimtelijke ordening). Daar waar voorheen de overheid actief de grondstructuur optimaliseerde van en voor agrariërs, is het huidige beleid ten aanzien van landbouwgronden veel breder ingestoken dan enkel agrariërs.

De mate waarin cultuurgrondtransacties ook bijdragen aan de verbetering van de landbouwstructuur is (meer) twijfelachtig. Voor deze analyse toetsen we de fiscale invulling van de landbouwstructuur; dat gronden dichter bij elkaar komen te liggen. Op perceelniveau zien wij dat in ongeveer 11 procent (2023 en 2024) van alle transacties sprake is van structuurverbetering, in de zin dat gronden van eigenaren dichter bij elkaar zijn komen te liggen, zie Figuur 4.8 Paneel A. Als we de percelen nader specificeren tot enkel percelen met meer dan 90% cultuurgrond komen we uit op ongeveer 17 procent. Dit is slechts een indicatie voor de bijdrage van de cultuurgrondvrijstelling aan de verbetering van de landbouwstructuur. We hebben geen koppeling kunnen maken tussen de toepassingen van de vrijstelling (op aangifteniveau)[160] en de transacties (op perceelniveau). Uit de gesprekken is wel gebleken dat het gebruik van de cultuurgrondvrijstelling wijdverspreid is. Enkel in de gevallen dat de gronden niet meer agrarisch geëxploiteerd zullen worden vindt geen toepassing plaats. Bijlage A.6 Figuur A.3 Paneel B laat verder zien dat de gemiddelde afstand tussen cultuurgronden van *dezelfde* eigenaar ongewijzigd is in de afgelopen jaren (ongeveer 90 meter). De mediaan (met waarde nul) wijst erop dat meer dan de helft van de percelen in bezit van eenzelfde eigenaar, aaneengesloten percelen zijn.

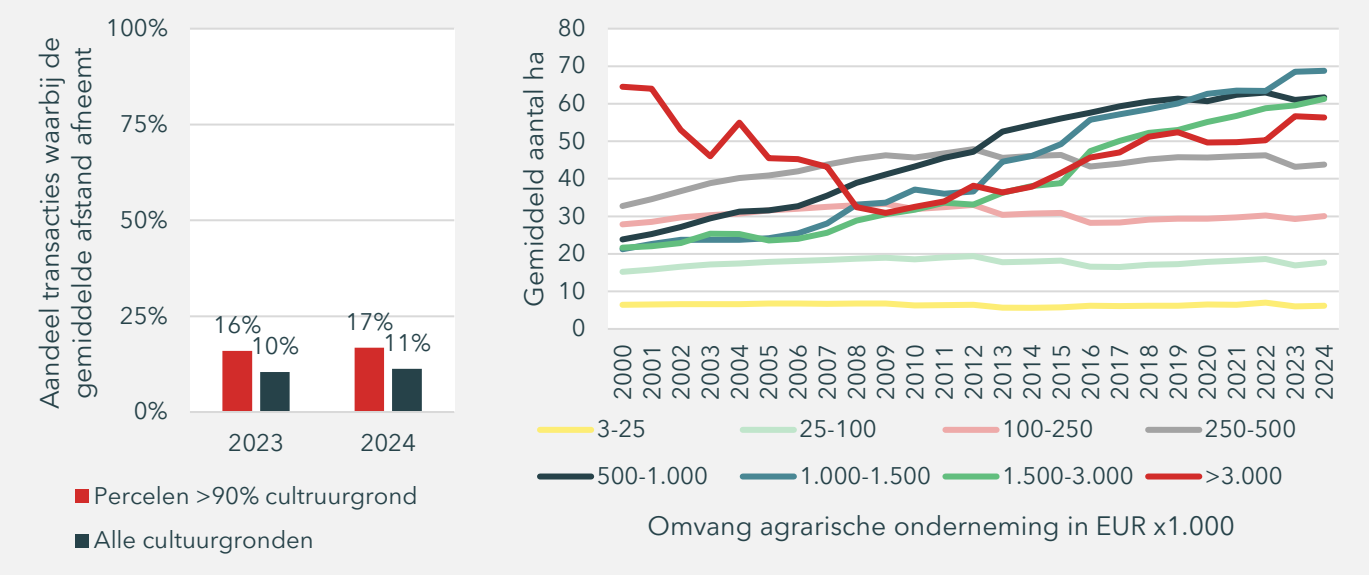
Agrarische ondernemingen zijn steeds groter en bezitten steeds meer grond. In Figuur 4.8 Paneel B is te zien dat de gemiddelde omvang van cultuurgronden in de laatste tien jaren ongeveer gelijk is gebleven voor agrarische ondernemingen met een omvang tot 500 duizend euro. Agrarische ondernemingen met een grotere omvang hebben gemiddeld gezien in de afgelopen tien jaar ongeveer 20 procent meer hectare cultuurgrond in bezit gekregen. Voor kleinere ondernemingen is de trend vlak. Dit suggereert gezamenlijk dus vooral schaalvergroting, zonder dat daarmee de versnippering van grond is toegenomen. De bredere beleidsmatige context biedt duiding bij deze cijfers (zie par. 2.1). Het verbeteren van de landbouwstructuur is een doel dat al langer bestaat. Het is dan ook naar verwachting dat na vele jaren er een bepaalde mate van verzadiging optreedt: de marginale opbrengsten zullen na iedere structuurverbetering afnemen, naarmate de 'optimale verdeling'[161] van de landbouwgronden wordt benaderd. In dat geval is een verbetering enkel te realiseren met het combineren van steeds grotere cultuurgronden, met dus ook steeds grotere agrarische ondernemingen.

160 De toepassing van de vrijstellingen in de overdrachtsbelasting worden sinds april 2022 bijgehouden door de Belastingdienst. De cultuurgrondvrijstelling is in 2023 5.586 keer toegepast, gebaseerd op gegevens verstrekt door de opdrachtgever van dit onderzoek. Deze aantallen zijn doorgaans lager dan het aantal transacties omdat transacties op perceelniveau geregistreerd worden. Het komt voor dat meerdere percelen tegelijk aangekocht worden, waarop één keer de vrijstelling toegepast wordt.

161 Een verdeling van cultuurgronden waarbij het maximum aan schaal- en andere voordelen wordt behaald.

Figuur 4.8 De stabiliteit in de gemiddelde afstand tussen percelen is een indicatie van een beperkte structuurverbetering

Paneel A: Afstand tussen percelen Paneel B: Gemiddelde omvang cultuurgrond



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van Kadaster (Paneel A) en CBS Statline (Paneel B).[162]

Noot: In Paneel A is per transactie bekeken in hoeverre structuurverbetering plaatsvindt bij zowel verkoper als koper. Dit is gedaan door de gemiddelde afstand tussen percelen van elke eigenaar te meten in het jaar voorafgaand en na de transactie. De analyse is verricht voor alle transacties in 2023 en 2024 en voor transacties (N= 640 en 788) in dezelfde jaren waarbij cultuurgrond meer dan 90 procent van het perceel beslaat (N = 94 en 125). De analyse is daarnaast enkel verricht bij eigenaren met meer dan 1 perceel in eigendom, dit is 87 procent van alle eigenaren, zie ook Bijlage A.6 Figuur A.1 Paneel A. Ook is de analyse beperkt tot percelen met een postcode. In Paneel B is het gemiddelde aantal ha berekend door het aantal grond per categorie te delen door het aantal bedrijven in die categorie. We merken op dat de laatste categorie (>3.000 bedrijfsomvang) tussen 2000 en 2009 afwijkt. We zien dat het aantal bedrijven in deze categorie sneller stijgt dan het aantal grond in bezit.

Voor de cultuurgrondvrijstelling kunnen zich verder ook economische verstoringen voordoen als gevolg van de voorwaarden van de cultuurgrondvrijstelling. De eis dat landbouwgrond enkel in het geval van agrarisch gebruik onder de vrijstelling valt, bevoordeelt andere agrariërs ten opzichte van mogelijk productievere gebruikers van de grond. Met productiever gebruik bedoelen wij eenieder gebruik van de grond dat maatschappelijk meer oplevert. Dit kan in termen van financiële opbrengst zijn maar ook in ecologische termen. Deze mogelijke verstoring blijft vervolgens een relatief lange periode van kracht, vanwege de voortzettingstermijn van tien jaar. Uit gesprekken komt bijvoorbeeld naar voren dat gronden in sommige gevallen initieel voor niet-agrarische doeleinden worden gekocht, de gronden vervolgens tien jaar worden verpacht aan een agrariër om aan de voorwaarden van de vrijstelling te voldoen, en na tien jaar de grond voor andere doeleinden gebruikt wordt. Wanneer die doeleinden productiever zijn, werkt de vrijstelling verstorend. Overigens hoeft in deze gevallen ook van vervulling van het doel (verbetering van de landbouwstructuur) geen sprake te zijn.

162 StatLine - Landbouw; economische omvang naar omvangsklasse, bedrijfstype.

De overdrachtsbelasting is per definitie een verstorende belasting. Dit komt doordat het een transactiebelasting betreft. Bij elke grondtransactie verhoogt de overdrachtsbelasting de verkoopprijs. Bij dezelfde bied- en laatprijzen resulteert dit in minder transacties, wat de verstoring is. De cultuurgrondvrijstelling neemt de verstoring weg. Aan de vraagkant heeft de vrijstelling in theorie een drukkend prijseffect. Dat komt doordat bij de verkoop van landbouwgrond de netto-opbrengst hoger zou moeten zijn, wat vervolgens ertoe zou moeten leiden dat bij de verkoop die grond de verkopende partij met een lagere prijs genoegen kan nemen. Bij de (evaluatie van de) landbouwvrijstelling bleek in de praktijk weinig indicatie te zijn voor een oorzakelijk en materieel verband tussen de landbouwvrijstelling, prijzen op de grondmarkt, en grondmobiliteit.[163] Daar blijkt (kennelijk) dat voornamelijk vraageffecten domineren, maar deze slechts een beperkte samenhang hebben met de landbouwvrijstelling en meer met marktontwikkelingen (o.a. schaalvergroting en productiviteit) en verwachtingen van prijsontwikkelingen, ofwel 'schaarstewinst'. Hoewel de landbouwvrijstelling en de cultuurgrondvrijstelling beiden betrekking hebben op landbouwgrond, merken we wel op dat de overdrachtsbelasting bij elke transactie geheven wordt over de transactieprijs en dat de cultuurgrondvrijstelling dus meermaals van toepassing kan zijn over dezelfde grondslag (landbouwgrond). Dit terwijl zonder de landbouwvrijstelling slechts eenmalig over de grondslag (boekwaarde) zou worden geheven. In hoeverre dit verstorende effect van de cultuurgrondvrijstelling (in tegenstelling tot de landbouwvrijstelling) wel een effect heeft op de prijzen kunnen wij echter op basis van de data niet vaststellen.[164]

Transactiemicrodata van het Kadaster suggereren dat de vrijstelling gedragsreacties kan oproepen. In Paneel A van Figuur 4.9 is te zien dat het aantal transacties in cultuurgrond een zeer licht dalende trend vertoont. De cultuurgrondvrijstelling is enkel van toepassing op de (onder)gronden, en dus niet op opstallen en ander onroerend goed (zoals woningen). Transacties in cultuurgrond pieken in 2020, gevolgd door minder transacties in 2021, en daarna weer meer eind 2022. Deze timing correspondeert met de verhogingen van het tarief van de overdrachtsbelasting (eind 2020 gelet op de verhoging per 2021 naar 8 procent, en eind 2022 gelet op de verhoging per 2023 naar 10,4 procent). Uit eerder onderzoek is gebleken dat tariefdifferentiaties gedragseffecten kennen.[165] In Bijlage A.6 Figuur A.2 Een deel van deze transacties bestaat vermoedelijk uit transacties die 'naar voren' zijn gehaald vanwege de tariefswijzigingen (en dus ook wel anders in de toekomst plaatsgevonden zouden hebben), maar onbekend is voor welk deel dit geldt. Verder zien we het patroon terug waarbij de jaarlijkse pieken aan het eind van elk jaar aansluiten bij het einde van de boekjaren. Paneel B laat zien dat het aantal verhandelde oppervlaktes in 2023 eenzelfde sterke reactie laat zien. Paneel C laat verder zien dat dit voornamelijk transacties (nota bene: gemeten op basis van percelen) tussen particulieren zijn. We concluderen hoe dan ook dat de tariefstelling in de overdrachtsbelasting gedragsreacties kan uitlokken.

Slechts een zeer beperkt deel van de landbouwgronden zijn in erfpacht uitgegeven. Op basis van Kadaster gegevens blijkt dat ongeveer 94 procent van de landbouwgronden in eigendom is gehouden van de grondbezitter. Slechts 4 procent van de landbouwgronden is in erfpacht uitgegeven. Dit aantal is licht gestegen tussen 2019 en 2024: van 3,68 procent (ruim 70 duizend hectare) naar 4,13 procent (ruim 78 duizend hectare). Op ongeveer 2 procent van de landbouwgronden is een ander zakelijk recht gevestigd.

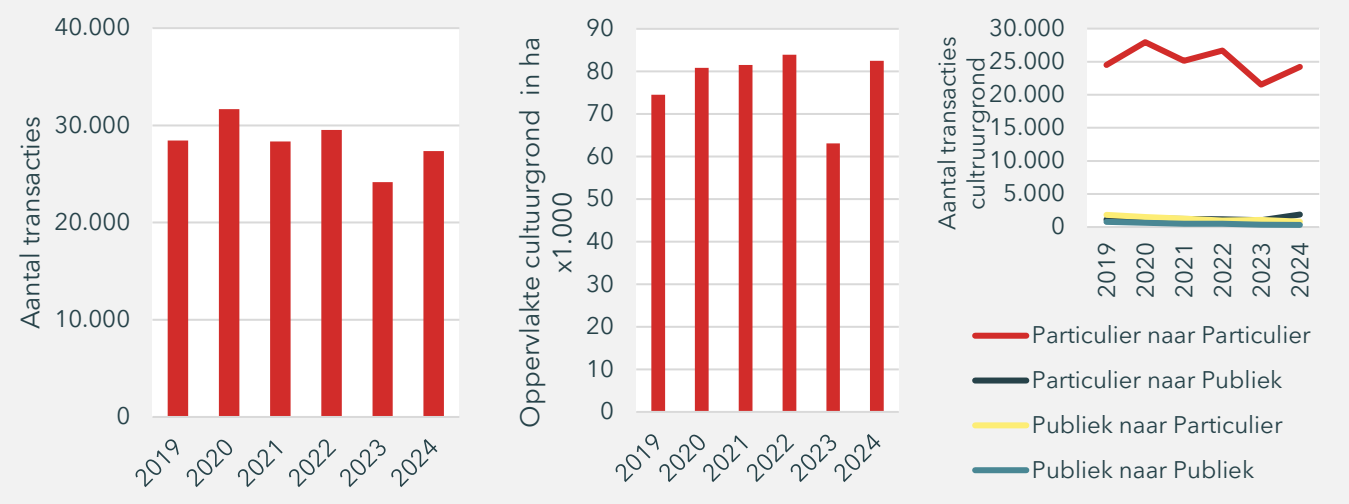
163 SEO, 'Evaluatie landbouwvrijstelling', 2024, p. 11.

164 We kunnen de toepassingen van de cultuurgrondvrijstelling (op aangifteniveau) niet koppelen aan de Kadaster-data (op perceelniveau), waar prijzendata overigens slechts voor een beperkt deel van de transacties bruikbaar is voor een analyse. In beide gevallen komt dit doordat doorgaans in de notariële aktes meerdere gronden (percelen en soorten grond) samengevoegd worden.

165 SEO, 'Evaluatie differentiatie overdrachtsbelasting woningmarkt', 2024.

Figuur 4.9 Het aantal transacties in cultuurgrond is licht afgenomen.

Paneel A: Transacties per maand Paneel B: Verhandelde oppervlaktes Paneel C: Richting van transacties



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van Kadaster.

Noot: In Paneel C bestaat 'Particulier' uit natuurlijke personen en alle niet-publiekrechtelijke organisaties. Voor een betere leesbaarheid zijn deze samengenomen, in Bijlage A.6 Figuur A.4 Paneel A is eenzelfde figuur weergegeven met een nadere uitsplitsing.

Toetsingskader Fiscale Regelingen

Tabel 4.6 Toetsingskader Fiscale Regelingen toegepast op de cultuurgrondvrijstelling

Vraag	Antwoord
1. Is sprake van een heldere probleemstelling?	Ja
2. Is er noodzaak tot overheidsingrijpen?	Nee
3. Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?	Nee
4a. Kan worden aangetoond waarom financiële interventie de voorkeur verdient boven niet-financiële instrumenten?	Ja
4b. Kan worden aangetoond waarom een subsidie/vrijstelling de voorkeur verdient boven een heffing?	Ja
4c. Kan worden aangetoond waarom een vrijstelling de voorkeur verdient boven een subsidie?	Ja
5. Is de maatregel doeltreffend?	Nee
6. Is de maatregel doelmatig?	Nee

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Het verbeteren van de landbouwstructuur ziet op een heldere probleemstelling (vraag 1). De overdrachtsbelasting is een verstorende belasting. Wanneer andere beleidsdoelen opgesteld zijn en grondmobiliteit een rol speelt in de vervulling ervan, kan de overdrachtsbelasting ervoor zorgen dat die doelen minder goed behaald worden. Hoewel de afweging tussen de overdrachtsbelasting (met een financieel doel) en andere doelen een politieke afweging is, zien wij hierin wel de probleemstelling.

