



UHASSELT

KU LEUVEN



Maastricht University

KNOWLEDGE IN ACTION

Faculteit Rechten

master in de rechten

Masterthesis

Kunstvoorwerpen en antiquiteiten in de btw: een bespreking van de btw-regeling voor de kunstenaar, de auteur en de wederverkoper. Voldoet de invulling van het "kunstvoorwerp" in de btw-wetgeving nog aan de noden van vandaag?

Diede Jacobs

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de rechten, afstudeerrichting rechten

PROMOTOR :

Prof. dr. Caroline VANDERKERKEN

De transnationale Universiteit Limburg is een uniek samenwerkingsverband van twee universiteiten in twee landen: de Universiteit Hasselt en Maastricht University.



UHASSELT

KNOWLEDGE IN ACTION

www.uhasselt.be
Universiteit Hasselt
Campus Hasselt:
Martelarenlaan 42 | 3500 Hasselt
Campus Diepenbeek:
Agoralaan Gebouw D | 3590 Diepenbeek

2020
2021



UHASSELT

KNOWLEDGE IN ACTION

KU LEUVEN



Maastricht University

Faculteit Rechten

master in de rechten

Masterthesis

Kunstvoorwerpen en antiquiteiten in de btw: een bespreking van de btw-regeling voor de kunstenaar, de auteur en de wederverkoper. Voldoet de invulling van het "kunstvoorwerp" in de btw-wetgeving nog aan de noden van vandaag?

Diede Jacobs

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de rechten, afstudeerrichting rechten

PROMOTOR :

Prof. dr. Caroline VANDERKERKEN

Samenvatting

Deze thesis behandelt de btw-regeling voor de kunstenaar, de auteur en de wedervekoper, bij gebrek aan een alomvattend werk omtrent het btw-systeem voor kunstvoorwerpen en antiquiteiten. Het eerste deel beschrijft de specificiteiten van het btw-stelsel voor elk van bovenstaande actoren en belicht de vrijhaven, een uitzonderingsregime op het vlak van de btw.

Een van die specificiteiten is het verlaagd tarief. De Uniewetgever voerde met de mogelijkheid tot het toepassen van een verlaagd tarief een gunstregime in voor de kunstvoorwerpen en antiquiteiten. Dit deed ze met als doel de ontwikkeling en verspreiding van kunstuitingen te stimuleren. Om die doelstelling te bereiken stelde de Uniewetgever in 1995 een lijst vast van wat men onder de noemer 'kunstvoorwerp' en 'antiquiteit' voor btw-doeleinden dient te verstaan. Doordat dit een uitzonderingsregime is op het gewone tarief, moet deze lijst strikt worden geïnterpreteerd.

Kan de lijst uit 1995, die met strikte bewoordingen het moeilijk definieerbaar concept 'kunstvoorwerp' limitatief tracht in te vullen, zijn nagestreefde doelstellingen nog bereiken? In dit werk wordt er onderzocht of deze beperkte lijst nog voldoet aan de noden van vandaag, zijnde de stimulering van de ontwikkeling en verspreiding van kunstuitingen anno 2021.

Er wordt aangetoond dat de strikt te interpreteren opsomming van kunstvoorwerpen en antiquiteiten achterhaald is. De doelstelling kan niet meer worden bereikt doordat de lijst elke moderne kunststroming uitsluit van zijn beperkt toepassingsgebied. Door het gedateerde systeem vindt er een concurrentieverstoring plaats, aangezien moderne kunstwerken belast worden aan het gewone tarief en klassieke kunstwerken meestal genieten van het verlaagd tarief, wat dus leidt tot een gebrek aan neutraliteit. Ook de Europese Commissie lijkt dit in te zien. Ze doet een voorstel waarbij ze de regeling omtrent de btw-tarieven wijzigt en de kunstvoorwerpen en antiquiteiten via de negatieve lijst uitsluit van het verlaagd tarief, door hun 'concurrentieverstorend karakter'. Aangezien dit voorstel pas in voege treedt bij het ingaan van het definitief btw-systeem, wat nog even op zich zal laten wachten, dient de wetgever nu op te treden om te remediëren aan deze problematiek.

Om die reden wordt er ter conclusie van dit werk een aanbeveling gedaan aan de Uniewetgever, namelijk de modernisering en verbreding van de lijst die de kunstvoorwerpen en antiquiteiten beschrijft. Ideeën worden gepuurd uit andere rechtstakken: het recht van vrije meningsuiting, het douanerecht en het auteursrecht.

