

Nederlandse grensoverschrijdende fiscale ondersteuning van kunst en cultuur

Sigrid Hemels¹

1 Inleiding

Op 1 mei 1893 introduceerde Nederland zijn oudste nog bestaande fiscale faciliteit voor kunst en cultuur: een vrijstelling voor voorwerpen van kunst en wetenschap in de toenmalige vermogensbelasting.² Sindsdien zijn in de Nederlandse belastingwetten een groot aantal fiscale faciliteiten voor kunst en cultuur geïntroduceerd. Met name de periode 1995-2005 zag een grote groei van het aantal belastingsubsidies voor kunst en cultuur.³ Inmiddels zijn of worden diverse in die periode geïntroduceerde belastingsubsidies al weer afgeschaft, zoals de filmfaciliteiten en de faciliteiten voor cultureel beleggen die, na eerder beperkt te zijn, met ingang van 1 januari 2013 volledig zullen verdwijnen. Na de val van het gedoogkabinet afgelopen voorjaar, is de in 2011 in werking getreden⁴ afschaffing van het verlaagde BTW tarief voor podiumkunsten en voor kunstvoorwerpen die van de maker of zijn erfgenamen worden gekocht, echter per 1 juli 2012 weer teruggedraaid.⁵ Diverse belastingsubsidies voor kunst en cultuur hebben mede een grensoverschrijdend effect, waardoor bijvoorbeeld ook in België wonende particulieren of culturele instellingen hiervan kunnen profiteren. In paragraaf 2 geef ik een definitie van het door mij gehanteerde begrip ‘belastingsubsidie’ en zijn synoniemen.

In deze bijdrage staat de grensoverschrijdende fiscale ondersteuning van kunst en cultuur centraal. Ik richt mij hierbij op particulieren en culturele instellingen. Met ‘grensoverschrijdend’ bedoel ik dat hetzij een in Nederland wonende particulier een fiscale tegemoetkoming ontvangt als hij een buitenlandse culturele instelling ondersteunt, hetzij een buitenlandse particulier of culturele instelling aanspraak kan maken op een Nederlandse fiscale tegemoetkoming. Op deze wijze ondersteunt de Nederlandse fiscus derhalve niet alleen kunst en cultuur in Nederland, maar ook daarbuiten. In veel gevallen is deze grensoverschrijding afgedwongen door Europese regelgeving. Bij het verlaagde BTW-tarief voor diverse culturele leveringen en diensten is het grensoverschrijdende effect inherent aan de faciliteit. Als een inwoner van Antwerpen in Breda naar het theater gaat, zal hij hetzelfde BTW-tarief betalen als een inwoner van Breda, omdat de plaats van dienst bij een dienst verricht aan een niet-ondernemer de zetel van de bedrijfsuitoefening van de dienstverlener is.⁶ De BTW-faciliteiten laat ik in het navolgende buiten beschouwing.

¹ Hoogleraar Belastingrecht Erasmus Universiteit Rotterdam, tevens werkzaam bij Allen & Overy LLP in Amsterdam.

² Inmiddels vervangen door de forfaitaire inkomstenbelastingheffing over het saldo van bezittingen en schulden in de zogeheten box 3 van de Nederlandse inkomstenbelasting. Voorwerpen van kunst en wetenschap zijn ook van deze heffing vrijgesteld (artikel 5.8 Wet inkomstenbelasting 2001). ‘Wet inkomstenbelasting 2001’ wordt hierna verkort aangehaald als ‘Wet IB 2001’.

³ Zie hierover uitgebreid S.J.C. Hemels, Door de muze omhelsd. Een onderzoek naar de inzet van belastingsubsidies voor kunst en cultuur in Nederland, Nijmegen, Wolf Legal Publishers 2005, p. 398-399.

⁴ Het verlaagde tarief voor kunstvoorwerpen werd door het Belastingplan 2011, Staatsblad 2010, nr. 872 op 1 januari 2011 afgeschaft, de afschaffing van het verlaagde tarief voor podiumkunsten werd na aandringen van de Eerste Kamer uitgesteld tot het einde van het culturele seizoen, 1 juli 2011 (besluit van 21 december 2010, nr. DV2010/000537M).

⁵ Wet van 12 juli 2012 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013), Staatsblad 2012, nr. 321. Het verlaagde BTW tarief bedraagt in Nederland 6%. De Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 verhoogt het algemene BTW tarief op 1 oktober 2012 van 19% naar 21%.

⁶ Artikel 6 Wet op de omzetbelasting 1968 welk artikel is gebaseerd op artikel 45 BTW Richtlijn. Overigens geldt dit op grond van artikel 6d Wet op de omzetbelasting 1968 (artikel 53 BTW Richtlijn) ook voor toegangverlening tot culturele evenementen aan ondernemers.

De Nederlandse faciliteiten die ik op basis van de criteria 'belastingsubsidie' en 'grensoverschrijdend' heb geselecteerd zijn de giftenaftrek in de inkomstenbelasting en de multiplier voor giften aan culturele instellingen, de vrijstelling van schenk- en erfbelasting, de mogelijkheid om erfbelasting met kunst te betalen en de aftrek van onderhoudsuitgaven voor monumentenpanden.

Overigens is de grensoverschrijdende werking van belastingsubsidies voor kunst- en cultuur, ook los van de Europeesrechtelijke verplichtingen, goed verdedigbaar. Kunst en cultuur houdt zich immers niet aan landsgrenzen. Zo zijn de Grieken en Romeinen ook onderdeel van onze cultuurhistorie ongeacht het feit dat de archeologische vindplaatsen zich over het algemeen niet in Nederland bevinden, profiteren Nederlanders ook van de kunstschaten die buitenlandse musea tentoonstellen en hebben Nederlandse musea er voordeel bij als een buitenlandse verzamelaar een kunstwerk aan hen overdraagt.