Het enkel verbeteren van de landbouwstructuur ondersteunt niet de noodzaak voor overheidsingrijpen (vraag 2). Op basis van de bredere beleidsmatige (par. 2.1) context wordt de reden voor overheidsingrijpen in het

verleden met name verklaard door de vraag voor voedselzekerheid, het concurrentievermogen van de Nederlandse landbouw (met het oog op de handelsbalans) en een waarborg/verbetering van de inkomenspositie van agrariërs. Als we dit doortrekken naar de cultuurgrondvrijstelling zien wij dat bij invoering van de voorloper in 1972 het overheidsingrijpen ondersteund werd doordat de overheid actief de grondstructuur optimaliseerde. De overheid heeft zich in de laatste jaren echter teruggetrokken. Het is onduidelijk in hoeverre dan nog een noodzaak is voor overheidsingrijpen. Bovendien merken we het neveneffect op dat voornamelijk de grootste agrarische ondernemingen schaalvergroting realiseren (door middel van de aankoop van gronden). Dit terwijl bij de voorlopers van de cultuurgrondvrijstelling de wetgever expliciet aangaf dat schaalvergroting niet met de vrijstelling gestimuleerd diende te worden, maar juist de optimalisatie van de verdeling van gronden.

De structuurverbetering in het landelijke gebied ondersteunt wel de noodzaak voor overheidsingrijpen, maar de cultuurgrondvrijstelling sluit daar niet op aan. We merken op dat het overheidsingrijpen ten behoeve van de structuurverbetering in het landelijke gebied wel ondersteuning vindt doordat daarmee getracht wordt maatschappelijke doelen te realiseren. Te denken valt aan natuur, stikstof, waterkwaliteit, wegennetwerk, etc. Dit zijn allemaal publieke middelen die niet (enkel) door de markt geleverd kunnen worden. De redenering volgt dan ook hetgeen beschreven onder de bosbouwvrijstelling in par. 4.1.1.

Het te bereiken doel is niet helder en eenduidig geformuleerd (vraag 3). Dit blijkt uit de stroom aan jurisprudentie tussen 1972 en 2001. Het verbeteren van de landbouwstructuur diende zeer breed geïnterpreteerd te worden en was ook als zodanig in de voorloper van de cultuurgrondvrijstelling opgenomen. Echter is het doel daardoor lastig meetbaar. Dat blijkt ook uit de ontwikkeling van de voorwaarden die de doelstelling dient te waarborgen; naar aanleiding van de administratieve- en uitvoeringslasten is het doel voor fiscale doeleinden steeds verder gereduceerd tot uiteindelijke enkel een voortzettingsvereiste en een exploitatievereiste.

Een financiële interventie is gewenst doordat de overdrachtsbelasting een verstorende belasting is en invloed heeft op andere beleidsdoelstellingen waar grondmobiliteit een rol speelt (vraag 4a). Wanneer beoogd wordt om de verstorende werking weg te nemen (bijvoorbeeld ten gunste van het behalen van andere doelen zoals een verbetering van de landbouwstructuur) is een financiële interventie gewenst. Hiertoe kan de overheid kiezen tussen een subsidie of een vrijstelling.

Een subsidie/vrijstelling verdient de voorkeur omdat enkel op die manier de verstorende werking weggenomen wordt (vraag 4b). Het alternatief voor een subsidie/vrijstelling is een belasting (/heffing). Een heffing is niet geschikt doordat de probleemstelling betrekking heeft op de verstorende werking van de overdrachtsbelasting.

Het is verklaarbaar waarom een vrijstelling de voorkeur verdient boven een subsidie, gelet op het oorspronkelijke doel (vraag 4c). De overdrachtsbelasting kan in dit geval weggenomen worden door middel van een vrijstelling of een subsidie. Vanwege de opzet van de overdrachtsbelasting is de keuze voor een subsidie duidelijk; het wegnemen van het verstorende effect die de belasting zelf introduceert.

De cultuurgrondvrijstelling is niet doeltreffend zolang niet gedefinieerd is wanneer sprake is van verbetering van de landbouwstructuur en daarop getoetst wordt (vraag 5). Voor de taxatie van de doeltreffendheid van de cultuurgrondvrijstelling zijn twee vragen belangrijk, namelijk of grondkopers 'reageren' op de vrijstelling en of zij daarmee ook landbouwstructuurverbeteringen realiseren. Ons beeld is dat marktpartijen weliswaar gevoelig zijn voor de fiscale prikkel en in theorie een vrijstelling in de overdrachtsbelasting het gewenste gedrag zou bewerkstelligen. De cultuurgrondvrijstelling is echter zo vormgegeven dat die prikkel niet per se het

beleidsdoel helpt realiseren. In de vrijstelling is geen waarborg voor verbetering van de landbouwstructuur, noch geven de inzichten uit de data-analyses en interviews een beeld dat structuurverbetering gerealiseerd wordt bij toepassing van de vrijstelling.

Er is geen sprake van doelmatigheid wanneer de regeling niet doeltreffend is (vraag 6). In beginsel geldt de vuistregel dat wanneer regelingen niet doeltreffend zijn, ze ook niet doelmatig zijn, behalve wanneer er bijzonder positieve neveneffecten optreden, welke in deze analyse niet geïdentificeerd zijn. De administratieve lasten zijn beperkt omdat de aangifte doorgaans door de notaris wordt opgesteld en gedaan. In de gesprekken wordt aangegeven dat er wordt gewerkt met kettingbedingen in de aktes. Verder geven verschillende gesprekspartners, waaronder de Belastingdienst, aan dat de voortzettingstermijn van 10 jaar bij de cultuurgrondvrijstelling voor een administratieve last zorgt dat verder gaat dan de gebruikelijke navorderingstermijn van 5 jaar. Uit de gesprekken komt verder naar voren dat zich afbakeningsproblemen voordoen op het gebied van bedrijfsmatige exploitatie, met name bij minder intensief gebruik van de grond, zoals bij kruiderijen en graslanden of bij het gebruik door een gepensioneerde agrariër.

4.2.2 Natuurgrondvrijstelling

Analyse

Uit de parlementaire stukken blijkt niet wat het expliciete doel is geweest van de natuurgrondvrijstelling. Uit de parlementaire behandeling kan afgeleid worden dat de natuurgrondvrijstelling in ieder geval diende om de vrijstelling van toepassing te laten zijn op verkrijgingen door particuliere organisaties (rechtspersonen) die zich het behoud van natuurschoon ten doel stellen. Deze particuliere organisaties konden eerder geen gebruik maken van de NSW-faciliteiten, noch van een andere vrijstelling in de overdrachtsbelasting. Zij werden tegemoetgekomen via beleidsbesluiten waardoor ook verkrijgingen door hen vrijgesteld waren van overdrachtsbelasting. [166] De natuurgrondvrijstelling is (voor een deel) een continuering van het gehanteerde beleid.

We merken op dat sinds de natuurgrondvrijstelling ook particulieren onder de doelgroep vallen. Uit de parlementaire behandeling blijkt verder dat de vrijstelling onder meer voortkwam uit een toezegging van de minister van Economische Zaken waarin is gesteld dat cultuurgronden en natuurgronden gelijk behandeld dienden te worden. Kennelijk heeft dit ertoe geleidt dat ook particulieren (niet-rechtspersonen) in de vrijstelling kunnen delen. De natuurgrondvrijstelling is immers zo vormgegeven dat geen onderscheid wordt gemaakt tussen particulieren of organisaties, noch een beperking tot enkel organisaties die zich het behoud van natuurschoon ten doel stellen (zoals voorheen). Het is daarbij niet nader uitgelegd waarom cultuurgronden en natuurgronden op dezelfde manier dienen te worden behandeld. Natuurgronden zijn verlieslatend, terwijl het exploiteren van cultuurgronden doorgaans rendabel is. Daarbij is het doel van de cultuurgrondvrijstelling het bevorderen van de landbouwstructuur, dit heeft maar in beperkte mate een overlap met natuurgronden.

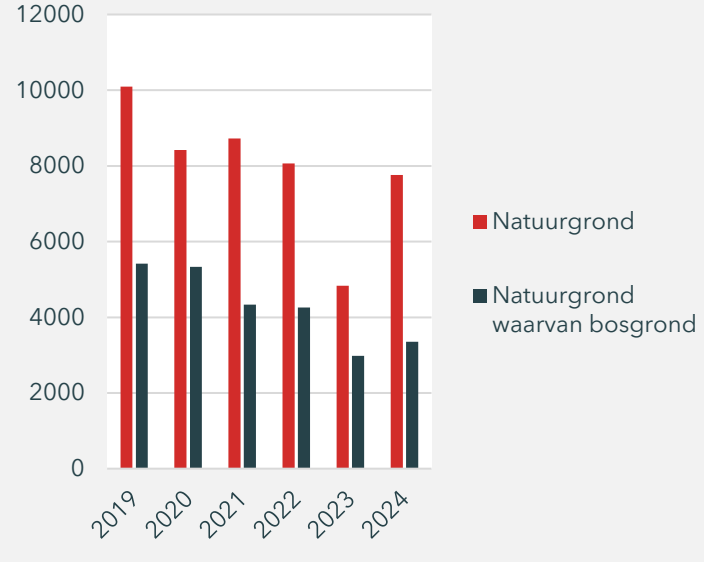
We zien weinig veranderingen in het bezit van particuliere organisaties en particulieren. In de eerder getoonde Figuur 4.5 is geen substantiële verandering waarneembaar in de verdeling van het bezit in natuurgronden (en bosgronden). Op transactieniveau (Figuur 4.10, Paneel A) zien we dat het aantal verhandelde bos- en natuurgrond afneemt in de afgelopen jaren, waarbij met name een daling te zien is in het jaar van de tariefsverhoging van de overdrachtsbelasting in 2023. Paneel B laat verder zien dat bos- en natuurgrond nauwelijks

166 Zie ook par. 3.2.3.

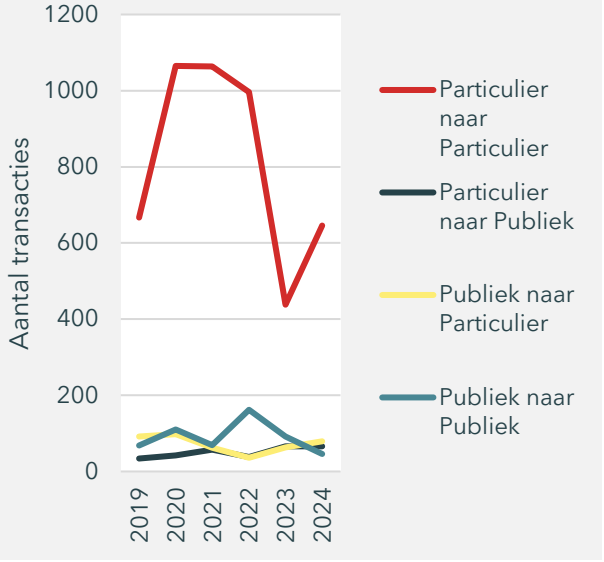
van publiekrechtelijke eigenaren naar particuliere eigenaren overgaan, maar voornamelijk tussen particulieren verhandeld wordt.

Figuur 4.10 Transacties natuurgronden

Paneel A: Verhandelde oppervlaktes



Paneel B: Richting van transacties



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van Kadaster.

Noot: In Paneel B bestaat 'Particulier' uit natuurlijke personen en alle niet-publiekrechtelijke organisaties. Voor een betere leesbaarheid zijn deze samengenomen, in Bijlage A.6 Figuur A.4 Paneel B is eenzelfde figuur weergegeven met een nadere uitsplitsing.

Toetsingskader Fiscale Regelingen

Tabel 4.7 Toetsingskader Fiscale Regelingen toegepast op de natuurgrondvrijstelling

Vraag	Antwoord
1. Is sprake van een heldere probleemstelling?	Deels
2. Is er noodzaak tot overheidsingrijpen?	Ja
3. Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?	Nee
4a. Kan worden aangetoond waarom financiële interventie de voorkeur verdient boven niet-financiële instrumenten?	Ja
4b. Kan worden aangetoond waarom een subsidie/vrijstelling de voorkeur verdient boven een heffing?	Ja
4c. Kan worden aangetoond waarom een vrijstelling de voorkeur verdient boven een subsidie?	Deels
5. Is de maatregel doeltreffend?	Onduidelijk
6. Is de maatregel doelmatig?	Onduidelijk

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

De natuurgrondvrijstelling heeft geen duidelijke probleemstelling op basis van de parlementaire stukken (vraag 1). De vrijstelling is voor een deel een continuering van de tegemoetkoming voor particuliere organisaties

die die zich het behoud van natuurschoon ten doel stellen. Echter is niet duidelijk welke probleemstelling ertoe heeft geleid dat cultuurgronden en natuurgronden gelijk behandeld dienden te worden. Initieel (zie 3.2.3) werd naar een manier gezocht om de aanschaf van landbouwgronden die nog omgevormd zouden worden tot natuurgronden vrij te stellen. Dit is vervolgens breder getrokken tot alle natuurgronden, en later zijn de landbouwgronden die nog omgevormd zouden worden tot natuurgronden van de vrijstelling uitgesloten.

Er is wel sprake van een heldere probleemstelling kijkend naar de bredere doelstellingen op het gebied van bos en natuur. Als we breder kijken dan de desbetreffende parlementaire stukken (zie de brede beleidsmatige context in par. 2.1) zien we dat de aanschaf van natuurgronden wel onderdeel uitmaakt van de realisatie van de bredere doelstelling op het gebied van het behoud en de aanleg van bos en natuur. In dat geval geldt hetzelfde als bij de cultuurgrondvrijstelling (zie par. 4.2.1); de overdrachtsbelasting is een verstorende belasting met enkel een financieringsdoelstelling. Gezien de overdrachtsbelasting verstorend werkt, kan dit invloed hebben op andere beleidsdoelen.

Het nastreven van het gereconstrueerde doel – bevordering van het behoud en de aanleg van bos- en natuur - ondersteunt de noodzaak voor overheidsingrijpen (vraag 2). De natuurgrondvrijstelling mikt op de instandhouding en ontwikkeling van natuur door particulieren en particuliere organisaties. Bij beide is de onderliggende veronderstelling dat de overheid een belasting heeft geïntroduceerd, namelijk de overdrachtsbelasting. Die belasting is in theorie verstorend (i.e. bepaalde wenselijke transacties vinden geen doorgang als gevolg van de belasting), en de overheid repareert dat vervolgens weer met een *selectieve* vrijstelling. We zien ook de vraag rondom noodzaak in dit licht. Eerder hebben we al benoemd dat het bevorderen van natuur in beginsel een goede reden voor overheidsingrijpen is (par 4.1.1). De noodzaak tot overheidsingrijpen volgt uit de aanwezigheid van externe effecten, marktfalen en publieke goederen, zoals ook bij de bosbouwvrijstelling het geval is.

De natuurgrondvrijstelling heeft geen helder en eenduidig geformuleerd doel (vraag 3). Dit komt in de eerste plaats doordat het doel niet expliciet is geformuleerd, noch wanneer het doel behaald zou moeten zijn. Maar ook het gereconstrueerde doel is niet helder en eenduidig geformuleerd. Het doel komt overeen met het doel van de bosbouwvrijstelling. Hierdoor komt de redenatie ook overeen; het doel is onvoldoende specifiek en meetbaar geformuleerd, zoals ook bij de bosbouwvrijstelling (par. 4.1.1) het geval is.

Een financiële interventie is gewenst doordat de aanleg van bos en natuur kosten met zich mee brengen en de overdrachtsbelasting een verstorende belasting is (vraag 4a). De redeneerlijn komt grotendeels overeen met die van de bosbouwvrijstelling (par. 4.1.1). Wanneer de overheid niet zelf kan of wil voorzien in de realisatie van een publiek goed, of er externe effecten zijn zonder het karakter van een publiek goed, kan de overheid kiezen tussen een subsidie of een fiscale regeling. Wanneer vervolgens beoogd wordt om de verstorende werking weg te nemen om een ander doel (zoals de bevordering van het behoud en de aanleg van bos en natuur) is een financiële interventie gewenst. Hiertoe kan de overheid kiezen tussen een subsidie of een fiscale regeling.

Een subsidie/vrijstelling verdient de voorkeur omdat enkel op die manier de verstorende werking weggenomen wordt (vraag 4b). Het alternatief voor een subsidie/vrijstelling is een belasting (/heffing). Een heffing is niet geschikt doordat de probleemstelling betrekking heeft op de verstorende werking van de overdrachtsbelasting.

Het is niet volledig duidelijk waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie (vraag 4c). Enerzijds zorgt de vrijstelling ervoor dat het verstorende effect van de overdrachtsbelasting

weggenomen wordt. Ook voorkomt een vrijstelling het heffen van belasting bij de transactie om die vervolgens later te compenseren. Anderzijds merken we ook op dat het nastreven van het behoud en de aanleg van natuur niet enkel gericht is op natuurgronden, maar ook op de realisatie van meer natuur. Landbouwgronden die nog omgevormd zouden worden tot natuurgronden zijn echter uitgesloten van de vrijstelling. Het realiseren van nieuwe natuur wordt daardoor voornamelijk gestimuleerd door de reeds bestaande SKNL-subsidie. Voor het resterende gedeelte van de doelstelling (het behoud van bos en natuur) is niet duidelijk (gemaakt) waarom een vrijstelling de voorkeur verdient boven een subsidie. Wij gaan hier nader op in bij de beleidsopties in par. 5.2.

Het is onduidelijk in welke mate de vrijstelling doeltreffend is (vraag 5). De effectiviteit van de vrijstelling laat zich moeilijk meten. De vrijstelling zorgt er in principe altijd voor dat meer gelden beschikbaar komen voor het behoud van bos en natuur. Het is echter onduidelijk in hoeverre deze gelden voor die doeleinden gebruikt zijn, en in hoeverre de vrijstelling daarmee bijdraagt aan de doelstelling.