Om ervoor te zorgen dat deze thesis geen dode letter blijft bij afwezigheid van het optreden van de Uniewetgever wordt er, ondanks de minimumharmonisatie van de btw-richtlijn waarbij de bevoegdheden van de lidstaten beperkt zijn, een aanbeveling gericht aan de nationale wetgever. Hij kan deze onwenselijke situatie tenietdoen door uniform het gewone tarief toe te passen, waardoor elk kunstwerk aan 21% btw belast zal worden en er geen concurrentieverstoring plaatsvindt. Het negatief effect van een hoger tarief kan worden verholpen door deze extra btw-inkomsten als werkingssubsidies terug uit te keren aan de btw-plichtige. Aanvullend kan ook de codificering van het Franse mecenaat stimulerend werken voor de ontwikkeling en verspreiding van kunstuitingen.

Zèg! Als die DIEDE de BTW op
antiek gaat verhogen, gooi ik
nog liever mijn vazen kapot!
Man, man
man!



Hec
GEMAN

Voor DIEDE
JACOBS

Dankwoord

In de eerste plaats wil ik graag professor dr. Caroline Vanderkerken bedanken. Zij gaf mij dit bijzonder boeiend onderwerp en zette mij al snel op het juiste spoor. Ik kon voor vragen altijd bij haar terecht en ze bood een enorm flexibele aanpak aan, wat mij meer ruimte gaf om de werklust te spreiden. Haar gerichte en vooral gepassioneerde feedback maakte zeker het verschil in het ontstaan van dit werk.

Uiteraard bedank ik graag de meest belangrijke mensen in mijn leven, mijn familie. Mijn ouders boden me de kans vijf jaar zorgeloos te studeren. Zij toonden steeds interesse en zijn altijd bijzonder trots, zeker een stuwende kracht. De manier waarop zij klaarstonden om mij aan te moedigen is bewonderenswaardig. Daarnaast wil ik ook mijn bomma bedanken. Haar gepoch tegen de medebewoners van het woonzorgcentrum, over haar kleinzoon die ei zo na advocaat is, bezorgde me altijd een fier gevoel. Ook mijn broers, tegelijk mijn twee beste vrienden, wil ik graag bedanken om mij onvoorwaardelijk te steunen. Zij hebben met hun humor en relativeringsvermogen mij geregeld weten te ontspannen wanneer nodig. Dit is ook het geschikte moment om mij te excuseren aan ons gezin voor mijn slagzin: "ik ga doordoen". Hun eindeloos geduld heeft mij nooit een vinger in de weg gelegd en wanneer ik nood had aan een babbel, lieten zij hun werk vallen. Zij hebben het mogelijk gemaakt dat ik vandaag dit dankwoord schrijf. Hun steun is zeker geen verwaarloosbare factor geweest. Tenslotte bedank ik hen ook voor het nalezen van deze thesis en hun kritische vragen, die mij meer inzichten bezorgden.

Ik wil ook graag Hec Leemans bedanken voor de prachtige cartoon, die meteen een van mijn aanbevelingen op een ludieke wijze brengt, namelijk het btw-tarief op kunstvoorwerpen en antiquiteiten verhogen.

Een woord van dank voor Elise voor de afgelopen vijf jaar. Het studeren met een van mijn beste vrienden heeft mij enorm gestimuleerd. Tijdens de blok was zij ook altijd mijn klankbord. De groepswerken die bijzonder goed verliepen weerspiegelen onze vriendschap dan ook perfect, iemand waar ik steeds op kan terugvallen. Haar gedrevenheid binnen het recht heeft mij ook zeker geïnspireerd.

Mijn dankwoord afsluiten doe ik met het motto van mijn overleden opa. Een zin die steeds in mijn achterhoofd zit bij alles wat ik onderneem: "Mik steeds hoger dan het doel, de pijl zakt in het vliegen."

