

Reactie van het Register Belastingadviseurs (hierna: 'RB') op het SEO rapport 'Evaluatie fiscale regelingen bos-, natuur- en cultuurgrond': een ongewenste ontwikkeling voor het landelijk gebied

prof. mr. J.W.A. Rheinfeld¹

Inhoudsopgave

1	Aanleiding	2
2	Bosbouwvrijstelling.....	3
3	Vergoedingen voor bos- en natuurbeheer	4
4	Vrijstelling voor herverkaveling	5
5	Vrijstelling voor kavelruil.....	6
6	Cultuurgrondvrijstelling.....	8
7	Natuurgrondvrijstelling.....	11
8	Tot slot	12

¹ Bijzonder hoogleraar agrarisch recht aan de Rijksuniversiteit Groningen, vennoot bij FBN Juristen, vennoot bij het Instituut voor Agrarisch Recht en universitair docent Recht voor het landelijk gebied aan de Radboud Universiteit, voorzitter RB-commissie agro-fiscaal.

1 Aanleiding

Op 11 mei 2026 is door de Stichting Economisch Onderzoek (hierna: SEO) het rapport '[Evaluatie fiscale regelingen bos-, natuur- en cultuurground](#)' gepubliceerd. SEO evalueerde de werking van een zevental fiscale regelingen inzake bos-, natuur- en cultuurground. Meer bepaald betreft het de bosbouwvrijstelling van art. 3.11 Wet IB 2001, de vrijstelling voor vergoedingen voor bos- en natuurbeheer van art. 3.13 lid 1 onderdeel g Wet IB 2001, de box 3-vrijstelling voor bos en natuur van art. 5.7 Wet IB 2001, de vrijstellingen voor kavelruil en herverkaveling van art. 15 lid 1 onderdelen I en la WBR, de cultuurgroundvrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel q WBR en tot slot de natuurgrondvrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel s WBR.

De evaluatie is uitgevoerd aan de hand van het zogeheten Toetsingskader Fiscale Regelingen (hierna: TFR). Het TFR gaat in op de volgende zeven vragen:

1. Is sprake van een heldere probleemstelling?
2. Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?
3. Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is?
4. Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?
5. Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie?
6. Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd? Is een horizonbepaling aan de orde?

Aan de hand van dit kader worden de diverse regelingen gekwalificeerd op doeltreffendheid (wordt het beleidsdoel bereikt?) en doelmatigheid (gebeurt het tegen acceptabele kosten en neveneffecten). Wanneer een regeling niet doeltreffend en/of doelmatig is dan zal, aldus het TFR, de maatregel moeten worden aangepast of geschrapt. Wanneer er geen waarborg is voor realisatie van de doelstelling, dan leidt dit in beginsel tot afschaffing.

Hierna worden de zeven fiscale regelingen en de specifieke uitkomsten van het evaluatierapport, besproken en becommentarieerd. Vooraf kan daarbij alvast worden geconstateerd dat de evaluatie op onderdelen nogal zwart-wit en onzes inziens ook dikwijls zonder de nodige kennis van en begrip voor de dynamiek van en de toekomstige opgaven

voor (de transitie van) het landelijk gebied is uitgevoerd. En dat is volgens ons een ongewenste ontwikkeling te noemen. Redenen genoeg om het rapport op positief-kritische wijze te beschouwen. Hopelijk biedt deze beschouwing de nodige inspiratie aan de politiek, die de (eventuele) vervolgstappen naar aanleiding van het rapport zou moeten gaan zetten.