2 Gehanteerde definitie 'belastingsubsidies voor kunst en cultuur'

In de inleiding gebruikte ik de begrippen fiscale faciliteiten, belastingsubsidies en fiscale ondersteuning voor kunst en cultuur. Het lijkt mij van belang om alvorens tot een inhoudelijke bespreking over te gaan, duidelijk te maken wat ik onder deze begrippen versta. Ik gebruik deze begrippen als synoniemen, ook voor het begrip belastinguitgave, waardoor één definitie volstaat. Deze definitie is van belang om te verantwoorden hoe ik tot de afbakening van de te bespreken faciliteiten ben gekomen. Deze moeten enerzijds een grensoverschrijdende werking hebben en anderzijds voldoen aan de definitie van belastingsubsidie, waarbij ik me heb beperkt tot de directe belastingen.

Een belastingsubsidie is een tegemoetkoming in de belastingwetgeving. Het is één van de middelen die de overheid kan inzetten om bepaalde beleidsdoelstellingen te bereiken, naast bijvoorbeeld een directe subsidie, regelgeving of voorlichting. Directe subsidies en belastingsubsidies zijn beide financiële prikkels. Bij een directe subsidie int de overheid belastingen, die zij vervolgens gebruikt om bijvoorbeeld de kunst- en cultuursector te subsidiëren. Bij belastingsubsidies gaat het geld rechtstreeks van burgers naar de culturele instellingen, waarna de burger (en niet de instelling) een fiscale tegemoetkoming krijgt. Een belastingsubsidie kan om die reden geschikt zijn om de betrokkenheid van burgers bij kunstinstellingen te vergroten. Belastingsubsidies kunnen diverse vormen aannemen. Bijvoorbeeld die van een vrijstelling, een aftrek op het inkomen, een belastingaftrek, ook wel tax credit of heffingskorting genoemd, een speciaal tarief, uitstel van het belastbare moment of het vervroegd mogen nemen van kosten.

Surrey en Sunley gaven de volgende, op de inkomstenbelasting toegesneden, definitie van een belastingsubsidie: 'a special item in the income tax – such as a special exclusion or exemption – that represents a deliberate departure from accepted concepts of net income and the regular rate structure in order to affect the private sector in a way that is often accomplished by direct expenditures.'⁷ Het Nederlandse ministerie van Financiën gebruikt de volgende, op alle belastingwetten toepasbare, definitie, bijvoorbeeld in de sinds de Miljoenennota 1999 jaarlijks verschijnende Belastinguitgavenbijlage: 'een belastinguitgave is een overheidsuitgave in de vorm van een derving of een uitstel van belastingontvangsten die voortvloeit uit een voorziening in de wet voor zover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de

⁷ S.S. Surrey en E.M. Sunley, General Report in: Cahiers de droit fiscal international, vol LXIa, Deventer, Kluwer 1976, p. 16-17.

wet'.⁸ Niet in overeenstemming met de primaire heffingsstructuur van de wet (het budgettaire doel van de belastingwetgeving) kunnen bijvoorbeeld zijn afwijkingen van het belastingsubject, belastingobject, genietingsmoment, tarief en te betalen belasting.

De belastingsubsidies die in deze bijdrage centraal staan, zijn gericht op het bereiken van een doelstelling op het gebied van kunst en cultuur. Deze kunnen in het verlengde van de algemene belastingsubsidiedefinitie als volgt worden gedefinieerd: 'Overheidsuitgaven in de vorm van een derving of een uitstel van belastingontvangsten die voortvloeit uit een voorziening in de wet, voor zover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet en gericht is op een doelstelling van kunst- en cultuurbeleid.'⁹

Deze definitie heb ik gebruikt bij de selectie van de grensoverschrijdende Nederlandse fiscale faciliteiten voor kunst en cultuur die ik hierna zal bespreken. Voor een aantal van deze faciliteiten geldt de eis dat sprake moet zijn van een algemeen nut beogende instelling, om welke reden ik eerst die definitie zal bespreken.

3 Algemeen nut beogende instelling: volledig gelijke behandeling buitenlandse instellingen?

Sinds 1 januari 2012 definieert artikel 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen¹⁰ wat een algemeen nut beogende instelling¹¹ is. Dit is een instelling – niet zijnde een vennootschap met in aandelen verdeeld kapitaal, een coöperatie, een onderlinge waarborgmaatschappij of een ander lichaam waarin bewijzen van deelgerechtigdheid kunnen worden uitgegeven – die:

1. voor minimaal 90% het algemeen nut beoogt;
2. voldoet aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden;
3. gevestigd is in het Koninkrijk, in een andere lidstaat van de Europese Unie of in een bij ministeriële regeling aangewezen staat, en
4. door de daartoe bevoegde inspecteur als zodanig is aangemerkt.

Ook in andere dan de hiervoor genoemde landen gevestigde instellingen kunnen als anbi worden aangemerkt, indien en zolang zij voldoen aan nadere voorwaarden op het gebied van informatieverstrekking. De invulling die artikel 5b AWR geeft aan het begrip anbi geldt voor een groot aantal Nederlandse rijksbelastingen, zoals de giftenaftrek in de inkomsten- en vennootschapsbelasting en de vrijstellingen schenk- en erfbelasting.

Nederlandse particulieren kunnen dus aftrekbare giften aan in het buitenland gevestigde instellingen doen, op voorwaarde dat die instellingen in Nederland zijn geregistreerd. Dat zal echter niet altijd het geval zijn. Zelfs uit het buurland België zijn maar 21 instellingen geregistreerd.¹² Als een inwoner van Nederland een grote gift aan een in België gevestigde culturele instelling wil doen, is het derhalve van belang om te controleren of deze Belgische instelling in Nederland als anbi is geregistreerd. Als dit niet het geval is, heeft het, zeker bij grote giften, de voorkeur dat de instelling de status verwerft alvorens de gift wordt gedaan. Weliswaar is het bij bestaande instellingen mogelijk om de status aan te vragen met terugwerkende kracht tot het begin van het kalenderjaar waarin het verzoek wordt

⁸ Deze definitie is ontwikkeld door de door het Ministerie van Financiën ingestelde Werkgroep Belastinguitgaven en vastgelegd in het rapport uit 1987: Belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en de loonbelasting.

⁹ Zie voor een nadere toelichting op deze definitie: S.J.C. Hemels, Kunstliefhebbers, culturele instellingen en belastingen, Amersfoort, Sdu fiscale en financiële uitgeverij 2008, hoofdstuk 2.