Inhoudsopgave

Samenvatting	i
Dankwoord	v
Gebruikte afkortingen	xi
I. Inleiding	1
I.I. Situering van het onderwerp	1
I.II. Probleemstelling	2
I.III. Onderzoeksvraag	3
I.III.I. Centrale onderzoeksvraag	3
I.III.II. Subonderzoeksvragen	3
I.IV. Methodologisch kader	5
I.IV.I. Beperkingen	6
DEEL 1. DE BTW-REGELING	7
Hoofdstuk 1. Wat is de btw-regeling voor kunstenaars en auteurs in België?	7
1.1. De belastingplichtige	9
1.1.1. Essentiële voorwaarden	9
a) Eénieder	9
b) Uitoefening van een economische activiteit	9
c) Op regelmatige wijze	10
d) Op zelfstandige basis	10
1.1.2. Niet-essentiële voorwaarden	11
a) Met of zonder winstoogmerk	11
b) Hetzij hoofdzakelijk, hetzij aanvullend	12
c) Plaats waar de economische activiteit wordt uitgeoefend	12
1.1.3. Soorten belastingplichtigen	12
1.2. Belastbare handeling	13
1.2.1. Levering van goederen	13
1.2.2. Verrichten van diensten	13
1.2.3. Intracommunautaire verwerving	13
1.2.4. Invoer	14
1.3. Plaatsbepaling	14
1.3.1. Leveren van goederen (met inbegrip van de intracommunautaire verwerving en de invoer)	14
1.3.2. Verrichten van diensten	15
1.4. Vrijstellingen	16
1.4.1. Recht op aftrek	16
1.4.2. Vrijstelling met recht op aftrek	19
1.4.3. Vrijstelling zonder recht op aftrek	20
1.5. Bepaling maatstaf van heffing	22
1.5.1. Subsidies	23
1.5.2. Volgrecht	24

1.6. Btw-tarief	26
1.6.1. De verkoop van kunstvoorwerpen en antiquiteiten	28
1.6.2. De verhuur van kunstvoorwerpen en antiquiteiten	31
1.6.3. De restauratie en herstelling van kunstvoorwerpen en antiquiteiten	31
1.6.4. De werken in onroerende staat	31
1.6.6. De overdracht van auteursrechten	32
1.6.7. Voorstel van de Europese Commissie van 18 januari 2018 tot wijziging van de Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft	32
1.7. Schuldenaar van de btw.....	34
1.8. Sociale Bureaus voor Kunstenaars.....	35
Hoofdstuk 2. Wat is de btw-regeling voor wederverkopers in België?	37
2.1. Belastingplichtige wederverkoper	37
2.2. Winstmargeregeling	39
Hoofdstuk 3. Wat is de btw-regeling voor vrijhavens?	47
Hoofdstuk 4. Het fiscaal neutraliteitsbeginsel	53
Hoofdstuk 5. Tussenconclusie	57
DEEL 2. ANALYSE VAN HET BEGRIP 'KUNSTVOORWERP'	61
Hoofdstuk 1. Wat is een 'kunstvoorwerp' binnen het btw-recht?.....	61
1.1. Omschrijving van de kunstvoorwerpen zoals opgenomen in het KB. nr. 20 tot vaststelling van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en diensten bij die tarieven.	62
1.1.1. Schilderijen, collages en dergelijke decoratieve platen, schilderijen en tekeningen	63
1.1.2. Originele gravures, originele etsen én originele litho's	65
1.1.3. Originele standbeelden en origineel beeldhouwwerk	65
1.1.4. Tapisserieën en wandtextiel	66
1.1.5. Unieke voorwerpen van keramiek	66
1.1.6. Emailwerk op koper	66
1.1.7. Foto's	66
1.1.8. Antiquiteiten	68
1.2. Toetsing van de lijst aan het fiscale neutraliteitsbeginsel.....	69
Hoofdstuk 2. Wat is een 'kunstvoorwerp' binnen het bredere recht?	73
2.1. Vrijheid van meningsuiting	73
2.2. Douanerecht.....	74
2.3. Auteursrecht	78
2.4. Wie is een kunstenaar?.....	81
Hoofdstuk 3. Tussenconclusie	83
DEEL 3. AANBEVELINGEN TER CONCLUSIE VAN HET ONDERZOEK.....	85
Hoofdstuk 1. Modernisering van bijlage IX van de btw-richtlijn.	85
1.1. De kunstexpert als gatekeeper	86
Hoofdstuk 2. Toepassing maken van het gewoon tarief.....	89
2.1. Subsidies	89
2.2. Mecenaat	89

DEEL 4. ALGEMEEN BESLUIT	93
BIBLIOGRAFIE	97
1. Wetgeving	97
1.1. Internationale wetgeving	97
1.2. Belgische wetgeving	99
2. Rechtspraak	101
2.1. Internationale rechtspraak	101
2.2. Belgische rechtspraak	103
3. Rechtsleer	104
4. Varia	110