2 Bosbouwvrijstelling

De bosbouwvrijstelling van art. 3.11 Wet IB 2001 en de daarmee corresponderende toepassing in de vennootschapsbelasting beoogt het behoud en de aanleg van bos te bevorderen door voordelen uit een bosbedrijf buiten de winstheffing te laten. Het budgettaire belang van de bosbouwvrijstelling wordt door SEO geraamd op € 39 miljoen. In de ratio van de vrijstelling ligt besloten dat fiscale facilitering op winstniveau bosbouw aantrekkelijker zou moeten maken en daardoor zou bijdragen aan behoud en uitbreiding van bos. SEO erkent ook dat bij bos en natuur in beginsel sprake is van positieve externe effecten en marktfalen: CO₂-opslag, luchtzuivering, verkoeling, biodiversiteit en recreatieve waarde komen niet of slechts beperkt in de opbrengst van de eigenaar tot uitdrukking. Juist op dit punt bestaat dus, ook volgens SEO, een legitieme reden tot overheidsingrijpen.

Niettemin komt SEO tot het oordeel dat de bosbouwvrijstelling niet doeltreffend en niet doelmatig is. De kern van die kritiek is vooral praktisch van aard: bosbouwbedrijven zijn veelal weinig of niet winstgevend, zodat een vrijstelling van winst in de praktijk slechts beperkt stimulerend werkt. Daar komt bij dat volgens SEO aanwijzingen bestaan dat de vrijstelling ook wordt gebruikt door partijen bij wie bosbouw niet de dragende ondernemingsactiviteit vormt. Vanuit het TFR leidt dit tot de aanbeveling de regeling af te schaffen, eventueel met de kanttekening dat vrijvallende middelen op een andere wijze aan bos en natuur kunnen worden besteed.

Bij die conclusie past onzes inziens de nodige terughoudendheid. Het SEO-rapport kijkt sterk vanuit het klassieke fiscale effectiviteitsdenken: als een vrijstelling niet of nauwelijks wordt 'verzilverd' door winstgevende bosbouwbedrijven, wordt het instrument al snel als niet doeltreffend aangemerkt. Daarmee dreigt echter uit beeld te raken dat het behoud van bos in Nederland niet louter een kwestie is van fiscale prikkels, maar ook van continuïteit, vertrouwen en lange termijn. Bosbouw is bij uitstek kapitaalintensief, langcyclisch en

maatschappelijk waardevol, terwijl de private opbrengst vaak achterblijft bij de publieke baten. In dat licht kan een fiscale vrijstelling, ook wanneer zij budgettair niet altijd scherp is te herleiden tot extra hectares bos, een belangrijke systeemfunctie vervullen: zij voorkomt dat het fiscale stelsel een extra belemmering vormt voor beheer en instandhouding van bos.

Afschaffing zonder een volwaardig alternatief zou daarom wel eens verkeerd kunnen uitpakken. Wanneer het kabinet de regeling wil herijken, ligt het meer voor de hand om de doelstelling en de voorwaarden te actualiseren dan om de vrijstelling eenvoudigweg te schrappen. Een moderne bosbouwvrijstelling zou explicieter kunnen aansluiten bij klimaat, biodiversiteit, waterberging en de transitie van het landelijk gebied. Juist in een tijd waarin ruimte voor bos, natuur en extensivering schaars is, behoort het fiscale stelsel niet primair als saneringsinstrument te worden gebruikt, maar als ondersteunende randvoorwaarde voor maatschappelijke opgaven die de markt niet zelfstandig kan (of wil) dragen.

3 Vergoedingen voor bos- en natuurbeheer

De vrijstelling voor vergoedingen voor bos- en natuurbeheer van art. 3.13 lid 1 onderdeel g Wet IB 2001 ziet op aangewezen subsidies en vergoedingen voor natuur- en bosbeheer. De regeling heeft volgens SEO een budgettair belang van € 11 miljoen en beoogt het behoud en de aanleg van natuur te bevorderen en het draagvlak voor bos- en natuurbeleid te vergroten. Anders dan bij de bosbouwvrijstelling is de vrijstelling hier nauw verbonden met een subsidiestelsel: de subsidie is de primaire beleidsdrager, de fiscale vrijstelling voorkomt dat de vergoeding door belastingheffing wordt uitgehold.