¹⁰ Hierna afgekort: AWR.

¹¹ Hierna afgekort: anbi.

¹² Zie het door de Belastingdienst beschikbaar gestelde 'programma anbi opzoeken': www.belastingdienst.nl/rekenhulpen/giften/anbi_zoeken/, toets bij vestigingsplaats 'Belg*' in. Het aantal van 21 is gebaseerd op een 21 augustus 2012 gegeven zoekopdracht, de bijwerkdatum was toen 15 augustus 2012.

gedaan,¹³ maar zeker als het om grote giften gaat, zal de doneur op voorhand zeker willen weten dat hij gebruik kan maken van de giftenaftrek. Deze aanwijzing met terugwerkende kracht is vooral ook van belang voor erfrechtelijke verkrijgingen. Een Belgische instelling zal niet altijd op voorhand weten dat deze is opgenomen in het testament van een inwoner van Nederland. Door nog in het jaar waarin de erfrechtelijke verkrijging uit Nederland plaatsvindt met terugwerkende kracht de Nederlandse anbi-status aan te vragen, kan een Belgische instelling voorkomen dat zij Nederlandse erfbelasting verschuldigd wordt. Ook voor Belgische culturele instellingen en andere goede doelen die fondsen van Nederlandse donateurs willen werven is het van belang dat zij op voorhand de Nederlandse anbi-registratie aanvragen.

De Europese Commissie is overigens van oordeel dat het in strijd is met het vrije kapitaalverkeer dat buitenlandse instellingen zich in Nederland moeten registreren. In een persbericht van 6 april 2011 heeft de Europese Commissie aangekondigd Nederland voor het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) te brengen.¹⁴ Voorzover mij bekend, is deze zaak overigens nog niet aanhangig gemaakt bij het HvJ. De Europese Commissie lijkt van oordeel dat het voor buitenlandse instellingen voldoende is dat in plaats van een registratieplicht, een inlichtingenplicht geldt. Dit zouden de mogelijkheden om aan buitenlandse instellingen te geven, ruimer maken dan om aan Nederlandse instellingen te geven, omdat voor die instellingen wel een registratieverplichting geldt. Vooralsnog is de Nederlandse regering kennelijk van mening dat zij niet in strijd handelt met het Europese recht, want de regelgeving is niet aangepast. Ik lees in de jurisprudentie van het HvJ¹⁵ evenmin een verbod op de registratievoorwaarde, mits deze eis maar op gelijke wijze geldt, ongeacht de vestigingsplaats van de instelling.

Meer twijfels heb ik bij twee per 1 januari 2012 ingevoerde vereisten en het verschil in wijze van aanvragen van de status.¹⁶ In Nederland gevestigde instellingen kunnen het aanvraagformulier voor de anbi-beschikking downloaden van de website van de Belastingdienst¹⁷ of het schriftelijk aanvragen bij het anbi-team in Den Bosch. Buitenlandse instellingen moeten schriftelijk een

¹³ Een instelling kan op grond van art. 1a, lid 3, Uitv.reg. AWR 1994 met terugwerkende kracht als anbi worden aangemerkt. Dat betekent dat het tijdstip van aanmerken van de instelling voor de dagtekening van de beschikking ligt. In het besluit van 6 april 2010, nr. DGB2010/1594M, Stcrt. 2010, 5728, NTFR 2010/1001, heeft de staatssecretaris van Financiën onder de tot 1 januari 2012 geldende regeling goedgekeurd dat een instelling die op 1 januari van een kalenderjaar bestaat en in datzelfde kalenderjaar een verzoek doet om te worden aangemerkt als anbi, met terugwerkende kracht tot 1 januari van datzelfde kalenderjaar kan worden aangemerkt als anbi. Een nieuw opgerichte instelling, die binnen een jaar na oprichting een verzoek doet om aangemerkt te worden als anbi, kan met terugwerkende kracht tot de datum van oprichting worden aangemerkt als anbi. Uit de brief van de staatssecretaris van Financiën van 15 juni 2012, nr. DB2012/181M, NTFR 2012/1498 blijkt dat deze mogelijkheden om met terugwerkende kracht als anbi aangewezen te worden ook na 1 januari 2012 zijn blijven bestaan.

¹⁴ Persbericht van 6 april 2011, nr. IP/11/429.

¹⁵ HvJ 14 september 2006, zaak C-386/040 (Centro di Musicologia Walter Stauffer tegen Finanzamt München für Körperschaften), NTFR 2006/1487, HvJ 27 januari 2009, zaak C-318/07 (Hein Persche tegen Finanzamt Lüdenscheld), NTFR 2009/366, HvJ 10 februari 2011, zaak C-025/10 (Missionswerk Werner Heukelbach eV tegen Belgische Staat), NTFR 2011/528, HvJ 16 juni 2011, zaak C-10/10 (Europese Commissie versus Republiek Oostenrijk), NTFR 2011/1557.

¹⁶ Ik heb hierover meer uitgebreid geschreven in S.J.C. Hemels, Anbi-wetgeving in strijd met de vrijheid van kapitaalverkeer? NTFR 2012/71. Ook heb ik hier aandacht voor gevraagd in het Commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs van 4 april 2012 op de concept-uitvoeringsregeling Geefwet, http://www.nob.net/nob leden/Wetscommentaren/NOB_commentaar_op_conceptuitvoeringsregeling_Geefwet, p.10. Het Ministerie van Financiën schat deze risico's kennelijk niet hoog in, want de ongelijke behandeling is gehandhaafd.

