19/4/26

Ministerie van Financiën

TER BESLISSING
Aan
de staatssecretaris van Financiën

Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken
Directie Algemene Fiscale Politiek

Persoonsgegevens

nota

Kamerbrief evaluatie fiscale regelingen bos- natuur- en cultuurgrond

Datum
9 april 2026

Notanummer
2026-0000132512

Bijlagen
1. SEO evaluatie fiscale regelingen bos- natuur- en cultuurgrond
2. Bijdragen stakeholders motie Grinwis en Holman

Aanleiding

- Op 11 maart jl. hebben we het evaluatierapport over fiscale regelingen met betrekking tot bos-, natuur- en cultuurgrond ontvangen (bijlage 1). Met deze nota informeren wij u over de uitkomsten van de evaluatie.
- Als bijlage treft u de brief aan de Tweede Kamer aan waarmee u mede namens de Staatssecretaris van Landbouw, Visserij, Voedselzekerheid en Natuur (LVVN) dit rapport aan de Kamer aanbiedt.
- In de aanbiedingsbrief aan de Kamer wordt tevens ingegaan op de motie Holman en Grinwis, waarin de regering wordt verzocht te onderzoeken of de cultuurgrondvrijstelling kan worden beperkt tot alleen agrariërs die grond kopen.

Beslispunten

- Bent u akkoord met het versturen van bijgaande Kamerbrief naar de Tweede Kamer, mede namens de Staatssecretaris van LVVN? Zo ja, dan verzoeken wij u deze brief te ondertekenen.
- Bent u akkoord met het openbaar maken van voorliggende nota, conform de beleidslijn Actieve openbaarmaking nota's?

Akkoord, check of tekst over motie alle uit SEO volgende opties open houdt.

Kernpunten evaluatie fiscale regelingen 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.
- In de onderstaande tabel worden de bevindingen van SEO gepresenteerd per regeling:

Geëvalueerde fiscale regelingen	Beoordeling SEO
1. **Bosbouwvrijstelling** - *39 mln. euro (meest recente schatting 2026)*	Niet doeltreffend en doelmatig, advies is afschaffen of afschaffen en vrijgekomen middelen anders aan bos en natuur besteden
2. **Vrijstelling voor vergoedingen bos- en natuurbeheer** - *11 mln. euro (meest recent: 2026)*	Doeltreffendheid en doelmatigheid onduidelijk, advies is behouden
3. **Vrijstelling box 3** - *7 mln. euro (meest recent: 2023)*	Waarschijnlijk doeltreffend en doelmatig, advies is behouden of aanpassen onder nieuw stelsel
4. **Cultuurgrondvrijstelling** - *290 mln. euro (meest recent: 2026)*	Niet doeltreffend en doelmatig, advies is afschaffen of hervormen door actualisatie doelstelling
5. **Natuurgrondvrijstelling** - *4 mln. euro (meest recent: 2023)*	Onduidelijk, advies is afschaffen of hervormen regeling door actualisatie doelstelling
6. **Vrijstelling voor herverkaveling** - *zeer beperkt (meest recent: 2023)*	Onduidelijk, advies is afschaffen of hervormen regeling door actualisatie doelstelling
7. **Vrijstelling voor kavelruil** - 1 mln. euro (meest recent: 2023)	Doeltreffend en doelmatig, advies is behouden

Kabinetsreactie en motie Holman

- In de kabinetsreactie in de Kamerbrief wordt aangegeven dat op basis van de beoordelingen die door SEO zijn gegeven, het kabinet onderzoek zal doen hoe de onderzochte regelingen, waar nodig, hervormd kunnen worden. Op basis van dit onderzoek zal in augustus een integrale afweging plaatsvinden over welke regelingen hervormd of afgeschaft moeten worden. Tot slot wordt aangegeven dat de Tweede Kamer op Prinsjesdag geïnformeerd wordt over de uitkomsten van het onderzoek en de daaruit voortvloeiende besluitvorming.
- Dit proces is op ambtelijk niveau met LVVN afgestemd.
- Tot slot wordt in de Kamerbrief de motie Holman en Grinwis afgedaan. De motie gaat in op de zogenoemde cultuurgrondvrijstelling in de

overdrachtsbelasting en verzoekt te onderzoeken of deze vrijstelling beperkt kan worden tot alleen agrariërs die grond kopen.[1]