SEO kwalificeert de doeltreffendheid en doelmatigheid als onduidelijk, maar adviseert de regeling wel te behouden. Dat oordeel is begrijpelijk. De feitelijke natuurwinst vloeit immers niet zelfstandig voort uit de fiscale vrijstelling, maar uit de onderliggende beheermaatregelen waarvoor de subsidie wordt verstrekt. De vrijstelling zorgt er echter voor dat de vergoeding aansluit bij de normkosten van natuurbeheer. Zou de subsidie belast worden, dan resteert netto minder dan nodig is voor het beoogde beheer, tenzij de overheid de subsidie zou bruteren. SEO wijst er volgens ons terecht op dat brutering uitvoeringstechnisch lastig is, omdat het effect afhangt van het marginale tarief van de belastingplichtige en van de mate waarin werkzaamheden worden uitbesteed.

Deze regeling laat goed zien dat een fiscale faciliteit niet steeds als zelfstandige stimulans moet worden beoordeeld. Soms is de functie juist neutraliserend: de fiscaliteit moet voorkomen dat publiek gefinancierde natuurdoelen ‘via de achterdeur’ worden afgeroomd. Dat is voor het landelijk gebied van groot praktisch belang. Agrariërs, particuliere grondeigenaren en terreinbeheerders worden steeds vaker gevraagd om natuur- en landschapsdiensten te leveren, bufferzones te beheren, waterkwaliteit te verbeteren en bij te dragen aan biodiversiteit. Wanneer vergoedingen voor dergelijke publieke diensten fiscaal worden belast zonder passende correctie, vermindert dat de bereidheid en de financiële ruimte om aan die doelen mee te werken.

Behoud van de vrijstelling is daarom niet slechts een kwestie van fiscale techniek, maar ook van consistent overheidsbeleid. Wie van grondeigenaren vraagt dat zij publieke waarden realiseren op private grond, moet ervoor zorgen dat de vergoeding daarvoor daadwerkelijk bij het beheer terechtkomt. In dat licht verdient de vrijstelling niet alleen behoud, maar ook een duidelijke en actuele wettelijke inkadering. Juist bij de transitie van het landelijk gebied zal de overheid afhankelijk blijven van private uitvoeringskracht. Een stabiele fiscale behandeling van beheer- en natuurvergoedingen is daarbij een noodzakelijke randvoorwaarde.

4 Vrijstelling voor herverkaveling

De vrijstelling voor herverkaveling in de overdrachtsbelasting heeft betrekking op verkrijgingen die plaatsvinden in het kader van een wettelijke herverkaveling in het landelijk gebied. Volgens SEO is het budgettaire belang van de vrijstelling zeer beperkt, terwijl de regeling is gericht op structuurverbetering van het landelijk gebied. Herverkaveling maakt het mogelijk om eigendoms- en gebruiksverhoudingen in een gebied integraal te herschikken, zodat gronden beter worden ontsloten, kavels dichter bij elkaar komen te liggen en ruimte kan worden gemaakt voor wegen, waterlopen, natuur, infrastructuur en andere publieke functies.

Opvallend is dat SEO deze regeling als doeltreffend en doelmatig beoordeelt en behoud aanbeveelt. Die positieve beoordeling volgt volgens SEO in belangrijke mate uit het karakter van herverkaveling zelf. Anders dan bij individuele grondtransacties is herverkaveling een

publiekrechtelijk ingebed instrument dat door de overheid slechts wordt ingezet wanneer sprake is van evidente structuurverbetering. De waarborg voor doelrealisatie ligt daarmee besloten in het instrument: zonder gebiedsopgave en zonder publieke regie komt herverkaveling niet tot stand.