We zien in ieder geval geen doelbereik. Een kanttekening hierbij is dat er meerdere ontwikkelingen invloed hebben op de ontwikkeling van het natuurareaal of de mate van private betrokkenheid. Het *marginale effect* van de regeling is moeilijk te kwantificeren en te isoleren van alle andere beleidsmaatregelen, zie hiervoor par. 2.2. Interviewpartners geven evenwel aan dat zij in de praktijk in beperkte mate de natuurgrondtransacties voorbij zien komen of meemaken. Dit past ook bij gegevens van de Belastingdienst, waaruit blijkt dat de natuurgrondvrijstelling ongeveer duizend keer toegepast is in 2023.[167] Het is voor interviewpartners niet altijd duidelijk of bepaalde transacties geen doorgang hadden gevonden indien er geen vrijstelling was geweest. Dit zal niet alle transacties betreffen, maar afwezigheid van een vrijstelling had in sommige gevallen een *blocker* kunnen zijn. Niet vast te stellen is om welk aandeel van de transacties het gaat. In sommige gevallen kan de vrijstelling dan een functie vervullen en helpen om natuur in stand te houden of te doen ontwikkelen. Gelet op de kleine aantallen van het gebruik moet de omvang van dit potentiële effect echter ook niet overschat worden.

De vrijstelling kent zeer lage administratieve en uitvoeringslasten (vraag 6). Zonder oordeel over de doeltreffendheid kan de doelmatigheid niet bepaald worden. Wel kunnen we nader ingaan op de andere onderdelen van de doelmatigheid. Over het algemeen blijkt uit interviews dat de administratieve- en uitvoeringslasten minimaal zijn. Er zijn in beginsel geen waarderingsproblemen want er is een transactie met een prijs waarna de notaris de aangifte opstelt. Voor de uitvoeringskosten is dit eveneens gunstig.

4.2.3 Herverkaveling- en kavelruilregeling

Analyse

Uit de bredere beleidsmatige context blijkt dat herverkaveling en diens voorganger ruilverkaveling een lange geschiedenis in Nederland hebben. Het grootste deel van het landelijke gebied is in de loop van decennia minstens één keer herverkaveld (zie Figuur 2.1 Paneel A). Bij de herverkaveling kan de overheid eigenaren (onder voorwaarden) dwingen om stukken grond te ruilen om zo publieke doelen te realiseren. Het gebruik van deze mogelijkheid was het hoogst in de periode 1970-2010. Daarna komt het minder (tot zelden) voor (zie Figuur 2.1 Paneel B). Deze ontwikkeling lijkt terug te voeren op het feit dat een groot deel van het agrarisch gebied

[167] De cultuurgrondvrijstelling is in 2023 1.118 keer toegepast, gebaseerd op gegevens verstrekt door de opdrachtgever van dit onderzoek. Deze aantallen zijn doorgaans lager dan het aantal transacties omdat transacties op perceelniveau geregistreerd worden. Het komt voor dat meerdere percelen tegelijk aangekocht worden, waarop één keer de vrijstelling toegepast wordt.

herverkaveld was en sinds 1990 ook natuur herverkaveld is onder de Landinrichtingswet. In 2007 is de Wet inrichting landelijk gebied (Wilg) in werking getreden waarbij de Wilg vooral moest bijdragen aan een versnelling en vereenvoudiging van landinrichtingsprojecten en een betere afstemming met de ruimtelijke ordening.

Onder de Wilg is het gebruik van de kavelruil sterk toegenomen. Dit is met name toe te schrijven aan het vervallen van de toets op structuurverbetering in het landelijke gebied in 2007. Tot aan de WILG heeft er altijd een (ecologische) toets plaatsgevonden op de ruilverkavelingen; die kon geen doorgang vinden indien het niet leidde tot een verbetering van de structuur in het landelijke gebied. Vanaf dat moment kon een vrijwillige kavelruil plaatsvinden zonder dat dit een bijdrage leverde aan de structuur van het landelijke gebied.[168] Uit gesprekken blijkt dan ook dat het gebruik van de kavelruil sindsdien sterk toegenomen is. Tussen 1994 en 2016 zijn gemiddeld 211 kavelruilen uitgevoerd.[169] Tussen 2016 en 2024 is het aantal kavelruilen jaarlijks steeds verder gestegen, tot 375 kavelruilakten in 2024. Het Kadaster geeft aan dat de binnen de kavelruilen geruilde oppervlaktes sterk varieert; van enkele hectares tot enkele 100-en hectares. De gemiddelde gekavelruilde oppervlakte schommelde in de jaren 1994-2016 jaarlijks rond de 6.400 hectares (Figuur 4.11). In de periode juli 2023 t/m juni 2024 steeg dit naar 13.200 hectare landbouwgrond.[170]

Figuur 4.11 Langjarige data over herverkaveling via markt en kavelruil

Bron: Kadaster.

De recente ontwikkeling van de kavelruilvrijstelling lijkt ook terug te voeren op het wegvallen van de (ecologische) toets op de objectieve verbetereis in 2007. De DLG toetste tot 2007 alle kavelruilen in ecologische zin op de voorwaarden, waartoe ook handhaving op structuurverbetering hoorde. De Belastingdienst volgde de beoordeling van de DLG voor de toepassing van de vrijstelling. Het wegvallen van dergelijke ecologische toetsing maakte kavelruil eenvoudiger en toegankelijker. Voortaan was een toets enkel nog nodig voor de subsidieaanvraag voor de notaris- en kadasterkosten. Echter is er niets geregeld voor de vrijstelling terwijl dat ook om publieke gelden gaat. Het wegvallen van de toets zorgde voor risico's voor fiscaal ongewenste inzet van het instrument waarbij geen structuurverbetering werd gerealiseerd, maar wel gronden én opstallen/gebouwen vrijgesteld overgedragen

168 Zie ook par. 2.1.
169 WUR, 'Kavelruil draagt flink bij aan grondmobiliteit', 2021, p. 2.
170 Kadaster, 'Kavelruil naar recordhoogte', 2024.

konden worden. Om die reden heeft de staatsecretaris van Financiën medio 2024 aangekondigd dat de Belastingdienst de kavelruilen op specifieke onderdelen zal toetsen wanneer onbedoeld gebruik geconstateerd wordt. Deze werkwijze lijkt er in 2025 toe te leiden dat volgens het Kadaster het aantal kavelruilen in de eerste 6 maanden van 2025 is gedaald naar 105 (in het eerste halfjaar van 2024 waren dit er 166). Hoewel interviewpartners aangeven dat de toetsing van de Belastingdienst ruimer is dan die van de DLG voorheen, resulteert kennelijk toch een daling. We zien we dit wel als een indicatie dat een deel van de 'transacties' geen doelbinding hebben met structuurverbetering. Met de handhaving van de Belastingdienst op structuurverbetering is een toetsing gedeeltelijk geherintroduceerd. Dit is slechts gedeeltelijk omdat de toets geen ecologische toets is zoals de DLG dit uitvoerde (waarbij de Belastingdienst het oordeel van de DLG overnam) en omdat de Belastingdienst niet elke toepassing van de kavelruilvrijstelling controleert, maar enkel daar waar onbedoeld gebruik geconstateerd wordt.

Informatie over de gewijzigde kavelruil is nog beperkt. De gewijzigde regeling is klein (het budgettair belang is geraamd op 1 miljoen in 2023) en is pas sinds 2025 van kracht. Voor wat betreft de Motie Van Dijk[171] is er in de gesprekken met interviewpartners enige aandacht voor herontwikkeling van boerenerven en brinkjes voor plattelandswoningen, agrarische mantelzorgwoningen en de toename van multifunctionele landbouw, zoals boerderijcampings of zorgboerderijen. Met name over mantelzorgwoningen en woningen van familieleden op hetzelfde erf wordt een knelpunt verwacht, aangezien de vrijstelling zich beperkt tot enkel agrarische bedrijfswoningen. Omdat de wijzigingen pas in 2025 zijn ingegaan, geven gesprekspartners aan dat er nog weinig bekend is over het effect van de kavelruilvrijstelling in dat kader.

Toetsingskader Fiscale Regelingen

Tabel 4.8 Toetsingskader Fiscale Regelingen toegepast op de vrijstelling voor herverkaveling en kavelruil

Vraag	Antwoord
1. Is sprake van een heldere probleemstelling?	Ja
2. Is er noodzaak tot overheidsingrijpen?	Ja
3. Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?	Nee
4a. Kan worden aangetoond waarom financiële interventie de voorkeur verdient boven niet-financiële instrumenten?	Ja
4b. Kan worden aangetoond waarom een subsidie/vrijstelling de voorkeur verdient boven een heffing?	Ja
4c. Kan worden aangetoond waarom een vrijstelling de voorkeur verdient boven een subsidie?	Deels
5. Is de maatregel doeltreffend?	Onduidelijk
6. Is de maatregel doelmatig?	Onduidelijk

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Het verbeteren van de structuur in het landelijke gebied ziet op een heldere probleemstelling (vraag 1). De overdrachtsbelasting is een verstorende belasting. Wanneer andere beleidsdoelen opgesteld zijn en grondmobiliteit een rol speelt in de vervulling ervan, kan de overdrachtsbelasting ervoor zorgen dat die doelen minder goed behaald worden. Hoewel de afweging tussen de overdrachtsbelasting (met een financieel doel) en andere doelen een politieke afweging is, zien wij hierin wel de probleemstelling.

171 Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 120.

De structuurverbetering in het landelijke gebied ondersteunt de noodzaak voor overheidsingrijpen (vraag 2). We merken op dat het overheidsingrijpen ten behoeve van de structuurverbetering in het landelijke gebied wel ondersteuning vindt doordat daarmee getracht wordt publieke doelen te realiseren. Het betreft zowel landbouwzaken (zoals de bedrijfsomvang, verkavelingssituatie, waterbeheersing, ontsluiting van agrarische bedrijven en dergelijke) als natuur en landschap, infrastructuur, recreatie en cultuurhistorie. De herverkaveling en kavelruil maakt de overdracht van gronden mogelijk, zodat wegen, waterlopen en andere infrastructuur kunnen worden aangelegd en gronden dichter bij elkaar komen te liggen. Aangezien dit publieke middelen zijn is overheidsinterventie om deze doelen te realiseren genoodzaakt. De redenering volgt dan ook hetgeen beschreven onder de bosbouwvrijstelling in par. 4.1.1.

De redenering voor het bestaan van een financiële interventie (in de vorm van een vrijstelling) voor herverkaveling en kavelruil volgt de noodzaak. Herverkaveling dient als een middel en daarmee oplossing voor overheden om blokkeringen (hold-outs) van gronden tegen te kunnen gaan, waarbij kennelijk het publieke belang zwaarder weegt dan de private belangen. Te denken valt aan de aanleg van wegen of sporen. Kavelruil is daarbij een (snellere) private oplossing voor het bewerkstelligen van een andere landindeling waarbij beoogd wordt dat de totaalwaarde per eigenaar gelijk blijft. De kanttekening is hier dat het ook voorkomt dat na een kavelruil de totaalwaardes veranderen en er een vergoeding betaald wordt aan degene die minder land overhoudt.

Het te bereiken doel is niet helder en eenduidig geformuleerd (vraag 3). Het doel is vergelijkbaar met het doel van de cultuurgrondvrijstelling in de zin dat beiden zien op een structuurverbetering. In dit geval gaat het om de structuur van een gebied in overeenstemming met de functies die aan de betrokken locaties zijn toegedeeld. Ook bij kavelruilen was in het verleden niet altijd duidelijk wanneer sprake was van een verbetering van de structuur in het landelijke gebied en is realisatie van het doel lastig meetbaar. De uitvoering en toetsing is lang belegd geweest bij de uitvoeringsorganisaties die specialistische kennis hadden hierover.

Een financiële interventie is gewenst doordat de overdrachtsbelasting een verstorende belasting is en invloed heeft op de grondmobiliteit (vraag 4a). Wanneer beoogd wordt om deze verstorende werking weg te nemen (bijvoorbeeld ten gunste van het behalen van andere doelen zoals het verbeteren van de structuur in het landelijke gebied) is een financiële interventie gewenst. Hiertoe kan de overheid kiezen tussen een subsidie of een fiscale regeling.

Een subsidie/vrijstelling verdient de voorkeur omdat enkel op die manier de verstorende werking weggenomen wordt (vraag 4b). Het alternatief voor een subsidie/vrijstelling is een belasting (/heffing). Een heffing is niet geschikt doordat de probleemstelling betrekking heeft op de verstorende werking van de overdrachtsbelasting.

Het is niet volledig duidelijk waarom een vrijstelling de voorkeur verdient boven een subsidie (vraag 4c). Enerzijds zorgt de vrijstelling ervoor dat het verstorende effect van de overdrachtsbelasting weggenomen wordt. Dit staat een snelle toepassing van de vrijstelling toe wat aansluit bij het veelal vlugge karakter van (de totstandkoming en uitvoering) van een kavelruil. Ook voorkomt een vrijstelling het heffen van belasting bij de transactie om die vervolgens later te compenseren. Tegelijkertijd brengt een vrijstelling in de huidige vormgeving een mate van ongerichtheid met zich mee. Omdat niet langer getoetst wordt op structuurverbetering (de objectieve verbetereis) kunnen ook niet-beoogden gebruik maken van de vrijstelling. De recente wijziging van de vrijstelling laat zien dat dit niet wenselijk werd geacht. Een subsidie kan gerichter vormgegeven worden dan een vrijstelling. Wij gaan hier nader op in bij de beleidsopties (par. 5.2).

Het is onduidelijk in welke mate de vrijstelling doeltreffend is, wel dat de recente aanscherping de doeltreffendheid heeft verhoogd (vraag 5). De effectiviteit van de vrijstelling laat zich moeilijk meten vanwege de brede doelstelling, terwijl de inzichten uit de toepassingen,[172] data-analyses en interviews beperkt blijven. In theorie zouden marktpartijen gevoelig moeten zijn voor de fiscale prikkel en zou een vrijstelling in de overdrachtsbelasting het gewenste gedrag moeten bewerkstelligen. De vrijstelling is echter zo vormgegeven dat die prikkel niet per se het beleidsdoel helpt realiseren. In de vrijstelling is geen waarborg (meer) voor verbetering van de structuur in het landelijke gebied. De recente wijziging van de vrijstelling voorkomt oneigenlijk gebruik, maar betreft geen ecologische toets op de objectieve verbeteringsreis zodat structuurverbetering van het landelijke gebied gewaarborgd is.

De vrijstelling kent zeer lage administratieve en uitvoeringslasten, maar dit is onderhavig aan de ontwikkelingen na de recente wijziging (vraag 6). Zonder oordeel over de doeltreffendheid kan de doelmatigheid niet bepaald worden. Wel kunnen we nader ingaan op de andere onderdelen van de doelmatigheid. Over het algemeen blijkt uit interviews dat de administratieve- en uitvoeringslasten minimaal zijn. De administratieve lasten zijn beperkt omdat de aangifte doorgaans door de notaris wordt opgesteld en gedaan en voornamelijk een bijkomstigheid zijn bij de kavelruil zelf. Met name gelet op de grotere rol van de Belastingdienst sinds 2025 kan dit een groter effect hebben op de doelmatigheid.

172 De vrijstelling is in 2023 256 keer toegepast, gebaseerd op gegevens verstrekt door de opdrachtgever van dit onderzoek.

5 Conclusie en beleidsopties

Op basis van het ingevulde Toetsingskader Fiscale Regelingen volgen verschillende conclusies en beleidsopties. Wanneer een regeling niet door het TFR komt, luiden de begrotingsregels in beginsel: afschaffen, aanpassen of gemotiveerd handhaven. Dit hoofdstuk schetst een aantal opties.

5.1 Inleiding

Op basis van het ingevulde TFR en de begrotingsregels volgen een aantal beleidsopties. De uitkomsten van het TFR zijn in onderstaande Tabel 5.1 samengevat. We schetsen kort de belangrijkste uitkomsten uit de analyse in Hoofdstuk 4.

Tabel 5.1 Uitkomsten TFR

Fiscale regeling	Doelstelling	TFR	Toelichting	Beleidsoptie
Bosbouwvrijstelling *39 mln. euro (schatting 2021)*	Bevorderen behoud en aanleg van bos	Niet doeltreffend en niet doelmatig	Er is een noodzaak tot overheidsingrijpen aangezien het bos betreft. De instrumentkeuze voor een vrijstelling veronderstelt stimulering door winsten niet te belasten. Bosbouwbedrijven zijn echter niet tot weinig winstgevend waardoor het gebruik van de vrijstelling zeer beperkt is.	Afschaffen
				Afschaffen en vrijgekomen middelen anders aan bos- en natuur besteden
Vrijstelling voor vergoedingen bos- en natuurbeheer *11 mln. euro (meest recent: 2026)*	Bevorderen behoud en aanleg van natuur & vergroten draagvlak voor bos- en natuurbeleid	Onduidelijk	Er is een noodzaak tot overheidsingrijpen want het betreft natuur. Doeltreffendheid en doelmatigheid is onduidelijk omdat dit uit de subsidies volgt. De subsidies zijn gebaseerd op de normkosten voor natuurbeheer. De vrijstelling zorgt dat de subsidie overeenkomt met die normkosten. Het alternatief (bruteren) is lastig in de uitvoeringstechniek.	Behouden
Vrijstelling box 3 *7 mln. euro (meest recent: 2023)*	Bevorderen behoud en aanleg van bos en natuur	Waarschijnlijk doeltreffend en doelmatig	Aangezien het natuur betreft is er een noodzaak tot overheidsingrijpen. Onder het forfaitaire box 3-stelsel zorgt de vrijstelling ervoor dat geen belasting geheven wordt op doorgaans verlieslatende bos- en natuurgronden.	Behouden
				Aanpassen onder het nieuwe stelsel
Cultuurgrond-vrijstelling *290 mln. euro (2026)*	Verbetering van landbouw-structuur	Niet doeltreffend en niet doelmatig	De doelstelling is niet meer actueel waardoor er ook geen noodzaak tot overheidsingrijpen is. Noch is er een waarborg voor het huidige doel, waardoor de regeling niet doeltreffend en doelmatig is.	Afschaffen
				Hervormen door actualisatie doelstelling

Natuurgrond-vrijstelling *4 mln. euro (2023)*	Niet expliciet, maar lijkt bevorderen behoud en aanleg van natuur door particulieren	Onduidelijk	Er is geen probleemstelling of doelstelling terug te vinden in parlementaire stukken. Aangezien het natuur betreft, is er een noodzaak tot overheidsingrijpen, maar de instrumentkeuze is niet verklaarbaar, noch is de doeltreffendheid en doelmatigheid te bepalen.	Afschaffen Hervormen door actualisatie doelstelling
Vrijstelling voor kavelruil *1 mln. euro (2023)*	Structuur-verbetering landelijk gebied	Onduidelijk	Er is een noodzaak tot overheidsingrijpen in het landelijke gebied. Doeltreffender sinds de recente aanscherping. maar er blijft een waarborg ontbreken voor de realisatie van structuurverbetering in het landelijke gebied.	Afschaffen Hervormen door actualisatie doelstelling
Vrijstelling voor herverkaveling *zeer beperkt (2023)*	Structuur-verbetering landelijk gebied	Doeltreffend en doelmatig	Dit volgt mechanisch uit het karakter van een herverkaveling. Het bevat de facto al een waarborg. De overheid zal enkel een herverkaveling inzetten bij evidente verbetering.	Behouden

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Bij een negatieve evaluatie van een fiscale regeling dient de regeling te worden afgeschaft, aangepast of omgezet in een subsidie. Anders dient gemotiveerd te worden waarom de regeling in stand blijft. Dit is het uitgangspunt in de begrotingsregels 2022-2025.[173] Ons is daarom ook gevraagd om te kijken naar vergelijkbaar beleid en om beleidsopties in kaart te brengen.