Gebruikte afkortingen

Art.	Artikel
B2B	Business to Business
B2C	Business to Consumer
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
CGI	Code général des impôts
CPA	Common classification of products of activity
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EVRM	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
EU	Europese Unie
NFT	Non-fungible token
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
Overw.	Overweging
Randnr.	Randnummer
SBK	Sociale Bureaus voor Kunstenaars
UBO	Ultimate Beneficial Owner
WBTW	Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde
WER	Wetboek Economisch Recht
WIB92	Wetboek van de inkomstenbelasting 1992

I. Inleiding¹

I.I. Situering van het onderwerp

1. De Tijd bespreekt op 13 maart 2021 de doorbraak van de digitale kunst.² De ondertussen wereldberoemde Amerikaanse kunstenaar Beeple verkoopt, via het bekende veilinghuis Christie's, op 11 maart 2021 zijn digitale kunstwerk 'Everydays: The First 5000 Days' als NFT³ voor 69 miljoen dollar.⁴ Op die manier werd een Blockchainartiest de derde duurste levende kunstenaar naast Jeff Koons en David Hockney.⁵ 'Everydays: The First 5000 Days' is een wereldwijd bekend verzamelwerk van twintig jaar aan tekeningen, gemaakt door Beeple. Veel minder modern, maar ook zeer bekend, is een van de prachtige glas-in-loodramen van de Sagrada Familia. De link tussen beide werken is misschien minder duidelijk maar wel bijzonder belangrijk. Deze situeert zich op het vlak van de btw. Beide kunstwerken hebben gemeen dat ze, net zoals veel andere kunstwerken, door de Uniewetgever op het vlak van de btw niet aanzien worden als 'kunstvoorwerp'. Erkende kunstvoorwerpen, binnen de btw, staan immers opgesomd in een limitatief te interpreteren lijst, opgesteld in 1995.
2. In het UNESCO-statuut wordt gesteld dat lidstaten dienen bij te dragen aan de verspreiding van kunstuitingen zodat iedereen toegang kan hebben tot kunst, ervan kan leren en ervan kan genieten.⁶ UNESCO stelt in die zin dat een kunstvoorwerp niet als belegging mag worden beschouwd. Daarom verzoekt het de lidstaten om de last van indirecte belastingen, zijnde onder andere de btw, op kunstwerken te verlichten om op die manier de ontwikkeling en de verspreiding van kunst te waarborgen.⁷ Geopperd wordt om zo weinig mogelijk belemmeringen in het leven te roepen die de kunstverspreiding kunnen beperken. Die drijfveer werd afgeleid van het Verdrag van Florence waarbij men kunstgoederen en antiquiteiten, die uit een andere verdragsstaat kwamen, beoogde vrij te stellen van douaneheffingen en andere soorten belastingen.⁸ Dit had uiteindelijk ook zijn effect op de uitwerking van het btw-regime, waarbij in de preambule van de Tweede Btw-richtlijn vermeld staat dat het verlaagd tarief tot doel heeft de cultuur te steunen.⁹

¹ Deze thesis overschrijdt het maximum aantal woorden met toestemming van mijn promotor (34.774 woorden).

² R. LEGRAND, "Digitale kunst breekt door", *De Tijd* 13 maart 2021, 30. (<https://www.tijd.be/tech-media/media-marketing/digitale-kunst-breekt-door/10290768.html>), (geconsulteerd op 17 maart 2021).

³ Non-fungible token: type cryptocurrency.

⁴ S. REYBURN, "The \$69 Million Beeple NFT Was Bought With Cryptocurrency", *The New York Times* 12 maart 2021 (<https://www.nytimes.com/2021/03/12/arts/beeple-nft-buyer-ether.html>), (geconsulteerd op 17 maart 2021).

⁵ R. LEGRAND, "Blockchainartiest plots derde duurste levende kunstenaar", *De Tijd* 12 maart 2021, 17.

⁶ Art. 1, 2, b) en c) van de Constitution of the United Nations Educational, Scientific and Cultural Organisation, 4 november 1946.

⁷ UNESCO, *Recommendation concerning the status of the artist*, Records of the General Conference, twenty-first session, Belgrade, 1980, Vol. 1 resolutions, Annex I, blz. 153; UNESCO, *Convention on the protection and promotion of the diversity of cultural expressions*, Parijs, 2005.

⁸ Art. 1,1, b) *juncto* annex B van het Agreement on the Importation of Educational, Scientific and Cultural Materials, with Annexes A to E and Protocol annexed 1950, Florence, 17 juni 1950 (Verdrag van Florence).

⁹ Richtl. Raad nr. 67/228, 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 14 april 1967, afl. 71, 1303.