Die conclusie verdient instemming. In een periode waarin het landelijk gebied opnieuw moet worden ingericht, kan herverkaveling een sleutelrol vervullen. De opgaven stapelen zich op: stikstofreductie, natuurherstel, waterberging, Kaderrichtlijn Water, extensivering, energietransitie, woningbouw en behoud van een economisch levensvatbare landbouw. Al deze opgaven vragen om grondmobiliteit. De overdrachtsbelasting is juist bij gebiedsprocessen een rem op die mobiliteit. Het zou weinig consistent zijn om enerzijds van overheden, agrariërs en grondeigenaren te verlangen dat zij meewerken aan ruimtelijke transitie en anderzijds de noodzakelijke grondbewegingen fiscaal te belasten.

De vrijstelling voor herverkaveling zou daarom niet alleen behouden moeten blijven, maar ook nadrukkelijk moeten worden gepositioneerd als een dragend fiscaal instrument voor gebiedsontwikkeling. De huidige, beperkte budgettaire omvang maakt afschaffing bovendien weinig aantrekkelijk: de opbrengst voor de schatkist zou gering zijn, terwijl de schade voor gebiedsprocessen aanzienlijk kan zijn. Juist omdat herverkaveling een publiek geborgd instrument is, is het risico op oneigenlijk gebruik relatief beperkt. Behoud ligt daarom voor de hand, bij voorkeur met een expliciete bevestiging dat de regeling ook past bij de bredere transitieopgaven van het landelijk gebied. Bovendien is onze verwachting dat de wettelijke herverkaveling de komende jaren een grote opmars zal gaan maken, al dan niet in aangepaste vorm. Het Kadaster is momenteel druk doende met het op pilot-basis inzetten van (een gemoderniseerde vorm van) herverkaveling en boekt daar goede resultaten mee.

5 Vrijstelling voor kavelruil

De vrijstelling voor kavelruil in de overdrachtsbelasting ziet op vrijwillige kavelruil in het landelijk gebied. De doelstelling is volgens SEO de structuurverbetering van het landelijk gebied. Het budgettaire belang is met circa € 1 miljoen relatief beperkt. Civielrechtelijk en praktisch is kavelruil een belangrijk instrument om versnipperde eigendoms- en gebruiksposities te herschikken zonder dat voor iedere afzonderlijke grondtransactie

overdrachtsbelasting verschuldigd is. Daarmee kan kavelruil op gebiedsniveau bijdragen aan betere verkaveling, betere ontsluiting, waterbeheer, natuurontwikkeling en een betere landbouwstructuur.

SEO komt niettemin tot het oordeel dat de doeltreffendheid en doelmatigheid onduidelijk zijn. De belangrijkste kritiek is dat de doelstelling onvoldoende helder en eenduidig is en dat al geruime tijd geen voorafgaande toets van overheidswege meer plaatsvindt op de vraag of een kavelruil daadwerkelijk bijdraagt aan verbetering van de structuur van het landelijk gebied. SEO merkt op dat de recente aanscherping per 2025 de doeltreffendheid waarschijnlijk heeft vergroot, maar dat nog steeds een waarborg voor doelrealisatie ontbreekt.

Deze kritiek raakt een reëel punt, maar de beleidsmatige conclusie die daaruit kan volgen, moet naar onze mening zorgvuldig worden getrokken. Het ontbreken van een voldoende scherpe waarborg betekent niet dat de kavelruilvrijstelling als zodanig haar betekenis heeft verloren. Integendeel: juist de vrijwillige kavelruil is in de praktijk vaak het meest laagdrempelige instrument om grondeigenaren in beweging te krijgen. Waar wettelijke herverkaveling zwaar, langdurig en bestuurlijk intensief kan zijn, biedt kavelruil een praktische route voor maatwerk. In een landelijk gebied waarin de overheid afhankelijk is van vrijwillige medewerking van agrariërs, natuurorganisaties, particuliere eigenaren en decentrale overheden, is dat van grote waarde.