Voor negatief geëvalueerde regelingen is afschaffing altijd een optie. Dat kan in beginsel 'straffeloos': ondoeltreffende en ondoelmatige regelingen zijn dan niet effectief of efficiënt en dus hoeven van afschaffing geen grote negatieve effecten verwacht te worden op maatschappelijk niveau. Dit ligt genuanceerder bij regelingen waarvan de doeltreffendheid en doelmatigheid onzeker is, daar zou afschaffing in sterke mate voor negatieve gevolgen kunnen zorgen. Dit hangt vervolgens weer af van wat er met de beschikbaar gekomen middelen worden gedaan.

Aanpassingen van de regelingen kunnen ook overwogen worden, waarvoor het doorlopen van het TFR ook aanknopingspunten biedt. De beleidsopties volgen uit de beantwoording van het TFR. Afhankelijk van de antwoorden volgen verschillende beleidsopties. Wanneer in de beantwoording aangegeven is dat een subsidie de voorkeur heeft boven een vrijstelling, is het vanzelfsprekend dat de beleidsoptie bestaat uit een aanpassing in de vorm van het omzetten van de vrijstelling in een subsidie. Andere voorbeelden kunnen situaties betreffen waarbij de doeltreffendheid en/of doelmatigheid verhoogd kunnen worden door middel van de aanpassing van bijvoorbeeld een voorwaarde.

Een belangrijke vraag in het TFR is of een subsidie een doeltreffendere en/of doelmatigere instrumentkeuze is, het omzetten van een fiscale regeling in een subsidie kent namelijk beperkingen. Een fiscale regeling maakt onderdeel uit van de inkomstenkant van de begroting en betreft in het algemeen een belastingderving. In het verleden hadden fiscale regelingen geen "einddatum", maar dit verandert langzamerhand doordat horizonbepalingen ingevoerd worden. Ook fiscale regelingen moeten daardoor na een bepaald aantal jaar

173 Startnota Kabinet Rutte IV, p. 28.

heroverwogen worden. Bij een subsidie wordt een bepaald bedrag gereserveerd aan de uitgavenkant. Dit bedrag staat vast en is gevoelig gebleken voor politieke veranderingen. Subsidies staan vaak vast voor een bepaald aantal jaar, waarna opnieuw besloten dient te worden of de subsidie wordt verlengd of niet. Zowel subsidies als fiscale regelingen moeten voldoen aan staatssteunregels, zo mogen zij doorgaans niet tot een voordeel leiden bij (een deel van de) marktpartijen. Voor natuursubsidies die gericht zijn op onderhoud is het uitgangspunt dat niet meer dan de kosten vergoed mogen worden. Er bestaat enige flexibiliteit bij het subsidiëren van de aanleg van natuur.

Een subsidie kan voor meer gericht beleid zorgen, maar ook voor hogere administratieve lasten. Bij subsidies kunnen strikte voorwaarden gesteld worden aan de ontvanger, welke al bij de aanvraag gecontroleerd worden. Dit betekent dat ontvangers zich al voor het ontvangen van de subsidie hebben voorbereid om te voldoen aan de voorwaarden. Bij een vrijstelling wordt in principe de regeling in de aangiftes toegepast en vindt er doorgaans bij een deel van de gebruikers een controle plaats. Toepassing in de belastingaangifte kan leiden tot onbedoeld gebruik wanneer bijvoorbeeld voorwaarden niet voldoende waarborg bieden of de controle niet vaak genoeg plaatsvindt. Hoewel bij subsidies de voorwaarden waarborgen dat het gebruik bijdraagt aan het beleidsdoel, brengt dit ook administratieve lasten met zich. Hoe gedetailleerder de voorwaarden van een subsidie, hoe meer gecontroleerd en geadministreerd dient te worden bij elke aanvraag en hoe beter gecontroleerd kan worden of terecht een subsidie verstrekt is.

Subsidies die (deels) ten goede komen voor het betalen van belastingen zijn een afweging tussen de uitvoeringslasten en het te behalen voordeel in doeltreffendheid en doelmatigheid. Het omvormen van een vrijstelling in een subsidie lijkt op het eerste gezicht op het 'rondpompen van geld'. De beoogde ontvanger krijgt in beginsel evenveel geld/voordeel. Afhankelijk van de omstandigheden kan dit leiden tot een verbetering of verslechtering van de doeltreffend- en doelmatigheid. Bij een vrijstelling kan de doeltreffendheid en doelmatigheid beperkt zijn doordat bijvoorbeeld onbedoeld gebruik plaatsvindt als gevolg van het generieke karakter van een vrijstelling (bijvoorbeeld door afbakeningsproblematiek of onvoldoende controle). Een andere beperking treedt op wanneer een belastingplichtige in een verliespositie geen gebruik kan maken van de vrijstelling. In dat geval zou een subsidie ingevoerd kunnen worden waar wel een hogere uitvoeringslast tegenover kan staan.

Omstandigheden zoals verzilverbaarheid (winstvrijstelling) of tariefafhankelijkheid bemoeilijken de afweging tussen een vrijstelling of subsidie wanneer een ontvanger even veel geld dient te ontvangen. Dit komt doordat het omzetten van een vrijstelling in een subsidie ook betekent dat het genoten voordeel duidelijk en repliceerbaar moet zijn met een subsidie. Daarnaast merken we op dat met name bij het compenseren van belastingen nog steeds aangifte moet worden gedaan, en directe compensatie van de belasting afhankelijk is van of toekenning ervan al plaats kan vinden bij de aankoop. Indien dit laatste niet het geval is dient de belasting voorgefinancierd te worden en vindt er mogelijk een toename van de administratieve lasten plaats. De essentie hier is dat dit soort ingrepen het (positieve) resultaat moeten zijn van de afweging tussen mogelijk hogere (uitvoerings)lasten en het te behalen voordeel in doeltreffend- en doelmatigheid.

5.2 Directe belastingen

Bosbouwvrijstelling

De bosbouwvrijstelling is niet doeltreffend en niet doelmatig, op basis van de begrotingsregels dient afschaffing of aanpassing. De winstgevende bosbouwbedrijven worden wel geraakt door de afschaffing, maar het gebruik door deze groep lijkt al jaren zeer beperkt. Vanwege het grote gebruik door niet-landbouw/bosbouwbedrijven levert afschaffing beduidend meer belastingmiddelen op dan het verlies voor de beperkte groep winstgevende bosbouwbedrijven die de vrijstelling toepast.

Afschaffing is een logische optie op basis van het TFR en de begrotingsregels. Een afschaffing van de bosbouwvrijstelling zal gepaard moeten gaan met een ijkpunt, tot wanneer de vrijstelling op de grondwaarde van toepassing is. We merken daarbij op dat bij afschaffing van de bosbouwvrijstelling de reeds bestaande bosbedrijven met name getroffen worden bij eventuele verkoop van de bosgrond, welke verkoop niet tot liquiditeitsproblemen leidt.

Aanpassing van de bosbouwvrijstelling ligt niet voor de hand. Niet-winstgevende bosbedrijven kunnen geen of zeer beperkt gebruik maken van de bosbouwvrijstelling. Ook bosbouwers die niet als ondernemer aangemerkt worden, kunnen niet delen in de vrijstelling. De instrumentkeuze voor een vrijstelling sluit niet aan bij de behoefte van de doelgroep (bosbouwers) om het doel (bevordering behoud en aanleg van bos) te behalen.

Het doel is actueel en wordt actief nagestreefd door andere beleidsmaatregelen. Ook blijft er een noodzaak tot overheidsingrijpen bestaan. Om toch bij te kunnen dragen aan dit doel kan bekeken worden of een andere instrumentkeuze of nieuw beleid geschikt is, bijvoorbeeld door het introduceren van een subsidie of aan te sluiten bij bestaande subsidieregelingen.

De bosbouwvrijstelling kan worden vervangen door een subsidie voor bosbouwbedrijven, maar subsidies voor onderhoud kunnen niet gemakkelijk verhoogd worden. We merken op dat er al reeds SNL-subsidies verstrekt worden aan bosbedrijven voor onder meer het onderhoud. Deze subsidies zijn gebaseerd op (SKP-)normbedragen en zijn in de context van deze beleidsoptie niet gemakkelijk te verhogen omdat de normbedragen de onderhoudskosten moeten reflecteren. Een verhoging kan enkel plaatsvinden wanneer ook de onderhoudskosten toenemen. Ook gelet op staatssteun kan doorgaans niet meer vergoed worden dan de kosten die worden gemaakt. Om die reden zien wij weinig ruimte voor extra stimulering van behoud.

Een subsidie voor de aanleg of herstel van bossen lijkt eerder geschikt. De mate van aanleg van bos volgt onder meer het aantal beschikbaar gemaakt gelden daarvoor, bijvoorbeeld via de SKNL (compensatie voor omzetting landbouwgrond in bos en inrichting van bos) en provinciale regelingen voor meer bos. Door deze gelden op te hogen zou meer bos gerealiseerd kunnen worden. We werken twee varianten uit; één waarbij de bestaande regelingen worden opgehoogd (Tabel 5.2) en één waarbij Staatsbosbeheer extra gelden ontvangt met een specifieke opdracht voor meer bos. Staatsbosbeheer onderschrijft dat het wegvallen van financiering (voor NPLG en het Transitiefonds) heeft geleid tot minder realisatie van bosaanleg in de periode 2020-2025 (onder de Bossenstrategie).[174]

[174] Staatsbosbeheer, 'Hoe vaart maken bij aanleg nieuw bos?', 05 november 2024.

Tabel 5.2 Beleidsoptie vervanging bosbouwvrijstelling door een subsidie

Verhoging van bestaande subsidies voor de aanleg van bos	
Doel	Bevorderen van het behoud en de aanleg van bos.
Omschrijving	Afschaffing van de bosbouwvrijstelling en een verhoging van de bestaande subsidies voor de aanleg of herstel van bos.
Redenatie	• In 1926 is de bosbouwvrijstelling ingevoerd om te voorkomen dat belastingheffing de aanleg en het behoud van bossen tegen zou houden én ter voorkoming van waarderingsproblematiek door de jaarlijkse aanwas van opgaand hout. ◦ De waarderingsproblematiek is achterhaald op basis van het realisatiebeginsel/goed koopmansgebruik. • De vrijstelling geldt enkel voor de uitoefening van een bosbedrijf. Hier is al sprake van wanneer instandhouding van bos plaatsvindt en het bosbezit tot het ondernemingsvermogen behoort. Dit is mede het resultaat van jurisprudentie. • Uit het TFR blijkt dat er geen heldere probleemstelling (meer) is, maar wel dat er breder gezien een noodzaak is tot overheidsingrijpen in de vorm van een financiële interventie. Dit gaat om de maatschappelijke waarde van ecosysteemtypen zoals bos. • De huidige vormgeving van de regeling sluit niet aan bij de volledige doelgroep, noch het beoogde doel. Niet-winstgevende bosbedrijven kunnen geen of zeer beperkt gebruik maken van de bosbouwvrijstelling. Zij kunnen enkel verliezen verrekenen (indien mogelijk) onder de optieregeling met andere winstgevende activiteiten. De optieregeling is ingevoerd omdat de bosbouwvrijstelling nadelig uitpakte voor verlieslatende bosbedrijven. • De financiële interventie kan (beter) plaatsvinden door middel van een subsidie. Het behoud en de aanleg van bossen wordt via verschillende wegen reeds gestimuleerd, zoals via SNL-subsidies, de Bossenstrategie en Staatsbosbeheer. Mogelijk kan aangehaakt worden bij reeds bestaande subsidies.
Effecten Doeltreffendheid	Deze beleidsoptie leidt tot meer aanleg van bos doordat daar extra gelden voor beschikbaar worden gesteld. Het gebruik door niet-bosbouw-/landbouwbedrijven wordt volledig weggenomen.
Effecten Doelmatigheid	
Uitvoerings-lasten	We verwachten lagere uitvoeringslasten wanneer de vrijstelling omgezet wordt in een subsidie. De Belastingdienst hoeft geen handhaving meer te verrichten en bij de RVO/Provincies bestaan de hogere uitvoeringslasten uit meer aanvragen, maar niet zozeer het opstellen van een nieuwe subsidieregeling en het verkrijgen van specialistische kennis.
Administratieve lasten	De meeste bosbedrijven ontvangen al subsidies. De administratieve lasten blijven onveranderd. Voor bosbouwbedrijven die gebruik maakten van de optieregeling verdwijnen de lasten van het verzoek en het bijhouden daarvan.
Begroting 5 mln – 126 mln (raming) +/- 39 mln (schatting)	Door de bosbouwvrijstelling af te schaffen komen meer gelden beschikbaar dan enkel hetgeen de bosbouwbedrijven verliezen (wat zeer beperkt is). Het merendeel van de gelden komt door de afschaffing van de vrijstelling voor niet-bosbouw-/landbouwbedrijven die daar momenteel gebruik van maken. In die zin bedragen de vrijgekomen middelen meer dan voor de bosbouwvrijstelling bedoeld was (enkel bosbedrijven). Er kan voor gekozen worden om (een deel van) deze 'extra' gelden te gebruiken om de aanleg extra te stimuleren.

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Tabel 5.3 Beleidsoptie vervanging bosbouwvrijstelling door een opdracht voor Staatsbosbeheer

Opdracht Staatsbosbeheer	
Doel	Bevorderen van het behoud en de aanleg van bos.
Omschrijving	Afschaffing van de bosbouwvrijstelling en een verhoging van de overheidsgelden voor Staatsbosbeheer met als opdracht om daarmee meer aanleg van bos te realiseren.
Redenatie	• In 1926 is de bosbouwvrijstelling ingevoerd om te voorkomen dat belastingheffing de aanleg en het behoud van bossen tegen zou houden én ter voorkoming van waarderingsproblematiek door de jaarlijkse aanwas van opgaand hout. ◦ De waarderingsproblematiek is achterhaald op basis van het realisatiebeginsel/goed koopmansgebruik. • De vrijstelling geldt enkel voor de uitoefening van een bosbedrijf. Hier is al sprake van wanneer instandhouding van bos plaatsvindt en het bosbezit tot het ondernemingsvermogen behoort. Dit is mede het resultaat van jurisprudentie. • Uit het TFR blijkt dat er geen heldere probleemstelling (meer) is, maar wel dat er breder gezien een noodzaak is tot overheidsingrijpen in de vorm van een financiële interventie. Dit gaat om de maatschappelijke waarde van ecosysteemtypen zoals bos. • De huidige vormgeving van de regeling sluit niet aan bij de volledige doelgroep, noch het beoogde doel. Niet-winstgevende bosbedrijven kunnen geen of zeer beperkt gebruikmaken van de bosbouwvrijstelling. Zij kunnen enkel verliezen verrekenen (indien mogelijk) onder de optieregeling met andere winstgevende activiteiten. De optieregeling is ingevoerd omdat de bosbouwvrijstelling nadelig uitpakte voor verlieslatende bosbedrijven. • De financiële interventie kan (beter) plaatsvinden door middel van een subsidie. Het behoud en de aanleg van bossen wordt via verschillende wegen reeds gestimuleerd, zoals via SNL-subsidies, de Bossenstrategie en Staatsbosbeheer. Staatsbosbeheer onderschrijft dat het wegvallen van financiering (voor NPLG en het Transitiefonds) heeft geleid tot minder realisatie van bosaanleg in de periode 2020-2025 (onder de Bossenstrategie).
Effecten Doeltreffendheid	Deze beleidsoptie leidt tot meer aanleg van bos doordat (een deel van) de weggevallen gelden bij Staatsbosbeheer opgevangen kunnen worden door daar extra gelden voor beschikbaar te stellen. Het gebruik door niet-bosbouw/landbouwbedrijven wordt volledig weggenomen.
Effecten Doelmatigheid	
Uitvoerings-lasten	We verwachten lagere uitvoeringslasten wanneer de vrijstelling omgezet wordt in een subsidie voor Staatsbosbeheer. Afgezien van mogelijke uitbreiding van activiteiten voorzien we geen stijging van de uitvoeringslasten
Administratieve lasten	Voor bosbouwbedrijven die gebruik maakten van de optieregeling verdwijnen de lasten van het verzoek en het bijhouden daarvan.
Begroting 5 mln – 126 mln (raming) +/- 39 mln (schatting)	Door de bosbouwvrijstelling af te schaffen komen meer gelden beschikbaar dan enkel hetgeen de bosbouwbedrijven verliezen (wat zeer beperkt is). Het merendeel van de gelden komt door de afschaffing van de vrijstelling voor niet-landbouw-/bosbouwbedrijven die daar momenteel gebruik van maken. In die zin bedragen de vrijgekomen middelen meer dan voor de bosbouwvrijstelling bedoeld was (enkel bosbedrijven). Er kan voor gekozen worden om (een deel van) deze 'extra' gelden te gebruiken om de aanleg extra te stimuleren.