- Binnenkort vindt een kennismaking tussen u, SLVVN en MLVVN plaats. We raden aan om dan ook een vervolgafspraak voor te stellen om de negatief geëvalueerde fiscale regelingen en het proces en de wensen ten aanzien van deze regelingen te bespreken. Daarbij zouden we ook breder kunnen kijken naar eerder geëvalueerde regelingen.
- In de Kamerbrief wordt aangegeven dat uit de gesprekken met belanghebbenden een eenduidige wens vanuit deze partijen volgt om niet tot deze beperking over te gaan. Bij het beperken van de cultuurgrondvrijstelling voor een bepaalde groep kopers zullen de kosten van de overdrachtsbelasting worden doorberekend in de pachtprijs. Daarnaast is het kabinet geen voorstander om onderscheid te maken tussen verschillende groepen kopers, mede met het oog op de juridische en uitvoeringstechnische implicaties die een dergelijk onderscheid met zich brengt. Een dergelijke aanpassing van de cultuurgrondvrijstelling zal de vrijstelling complexer maken en past naar de mening van het kabinet niet in het streven naar vereenvoudiging van het belastingstelsel. Hetgeen in de motie wordt omschreven wordt vanwege bovenstaande redenen niet meegenomen als beleidsoptie bij een mogelijke hervorming van de cultuurgrondvrijstelling.

Ter achtergrond: beoordeling SEO geëvalueerde fiscale regelingen en werking regelingen

1. Bosbouwvrijstelling

- *Doelstelling*: Bevorderen van het behoud en de aanleg van bossen door bosbedrijven
- *Werking*:
    - De bosbouwvrijstelling is een fiscale regeling in de IB/Vpb en kent ook een optieregeling. Voordelen uit bosbedrijf zijn vrijgesteld van inkomstenbelasting en vrijgesteld van vennootschapsbelasting.
    - De bosbouwvrijstelling bestaat sinds 1926 in (de voorloper van) de inkomstenbelasting.
    - In 1994 is de optieregeling ingevoerd. De optieregeling houdt in dat de vrijstelling op verzoek niet van toepassing is. 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. Indien gekozen wordt voor de optieregeling staat deze keuze ten minste 10 jaar vast.
- *Beoordeling doeltreffendheid en doelmatigheid SEO:*
    - De bosbouwvrijstelling is niet doeltreffend en niet doelmatig volgens de onderzoekers 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 ondernemingen die bosbouw niet als hoofdactiviteit hebben.

[1] *Kamerstukken II* 2024/25, 27924, nr. 91.

- Afschaffing is de logische beleidsoptie volgens de onderzoekers.
- De onderzoekers voorzien beperkte gevolgen voor 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.

2. Vrijstelling voor vergoedingen bos- en natuurbeheer

- *Doelstelling*: Bevorderen van het behoud en de aanleg van bossen door bosbedrijven
- *Werking*:
  - 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.
  - De vrijstelling is van toepassing in de IB en Vpb.
  - De doelgroep bestaat uit natuurlijke personen/ondernemers en Vpb-plichtige lichamen die subsidies aanvragen en ontvangen ten behoeve van bos- en natuurbeheer.
- *Beoordeling doeltreffendheid en doelmatigheid SEO:*
  - 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 de onderzoekers (niet expliciet) af dat op basis van de parlementaire stukken gekozen is om deze specifieke subsidies vrij te stellen waardoor het bedrag aan normkosten en het subsidiebedrag overeenkomen.
  - Belastingheffing over deze subsidie zou ertoe leiden dat de bedragen (na belasting) niet overeenkomen.
  - 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.