Ook in het voorstel van de Btw-richtlijn van 14 februari 1994, waar de lijst van kunstgoederen wordt ingevoerd, wordt gesteld dat bijzondere maatregelen nodig zijn om de instandhouding en de verrijking van het cultureel erfgoed van de Gemeenschap te bevorderen.¹⁰

I.II. Probleemstelling

3. De btw-regeling heeft niet enkel tot doel om de overheidsuitgaven te dekken, maar ook het gedrag van de bevolking te sturen, de zogenaamde *nudging*, om zo de kunstwereld meer toegankelijk te maken.¹¹ Om de kunstverspreiding te stimuleren werden enkele specifieke bepalingen voor kunstgoederen en antiquiteiten in de btw-richtlijn ingeschreven. Die wetsbepalingen spelen van zodra het kunstvoorwerp of de antiquiteit aan btw onderworpen dient te worden (uiteraard is het eerst nog maar de vraag wanneer een kunstwerk of antiquiteit aan btw onderworpen wordt). Indien dat zo is, wordt in de btw-richtlijn bijvoorbeeld gestipuleerd dat de lidstaten de mogelijkheid hebben een verlaagd btw-tarief toe te passen op kunstgoederen en antiquiteiten. Dit mogen ze alleen doen als de kunstvoorwerpen en antiquiteiten voorkomen op de door de Uniewetgever opgestelde lijst. Het feit dat die lijst niet meer geactualiseerd is sinds zijn ontstaan in 1995, laat vermoeden dat ze niet meer voldoet aan de initiële doelstelling van de stimulering van kunstuitingen, aangezien de kunstwereld zeer snel evolueert en zich afzet tegen het bekende. Dit vermoeden wordt nog versterkt doordat enerzijds de lijst bijzonder strikt en beperkend dient te worden geïnterpreteerd en anderzijds enkel berust op objectieve, duidelijke en nauwkeurige criteria, iets wat moeilijk te rijmen valt met de subjectiviteit van de kunstwereld. Hoewel de initiële bedoeling van de Uniewetgever dus zeker goed zat, schort het aan de uitwerking, minstens de actualisering ervan. De invulling van het 'kunstvoorwerp' door de btw-wetgever, kan dus volledig achterhaald zijn.
4. Het is duidelijk dat de beperkingen van het toepassingsgebied van het verlaagd tarief voor een steeds groter wordende hinderpaal zorgen om de initiële doelstelling, de verspreiding van kunstgoederen en antiquiteiten, nog te kunnen bereiken. Uit de actualiteit blijkt dat de btw belangrijke implicaties heeft op het consumptiegedrag, en nog veel meer bij luxegoederen, zoals werken binnen de kunstwereld. Zo kopt de Gazet van Antwerpen op 11 juni 2020: 'Kunstgaleries vragen om btw-verlaging: "Wij zijn brug tussen kunstenaars en overheid"'.¹² De Belgische beroepsvereniging van kunstgaleries kaart hierbij de problematiek aan omtrent de verschillende btw-percentages en vraagt op basis van de COVID-pandemie een, minstens tijdelijke, btw-verlaging.

¹⁰ Voorstel Raad nr. 88/846 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van de artikels 32 en 28 van de Richtlijn 77/388/EEG- bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen, *Pb.L.* 28 maart 1989, afl. 76, 10.

¹¹ M. LANG, P. MELZ en E. KRISTOFFERSSON (eds.), *Value added tax and direct taxation, similarities and differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, 35.

¹² E. VAN WYNSBERGHE, "Kunstgaleries vragen om btw-verlaging: "wij zijn brug tussen kunstenaars en overheid"", *Gazet van Antwerpen* 11 juni 2020, (https://www.gva.be/cnt/dmf20200611_04987941), (geconsulteerd op 25 oktober 2020).

5. Ook de Europese Commissie heeft al een voorstel gedaan tot grondige hervorming van het btw-stelsel, met inbegrip van de btw-tarieven, waarbij zij het roer omtrent de kunstvoorwerpen en antiquiteiten volledig omgooit. Dit voorstel werd gekoppeld aan de inwerkingtreding van het langverwachte definitieve btw-stelsel, wat nog niet voor morgen zal zijn.
6. Dit toont meteen de pertinentie en relevantie van deze thesis aan. Een werk dat de huidige btw-wetgeving, die van toepassing is op de kunstwereld, samenbrengt is geen overbodige luxe, aangezien het definitieve btw-stelsel nog wel even op zich zal laten wachten. Met dit werk wordt getracht duidelijkheid te scheppen omtrent de btw-regeling voor kunstenaars, auteurs en wederverkopers. Wanneer de kunstenaar bijvoorbeeld als btw-plichtige aanzien wordt, is het belangrijk om te beschrijven wat nu juist de relevante wetgeving omtrent de btw is. Zo kan er bijvoorbeeld verwezen worden naar het al dan niet opnemen van een verkregen subsidie in de maatstaf van heffing.