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Vrijstelling vergoedingen bos- en natuurbeheer

De doeltreffendheid en doelmatigheid is onbekend voor de vrijstelling voor vergoedingen voor bos- en natuurbeheer, de instrumentkeuze is echter wel verklaarbaar. Het effect van de vrijstelling is onduidelijk omdat de subsidie hetgeen is wat de doelstelling nastreeft en niet zozeer de vrijstelling. Met een onbekend effect kan op basis van de begrotingsregels twee kanten op geredeneerd worden: afschaffing of voorzichtigheidshalve behouden. Als de voorkeur uitgaat naar afschaffing vanwege beleidstechnische redenen (zoals eenvoud in het belastingstelsel) zouden de vrijgekomen middelen wederom ingezet kunnen worden via de subsidies in brede zin. Maar de regeling kan dus ook behouden worden. De subsidies zijn onder meer gebaseerd op de verwachte kosten voor natuurbeheer. Hoewel het niet expliciet uit parlementaire stukken blijkt, leiden wij af dat beoogd is dat de ontvanger een vergoeding krijgt die gelijk staat aan de normkosten (die de vergoeding immers weerspiegelt), ongeacht of er na aftrek van kosten wel of geen voordeel is. Belastingheffing over deze subsidie zou ertoe leiden dat de bedragen (na belasting) niet overeenkomen wanneer niet of slechts een deel uitbesteed wordt. Het uitgangspunt van het belastingsysteem is eenmaal het belasten van subsidies. Het bruteren van deze subsidies om op identieke netto vergoedingen uit te komen na belastingheffing is lastig in de uitvoeringstechniek.

De huidige vormgeving voorkomt dat specifiek deze subsidies, vanwege de opzet van het belastingstelsel, in de belastingheffing betrokken worden. Onzes inziens lijkt de vrijstelling op zichzelf er niet toe te dienen om de doelstelling te realiseren, er werd immers niet beoogd een extra voordeel te geven, maar juist belastingheffing te voorkomen. We merken op dat dit in feite de doelstelling is (of zou moeten zijn) van deze specifieke regeling.[175] De vrijstelling is nodig omdat deze subsidies na aftrek van de daaraan toe te rekenen kosten in het huidige belastingstelsel simpelweg belast zouden zijn zonder vrijstelling.[176]

Het bruteren van desbetreffende subsidies is voor deze specifieke vrijstelling ondoelmatig en zorgt voor hoge uitvoeringslasten. Dit komt doordat het bruteren van deze subsidies na aftrek van de daaraan toe te rekenen kosten om op identieke netto vergoedingen uit te komen na belastingheffing lastig is in de uitvoeringstechniek, met name omdat met ieders belastingpositie rekening gehouden moet worden én de mate van uitbesteding. Een forfait zou kunnen zorgen voor een (veel) lagere uitvoeringslast door de marginale belastingdruk te schatten. Echter blijft de mate van uitbesteding een knelpunt doordat vooraf niet zeker is of een belastingplichtige een voordeel gaat genieten en hoe groot dat voordeel is. Indien de initiële subsidie volledig uitbesteed wordt, wordt met een brutering wel een hoger subsidiebedrag uitgekeerd als compensatie van belastingheffing dat er niet is. Dit is slecht voor de doelmatigheid tenzij voor elke belastingplichtige uitgezocht wordt wat de uitbesteding is, wat de uitvoeringslast weer verhoogt.

Vanuit beleidstechnisch oogpunt kan ook voor afschaffing worden beargumenteerd wanneer de stelselkosten van instandhouding hoger uitvallen dan het verlies aan doelrealisatie bij een andere inzet van de vrijgekomen middelen. Als de voorkeur uitgaat naar afschaffing vanwege beleidstechnische redenen (zoals eenvoud in het belastingstelsel) zouden de vrijgekomen middelen wederom ingezet kunnen worden via de subsidies. Zoals besproken kan dit door brutering of een forfait, maar ook door een algemene ophoging van de subsidies zonder brutering. Dit gaat echter enkel op wanneer de voordelen van meer eenvoud in het

175 Beide (huidige) doelstellingen van de vrijstelling zijn moeilijk meetbaar en niet helder geformuleerd: bevordering behoud en aanleg van natuur, en vergroting draagvlak van particulieren voor het bos- en natuurbeleid via betrokkenheid bij bos- en natuurbeheer.

176 Subsidies die niet ter dekking van kosten bedoeld zijn, zoals voor inkomstenderving, zijn wel belast. Dit is ook in lijn met Europese regels voor staatssteun. Er wordt dan immers een vergoeding gegeven voor inkomsten die ook belast zouden zijn.

belastingstelsel groter zijn dan het verlies aan doelrealisatie (wat bij deze specifieke regeling bij elke andere opzet het gevolg lijkt te zijn).

Box 3-vrijstelling bos- en natuurterreinen

Afschaffing van de vrijstelling onder het forfaitaire stelsel leidt tot negatieve gevolgen, onder het nieuwe box 3-stelsel is deze redenering slechts gedeeltelijk van toepassing. Afschaffing volgt dan ook niet uit het TFR. Indien de box 3-vrijstelling voor bos- en natuurterreinen zou worden afgeschaft onder het forfaitaire stelsel zou dit tot significante liquiditeitsproblemen kunnen leiden waardoor mogelijkerwijs delen van natuurgronden verkocht zouden moeten worden. Indien zij vervolgens een andere bestemming krijgen dan natuur zien wij dit als een negatief gevolg. Onder het nieuwe box 3-stelsel is dit van toepassing voor zover het de belasting over de meerwaarde betreft. Wel merken we op dat een deel van de grondbezitters wel het vermogen/de financiering hebben eventuele belasting af te rekenen. Ook merken we op dat indien stukken natuurgrond verkocht worden, dit niet af doet aan de doelstelling voor zover de grond ook natuurgrond blijft. Wel kunnen eventuele gevolgen van versnippering van (onderhoud van) natuurgronden leiden tot minder (efficiënt) natuurbeheer of haaks staan op lokale beleidsdoelen van het NNN.

De beoogde vrijstelling onder het nieuwe box 3-stelsel zou kunnen worden aangepast. Het beheren van bos- en natuurterreinen is verlieslatend. In het nieuwe box 3-stelsel is de hoofdregel dat (op basis van werkelijk rendement) de werkelijke (onderhouds)kosten worden afgetrokken. Onder het huidige box 3 stelsel gold voor elke eigenaar van bossen, natuurterreinen, of NSW-landgoederen voor een vergelijkbaar bedrag een ‘fiscale subsidie’ ongeacht de gemaakte kosten, namelijk het forfait gebaseerd op de waarde van de grond. Door de vrijstelling in het nieuwe box 3 stelsel af te schaffen verlagen de gemaakte kosten het werkelijk inkomen (uit andere bronnen) in box 3. Afhankelijk van de hoogte van de gemaakte kosten leidt de afschaffing tot een betere aansluiting bij de werkelijke kosten, dit kan een verbetering/verslechtering zijn ten opzichte van de (forfaitaire) fiscale subsidie aan belastingplichtigen. Deze beleidsoptie is in Tabel 5.4 uitgewerkt.

Een vrijstelling heeft de voorkeur boven een subsidie. Het doel is actueel en wordt actief nagestreefd door andere beleidsmaatregelen, er blijft immers een noodzaak tot overheidsingrijpen bestaan. De redenering voor de vrijstelling onder het oude stelsel en nieuwe stelsel komen sterk overeen. In essentie wordt beoogd gelden vrij te maken voor natuurgronden omdat die doorgaans verlieslatend zijn. Een vrijstelling bewerkt dit op de meest doelmatige manier door simpelweg de belastingheffing weg te nemen.

Tabel 5.4 Beleidsoptie aanpassing voorgestelde box-3-vrijstelling bos en natuur

Aanpassing voorgestelde vrijstelling onder het nieuwe box 3 stelsel	
Doel	Bevorderen van het behoud en aanleg van bos en natuur.
Omschrijving	Afschaffing van de vrijstelling onder het nieuwe box 3-stelsel voor het directe rendement. Het indirecte rendement blijft vrijgesteld of door middel van een doorschuiffaciliteit.

Redenatie	• Onder de huidige box 3-regeling blijkt uit het TFR dat er een probleemstelling is en noodzaak is tot overheidsingrijpen in de vorm van een financiële interventie. Ook de keuze voor een vrijstelling is verklaarbaar, doordat onder het forfaitaire stelsel de belastingheffing afhankelijk was van de grondwaarde.
	  ◦ De vrijstelling voorkomt een belasting op forfaitair positief rendement (dat doorgaans negatief is) op natuurgronden. De werkelijk gemaakte kosten zijn onder dit stelsel niet relevant.
	  ◦ Onder het huidige box 3-stelsel gold voor elke eigenaar van bossen of natuurterrein, of NSW-landgoederen voor een vergelijkbaar bedrag een; 'fiscale subsidie' ongeacht de gemaakte kosten, namelijk het forfait gebaseerd op de waarde van de grond.
	• Onder het voorgestelde nieuwe box 3-stelsel is momenteel beoogd de vrijstelling te behouden. Dit betekent dat waardeontwikkeling van de grond (indirect rendement) alsook inkomen en kosten (direct rendement) vrijgesteld zijn.
	  ◦ Natuurgronden zijn echter doorgaans verlieslatend inclusief subsidies. Zonder vrijstelling op het directe rendement zouden de verliezen het belastbaar bedrag in box 3 drukken en dus leiden tot meer beschikbare gelden voor bijv. natuurbeheer.
	  ◦ Afhankelijk van de hoogte van de werkelijk gemaakte kosten, leidt de afschaffing tot meer/minder beschikbare gelden ten opzichte van de situatie onder het forfaitaire stelsel.
	  ◦ Tegelijkertijd is het niet wenselijk om het indirecte rendement te belasten, bijvoorbeeld bij een generatieoverdracht.

Effecten Doeltreffendheid	We verwachten een hogere doeltreffendheid omdat aangesloten wordt bij de werkelijke kosten. De groep die zonder vrijstelling minder gelden overhoudt maakt dus ook minder kosten, terwijl de groep die meer gelden overhoudt meer kosten maakt. Dit is doeltreffender dan eenzelfde bedrag.
Effecten Doelmatigheid	
Uitvoerings-lasten	Onder het nieuwe box 3-stelsel is het uitgangspunt dat de opgegeven inkomsten en kosten opgegeven en gecontroleerd worden. Door het directe rendement niet vrij te stellen, zal aangesloten worden bij dat uitgangspunt. De uitvoeringslasten binnen het nieuwe box 3-stelsel zijn daardoor wel hoger dan wanneer de vrijstelling behouden wordt.
Administra-tieve lasten	Ook de administratieve lasten nemen toe doordat de inkomsten en kosten opgegeven dienen te worden. De administratieve lasten bij belastingplichtigen zullen hierdoor hoger uitvallen dan wanneer de vrijstelling behouden wordt onder het nieuwe stelsel.
Begroting (7 mln)	Het budgettaire belang van de vrijstelling zal wijzigen omdat aangesloten wordt bij de werkelijk gemaakte kosten.
Aandachtspunten	• Het behouden van de vrijstelling voor het indirecte rendement sluit niet goed aan bij de opzet van box 3. Indien de vrijstelling hiervoor niet behouden kan worden vanwege de systematiek, is doorschuiffaciliteit waarbij de boekwaarde doorgeschoven wordt een wezenlijke oplossing. • De beleidsoptie is opgesteld op basis van het Wetsvoorstel werkelijk rendement box 3 (19 mei 2025). Eventuele veranderingen in het wetsvoorstel kunnen mogelijk gevolgen hebben voor deze beleidsoptie. • Er bestaan ook manieren om het bezit van natuurgronden los te koppelen van personen, zoals via stichtingen en (NSW)-bv's om (onder meer) heffing bij overlijden te voorkomen. • Eventuele subsidies die men ontvangt zullen ook in de box 3-heffing betrokken worden voor zover geen kosten gemaakt worden. • Het in de heffing betrekken van de gronden kan een doorwerking hebben naar (het toetsingsvermogen voor) inkomensafhankelijke regelingen. Hoewel op basis van de vermogensverdeling de verwachting is dat het merendeel van de eigenaren niet getroffen zullen worden, kan dit voor een kleine groep wel degelijk gevolgen hebben.

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

5.3 Indirecte belastingen

Cultuurgrondvrijstelling

De cultuurgrondvrijstelling dient afgeschaft te worden op basis van het negatieve TFR-oordeel. Een afschaffing van de cultuurgrondvrijstelling zal gepaard moeten gaan met een overgangstermijn (10 jaar) gelet op het voortzettingsvereiste bij reeds toegepaste vrijstellingen. De regeling is niet doeltreffend noch doelmatig. Afschaffing van de cultuurgrondvrijstelling zal gevolgen hebben voor de grondmobiliteit. Vanwege het verstorende karakter van de overdrachtsbelasting leidt het heffen daarvan tot minder transacties wanneer bied- en laatprijzen onveranderd blijven. De afschaffing heeft hierdoor ook gevolgen voor de realisatie van andere beleidsdoelen waar grondmobiliteit (van landbouwgrond) een rol speelt zoals (delen) van de landelijke transitie. Tabel 5.5 geeft deze beleidsoptie weer.

Een aanpassing van de voorwaarden zou de doeltreffendheid van de vrijstelling kunnen waarborgen, maar de huidige doelstelling is niet actueel meer. Het oorspronkelijke doel van de cultuurgrondvrijstelling had betrekking op de optimalisatie van de (verdeling van) landbouwgronden, met het oog op de productievoordelen die daaruit voortvloeiden. Echter zijn kavels sinds de jaren 50 in vrijwel heel Nederland reeds geoptimaliseerd en staat dit bovendien haaks op huidige beleidsdoelen op het gebied van natuur landbouw en ruimtelijke ordening in het landelijke gebied.

De doelstelling kan geactualiseerd worden kijkend naar andere beleidsdoelstellingen ten aanzien van landbouwgronden (verbetering van de structuur in het landelijke gebied). We merken op dat in het huidige tijdsgewricht zich opnieuw een maatschappelijke/politieke afweging voordoet tussen het financieringsdoel van de overdrachtsbelasting en de natuur- en landbouwdoelen. In feite betreft dit niet langer de landbouwstructuur, maar de structuur van het landelijke gebied. Er zijn andere vormen van agrarische grondmobiliteit wenselijk waarbij de noodzaak tot overheidsingrijpen wel aanwezig is, bijvoorbeeld gerelateerd aan de transitie in het landelijke gebied. Bij het opstellen van het doel bevelen wij aan dit te baseren op doelen die ook in ander beleid gebruikt worden ten behoeve van het landelijke gebied en deze zo meetbaar mogelijk te maken. Te denken valt aan bijvoorbeeld een reductie van stikstof of verlaging van de gemiddelde uitstoot bij extensivering als gevolg van de transactie. Eventueel kan aansluiting gezocht worden bij de Natuurherstelverordening. Tabel 5.6 geeft deze beleidsoptie weer.

Het actuele doel wordt actief nagestreefd door andere beleidsmaatregelen, een subsidie zou hieraan bij kunnen dragen. Ook blijft er een noodzaak tot overheidsingrijpen bestaan. Om toch bij te kunnen dragen aan dit doel kan bekeken worden of een andere instrumentkeuze of nieuw beleid geschikt is, bijvoorbeeld door het introduceren van een subsidie of aan te sluiten bij bestaande subsidieregelingen. Een nieuwe subsidie is mogelijk ook geschikt om het geactualiseerde beleidsdoel te realiseren. Het nadeel van een subsidie is dat er nog steeds aangifte moet worden gedaan, en directe compensatie van de belasting afhankelijk is van of de toets al voldaan kan zijn bij aankoop. Als dit laatste niet het geval is dient de belasting voorgefinancierd te worden en vindt er mogelijk een toename van de administratieve lasten plaats. We gaan hier nader op in onder paragraaf ‘Cultuurgrond en kavelruil’ en Tabel 5.8.

Tabel 5.5 Beleidsoptie afschaffing cultuurgrondvrijstelling

Afschaffing van de cultuurgrondvrijstelling	
Doel	Verbetering van de landbouwstructuur
Omschrijving	Afschaffing van de cultuurgrondvrijstelling met een overgangsperiode van 10 jaar gelet op het voortzettingsvereiste.

Redenatie	• Uit het TFR voor de cultuurgrondvrijstelling volgt dat er sprake kan zijn van een probleemstelling wanneer maatschappelijk/ politiek gezien het doel van de overdrachtsbelasting (financiering begroting) ondergeschikt is aan het doel van ander beleid (structuurverbetering).
	  ◦ De overdrachtsbelasting is immers per definitie een verstorende belasting (want minder transacties) en leidt bij grondgerelateerde doelen (zoals structuurverbetering) tot minder doelrealisatie vanwege die verstoring.
	• Het oorspronkelijke doel van de cultuurgrondvrijstelling had betrekking op de optimalisatie van de (verdeling van) landbouwgronden. Dit heeft op grote schaal plaatsgevonden in de 20ste eeuw. Het doel is echter lastig meetbaar en toetsbaar, waardoor de voorwaarden van de vrijstelling steeds verder gereduceerd zijn tot uiteindelijk enkel een voortzettings- en exploitatievereiste.
	  ◦ Een verbetering van de landbouwstructuur is er eigenlijk al als landbouwgrond van één landbouwer dichter bij elkaar komt te liggen. Zonder overheidsingrijpen zou een grondeigenaar die transactie immers enkel verrichten als dit voor die eigenaar een positief (verwacht) resultaat heeft, zoals bijvoorbeeld ook het geval is bij schaalvergroting.
	  ◦ We merken op dat de voorwaarden die dienden ter borging van een verbetering van de landbouwstructuur vervallen zijn sinds 2007. Sindsdien wordt slechts vereist dat er sprake moet zijn van voortzetting van agrarische exploitatie. Ook andere voorwaarden die in feite dienden te voorkomen dat schaalvergroting gefaciliteerd werd met de (oude) vrijstellingen zijn komen te vervallen. Uit dit onderzoek blijkt dan ook dat schaalvergroting plaatsvindt met gebruik van de cultuurgrondvrijstelling.
	• We merken op dat in het huidige tijdsgewricht zich opnieuw een maatschappelijke/politieke afweging voordoet tussen het financieringsdoel van de overdrachtsbelasting en de natuur- en landbouwdoelen. In feite betreft dit niet langer de landbouwstructuur, maar de structuur van het landelijke gebied.