3. Vrijstelling box 3

- *Doelstelling*: Bevorderen van het behoud en de aanleg van bossen door bosbedrijven
- *Werking*:

- Bossen, natuurterreinen en landgoederen zijn vrijgesteld van de forfaitaire rendementsheffing in box 3. Gebouwde eigendommen op landgoederen vallen niet onder de vrijstelling.
- De vrijstelling is enkel van toepassing bij volle eigendom, niet bij bloot eigendom of vruchtgebruik. 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.
- 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.

- *Beoordeling doeltreffendheid en doelmatigheid SEO:*
  - De box 3-vrijstelling is waarschijnlijk doeltreffend en doelmatig volgens de onderzoekers, maar het exacte effect is lastig meetbaar doordat de doelstelling niet helder en eenduidig geformuleerd is.
  - Dit geldt voor alle regelingen met deze doelstelling. 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, zo geven de onderzoekers van SEO aan.
  - 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.

4. Cultuurgrondvrijstelling

- *Doelstelling*: Verbetering van landbouwstructuur
- *Werking*:
  - De vrijstelling ziet op de verkrijging van cultuurgrond. Het tarief van de overdrachtsbelasting is 10,4% over de waarde van de onroerende zaak.
  - De cultuurgrond dient primair de functie te hebben om gewassen te voeden en te laten groeien. 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.
  - Er geldt verder een voortzettingseis van de agrarische bedrijfsmatige exploitatie van tien jaar. 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.

- *Beoordeling doeltreffendheid en doelmatigheid SEO:*
    - 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 via de cultuurgrondvrijstelling 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 volgens de onderzoekers.
    - 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 de onderzoekers 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.

5. Natuurgrondvrijstelling

- *Doelstelling*: Het bevorderen van het behoud en de aanleg van natuurgebieden
- *Werking*:
    - Voor natuurgrond geldt een vrijstelling van overdrachtsbelasting.
    - Deze vrijstelling ziet op verkrijgingen van natuurgronden waarvan de inrichting en het beheer geheel of nagenoeg geheel (voor 90% of meer) duurzaam zijn afgestemd op het behoud en de ontwikkeling van natuur en landschap.
    - 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.
- *Beoordeling doeltreffendheid en doelmatigheid SEO:*
    - De doeltreffendheid en doelmatigheid van de natuurgrondvrijstelling is volgens de onderzoekers 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.

- De natuurgrondvrijstelling kan afgeschaft worden, zo volgt uit het toetsingskader fiscale regelingen. Een beleidstechnische hervorming is ook mogelijk waarbij een doelstelling geformuleerd wordt.
- Hervorming 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.

6. Vrijstelling voor kavelruil

- *Doelstelling*: Verbetering van landbouwstructuur
- *Werking*:
  - Verkrijgingen krachtens kavelruil in het landelijke gebied zijn onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting.
  - 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.
  - 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.
- *Beoordeling doeltreffendheid en doelmatigheid SEO:*
  - 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 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. De (ecologische) toets is een beoordeling door (ecologische) specialisten of een kavelruil bijdraagt aan de verbetering van de structuur van het landelijke gebied. Dit heeft een negatief effect op de doeltreffendheid, die sinds de recente aanscherpingen per 2025 naar alle 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.

7. Vrijstelling voor herverkaveling

- *Doelstelling*: Verbetering van landbouwstructuur
- *Werking*:
    - Verkrijgingen krachtens herverkaveling in het landelijke gebied zijn onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting.
    - Herverkaveling betreft het samenvoegen van onroerende zaken in een gebied, verdeling van het gebied in kavels en toewijzing van die kavels aan eigenaren.
- *Beoordeling doeltreffendheid en doelmatigheid SEO:*
    - 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 onderzoekers concluderen dat de vrijstelling voor herverkaveling wel doeltreffend en doelmatig is. De overheid zal enkel een herverkaveling inzetten bij evidente verbetering. Het bevat de facto al een waarborg voor doeltreffendheid en doelmatigheid.

Communicatie
Over dit onderwerp is geen nadere communicatie voorzien.

Politiek/bestuurlijke context
Niet van toepassing.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden
Niet van toepassing.