Daarom verdient hervorming de voorkeur boven afschaffing. De regeling kan worden versterkt door de doelstelling te actualiseren en expliciet te koppelen aan structuurverbetering van het landelijk gebied in brede zin: duurzame landbouw, natuur, water, klimaatadaptatie, infrastructuur en leefbaarheid. Ook kan worden nagedacht over een lichte, uitvoerbare toets of verklaring waarmee de bijdrage aan gebiedsdoelen beter wordt geborgd zonder de praktijk te verlammen. Een te zware toets zou de vrijwillige dynamiek van kavelruil ondergraven; een te vrijblijvende regeling is kwetsbaar voor kritiek. De uitdaging is dus niet om de vrijstelling te schrappen, maar om haar beter te richten op de transitieopgaven waarvoor zij de komende jaren hard nodig is.

6 Cultuurgrondvrijstelling

Van de onderzochte regelingen is de cultuurgrondvrijstelling de grootste met een budgettair belang van € 290 miljoen. De oude cultuurgrondvrijstelling (tot 2007) stelde verkrijging van landerijen (sinds 2007 omgedoopt tot 'cultuurgrond') enkel vrij indien de verkrijging in het belang was van de verbetering van de landbouwstructuur, een doelstelling die (mede) ten grondslag lag (en ligt) aan alle agro-fiscale vrijstellingen binnen de overdrachtsbelasting (zie onder meer het rapport 'Evaluatie van vrijstellingen voor de landbouw in de overdrachtsbelasting, Rapport 6.08.02, LEI Wageningen UR, 2008). Vanwege deze eis, die een stroom aan jurisprudentie en literatuur heeft opgeleverd, stond de oude q-vrijstelling ook wel bekend als de 'vrijstelling verbetering landbouwstructuur' of 'landbouwstructuurvrijstelling'. Deze structuurverbetering, zo blijkt uit eerdere evaluaties, is een continu proces, benodigd om de inkomensontwikkeling in de agrarische sector op peil te houden.

Door de ingrijpende 'ombouw' van onderdeel q (als onderdeel van de fiscale 'drietrapsraket' voor de compensatie van de landbouw uit de Wet werken aan winst, *Kamerstukken II* 2005/06, 30572, nr. 9, p. 8) en onder meer de aanknoping bij het uiteindelijk gebruik per 1 januari 2007 wordt dit (oude) doel thans volgens de evaluatoren niet bereikt en krijgt de regeling daarmee het stempel 'niet doeltreffend' en 'niet doelmatig.' SEO adviseert dan ook afschaffing van de vrijstelling of actualisatie van de doelstelling. Het lijkt er sterk op dat de huidige cultuurgrondvrijstelling uitsluitend is getoetst aan het oorspronkelijke doel van deze vrijstelling en dat geen enkele rekening wordt gehouden met de vormgeving en toepassing van de vrijstelling zoals deze per 2007 luidt. En dat is naar onze mening een gemiste kans in de evaluatie en wellicht ook een verkeerd uitgangspunt van de evaluatie.

Verder wordt in de inleidende hoofdstukken van het SEO-rapport ingegaan op de historische ontwikkeling van het overheidsbeleid ten aanzien van landbouw en natuur. Dit beleid was traditioneel geënt op doelstellingen als voedselzekerheid ('nooit meer honger'), het versterken van de concurrentiepositie van de landbouw en het waarborgen van een adequaat inkomensniveau voor agrariërs. Onder invloed van diverse factoren en (maatschappelijke) ontwikkelingen heeft de laatste decennia echter een verschuiving plaatsgevonden: de oorspronkelijke focus op verbetering van de landbouwstructuur heeft plaatsgemaakt voor een bredere oriëntatie op de ontwikkeling van het landelijk gebied als

geheel. Daarmee rijst (wederom) de vraag in hoeverre de oorspronkelijke beleidsdoelstelling in onderdeel q nog als actueel kan worden aangemerkt.