Effecten Doeltreffendheid	Verbeteringen van de landbouwstructuur vinden op elk niveau plaats. Een koper zal doorgaans geen gronden aankopen zonder dat er op een vlak een verbetering verwacht wordt. Het afschaffen van de vrijstelling verlaagt weliswaar de grondmobiliteit en verhoogt de transactiekosten. Echter blijven verbeteringen van de landbouwstructuur zich voordoen omdat er immers (efficiëntie)voordelen mee te behalen zijn.
Effecten Doelmatigheid	
Uitvoerings-lasten	We verwachten minder uitvoeringslasten gedurende de overgangsperiode en geen uitvoeringslasten meer na afschaffing.
Administra-tieve lasten	De administratieve lasten zullen slechts nog aanwezig zijn tijdens de overgangsperiode voor wat betreft het voortzettingsvereiste.
Begroting (290 mln.)	De budgettaire derving komt vrij te vallen, maar zal mogelijk lager uit kunnen vallen vanwege minder transacties/de lagere grondmobiliteit.

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Tabel 5.6 Beleidsoptie hervorming cultuurgrondvrijstelling

Hervorming van de cultuurgrondvrijstelling	
Doel	Structuurverbetering in het landelijke gebied
Omschrijving	Wijziging van de doelstelling en voorwaarden van de cultuurgrondvrijstelling. De doelstelling van deze beleidsoptie is gericht op de actuele (bredere) maatschappelijke uitdagingen op het gebied van landbouw, natuur en ruimtelijk ordening, zoals extensivering, stikstof en waterkwaliteit. Er dienen toetsbare voorwaarden opgesteld te worden ter waarborging van deze doelstelling.

Redenatie	• Uit het TFR voor de cultuurgrondvrijstelling volgt dat er sprake kan zijn van een probleemstelling wanneer maatschappelijk/ politiek gezien het doel van de overdrachtsbelasting (financiering begroting) ondergeschikt is aan het doel van ander beleid (structuurverbetering).
	  ◦ De overdrachtsbelasting is immers per definitie een verstorende belasting (want minder transacties) en leidt bij grond-gerelateerde doelen (zoals structuurverbetering) tot minder doelrealisatie vanwege die verstoring.
	• Het oorspronkelijke doel van de cultuurgrondvrijstelling had betrekking op de optimalisatie van de (verdeling van) landbouwgronden. Dit heeft op grote schaal plaatsgevonden in de 20ste eeuw. Het doel is echter lastig meetbaar en toetsbaar, waardoor de voorwaarden van de vrijstelling steeds verder gereduceerd zijn tot uiteindelijk enkel een voortzettings- en exploitatievereiste.
	  ◦ Een verbetering van de landbouwstructuur is er eigenlijk al als landbouwgrond van één landbouwer dichter bij elkaar komt te liggen. Zonder overheidsingrijpen zou een grondeigenaar die transactie immers enkel verrichten als dit voor die eigenaar een positief (verwacht) resultaat heeft, zoals bijvoorbeeld ook het geval is bij schaalvergroting.
	  ◦ We merken op dat de voorwaarden die dienden ter borging van een verbetering van de landbouwstructuur vervallen zijn sinds 2007. Sindsdien wordt slechts vereist dat er sprake moet zijn van voortzetting van agrarische exploitatie. Ook andere voorwaarden die in feite dienden te voorkomen dat schaalvergroting gefaciliteerd werd met de (oude) vrijstellingen zijn komen te vervallen. Uit dit onderzoek blijkt dan ook dat schaalvergroting plaatsvindt met gebruik van de cultuurgrondvrijstelling.
	• We merken op dat in het huidige tijdsgewricht zich opnieuw een maatschappelijke/politieke afweging voordoet tussen het financieringsdoel van de overdrachtsbelasting en de natuur- en landbouwdoelen. In feite betreft dit niet langer de landbouwstructuur, maar de structuur van het landelijke gebied.

Effecten Doeltreffendheid	De vrijstelling neemt de verstorende werking van de overdrachtsbelasting weg bij grondtransacties die maatschappelijk gezien gewenst zijn. Door de doelstelling te actualiseren en dit te waarborgen met een toets zijn transacties alleen vrijgesteld zijn wanneer zij dienen ter verbetering van de structuur in het landelijke gebied. Van belang is dat de doelstelling meetbaar is vormgegeven en de voorwaarden zo vroeg mogelijk toetsbaar zijn, bij voorkeur al bij de verkrijging. Er kan bijvoorbeeld gedacht worden aan bepaalde (ecologische) parameters zoals het realiseren van extensivering, het reduceren van de stikstofdepositie of een verbetering van de waterkwaliteit. Maar ook aan het realiseren van een bestemmingsplan of het in overeenstemming brengen van de gronden met de functies die aan de betrokken locaties zijn toegedeeld.
Effecten Doelmatigheid	
Uitvoerings-lasten	We verwachten hogere uitvoeringslasten. Om toetsbare voorwaarden uit te kunnen voeren zal de toets door een provinciale, ministeriële of landelijke instantie uitgevoerd moeten worden, vergelijkbaar met de inmiddels opgeheven Dienst Landelijk Gebied. De kennis om de toets uit te kunnen voeren is mogelijk nog in beperkte mate aanwezig, voornamelijk bij de Provincies. Tegelijkertijd ziet de toets (ook) op de huidige maatschappelijke uitdagingen waarvan de kennis steeds toeneemt. Mogelijk ligt de kennis hierover momenteel verspreid tussen de ministeries en lagere overheden. De uitvoeringslasten nemen toe naarmate later dan het moment van verkrijging voldaan kan worden aan de toets.

Administratieve lasten	Bij een transactie van grond zal doorgaans een adviseur, notaris en/of een overheidsinstantie in meer of mindere mate betrokken zijn. De toepassing van de cultuurgrondvrijstelling werd meestal door de notaris (namens de grondbezitter) verricht. Het ligt voor de hand om ditzelfde systeem te hanteren met een extra rol voor de toetsing. De administratieve lasten (en mogelijk financieringskosten) nemen toe naarmate later dan het moment van verkrijging voldaan kan worden aan de toets.
Begroting (290 mln.)	Het budgettaire belang van de beleidsoptie zal aanmerkelijk lager uitvallen dan dat van de huidige cultuurgrondvrijstelling. Dit is omdat het huidige gebruik van de vrijstelling op meer ziet dan hetgeen dat toegerekend kan worden aan structuurverbetering van het landelijke gebied.

Aandachtspunten	• Bij de beleidstechnische vormgeving van deze beleidsoptie kan ervoor worden gekozen om de huidige vrijstelling aan te passen, of de huidige vrijstelling af te schaffen en te vervangen door een nieuwe vrijstelling.
	  • In het verleden is de eerste optie gebruikt toen de voorlopers van de cultuurgrondvrijstelling samengevoegd werden. Het doel bleef immers behouden.
	  • Deze beleidsoptie bevat echter een wijziging van de doelstelling. Om die reden lijkt het beter om voor een nieuwe vrijstelling te kiezen. Dit voorkomt tevens dat jurisprudentie van de huidige cultuurgrondvrijstelling meegaat naar de nieuwe vrijstelling voor zover van toepassing.

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Vrijstelling voor kavelruil (en herverkaveling)

Afschaffing van de vrijstelling voor kavelruil volgt uit het TFR en de begrotingsregels zolang er geen waarborg is. Hoewel de regeling sinds de recente aanscherping doeltreffender lijkt te zijn geworden, blijft de regeling een waarborg missen voor de realisatie van de doelstelling. Het afschaffen zal (volgens eenzelfde redeneerlijn als bij de cultuurgrondvrijstelling) leiden tot minder transacties en grondmobiliteit wat het behalen van andere beleidsdoelen kan belemmeren. Dit hangt sterk af van de mate waarin de vrijstelling de doorslaggevende factor is bij het aangaan van kavelruilen, dit blijft onduidelijk.

Het aanpassen van de Omgevingswet door herintroductie van een (ecologische) toetsing van de objectieve verbeteringseis zou de doeltreffendheid en doelmatigheid van de vrijstelling waarborgen. Ondanks de recente aanscherping van de kavelruilvrijstelling is er nog niet voldoende waarborg dat elke kavelruil leidt tot een verbetering van het landelijke gebied, zoals wel in de Omgevingswet gesteld wordt. Op het niveau van de Omgevingswet zou zo een toets die waarborg kunnen bieden. Dit is echter enkel doeltreffend indien de criteria van de toets objectief vormgegeven kunnen worden. In Tabel 5.7 is deze beleidsoptie uitgewerkt.

Het doel is actueel en wordt actief nagestreefd door andere beleidsmaatregelen, een subsidie zou hieraan bij kunnen dragen. Er blijft een noodzaak tot overheidsingrijpen bestaan. Om toch bij te kunnen dragen aan het doel kan bekeken worden of een andere instrumentkeuze of nieuw beleid geschikt is, bijvoorbeeld door het introduceren van een subsidie of aan te sluiten bij bestaande subsidieregelingen. Een nieuwe subsidie is mogelijk ook geschikt om het geactualiseerde beleidsdoel te realiseren. Het nadeel van een subsidie is dat er nog steeds aangifte moet worden gedaan, en directe compensatie van de belasting afhankelijk is van of de toets al voldaan kan zijn bij aankoop. Indien dit laatste niet het geval is dient de belasting voorgefinancierd te worden en vindt er mogelijk een toename van de administratieve lasten plaats. We gaan hier nader op in onder paragraaf ‘Cultuurgrond en kavelruil’ en Tabel 5.8.

Tabel 5.7 Hervorming kavelruil

Hervorming van de vrijstelling voor kavelruil door toetsing in de Omgevingswet	
Doel	Structuurverbetering van het landelijke gebied
Omschrijving	Herintroductie van de toetsing op de verbeteringseis uit de Omgevingswet. De doelstelling van deze beleidsoptie is reeds (impliciet) gericht op de actuele (bredere) maatschappelijke uitdagingen op het gebied van landbouw, natuur en ruimtelijk ordening, zoals extensivering, stikstof en waterkwaliteit.

Redenatie	• Uit het TFR voor de vrijstelling voor kavelruil dat eveneens sprake kan zijn van een probleemstelling wanneer maatschappelijk/ politiek gezien het doel van de overdrachtsbelasting (financiering begroting) ondergeschikt is aan het doel van ander beleid (structuurverbetering). De overdrachtsbelasting is immers per definitie een verstorende belasting.
	• In de Omgevingswet en de voorlopers van die wet wordt vereist dat de (vrijwillige) kavelruil dient te strekken tot verbetering van een gebied in overeenstemming met de functies die aan de betrokken locaties zijn toegedeeld. Dit is de zogeheten objectieve verbeteringseis.
	  ◦ Tot 2007 werd hier inhoudelijk (ecologisch) op getoetst door de Dienst Landelijk Gebied (DLG). Voor de toepassing van de vrijstelling volgde de Belastingdienst het oordeel van de DLG.
	  ◦ In 2007 is de toets voor (destijds) de verkrijging van de subsidie voor de notaris- en kadasterkosten losgekoppeld van de kavelruil. Echter is er tussen 2007 en 2024 niets geregeld voor de vrijstelling.
	  ◦ Sinds de wijziging van het Beleidsbesluit halverwege 2024 geldt dat de beoordeling of de kavelruil sterkt tot een verbetering van het landelijke gebied met name aan de orde komt in situaties waarin volgens de inspecteur van de Belastingdienst sprake is van onbedoeld gebruik van de vrijstelling. Echter beoordeelt de Belastingdienst niet elke kavelruil, maar dus enkel gevallen van mogelijk onbedoeld gebruik
	• We merken op dat ook vanaf 2025 dus geen (ecologische) toets op de objectieve verbeteringseis plaatsvindt, waardoor structuurverbetering van het landelijk gebied niet gewaarborgd is bij een vrijwillige kavelruil. Dit terwijl de structuur van het landelijke gebied van groot belang is voor de actuele maatschappelijke uitdagingen.

Effecten Doeltreffendheid	Deze beleidsoptie leidt tot een hogere doeltreffendheid omdat beoogd wordt te waarborgen dat kavelruilen alleen vrijgesteld zijn wanneer zij dienen ter verbetering van de structuur in het landelijke gebied. Dit hangt sterk af van de mate waarin de vrijstelling de doorslaggevende factor is bij het aangaan van kavelruilen, dit blijft onduidelijk. Van belang is dat de doelstelling meetbaar is vormgegeven en de voorwaarden zo vroeg mogelijk toetsbaar zijn, bij voorkeur al bij de verkrijging. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan bepaalde (ecologische) parameters zoals het realiseren van extensivering, het reduceren van de stikstofdepositie of een verbetering van de waterkwaliteit. Maar ook aan het realiseren van een bestemmingsplan of het in overeenstemming brengen van de gronden met de functies die aan de betrokken locaties zijn toegedeeld.
Effecten Doelmatigheid	
Uitvoerings-lasten	We verwachten hogere uitvoeringslasten omdat er een inhoudelijke toetsing plaats moet vinden. Het ligt voor de hand om voor de uitvoering te kijken naar de verantwoordelijken voor de Omgevingswet; overheden, provincies en gemeenten. De uitvoering en toetsing is lang belegd geweest bij de uitvoeringsorganisaties die specialistische kennis hadden hierover (zoals de DLG). Gezien de actualiteit van de doelstelling zal de kennis niet ontbreken, maar is mogelijk het alloceren van die kennis aan de toepassing van de vrijstelling kostbaar. De uitvoeringslasten nemen toe naarmate later dan het moment van verkrijging voldaan kan worden aan de toets.
Administra-tieve lasten	Bij een transactie van grond zal doorgaans een adviseur, notaris en/of een overheidsinstantie in meer of mindere mate betrokken zijn. De toepassing van de vrijstelling voor kavelruilen werd meestal door de notaris (namens de grondbezitter) verricht. Het ligt voor de hand om ditzelfde

	systeem te hanteren met een extra rol voor de uitvoerende instantie. De administratieve lasten (en mogelijk financieringskosten) nemen toe naarmate later dan het moment van verkrijging voldaan kan worden aan de toets.
Begroting (1 mln.)	Het is onduidelijk wat de gevolgen zullen zijn van het budgettaire belang. Indien dezelfde doelgroep behouden blijft zal het budgettaire belang van de vrijstelling nog kleiner worden. Echter indien het instrument op grotere schaal ingezet wordt kan het budgettaire belang toenemen.
Aandachtspunten	• De herverkaveling (wettelijk afdwingbare kavelruil) en de vrijstelling daarvoor bevatten de facto al een waarborg voor de verbeteringsvereiste. De overheid zal enkel een herverkaveling inzetten wanneer er evident een verbetering gerealiseerd kan/moet worden.

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Cultuurgrond en kavelruil

De cultuurgrondvrijstelling en kavelruilvrijstelling kunnen ook gezamenlijk omgevormd worden tot één subsidie ter realisatie van structuurverbetering van het landelijke gebied. In plaats van een waarborg dat alle toepassingen van de cultuurgrondvrijstelling en/of vrijstelling voor kavelruil bijdragen aan het beleidsdoel, kan door middel van een subsidie (en bijbehorende toekenningsvoorwaarden) een waarborg aan de voorkant ingebouwd worden. Sommige provincies verstrekken al een subsidie voor al bepaalde kosten (notaris en planning) ter realisatie van kavelruilen, dit was tot 2013 geregeld in een landelijke subsidieregeling.[177] In Tabel 5.8 is deze beleidsoptie nader uitgewerkt.