¹⁷ www.belastingdienst.nl/download/2511.html.

aanvraagformulier aanvragen bij de Belastingdienst/Oost-Brabant.¹⁸ Mogelijk dat het schriftelijk aanvragen als belemmerend wordt ervaren ten opzichte van het downloaden van een formulier. Dit is overigens nog los van het feit dat deze informatie slechts in het Nederlands beschikbaar is. Naar aanleiding van kamervragen heeft de staatssecretaris toegezegd dat de website van de belastingdienst de hoofdlijnen van de anbi-regeling en de aanmeldingsprocedure in het Engels zal gaan vermelden.¹⁹ Detailinformatie over de regeling blijft echter uitsluitend in het Nederlands beschikbaar. Buitenlandse instellingen maken volgens de staatssecretaris gewoonlijk van een Nederlandse fiscaal dienstverlener gebruik om een anbi-beschikking aan te vragen, om welke reden hij het niet nodig vindt die informatie in het Engels te vertalen. Waar anbi's die de Nederlandse taal machtig zijn, zelfstandig een registratie kunnen aanvragen (dit is een redelijk eenvoudig proces), worden buitenlandse anbi's kennelijk geacht een adviseur in te schakelen. Ik vraag mij af of dit te rechtvaardigen is.

Een strijdigheid met het Europese recht zie ik in ieder geval in de op 1 januari 2012 in werking getreden bepaling dat publiekrechtelijke lichamen als bedoeld in art. 2:1, lid 1, van het Nederlandse Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) van rechtswege anbi zijn.²⁰ Het doen van een verzoek en aanwijzing door de Belastingdienst is voor deze instellingen dus niet meer nodig. Door de koppeling met het BW, zonder dat een link wordt gemaakt naar vergelijkbare, naar buitenlands recht opgerichte publiekrechtelijke lichamen, is deze aanwijzing van rechtswege beperkt tot Nederlandse publiekrechtelijke lichamen. Dit heeft tot gevolg dat een in Nederland wonende particulier die een gift doet aan het Centraal Museum Utrecht²¹ gebruik kan maken van de giftenaftrek, ook al heeft dit museum geen anbi-registratie. Doet deze particulier echter dezelfde periodieke gift aan het FotoMuseum Provincie Antwerpen,²² dan heeft hij geen recht op giftenaftrek, omdat het museum niet in Nederland is geregistreerd. Dit levert feitelijk een onderscheid naar vestigingsplaats op en is naar mijn mening niet in overeenstemming met de jurisprudentie van het HvJ.

Met terugwerkende kracht tot 1 januari 2012 stelt Nederland bovendien nog een eis die naar mijn mening strijdig is met het Europese recht.²³ Sinds die datum moet namelijk uit de regelgeving van de instelling blijken dat bij opheffing van de instelling een batig liquidatiesaldo wordt besteed ten behoeve van een anbi met een gelijksoortige doelstelling.²⁴ Omdat het begrip anbi is gedefinieerd als een als zodanig door de Nederlandse belastinginspecteur aangewezen instelling, zullen in het buitenland gevestigde instellingen feitelijk nooit aan deze eis voldoen. Het ligt immers niet voor de hand dat deze in hun statuten hebben staan dat het liquidatiesaldo aan een in Nederland geregistreeerde anbi moet worden uitgekeerd.

Het eindantwoord moet uiteraard van het HvJ komen, maar naar mijn mening zou de Nederlandse regelgeving en uitvoeringspraktijk in overeenstemming zijn met de vrijheid van kapitaalverkeer als het onderscheid in de aanvraagprocedure wordt opgeheven, ook Nederlandse publiekrechtelijke instellingen weer moeten verzoeken om de anbi-status en de eis wordt ingetrokken dat het liquidatiesaldo aan een in Nederland geregistreeerde instelling moet worden uitgekeerd. De

¹⁸ www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/bijzondere_regelingen/goede_doelen/algemeen_nut_beogende_instellingen/hoe_vraagt_u_aanwijzing_als_anbi_aan.

¹⁹ Brief van de staatssecretaris van Financiën van 15 juni 2012, nr. DB2012/181M, NTFR 2012/1498.

²⁰ Artikel art. 5b, lid 2, AWR.

²¹ Nog tot 1 januari 2013 onderdeel van de gemeente Utrecht, http://static.centraalmuseum.nl/static/medialibrary/2012/06/CM_-_jaarverslag_2011.pdf.

²² Een organisatie van de provincie Antwerpen die deel uitmaakt van het departement Cultuur binnen de provincie: www.fotomuseum.be/organisatie/bestuur/.

²³ Wijziging van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001, de Uitvoeringsregeling schenk- en erfbelasting, de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 en de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003, 19 juni 2012, nr. DB 2012/248, Staatscourant 22 juni 2012, nr. 12737.

²⁴ Artikel 1a, eerste lid, onderdeel h, Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994.

registratie-eis zelf is naar mijn mening wel toegestaan, omdat deze wordt gesteld zonder onderscheid te maken naar vestigingsplaats. Nederland hoeft niet te worden verplicht om buitenlandse instellingen makkelijker toegang te verlenen tot de anbi-faciliteiten dan Nederlandse instellingen.

4 De giftenaftrek in de inkomstenbelasting

Binnenlands belastingplichtige particulieren kunnen giften aan bij de Nederlandse belastingdienst als zodanig geregistreerde anbi's onder voorwaarden aftrekken.²⁵ Dit is een belastingsubsidie, omdat dergelijke uitgaven niet op grond van de reguliere inkomstenbelastingregels aftrekbaar zijn. Doel van deze faciliteit is het bevorderen van schenkingen aan charitatieve, kerkelijke, levensbeschouwelijke, culturele, wetenschappelijke en het algemeen nut beogende instellingen.²⁶

Zogenaemde 'periodieke giften' zijn volledig aftrekbaar: hiervoor geldt geen maximum of een drempel. Van een aftrekbare periodieke gift is op grond van artikel 6.34 en 6.38 Wet IB 2001 sprake als de gever zich in een notariële akte verplicht om gedurende minimaal vijf jaar jaarlijks een vast bedrag te geven. De uitkeringen moeten uiterlijk eindigen bij het overlijden van de schenker. In Nederland kan – bijvoorbeeld in tegenstelling tot in Engeland – een periodieke gift niet alleen in de vorm van geld, maar ook in de vorm van goederen, bijvoorbeeld een kunstwerk of een archief, worden gegeven. In dat geval moet notarieel worden vastgelegd dat jaarlijks een vijfde van de eigendom aan de culturele instelling wordt overgedragen of wordt ter zake van de verwerving een bedrag schuldig gebleven dat vervolgens in vijf gelijke termijnen wordt kwijtgescholden. Het overigens verstandig dat de gever tegelijkertijd in zijn testament vastlegt dat als hij binnen vijf jaar komt te overlijden, het resterende eigendoms gedeelte c.q. de vordering toekomt aan de culturele instelling. Giften die niet voldoen aan de vereisten van een periodieke gift zijn slechts aftrekbaar als ze met schriftelijke stukken, bijvoorbeeld een giro-afschrift, worden onderbouwd en ze samen zowel € 60 als 1% van het inkomen van de gever te boven gaan.²⁷ Bovendien is de aftrek beperkt tot maximaal 10% van het inkomen.