Een actualisatie van de doelstelling hoeft zich daarbij niet te beperken tot een ruimere omschrijving van structuurverbetering. Zij kan ook worden gezocht in een meer wederkerige benadering van fiscale facilitering. Daarbij kan inspiratie worden ontleend aan de Natuurschoonwet 1928. Onder die wet worden fiscale faciliteiten verbonden aan de duurzame instandhouding van natuur, landschap en cultuurhistorie. De faciliteit staat daarmee tegenover een aantoonbare publieke prestatie. Een vergelijkbare gedachtegang kan ook voor landbouwgrond relevant zijn: fiscale continuïteit in ruil voor een langjarige bijdrage aan de kwaliteit van het landelijk gebied.

Bij een dergelijke wederkerige benadering kan tevens worden gedacht aan een landschappelijke stoffering met een minimale landschappelijke basisstructuur op of langs agrarische kavels. Houtwallen, heggen, singels, poelen, kruidenrijke randen en andere vormen van groenblauwe dooradering leveren niet alleen een bijdrage aan biodiversiteit, maar ook aan waterberging, bodemkwaliteit, klimaatadaptatie en de herkenbaarheid van het cultuurlandschap. De precieze omvang en vorm daarvan zullen gebiedsgericht moeten worden bepaald. Een landelijk uniform percentage ligt niet zonder meer voor de hand, maar de gedachte dat een fiscale faciliteit gepaard gaat met een aantoonbare landschappelijke prestatie verdient volgens ons verdere uitwerking. Er ontstaat op deze wijze als het ware een 'landschapsvrijstelling', als moderne opvolger (of voortzetter) van de huidige cultuurgrondvrijstelling.

Ten aanzien van de verbetering van de landbouwstructuur constateert SEO dat, na decennia van beleidsmatige interventies, een nagenoeg optimaal niveau is bereikt. Volgens SEO is sprake van een zekere verzadiging: verdere structuurverbetering kan in hoofdzaak nog worden gerealiseerd door samenvoeging van cultuurgronden, hetgeen neerkomt op een verdere opschaling van agrarische ondernemingen. Een dergelijke voortgaande schaalvergroting staat echter op gespannen voet met de oorspronkelijke beleidsdoelstellingen. Bij dit oordeel zijn de nodige kanttekeningen te plaatsen: juist vanwege de benodigde transitie van het landelijk gebied dient de komende jaren een ingrijpende ruimtelijke en maatschappelijke herinrichting van het platteland plaats te vinden.

Opgaven als stikstofreductie, natuurherstel en waterbeheer met duurzame landbouw, woningbouw en de energietransitie leveren een complexe puzzel voor het landelijk gebied op, die onder meer door middel van een (verbrede) cultuurgrondvrijstelling (en een praktisch toepasbare vrijstelling voor verkrijging krachtens landinrichting, meer bepaald herverkaveling en kavelruil) voor de overdrachtsbelasting zoveel mogelijk neutraal kan worden gelegd. Deze dimensie en functie van de cultuurgrondvrijstelling lijkt, door de (niet onomstreden) notie van de evaluatoren dat ons landelijk gebied qua landbouwstructuur 'af is', onder te sneeuwen. Een gemoderniseerde cultuurgrondvrijstelling zou daarom mede kunnen worden gericht op grondtransacties die bijdragen aan extensivering, bedrijfsverplaatsing, versterking van de huiskavel, bodem- en waterherstel en de aanleg of instandhouding van groenblauwe structuren. Daarmee wordt de vrijstelling niet alleen een instrument om fiscale frictie weg te nemen, maar ook een middel om publieke doelen in het landelijk gebied dichterbij de dagelijkse agrarische bedrijfsvoering te brengen.