Tabel 5.8 Beleidsoptie vervanging cultuurgrondvrijstelling en vrijstelling kavelruil

Vervanging van de cultuurgrondvrijstelling en de vrijstelling voor kavelruil door een subsidie	
Doel	Structuurverbetering van het landelijke gebied.
Omschrijving	Het combineren van de cultuurgrondvrijstelling en de vrijstelling voor vrijwillige kavelruil en dit omzetten tot één subsidie met één toets. De doelstelling van deze beleidsoptie is gericht op de actuele (bredere) maatschappelijke uitdagingen op het gebied van landbouw, natuur en ruimtelijk ordening, zoals extensivering, stikstof en waterkwaliteit.
Redenatie	• De redenering voor afschaffing volgt datgeen beschreven in Tabel 5.6 en Tabel 5.7. In deze beleidsoptie is de instrumentkeuze voor een subsidie uitgewerkt in plaats van een vrijstelling. • We merken op dat de beleidsopties voor de cultuurgrondvrijstelling en de vrijstelling voor kavelruil onder dezelfde doelstelling kunnen worden gebracht. In dat licht zien we ook dat overheden (in meer of mindere mate) doorgaans al reeds betrokken zijn bij grondtransacties. • Ook merken we op dat de overheid tracht een steeds meer actieve rol te verkrijgen in de grondmarkt en de grondstructuur, met het oog op de maatschappelijke uitdagingen. • Deze beleidsoptie combineert de vrijstellingen en zet deze om in een subsidie, welk uitgekeerd wordt naast andere subsidies/vergoedingen die relevant zijn bij overheidsingrepen in de grondmarkt. Ook merken we op dat sommige provincies al bepaalde kosten (notaris en planning) ter realisatie van kavelruilen subsidiëren. Dit was tot 2013 geregeld in een landelijke subsidieregeling. • In essentie wordt dus een subsidie verleend wanneer een transactie plaatsvindt (zonder of vanwege overheidsingrijpen) dat aantoonbaar leidt tot een structuurverbetering van het landelijke gebied. Dit kan om een kavelruil of aankoop gaan, of om een kavelruil waarbij eigenaren meer grond verkrijgen dan zij inbrachten.
Effecten Doeltreffendheid	De subsidie compenseert de overdrachtsbelasting en neemt daarmee de verstorende werking van de overdrachtsbelasting weg bij grondtransacties die maatschappelijk gezien gewenst zijn. Door

177 WUR, 'Kavelruil draagt flink bij aan grondmobiliteit', 2021, p. 1. De provincies zijn nu verantwoordelijk voor de landinrichting, waardoor er niet langer een gelijkluidend beleid is voor de stimulering en ondersteuning van kavelruil. Zie ook par. 2.2.

	de doelstelling te actualiseren en dit te waarborgen met een toets zijn dergelijke grondtransacties alleen vrijgesteld zijn wanneer zij dienen ter verbetering van de structuur in het landelijke gebied. Van belang is dat de doelstelling meetbaar is vormgegeven en de voorwaarden zo vroeg mogelijk toetsbaar zijn, bij voorkeur al voor of bij de verkrijging. Hoe later voldaan kan worden aan de toets, hoe minder sterk het effect van de subsidie zal zijn vanwege voorfinanciering. Er kan bijvoorbeeld gedacht worden aan bepaalde (ecologische) parameters zoals het realiseren van extensivering, het reduceren van de stikstofdepositie of een verbetering van de waterkwaliteit. Maar ook aan het realiseren van een bestemmingsplan of het in overeenstemming brengen van de gronden met de functies die aan de betrokken locaties zijn toegedeeld.
Effecten	
Doelmatigheid	
Uitvoerings-lasten	De uitvoeringslasten zullen hoger uitvallen doordat er inhoudelijk getoetst moet worden, maar door de vrijstellingen te combineren zal mogelijk enige efficiëntiewinst geboekt kunnen worden. Daarentegen is de uitvoering van een subsidie kostbaarder. Elke aanvraag dient behandeld en beoordeeld te worden. Ook dienen belastingplichtigen aangifte te doen bij alle verkrijgingen.
Administra-tieve lasten	Bij een transactie van grond zal doorgaans een adviseur, notaris en/of een overheidsinstantie in meer of mindere mate betrokken zijn. Er dient in alle gevallen een aangifte gedaan te worden bij de verkrijging. Subsidieaanvragen vergen daarbij een bepaalde mate van kennis die niet bij alle dienstverleners aanwezig zal zijn. Dit verhoogt de administratieve lasten. Er zou ook aangesloten kunnen worden bij bestaande subsidies zoals de provinciale subsidies voor kavelruilen, die al reeds bekend zijn.
Begroting (291 mln.)	Het budgettaire belang van de beleidsoptie zal aanmerkelijk lager uitvallen dan dat van de huidige cultuurgrondvrijstelling (en kavelruilvrijstelling). Dit is met name omdat het huidige gebruik van de cultuurgrondvrijstelling op meer ziet dan hetgeen dat toegerekend kan worden aan structuurverbetering van het landelijke gebied.
Aandachtspunten	• De vrijstelling voor herverkaveling zou ook onder deze subsidie kunnen komen te vallen. Het is de vraag in hoeverre zich nog vrijwillige kavelruilen voordoen als de overheid er voor kiest actief grondbeleid te voeren. • De doeltreffendheid kan vergroot worden wanneer deze subsidie bijvoorbeeld onderdeel uitmaakt van een breder beleidsplan om de maatschappelijke uitdagingen aan te gaan. Dit is omdat de doelgroep dan in feite vergroot wordt met grondeigenaren die (onder andere) vanwege de subsidie bereid zijn om structuurverbetering mogelijk te maken.

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Natuurgrondvrijstelling

De natuurgrondvrijstelling kan afgeschaft worden, zo volgt uit het TFR. Het doel van de vrijstelling is onduidelijk en er is geen duidelijk probleemstelling naar voren gekomen uit de interviews die deze regeling behoort op te lossen. Overheden en Staatsbosbeheer hebben namelijk al een vrijstelling in de overdrachtsbelasting. De resterende actoren zijn dan particulieren en particuliere organisaties (waaronder Natuurmonumenten). Wel lijkt er breder gezien een noodzaak tot overheidsingrijpen in de vorm van een financiële interventie omdat het om natuur gaat. Indien de natuurgrondvrijstelling afgeschaft zou worden, lijkt dit een zeer beperkt negatief effect te kunnen hebben op het behoud en de aanleg van natuur. Jaarlijks wordt minder dan 1 procent van de totale oppervlakte aan natuurgronden verhandeld, waarvan het merendeel tussen particulieren onderling plaatsvindt. De grootste particuliere organisatie (Natuurmonumenten) geeft aan doorgaans landbouwgrond aan te kopen en slechts zelden natuurgrond.

Een beleidstechnische hervorming is ook mogelijk waarbij een doelstelling geformuleerd wordt. Dit zou dan zien op het wegnemen van de verstorende werking van de overdrachtsbelasting bij de aankoop van natuur door particuliere organisaties. De vrijstelling is namelijk voor een deel een continuering van de tegemoetkoming voor particuliere organisaties die die zich het behoud van natuurschoon ten doel stellen. Initieel werd naar een manier gezocht om de aanschaf van landbouwgronden die nog omgevormd zouden worden tot natuurgronden vrij te stellen. Dit is vervolgens breder getrokken tot alle natuurgronden, en later zijn de landbouwgronden die nog omgevormd zouden worden tot natuurgronden van de vrijstelling weer uitgesloten. Ook is niet duidelijk waarom in de vormgeving van de natuurgrondvrijstelling is gekozen om ook particulieren te laten delen in de vrijstelling.

De beleidsopties die zich richten op het landelijke gebied kunnen ook zo vormgegeven worden dat transacties in natuurgronden daaronder vallen. Zie hiervoor Tabel 5.6, Tabel 5.7 en Tabel 5.8. Er dient wel verduidelijkt te worden wanneer een transactie in natuurgronden leidt tot een verbetering van het landelijke gebied.

Bijlage A Onderzoeksverantwoording

Bijlage A.1 Opdrachtgever en begeleidingscommissie

Dit onderzoek is uitgevoerd in opdracht van de ministeries van Financiën en Landbouw, Visserij, Voedselzekerheid en Natuur. Vertegenwoordigers van deze ministeries hebben ook in de begeleidingscommissie gezeten, net zoals vertegenwoordigers vanuit de Belastingdienst. De begeleidingscommissie had een onafhankelijk voorzitter vanuit het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.

Bijlage A.2 Inzet van methoden per regeling

Tabel A.1 De inzet van de methodes per regeling

Regelingen	Gebruikte methodes	Effectladder-score
Bosbouwvrijstelling	Bureauonderzoek (fiscale vakliteratuur, evaluaties, beleidsstukken) Data analyse: CBS-Microdata, Kadaster standgegevens, openbare bronnen (CLO, CBS Statline, Agrimatie) Interviews	3
Vrijstelling vergoedingen bos en natuur	Bureauonderzoek (fiscale vakliteratuur, evaluaties, beleidsstukken) Data analyse: CBS-Microdata, Kadaster standgegevens, openbare bronnen (CLO, CBS Statline) Interviews	3
Box 3-vrijstelling bos en natuur	Literatuuronderzoek (fiscale vakliteratuur, evaluaties, beleidsstukken) Data analyse: CBS-Microdata, Kadaster standgegevens, openbare bronnen (CLO, CBS Statline) Interviews	3
Cultuurgrondvrijstelling	Literatuuronderzoek (fiscale vakliteratuur, evaluaties, beleidsstukken) Data analyse: CBS-Microdata, Kadaster stand- en transactiegegevens, openbare bronnen (CBS Statline) Interviews	3
Natuurgrondvrijstelling	Literatuuronderzoek (fiscale vakliteratuur, evaluaties, beleidsstukken) Data analyse: CBS-Microdata, Kadaster stand- en transactiegegevens Interviews	3
Vrijstelling herverkaveling en kavelruil landelijk gebied	Literatuuronderzoek (fiscale vakliteratuur, evaluaties, beleidsstukken) Data analyse: CBS-Microdata, Kadaster kengetallen, openbare bronnen (Kadaster/WUR). Interviews	3

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Bijlage A.3 Bronnen en literatuur

Literatuur

CBS (2022). Hoeveel draagt de natuur bij aan de economie en ons welzijn?

CLO (2014). Realisatie nieuwe EHS – particulier natuurbeheer 2000–2012.

Dirkx (2023). Hoe natuur en landbouw twee gescheiden werelden werden.

Ecorys (2014). Beleidsevaluatie Natuurschoonwet 1928.

ESBL. (2019). Herijking waarderingsuitzonderingen WOZ.

Kadaster (2024). Kavelruil naar recordhoogte.

Kadaster (2025). Kwartaalbericht agrarische grondmarkt 2024-4.

Kadaster (2025). Prijs van agrarische grond verdubbeld in 12 jaar.

LEI (2008). Evaluatie van vrijstellingen voor de landbouw in de overdrachtsbelasting.

Ministerie van Financien (2023) Ambtelijk rapport aanpak fiscale regelingen.

PBL (2008). Evaluatie natuur- en landschapsbeleid.

PBL (2023). Derde lerende evaluatie van het Natuurpact.

PBL (2025). Landbouw- en Natuurverkenning.

Rheinfeld, J. (2014). Kavelruil, civiel en fiscaal: waar lopen de grenzen?

SEO (2024). Evaluatie landbouwvrijstelling.

SEO (2024). Evaluatie differentiatie overdrachtsbelasting woningmarkt.

Van den Brink (1990). Structuur in beweging.

WUR (2008). De Ecologische Hoofdstructuur als gebiedsopgave.

WUR (2014). Evaluatie landinrichtingsinstrumentarium Wet inrichting landelijk gebied.

WUR (2016). Evaluatie fiscale vrijstellingen bos en natuur.

WUR (2021). Kavelruil draagt flink bij aan grondmobiliteit.

WUR (2022). Zevende Nederlandse Bosinventarisatie.

WUR (2024). Voortgang en effecten van natuurmaatregelen.

WUR (2025). Bedrijfsuitkomsten in de Nederlandse particuliere bosbouw over 2023.

WUR & Sovon (2025). Ecologische evaluatie Agrarisch Natuur- en Landschapsbeheer.

Bijlage A.4 Interviewpartners

Tabel A.2 Als onderdeel van dit onderzoek is gesproken met onderstaande partijen

Naam	
Ministerie van Financiën	Staatsbosbeheer
Ministerie van LVVN	Natuurmonumenten
Belastingdienst	Bosgroep Noord-Oost Nederland
BIJ12/IPO	EY
RVO	Rentmeester Rheinfeld
LTO	Rentmeesters Wijmenga
FPG	Rentmeester Brusse
VLB	

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Bijlage A.5 Toelichting data-analyse

Kadasterdata

We gebruiken primair data van het Kadaster, zowel voor standen als transacties. De standgegevens zijn beschikbaar voor de jaren 2019-2025. Transactiedata zijn beschikbaar voor de jaren 2019-2025. Het kadaster heeft voor ieder perceel in de standen- en transactiedata bepaald in welke mate dit bestaat uit bos-, natuur- of cultuurgrond. Dat wil zeggen voor ieder perceel is bekend voor hoeveel procent dat bestaat uit bos-, natuur- of cultuurgrond. Voor deze indeling is gebruik gemaakt van bronnen en methoden gepresenteerd in Tabel A.3.

Tabel A.3 Bronnen en methoden ter bepaling van overlap bos-, natuur-, cultuurgrond percelen

Bron	Bos	Natuur	Cultuur	Toelichting
TOP10NL	Terreinvlak: Bos: gemengd bos Bos: griend Bos: loofbos Bos: naaldbos Populieren	Terreinvlak: Heide Zand Duin	Terreinvlak: Boomkwekerij Boomgaard Akkerland Fruitkwekerij Braakliggend	Onder grasland (in de TOP10NL) vallen ook sportvelden, parken en bermen langs wegen en waterlopen. We nemen grasland niet mee als cultuurgrond, omdat het meeste agrarische grasland al via de BRP-gewas-bron wordt aangeleverd.
NBP-NNN	Natuurtypen volgens de Index: N14 Vochtige bossen N15 Droge bossen N16 Bossen met productiefunctie N17 Cultuurhistorische bossen.	Alle natuurtypen volgens de Index: N01 t/m N17	-	Exclusief (N00 en N13), maar wel Rivieren (N02) en ook de bossen (N14, N15, N16 en N17).
BRP-gewas	-	-	Alle gewastypen	Voedselbossen vallen onder cultuurgrond

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Het kadaster heeft de verschillende bronnen uit bovenstaande tabel geclusterd tot samengestelde bronnen. Na deze clustering per bron zijn de geclusterde bronnen samengevoegd om per kadastraal perceel te bepalen hoeveel oppervlakte in de categorieën bos-, natuur- en cultuurgrond valt. Per perceel zijn de data opgesplitst in natuur- en cultuurgrond. Ook is aangegeven hoeveel van dat perceel bos is, maar dit overlapt dus met natuur.

Bosgrond wordt als onderdeel van natuurgrond gezien. Bos wordt hierbij als bos beschouwd vanaf 1 hectare. Er is dus een deel bos, van minder dan 1 hectare, dat niet los van natuur geobserveerd is.

Natura2000-gebieden liggen vaak buiten de provinciale NNN-gebieden. Omdat in openbare GIS-bronnen alleen de ruimtelijke begrenzing van de Natura2000-gebieden beschikbaar is (en niet de natuurtypen binnen deze gebieden), zijn deze gebieden integraal onder de Natuurcategorie (de 2e categorie 'NBP-NNN') geschaard. De Natura2000-gebieden in de grote wateren zijn verwijderd. Dat gaat onder meer om de Noordzee, de gehele Waddenzee, de Zeeuwse delta, de Biesbosch, het IJsselmeer en de Flevo-randmeren. De land-Natura2000-gebieden zijn allen meegenomen.

Koppeling Kadasterdata met CBS-microdata

De standen- en transactiedata zijn door het Kadaster direct aangeboden bij het CBS. Nadat de Kadasterdata door het CBS zijn geanonimiseerd, zijn deze gekoppeld aan verschillende microdatabronnen van het CBS. Zo is onder meer een koppeling gemaakt met de CBS-maatwerkbestanden die zijn gemaakt voor de Evaluatie Landbouwvrijstelling (SEO, 2024). Deze maatwerkbestanden bevatten aangiftes van ondernemers voor de jaren 2010-2021. Dat betekent dat enkel voor het jaar 2019 standendata beschikbaar zijn voor ondernemers die gebruik hebben gemaakt van de bosbouw-/landbouwvrijstelling.

Daarnaast is geen koppeling te maken met gegevens van de Belastingdienst die sinds 2022 de toepassing van overdrachtsbelastingtransacties bijhouden. Dit komt doordat de aangiftes van overdrachtsbelasting vrijwel altijd meerdere percelen bevatten, die enkel terug te vinden zijn op de akte. De Kadasterdata zijn op perceels- en eigenaarniveau, maar niet op aangifteniveau.

We gebruiken verder openbare databronnen van CBS Statline, het CLO, en Agrimatie.

Bosbouwvrijstelling

In de analyse van het gebruik en de schatting van het budgettaire belang identificeren we bosbouwbedrijven aan de hand van de SBI-indeling en aangiftegegevens. De bosbouw- en landbouwvrijstelling zijn bovendien niet los van elkaar te analyseren, daar de Belastingdienst geen onderscheid tussen de twee maakt. Er is enkel een indicator bosbouw-/landbouwvrijstelling beschikbaar. Bosbouwbedrijven zijn bedrijven die geregistreerd staan onder SBI-code "Bosbouw, exploitatie van bossen en dienstverlening voor de bosbouw". Omdat we met aangiftegegevens werken, betekent dit dat we enkel zicht hebben op bosbouwbedrijven van belastingplichtigen die als ondernemer aangemerkt zijn in box 1 of als het bosbouwbedrijf wordt gedreven door een Vpb-plichtig lichaam. We hebben geen zicht op bosbouwers die zich in box 3 bevinden, noch hebben we zicht op bosbouwers die niet onder de desbetreffende categorie ingeschreven staan. Een bosbedrijf kan ook een onderdeel zijn van een IB-onderneming die zich verder met andere werkzaamheden bezighoudt. De bosbouwvrijstelling mag in dat geval toegepast worden voor het deel van de winst dat toe te rekenen is aan het bosbedrijf. Indien deze bedrijven geregistreerd staan onder de SBI-code van de niet-bosbouwwerkzaamheden, kunnen zij in deze analyse niet separaat geïdentificeerd worden. We hebben geen zicht op de toepassing van de optieregeling. Het is daarbij mogelijk dat bosbedrijven (per abuis en/of wellicht onterecht zonder verzoek) gebruikmaken van de optieregeling.

Door middel van het opgegeven belastbare bedrag kan inzicht verkregen worden in het gebruik van de bosbouwvrijstelling en kan het budgettaire belang geschat worden. Het uitgangspunt van deze analyse is het totale gebruik (opgegeven belastbaar bedrag) van de landbouw- en bosbouwvrijstelling volgend uit de aangiftegegevens. In deze analyse is er zicht op enkel het totale gebruik van de landbouw- en bosbouwvrijstelling tezamen in de aangiftegegevens. We schatten het gebruik van de bosbouwvrijstelling door het gebruik te schatten

van enerzijds bosbouwbedrijven en anderzijds landbouwbedrijven en/of niet-bosbouw-/landbouwbedrijven. In deze analyse identificeren we bosbouwbedrijven aan de hand van de SBI-indeling en aangiftegegevens. Het gaat om bosbouwbedrijven in de IB en Vpb die aangifte doen. In Box A.1 geven wij aan welke beperkingen gelden en welke aannames wij gehanteerd hebben bij de analyse.