Als een in Nederland wonende particulier aan een in het buitenland gevestigde culturele instelling geeft, kan hij ook gebruik maken van deze giftenaftrek, op voorwaarde dat die instelling in Nederland als anbi is geregistreerd.

5 De multiplier voor giften aan culturele instellingen

Zodra de Europese Commissie goedkeuring heeft gegeven, geldt met terugwerkende kracht tot 1 januari 2012 een zogenoemde multiplier voor giften aan culturele instellingen. Deze multiplier houdt in dat giften aan culturele instellingen voor het bepalen van de giftenaftrek worden verhoogd met 25%, maar ten hoogste met € 1.250.²⁸ Het maximale effect van de multiplier wordt bereikt als een particulier voor wie het hoogste inkomstenbelastingtarief van 52% geldt, in een jaar via een periodieke gift € 5.000 aan culturele instellingen geeft. Deze particulier mag dan namelijk € 6.250 op zijn inkomen in mindering brengen, wat hem een belastingvoordeel van € 3250 oplevert. Netto kost

²⁵ Afdeling 6.9 van de Wet IB 2001.

²⁶ Digitale versie van de Miljoenennota 2012, paragraaf 4, Toelichting op de belastinguitgaven, www.rijksbegroting.nl/2012/kamerstukken,2011/9/13/kst801065_4.html (sinds de Miljoenennota 2005 is deze toelichting alleen nog in de digitale versie van de Miljoenennota opgenomen). Zie uitgebreid over de doelstellingen die in het verleden zijn geformuleerd: S.J.C. Hemels, Door de muze omhelsd. Een onderzoek naar de inzet van belastingsubsidies voor kunst en cultuur in Nederland, Nijmegen, Wolf Legal Publishers 2005, p. 162.

²⁷ Artikel 6.39 Wet IB 2001.

²⁸ Artikel 6.39a Wet IB 2001.

de gift hem dus slechts € 1750. Dit is overigens slechts een tijdelijke maatregel, bedoeld om giften en cultureel ondernemerschap te stimuleren. Met ingang van 1 januari 2017 zal de multiplier vervallen.²⁹

Een anbi die zich voor minimaal 90% op cultuur richt, kan de inspecteur op verzoek als culturele instelling aanmerken.³⁰ Deze aanwijzing is van belang, omdat alleen als een instelling als culturele instelling is aangewezen, haar donateurs gebruik kunnen maken van de multiplier in de giftenaftrek. Een culturele instelling moet statutair en feitelijk activiteiten ontwikkelen gericht op de realisatie (of het doen realiseren) van cultureel aanbod en/of het verspreiden van cultuur en/of het beheren en behouden van cultuur. De resultaten van die inspanningen dienen toegankelijk te zijn voor publiek.³¹

Niet in Nederland gevestigde instellingen kunnen eveneens als culturele instelling worden aangemerkt. In Nederland wonende donateurs van deze culturele instellingen kunnen dan profiteren van de multiplier over hun giften. Voor buitenlandse culturele instellingen die giften uit Nederland willen ontvangen, is een dergelijke aanwijzing dus zeker de moeite waard. Momenteel is overigens geen van de 21 geregistreerde Belgische instellingen als 'culturele instelling' geregistreerd, waardoor het voordeel van de multiplier nu niet naar België wordt geëxporteerd.

In tegenstelling tot wat de wettekst eist, hoeven instellingen die op 1 januari 2012 al anbi waren, in eerste instantie geen afzonderlijk verzoek te doen om als culturele instelling te worden aangemerkt. De Belastingdienst heeft namelijk alle bestaande anbi's beoordeeld en heeft bepaald welke anbi's in aanmerking komen voor de status culturele instelling. De status is dus per 1 januari 2012 automatisch verleend. In het programma 'anbi opzoeken'³² kan worden nagegaan of een anbi een culturele instelling is. Als achter de naam van de instelling in de kolom activiteit 'cultuur' is vermeld, dan heeft deze anbi de status van culturele anbi. Een anbi die van mening is dat haar per 1 januari 2012 ten onrechte niet de status van culturele anbi is verleend, moet volgens de website van de een schriftelijk verzoek indienen om alsnog als culturele anbi te worden aangewezen. Ik vermoed dat de screening door de belastingdienst zeer globaal heeft plaatsgevonden: een groot aantal instellingen die ontegenzeggelijk als culturele instelling kwalificeren, zijn niet als zodanig aangemerkt. Een opvallend voorbeeld is het MoMA (Museum of Modern Art) in New York. Dit museum heeft wel de anbi-status, maar niet de status van culturele instelling. Het museum zal zelf deze status moeten aanvragen om zijn Nederlandse donateurs in aanmerking te laten komen voor de multiplier.

6 De vrijstellingen van schenk en erfbelasting

Nederlandse schenk- en erfbelasting is verschuldigd over hetgeen wordt verkregen van iemand die ten tijde van de schenking of het overlijden in Nederland woonde. Als een Nederlandse culturele instelling een gift of legaat ontvangt van een inwoner van België, is dit dus niet belast met Nederlandse schenk- en erfbelasting, tenzij deze persoon op grond van een fictie geacht wordt inwoner van Nederland te zijn.³³ Een Belgische instelling moet echter wel Nederlandse schenk- of erfbelasting betalen als een gift of legaat van een inwoner van Nederland wordt ontvangen. Dit is slechts anders als de algemene vrijstelling van € 2012 niet wordt overschreden,³⁴ de ontvangende

²⁹ Artikel 10b.1 Wet IB 2001.

³⁰ Artikel 2, derde lid, onderdeel n AWR juncto artikel 5b, vierde lid AWR.