Tegen deze achtergrond concludeert SEO dat de bestaande doelstelling haar actualiteitswaarde grotendeels heeft verloren en dat een noodzaak voor overheidsingrijpen ontbreekt. Nu een duidelijke waarborg voor het behalen van het huidige beleidsdoel ontbreekt, wordt de betreffende regeling als niet-doeltreffend en niet-doelmatig gekwalificeerd. SEO schetst in dat verband twee beleidsopties. In de eerste plaats ligt afschaffing voor de hand, mede gezien in het licht van het toetsingskader (TFR) en de geldende begrotingsregels. Een alternatief is een herijking van de doelstelling. Deze tweede optie impliceert een transitie van een sectorale benadering – gericht op landbouwstructuur – naar een meer integrale benadering van het landelijk gebied. In dat kader kunnen tevens bredere maatschappelijke opgaven worden betrokken, zoals natuurverbetering, waterkwaliteit, infrastructuur en stikstofreductie. Binnen de context van de noodzakelijke transitie van het landelijk gebied zou de regeling in aangepaste vorm volgens mij opnieuw een zinvolle functie binnen ons fiscale systeem kunnen vervullen.

Geconcludeerd kan worden dat het actuele politieke gesternte rondom de cultuurgrondvrijstelling niet positief is te noemen. Ingrijpende aanpassing (waarbij de bredere context van de vrijstelling, gericht op de transitieopgaven in het landelijk gebied, volgens ons wel aanknopingspunten biedt), dan wel volledige afschaffing lijken mogelijke toekomstbeelden te zijn. En dat leidt mogelijk tot (grote) consternatie in de agro-sector.

Uiteraard moeten de politieke vervolgstappen nog worden afgewacht, maar de teneur en strekking van het SEO-rapport kleurt daarbij mogelijk wel de verdere politieke discussie. En dat is, zeker op onderdelen waarin het rapport verbetering en nuancering behoeft, niet gunstig te noemen.

7 Natuurgrondvrijstelling

Tot slot de natuurgrondvrijstelling van art. 15 lid 1 onderdeel s WBR. Deze vrijstelling ziet op de verkrijging van natuurgrond. SEO stelt vast dat de doelstelling van deze regeling in de parlementaire geschiedenis niet expliciet is geformuleerd, maar dat zij kennelijk is gericht op het bevorderen van behoud en aanleg van natuur door particulieren. Het budgettaire belang bedraagt volgens SEO circa € 4 miljoen. Omdat natuur positieve externe effecten heeft en private eigenaren de maatschappelijke baten van natuur niet volledig kunnen verzilveren, erkent SEO dat in beginsel sprake is van een reden voor overheidsingrijpen.

Toch kwalificeert SEO de doeltreffendheid en doelmatigheid als onduidelijk. Dat oordeel hangt vooral samen met het ontbreken van een duidelijke probleemstelling en doelstelling in de parlementaire stukken. Als niet precies vastligt welk gedrag de wetgever met de vrijstelling wil stimuleren en welke natuurwinst daarmee moet worden bereikt, is het moeilijk om de regeling achteraf langs de meetlat van het TFR te leggen. SEO noemt daarom afschaffing of hervorming door actualisatie van de doelstelling als beleidsopties.

Ook hier geldt, net als bij de cultuurgrondvrijstelling, dat een onduidelijke historische doelstelling niet zonder meer mag worden vertaald in de conclusie dat de regeling beleidsmatig gemist kan worden. De maatschappelijke context is juist veranderd in de richting waarin de natuurgrondvrijstelling aan betekenis wint. Nederland staat voor forse natuur-, klimaat- en wateropgaven. De aanleg en instandhouding van natuur vergt grond, en grondmobiliteit wordt door overdrachtsbelasting afgeremd. Een vrijstelling bij verkrijging van natuurgrond kan voorkomen dat belastingheffing de realisatie of bestendiging van natuurdoelen bemoeilijkt. Daarbij past ook dat natuurgrond doorgaans geen hoog renderend vermogensbestanddeel is; het rendement is vaak laag of negatief, terwijl de maatschappelijke baten groot zijn.