Box A.1 Beperkingen en gehanteerde aannames voor de analyse van de bosbouwvrijstelling

- Het uitgangspunt van de analyse van het gebruik en de inschatting van het budgettaire belang is het opgegeven belastbare bedrag in de IB/Vpb-aangifte, welke zowel de landbouwvrijstelling als bosbouwvrijstelling betreft. Een onderscheid kan niet gemaakt worden. We hebben geen zicht op de toepassing van de optieregeling;
- We nemen aan dat bosbouwbedrijven de bedrijven zijn die geregistreerd staan onder SBI-code "Bosbouw, exploitatie van bossen en dienstverlening voor de bosbouw". Het is echter denkbaar dat bosbedrijven ook onder agrarische SBI-codes vallen;
- We maken onderscheid tussen bosbouwbedrijven, landbouwbedrijven en niet-bosbouw-/landbouwbedrijven op basis van SBI-codes;
- We hebben enkel zicht op bosbouwbedrijven van belastingplichtigen die als ondernemer aangemerkt zijn in box 1 of als het bosbouwbedrijf wordt gedreven door een Vpb-plichtig lichaam;
- We hebben geen zicht op bosbouwers die niet onder de SBI-code geregistreerd staan of waarbij het bosbedrijf onderdeel uitmaakt van een (bredere) onderneming onder een andere SBI-code. We hebben dus ook geen zicht op het precieze gebruik van de bosbouwvrijstelling door landbouwbedrijven, waardoor zij niet meegenomen worden in de inschatting van het belastbare bedrag;
- Voor niet-bosbouw-/landbouwbedrijven gaan wij ervan uit dat het opgegeven belastbare bedrag volledig toekomt aan de bosbouwvrijstelling. In de praktijk zal dit lager zijn vanwege het mogelijke gebruik van de landbouwvrijstelling.
- Bij de koppeling van de aangiftegegevens met het bosbezit gaat ongeveer 25 procent van het belastbare bedrag verloren. Bij de inschatting corrigeren we hier evenredig voor door het bedrag weer op te hogen. Verder geldt een ondergrens van 1 hectare bos (zie de noot bij Figuur 4.1);
- We gaan uit van het marginaal toptarief in box 1 verminderd met de MKB-winstvrijstelling (ongeveer 44,73 procent). Het gebruik in de Vpb is verwaarloosbaar. In de praktijk zal het marginale tarief veelal lager liggen.

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

Om meer inzicht te krijgen in het gebruik van de bosbouwvrijstelling door niet-bosbouwbedrijven, kijken we naar het bezit van bos door aangiftedata te koppelen met gegevens van het Kadaster. Het Kadaster registreert het bezit van bos vanaf 1 hectare (zie de noot bij Figuur 4.1). Hierdoor is deze analyse beperkt in de zin dat slechts (bosbouw)bedrijven met meer dan 1 hectare bos worden gezien als bezitters van bos. Daarnaast zorgt de koppeling van aangiftegegevens met Kadastergegevens voor minder observaties doordat niet alle bosbedrijven aan een perceel in de Kadastergegevens gekoppeld kunnen worden. Desondanks lijkt deze analyse het gros van het gebruik van de landbouw- en bosbouwvrijstelling te bevatten. Hoewel het aantal bedrijven in de analyse flink afneemt na de koppeling, daalt het totaal belastbare bedrag slechts met ongeveer 25 procent voor zowel landbouwbedrijven als niet-landbouw-/bosbouwbedrijven. In Tabel A.4 geven wij een overzicht van deze gegevens voor en na de koppeling weer. Als we de niet-bosbouw-/landbouwbedrijven nader bekijken, zien we dat het gebruik verdeeld is bij verschillende sectoren. Dit is te zien in Tabel A.5.

Tabel A.4 Overzicht gegevens na koppeling voor de landbouw- en bosbouwvrijstelling voor 2019

	Voor koppeling	Na koppeling
Landbouwbedrijven	106.884 bedrijven	54.282 bedrijven
Landbouwbedrijven toepassers	8.305 bedrijven	5.274 bedrijven
Landbouwbedrijven totaal belastbaar bedrag	1.991.045.332 euro	1.564.866.515 euro
Bosbouwbedrijven	508 bedrijven	139 bedrijven
Niet-landbouw-/bosbouwbedrijven	1.149.740 bedrijven	60.331 bedrijven
Niet-landbouw/bosbouw toepassers	5.799 bedrijven	581 bedrijven
Niet-landbouw/bosbouw totaal belastbaar bedrag	68.284.040 euro	50.382.268 euro

Bron: Voor bosbouwbedrijven ontbreken in 2019 het aantal toepassers en het totaal belastbare bedrag vanwege het onthullingsrisico door het beperkte aantal observaties.

Tabel A.5 Het gebruik van de vrijstelling uitgesplitst naar sectoren voor 2019

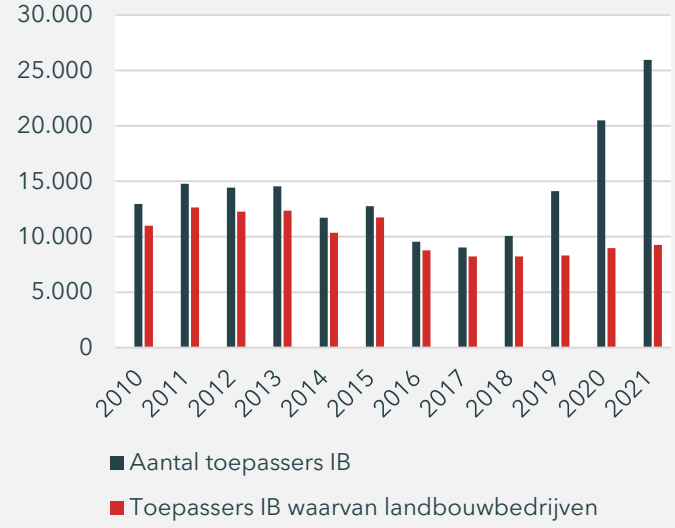
Positie	SBI	Aantal toepassers	Belastbaar bedrag (waarvan zonder bos)	Oppervlakte bos
Top 5	Groothandel en handelsbemiddeling, vervoer en opslag, gezondheidszorg, logieverstrekking, verhuur/handel in onroerend goed	143	30 mln. euro (28 mln. euro)	45 ha
Niet top 5	Resterende SBI-codes	295	20 mln. euro (19 mln. euro)	17 ha

Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata en Kadaster.

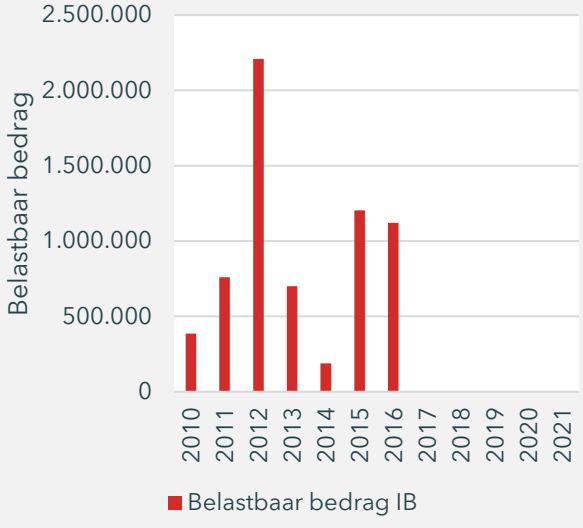
Bijlage A.6 Aanvullende figuren en tabellen

Figuur A.1 Toepassing landbouw-/bosbouwvrijstelling

Paneel A: Gebruikers in de IB

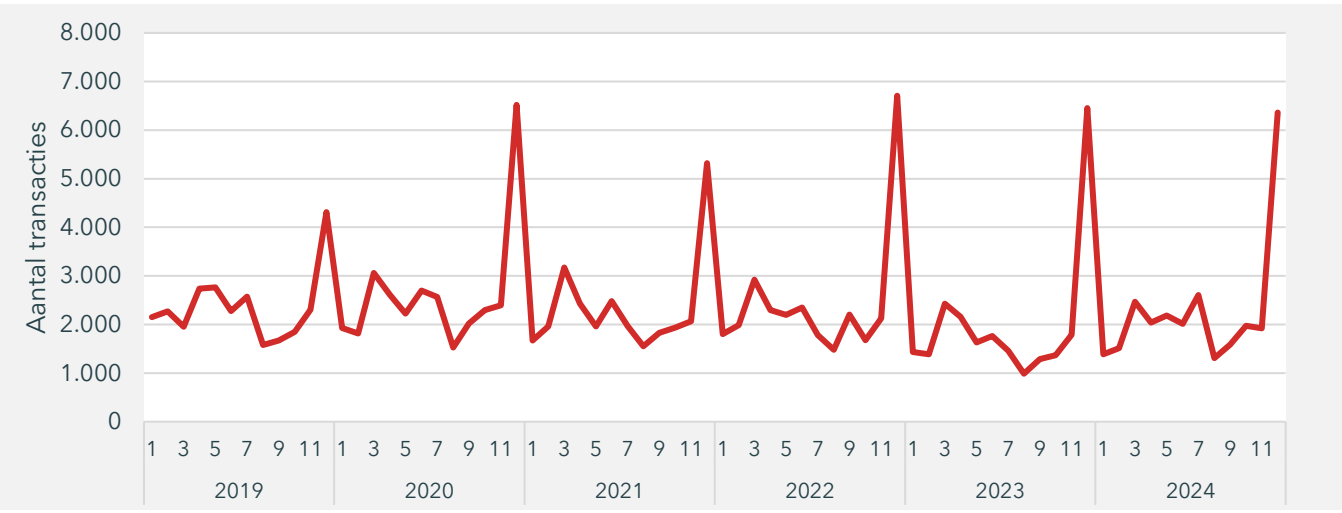


Paneel B: Toepassing bosbouwvrijstelling van bosbouwers



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata.

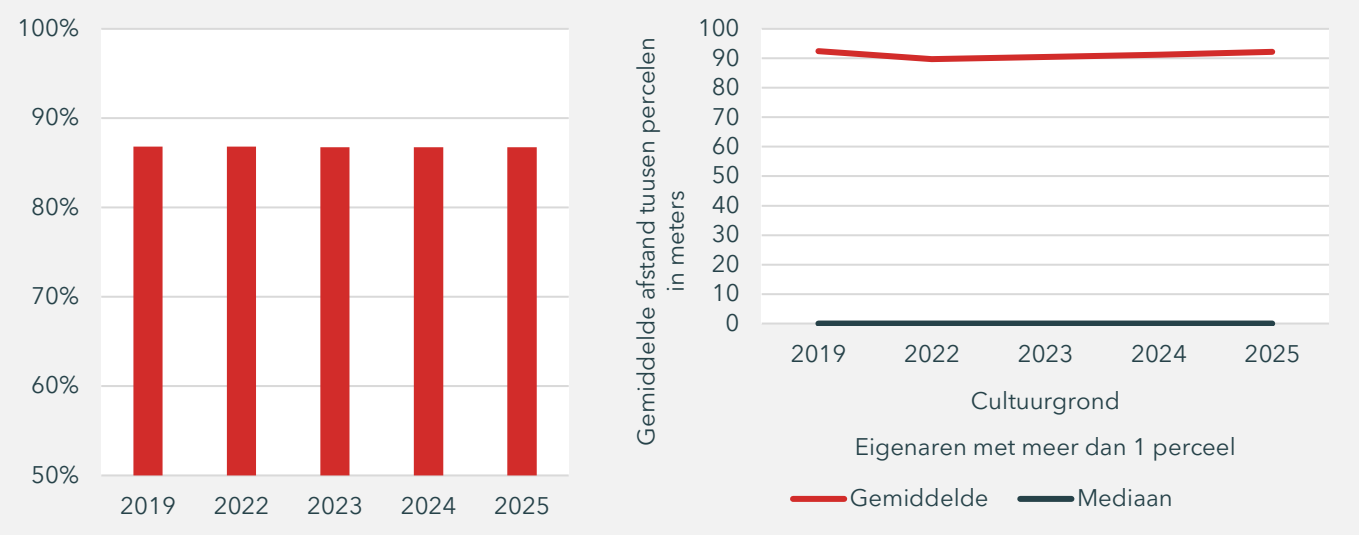
Figuur A.2 Aantal transacties in cultuurgrond per maand



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van CBS Microdata.

Figuur A.3 Aanvullende figuren cultuurgrond

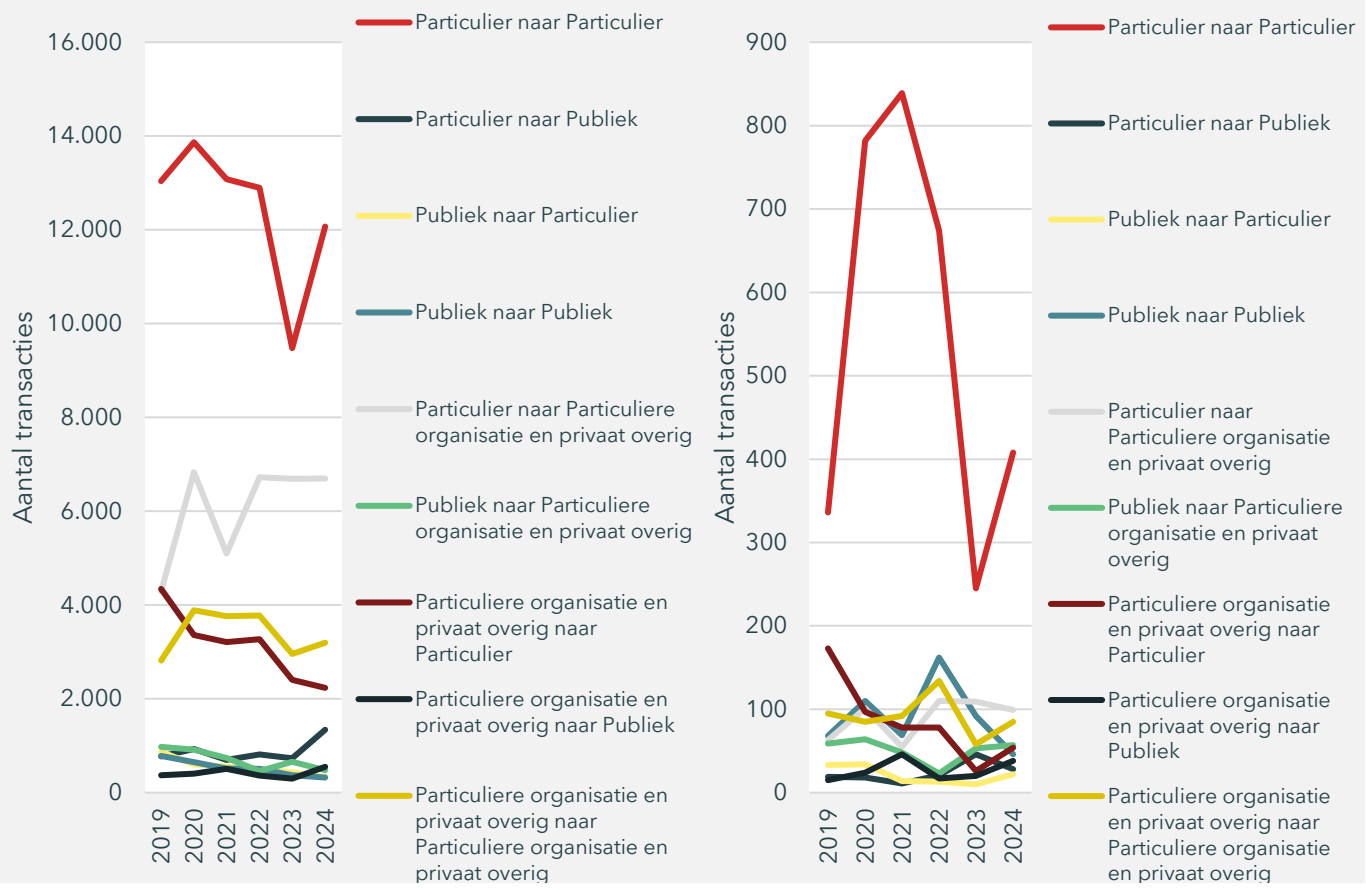
Paneel A: Aandeel cultuurgrondeigenaren met >1 perceel Paneel B: Ontwikkeling gemiddelde afstand percelen



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van Kadaster.

Figuur A.4 Aanvullende figuren cultuurgrond en natuurgrond

Paneel A: Richting transacties cultuurgrond Paneel B: Richting transacties natuurgrond



Bron: SEO Economisch Onderzoek op basis van Kadaster.

“De wetenschap dat het goed is.”

SEO Economisch Onderzoek doet onafhankelijk toegepast onderzoek in opdracht van overheid en bedrijfsleven. Ons onderzoek helpt onze opdrachtgevers bij het nemen van beslissingen. SEO Economisch Onderzoek is gelieerd aan de Universiteit van Amsterdam. Dat geeft ons zicht op de nieuwste wetenschappelijke methoden. We hebben geen winstoogmerk en investeren continu in het intellectueel kapitaal van de medewerkers via promotietrajecten, het uitbrengen van wetenschappelijke publicaties, kennisnetwerken en congresbezoek.

SEO-rapport 2026-23
ISBN 978-90-5220-639-4

Informatie & Disclaimer
SEO Economisch Onderzoek heeft op de verkregen informatie en data geen onderzoek uitgevoerd dat het karakter draagt van een accountantscontrole of due diligence. SEO is niet verantwoordelijk voor fouten of omissies in de verkregen informatie en data.

Copyright © 2026 SEO Amsterdam.
Alle rechten voorbehouden. Het is geoorloofd gegevens uit dit rapport te gebruiken in artikelen, onderzoeken en collegesyllabi, mits daarbij de bron duidelijk en nauwkeurig wordt vermeld. Gegevens uit dit rapport mogen niet voor commerciële doeleinden gebruikt worden zonder voorafgaande toestemming van de auteur(s). Toestemming kan worden verkregen via secretariaat@seo.nl.

seo • economisch onderzoek

Roetersstraat 29
1018 WB, Amsterdam

+31 20 399 1255
secretariaat@seo.nl
www.seo.nl