³¹ Kamerstukken I 2011/12, 33 003, G, p. 11.

³² www.belastingdienst.nl/rekenhulpen/giften/anbi_zoeken/.

³³ Artikel 3 Successiewet 1956: Een Nederlander die in Nederland heeft gewoond en binnen tien jaren nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten, is overleden of een schenking heeft gedaan, wordt geacht ten tijde van zijn overlijden of van het doen van de schenking in Nederland te hebben gewoond. Bovendien wordt iedereen die in Nederland heeft gewoond en binnen een jaar nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten een schenking heeft gedaan, geacht ten tijde van het doen van de schenking in Nederland te hebben gewoond.

³⁴ Artikel 32, lid 1, ten derde Successiewet 1956 en artikel 33, ten zevende Successiewet 1956.

instelling in Nederland als anbi is geregistreerd,³⁵ of de schenkende instelling in Nederland als anbi is geregistreerd.³⁶ Ook hiervoor geldt derhalve dat aan de registratie-eis moet zijn voldaan, wil de faciliteit een grensoverschrijdend effect hebben voor verkrijgingen die hoger zijn dan € 2012.

7 Betalen erfbelasting met kunst

Als een kunstverzamelaar overlijdt, is het soms moeilijk om tijdig grote geldsommen vrij te maken uit het subsidiebudget om een belangrijk kunstwerk uit zijn collectie te verwerven. Tegen de tijd dat het hele bureaucratische traject is doorlopen, kan het object al geveild zijn. De Nederlandse belastingwetgever heeft hier een oplossing voor gevonden. Sinds 1997 is het in Nederland mogelijk om de erfbelasting te voldoen met nagelaten voorwerpen met een nationaal cultuurhistorisch of kunsthistorisch belang.³⁷ Dit kan kunst zijn, maar ook een archiefstuk of persoonlijke bezittingen. Het in het Nationaal Park de Hoge Veluwe gelegen Museum Kröller Müller heeft op deze wijze het schilderij Bloeiend boompje I van de schilder Bart van der Leek verworven.³⁸ In België bestaat een dergelijke faciliteit ook en wel onder de naam 'inbetalinggeving' of, in het Frans, *dation*, zij het dat deze faciliteit voor zover mij bekend minder vaak wordt toegepast.

Afwijkend ten opzichte van de Belgische regeling is dat de erfgenamen in Nederland geen korting van 100%, maar van 120% van de waarde van de voorwerpen op het te betalen successierecht krijgen. De bonus van 20% is bedoeld om erfgenamen te stimuleren de objecten over te dragen aan de Staat in plaats van deze te verkopen op een veiling of in het buitenland. Door deze belastingsubsidie kunnen belangrijke kunstwerken en archiefstukken op snelle en efficiënte wijze voor Nederland behouden blijven. Aan het vinden van het budget om de aankoop te financieren hoeft immers geen tijd en inspanning te worden besteed. De belangrijkste vraag die binnen korte tijd moet worden beantwoord, is of het object belangrijk genoeg is. Een speciaal voor deze regeling in het leven geroepen commissie beoordeelt dit.

De objecten die Nederland via deze regeling verwerft, worden onderdeel van de Collectie Nederland. De staat kan de kunstwerken vervolgens in bruikleen geven aan een museum of een archief. In de praktijk is het gebruikelijk dat als een museum het verzoek heeft ondersteund om met een bepaald object de successiebelasting te mogen betalen, de staat het kunstwerk aan dit museum in bruikleen geeft. Een museum of archief heeft er dus belang bij om verzamelaars en hun erfgenamen bekend te maken met deze regeling, hen te stimuleren hiervan gebruik te maken en de erfgenamen te ondersteunen bij het verzoek om hiervan gebruik te mogen maken. Met name bij voorwerpen die niet op de lijst van beschermde voorwerpen staan, zal een opinie van een conservator over het belang van een object een belangrijke rol spelen bij de afweging of het object aan de criteria voldoet.

Vermoedelijk zal de Nederlandse staat een via deze regeling verworven kunstwerk niet aan een museum in België in bruikleen willen geven. In zoverre heeft de faciliteit dus geen grensoverschrijdende werking. Door de woonplaatsfictie in de Nederlandse Successiewet 1956 kan de faciliteit echter wel degelijk interessant zijn voor inwoners van België die Nederlandse erfbelasting moeten betalen. Artikel 3, lid 1 Successiewet 1956 bepaalt namelijk dat iemand met de Nederlandse nationaliteit die in Nederland heeft gewoond en binnen tien jaren nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten, is overleden, wordt geacht ten tijde van zijn overlijden in Nederland te hebben gewoond. Dit zal in het geval van België zeker kunnen voorkomen. Als deze fictie van toepassing is op iemand met een bijzondere kunstcollectie, kan de faciliteit mogelijk toepassing vinden. Voorwaarde

³⁵ Artikel 32, lid 1, ten vierde onderdeel f Successiewet 1956 en artikel 33, ten tiende Successiewet 1956.

³⁶ Artikel 33, ten zevende Successiewet 1956.

³⁷ Artikel 67, lid 3 SW, uitgewerkt in artikel 11 t/m 15 Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956.

³⁸ www.kmm.nl/object/KM%20131.076/Bloeiend-boompje-I.

is dan uiteraard wel dat de aangeboden kunstvoorwerpen voldoende interessant worden gevonden om voor de faciliteit in aanmerking te komen.

8 Aftrek voor monumentenpanden

Uitgaven voor monumentenpanden kunnen in Nederland onder bepaalde voorwaarden in aftrek op het inkomen worden gebracht. Dit is een belastingsubsidie, omdat op grond van de normale inkomstenbelastingregels voor eigen woningen of andere panden in particulier bezit, dergelijke onderhoudskosten niet aftrekbaar zijn.³⁹ De aftrek bedraagt sinds 1 januari 2011 80% van de drukkende onderhoudskosten.⁴⁰ Doel van deze belastingsubsidie is het behoud van het culturele erfgoed.⁴¹ De wetgever dacht hierbij overigens aan Nederlands cultureel erfgoed. Toch heeft deze faciliteit een grensoverschrijdend effect.