Afschaffing zou daarom een verkeerd signaal kunnen zijn. Het ligt onzes inziens meer voor de hand de natuurgrondvrijstelling te herijken en beter te verankeren. De doelstelling kan expliciet worden geformuleerd als het fiscaal faciliteren van behoud, ontwikkeling en duurzame instandhouding van natuur in het landelijk gebied. Vervolgens kunnen voorwaarden worden aangescherpt of verduidelijkt, bijvoorbeeld door aansluiting te zoeken bij bestaande natuurkwalificaties, beheertypen, planologische functie of langjarige instandhoudingsverplichtingen. Zo wordt de regeling beter toetsbaar, terwijl haar praktische betekenis behouden blijft. Juist in samenhang met de cultuurgrondvrijstelling, kavelruil en herverkaveling kan de natuurgrondvrijstelling bijdragen aan een fiscaal neutrale inrichting van de noodzakelijke gebiedstransitie.

8 Tot slot

De rode draad uit het SEO-rapport is dat fiscale regelingen voor bos-, natuur- en cultuurgrond steeds nadrukkelijker worden beoordeeld vanuit het TFR en de begrotingsregels. Dat is begrijpelijk, maar leidt bij grondgebonden regelingen (in dit geval met een specifieke focus op het landelijk gebied) gemakkelijk tot een te smalle beoordeling. De waarde van deze faciliteiten ligt niet altijd in een rechtstreeks meetbare extra hectare bos, natuur of landbouwgrond, maar vaak in het wegnemen van fiscale fricties bij beheer, behoud en ruimtelijkeerschikking van grond. Juist daarom verdient behoud door actualisatie van de doelstellingen in veel gevallen de voorkeur boven afschaffing.

Het landelijk gebied staat voor een historische transitie. Die transitie vraagt onder meer om grondmobiliteit, private medewerking, langjarige zekerheid en een overheid die niet met de ene hand gebiedsontwikkeling vraagt en met de andere hand fiscale drempels opwerpt. De komende jaren zal tevens een aanzienlijk aantal agrarische bedrijven worden beëindigd, aan derden worden overgedragen, binnen de familie worden voortgezet of ingrijpend worden getransformeerd. Zowel bij verkoop aan een derde als bij overdracht aan een volgende generatie ontstaat een natuurlijk moment om opnieuw naar de inrichting en het gebruik van de grond te kijken. De verwachting is dat het om een bandbreedte van 200.000-400.000 ha grond gaat in de komende tien jaar. Juist dan kunnen fiscale faciliteiten worden verbonden aan langjarige afspraken over grondgebruik, bodem, water, biodiversiteit en

landschapskwaliteit. Daarmee wordt aangesloten bij veranderingen die zich toch al voordoen, zonder dat daarvoor steeds een zwaar en dwingend gebiedsproces nodig is.

De geëvalueerde agro-fiscale vrijstellingen moeten daarom niet worden gezien als achterhaalde uitzonderingen, maar als instrumenten die – mits goed gericht en beter gemotiveerd – kunnen bijdragen aan een toekomstbestendige inrichting van het landelijk gebied. Niet het verdedigen van een regeling uit het verleden, maar het ontwikkelen van een (agro-)fiscaal instrumentarium dat aansluit bij de transitieopgaven in het landelijk gebied moet onzes inziens centraal staan bij verdere stappen naar aanleiding van de uitgevoerde evaluatie.

Tot slot: wanneer herijking of versobering van bestaande fiscale regelingen tot budgettaire opbrengsten leidt, verdient het onzes inziens overweging deze middelen - ten minste gedeeltelijk - beschikbaar te houden voor de transitie van het landelijk gebied. Daarbij kan worden gedacht aan een langjarig fonds voor groenblauwe diensten, bijvoorbeeld ondergebracht bij het Nationaal Groenfonds. Vanuit dat fonds kunnen de aanleg en het beheer van landschapselementen, langjarige beheervergoedingen en eventuele grondwaardedaling worden gefinancierd. Zo ontstaat een directe samenhang tussen fiscale hervorming en daadwerkelijk handelingsperspectief voor agrariërs en andere grondeigenaren.

Den Haag, 23 september 2026

prof. mr. J.W.A. Rheinfeld, voorzitter RB Commissie Agro Fiscaal in samenwerking met Bureau Vaktechniek van het RB