Tot 2011 stelde de wet deze faciliteit slechts open voor binnenlands belastingplichtigen. Sinds 1 januari kunnen ook buitenlands belastingplichtigen gebruik maken van deze faciliteit.⁴² De reden voor deze wijziging was de mogelijke strijdigheid van de beperking tot binnenlands belastingplichtigen met het Europese recht.

Een beperking die echter nog steeds in de wet staat, is dat onder 'monumentenpand' slechts wordt verstaan een pand dat is ingeschreven in de registers als bedoeld in de Monumentenwet 1988. Op grond van deze wet zijn monumenten alle zaken die ten minste vijftig jaar geleden zijn vervaardigd en die van algemeen belang zijn vanwege hun schoonheid, hun betekenis voor de wetenschap of hun cultuurhistorische waarde. Alleen als een monumentenpand in Nederland is gelegen, kan het in deze registers worden ingeschreven. De wettekst sluit derhalve uit dat een inwoner van Nederland of België met een in België erkend monument, de onderhoudskosten voor dat monument op zijn (Nederlandse) inkomen in mindering brengt. Een in België wonende Nederlander procedeert inmiddels tot aan de Nederlandse Hoge Raad om de onderhoudskosten voor zijn Belgische kasteel op zijn in Nederland belaste inkomen in mindering te kunnen brengen. Het kasteel is in België bij Koninklijk besluit beschermd als monument. Tot de Belgische onafhankelijkheid lag het overigens op Nederlands grondgebied, maar bij de afscheiding van België is het door toedoen van de toenmalige Nederlandse eigenaar op Belgisch grondgebied komen te liggen.⁴³

De kasteelheer is van mening dat de beperking van de aftrek tot in Nederland ingeschreven monumentenpanden in strijd is met (wat inmiddels is) het Verdrag inzake de Werking van de Europese Unie.⁴⁴ Rechtbank Breda⁴⁵ en Hof Den Bosch⁴⁶ gaven de belastingplichtige gelijk en oordeelden dat de aftrek niet mocht worden beperkt tot in Nederland gelegen monumenten.

³⁹ Voor eigen woningen geldt het eigenwoningforfait van artikel 3.112 Wet IB 2001 en voor alle andere panden in particulier bezit geldt het forfaitaire regime voor inkomsten uit sparen en beleggen van hoofdstuk 5 van de Wet IB 2001. In beide gevallen worden de (netto) voordelen op forfaitaire wijze bepaald zijn werkelijke onderhoudskosten daarom niet aftrekbaar.

⁴⁰ Artikel 6.31 Wet IB 2012.

⁴¹ Digitale versie van de Miljoenennota 2012, paragraaf 4, Toelichting op de belastinguitgaven, www.rijksbegroting.nl/2012/kamerstukken,2011/9/13/kst801065_4.html (sinds de Miljoenennota 2005 is deze toelichting alleen nog in de digitale versie van de Miljoenennota opgenomen). Zie uitgebreid over de doelstellingen die in het verleden zijn geformuleerd: S.J.C. Hemels, Door de muze omhelsd. Een onderzoek naar de inzet van belastingsubsidies voor kunst en cultuur in Nederland, Nijmegen, Wolf Legal Publishers 2005, p. 155.

⁴² Wet van 23 december 2010, Stb. 2010, 871.

⁴³ Zie rechtsoverweging 4.6.7 van Rechtbank Breda 26 februari 2009, nr. 07/03006, NTFR 2009/1121.

⁴⁴ Hierna afgekort: VwEU.

⁴⁵ Rechtbank Breda 26 februari 2009, nr. 07/03006, NTFR 2009/1121.

⁴⁶ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 7 juli 2011, nr. 09/00160, LJN BT8219, NTFR 2011/2516.

Volgens Rechtbank Breda vormde de inschrijvingseis in de Nederlandse registers een op grond van artikel 63 van het Verdrag inzake de Werking van de Europese Unie verboden belemmering van de vrijheid van het kapitaalverkeer. Deze belemmering is volgens de rechtbank niet gerechtvaardigd, omdat als het kasteel in Nederland had gelegen, het wel in het Nederlandse register ingeschreven had kunnen worden en er dus sprake is van objectief vergelijkbare gevallen. Het Hof richtte zich niet op een specifieke verdragsvrijheid, maar oordeelde dat sprake is van een ongelijke behandeling van ingezetenen ten opzichte van niet-ingezetenen, omdat vooral niet-ingezetenen zullen worden uitgesloten van de aftrek, waarbij de kasteelheer op grond van het Schumacker criterium⁴⁷ de aftrek niet mocht worden geweigerd. De door de inspecteur aangevoerde rechtvaardigingsgrond, het doel om het nationale culturele erfgoed te beschermen, vonden zowel rechtbank als hof onvoldoende.

De Hoge Raad moet zich nog over dit geschil uitspreken, maar inmiddels heeft Advocaat-Generaal (hierna: AG) Niessen al wel in deze zaak geconcludeerd.⁴⁸ Hij constateert, naar mijn mening terecht, dat geen sprake is van een ongelijke behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen: beide kunnen de kosten van een in het buitenland gelegen monument immers niet aftrekken. De AG toetst de regeling aan de vrijheid van kapitaalverkeer, omdat de plaats waar het kapitaal wordt geïnvesteerd, cruciaal is voor toekenning van de aftrek. De vestigingsplaats van de investeerder is niet van belang. Hij constateert dat de kasteelheer in deze vrijheid wordt beperkt, waarbij hij wijst op het arrest Persche,⁴⁹ waarin is bepaald dat indien materieel wordt voldaan aan de gestelde voorwaarden voor toekenning van een fiscale faciliteit, een lidstaat het recht op een gelijke behandeling niet kan weigeren op grond van het niet voldoen aan een vestigingseis. De AG is echter van mening dat deze belemmering wordt gerechtvaardigd door het belang van de bescherming van cultuurhistorisch bezit in Nederland. Hij vindt het niet nodig dat de Hoge Raad hier prejudiciële vragen over stelt. Dit verbaast mij. Naar mijn mening is namelijk geenszins sprake van een acte clair. In het Cilfit arrest⁵⁰ verplichte het Hof van Justitie hoogste rechters, zoals de Hoge Raad, immers tot verwijzing van vragen, tenzij de opgeworpen vraag niet relevant is, de betrokken bepaling reeds door het hof is uitgelegd of de juiste toepassing van het gemeenschapsrecht zo evident is, dat redelijkerwijze geen ruimte voor twijfel kan bestaan. Aan geen van deze eisen wordt voldaan. Er bestaat geen fiscale jurisprudentie waarin het HvJ 'cultuur' als rechtvaardigingsgrond heeft geaccepteerd en in de literatuur bestaat hierover veel controverse.⁵¹ Weliswaar overwoog het HvJ in het Stauffer arrest⁵² dat bepaalde doelstellingen die verband houden met de bevordering, op nationaal vlak, van cultuur en onderwijs van hoog niveau dwingende redenen van algemeen belang kunnen vormen als deze doelstelling uit de regeling blijkt, maar in de Stauffer zaak was van een dergelijke doelstelling geen sprake. Het HvJ heeft deze rechtvaardigingsgrond dus niet nader ingevuld. Bovendien overwoog het HvJ dat dergelijke gronden een rechtvaardiging *kunnen* vormen, niet dat dit per definitie zo is. De impliciete stelling van de AG dat geen ruimte voor twijfel kan bestaan over de toepassing van deze rechtvaardigingsgrond, is daarom naar mijn mening onjuist. Naar mijn mening moet de Hoge Raad in deze zaak prejudiciële vragen stellen. Dit geldt temeer nu de AG zelf opmerkt: "Ik onderken echter dat een andere zienswijze eveneens mogelijk is, nu het HvJ EU over een casus als deze niet uitdrukkelijk arrest heeft gewezen." Deze opmerking impliceert reeds dat er ruimte voor twijfel bestaat en er dus vragen gesteld moeten worden. Ook de redactie van Vakstudie Nieuws leek van mening dat prejudiciële vragen moeten worden gesteld.⁵³ Zij wees op een uitspraak van Rechtbank Zutphen over rangschikking van een in Groot-Brittannië gelegen onroerende zaak als opengesteld

⁴⁷ HvJ 14 februari 1995, C-279/93.

⁴⁸ Conclusie van 24 mei 2012, nr. 11/03763, LJN BW8359, VN 2012/35.11.

⁴⁹ HvJ 27 januari 2009, zaak C-318/07.

⁵⁰ HvJ 6 oktober 1982, zaak 283/81.

⁵¹ Zie ook S.J.C. Hemels, *Kunstliefhebbers, culturele instellingen en belastingen*, Amersfoort, Sdu fiscale en financiële uitgevers 2008, hoofdstuk 4.2.2.

⁵² HvJ 14 september 2006, zaak C-386/040.

⁵³ Aantekening bij conclusie van 24 mei 2012, nr. 11/03763, LJN BW8359, VN 2012/35.11.

landgoed in de zin van de Natuurschoonwet 1928.⁵⁴ Aan een dergelijke rangschikking zijn verschillende fiscale voordelen verbonden, zo geldt er voor de grond een vrijstelling van de vermogensrendementsheffing van box 3⁵⁵ en vindt over de verkrijging van een dergelijk landgoed onder voorwaarden geen (bij openstelling) of slechts gedeeltelijke invordering van schenk- en erfbelasting plaats.⁵⁶ Op grond van artikel 1a NSW kunnen slechts in Nederland gelegen landgoederen worden gerangschikt. Dit betekent dat een (fictieve) inwoner⁵⁷ van Nederland die een landgoed bezit in het buitenland dat overigens aan alle voorwaarden voldoet, niet in aanmerking komt voor de box 3 vrijstelling en de invorderingsfaciliteit voor de schenk- en erfbelasting. Rechtbank Zutphen oordeelde dat de vestigingseis een niet-gerechvaardigde belemmering vormt van de vrijheid van kapitaalverkeer. Op 24 november 2011 deelde de Europese Commissie bovendien mee dat zij had besloten om Nederland voor het Hof van Justitie van de Europese Unie te brengen vanwege de beperking van de invorderingsfaciliteit tot in Nederland gelegen landgoederen.⁵⁸ Zowel de rechtbank als de Europese Commissie verwezen in dit kader naar het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Jäger.⁵⁹ In dit arrest oordeelde het Hof dat een Duitse successiefaciliteit die slechts gold voor in Duitsland gelegen voor de land- en bosbouw gebruikte goederen in strijd was met het vrij verkeer van kapitaal. Onder deze omstandigheden is het naar mijn mening gewenst dat de Hoge Raad niet zelf een beslissing neemt over de verenigbaarheid van de monumentenfaciliteit met de vrijheid van kapitaalverkeer, maar prejudiciële vragen stelt. Hoe dan ook, de toekomst moet leren of deze faciliteit een verdergaande grensoverschrijdende toepassing krijgt.

9 Conclusie

Op het eerste gezicht kent Nederland een groot aantal fiscale faciliteiten met een grensoverschrijdende werking. Bij nadere beschouwing blijkt deze werking niet altijd even ruimhartig. Het is echter niet uitgesloten dat het Europese Hof van Justitie Nederland in de toekomst zal dwingen tot een ruimhartiger toepassing.

⁵⁴ Rechtbank Zutphen 16 november 2011, nr. 10/203, LJN: BU5707, Natuurschoonwet 1928 wordt hierna afgekort tot NSW.

⁵⁵ Artikel 5.7 Wet inkomstenbelasting 2001.

⁵⁶ Artikel 7 NSW.

⁵⁷ Inwonerschap kan ook ontstaan door een fictie. Zo wordt een Nederlander die in Nederland heeft gewoond en die binnen 10 jaar nadat hij Nederland heeft verlaten, overlijdt of schenkt, geacht ten tijde van het overlijden of de schenking in Nederland te hebben gewoond (artikel 3, lid 1 Successiewet 1956).

⁵⁸ Persbericht van 24 november 2011, nr. IP/11/1425.

⁵⁹ Hof van Justitie EU 17 januari 2008, zaak C-256/06.,