I.III. Onderzoeksvraag

I.III.I. Centrale onderzoeksvraag

7. De centrale onderzoeksvraag, die uit de situering van het onderwerp en de probleemstelling kan worden afgeleid, luidt dan:

Kunstvoorwerpen en antiquiteiten in de btw: een bespreking van de btw-regeling voor de kunstenaar, de auteur en de wederverkoper. Voldoet de invulling van het "kunstvoorwerp" in de btw-wetgeving nog aan de noden van vandaag?

8. Dit onderzoek is tweeledig. Er worden twee deelvragen achtereenvolgens behandeld om tot een alomvattend geheel te komen omtrent de btw-wetgeving op kunstvoorwerpen en antiquiteiten.

I.III.II. Subonderzoeksvragen

9. De thesis wordt opgedeeld in drie delen, waarvan het laatste deel een concluderende aanbeveling is.
10. Het eerste deel bespreekt de btw-regeling die van toepassing is op de kunstenaar, de auteur en de wederverkoper, met een specifiek topic; de vrijhaven. Hieruit worden volgende subonderzoeksvragen afgeleid:

1. Wat is de btw-regeling voor kunstenaars en auteurs in België?

Hierin tracht ik een overkoepelend beeld te schetsen van het btw-systeem van vandaag, specifiek toegepast op de kunstenaar en de auteur. De nadruk wordt gelegd op de Belgische implementatie van de btw-richtlijn. Om deze bespreking zo eenvoudig mogelijk te structureren opteer ik ervoor het gekende stramien te volgen waarmee btw-vraagstukken op een overzichtelijke manier het hoofd kunnen worden geboden. Allereerst wordt er ingegaan op wat de verschillende wezenskenmerken van een belastingplichtige zijn. Daarna bespreek ik het begrip 'belastbare handeling' en zal er aandacht geschonken worden aan de plaatsbepaling van die belastbare handelingen.

Vervolgens belicht ik de, binnen het bestek van dit werk, relevante btw-vrijstellingen, inclusief een korte bespreking omtrent het recht op aftrek. De bespreking van het recht op aftrek in dat stadium van de thesis is noodzakelijk aangezien er zowel vrijstellingen met een recht op aftrek dan wel zonder een recht op aftrek bestaan. Daarna wordt er ingegaan op de maatstaf van heffing en het toepasselijke btw-tarief op de verschillende handelingen, om tot slot het eerste hoofdstuk te beëindigen met de vraag wie nu eigenlijk schuldenaar van de btw is en een voor de artistieke wereld zeer specifiek topic, de Sociale Bureaus voor Kunstenaars. Doorheen het eerste hoofdstuk komen ook de subsidies en het volgrecht aan bod, aangezien zij vaak een belangrijke bron van inkomsten zijn voor een kunstenaar of een auteur.

2. *Wat is de btw-regeling voor wederverkopers in België?*

Het tweede hoofdstuk beschrijft het btw-systeem voor de belastingplichtige wederverkopers. Ook hier zal de nadruk liggen op de Belgische implementatie van de btw-richtlijn. Aangezien het overgrote deel van de algemene btw-principes, die uiteengezet worden in het eerste hoofdstuk, ook gelden voor de wederverkoper, spitst dit tweede hoofdstuk zich enkel toe op de bijzonderheden die gelden voor de wederverkopers. Daarom wordt eerst en vooral gekeken naar de definitie van een belastingplichtige wederverkoper. Vervolgens schenk ik bijzondere aandacht aan de winstmargeregeling.

3. *Wat is de btw-regeling voor vrijhavens?*

In hoofdstuk drie komt een zeer specifiek topic als *capitum selectum* aan bod: de vrijhaven. Ondanks het feit dat het gros van dit werk zich toespitst op het Belgisch recht, heb ik er alsnog voor gekozen deze rechtsfiguur te behandelen. Die keuze vond ik evident aangezien er in een vrijhaven een bijzonder btw-regime van toepassing is. De vrijhavens worden gezien als het mekka van de *happy few* om mogelijk belastingvrij te investeren in kunstgoederen en antiquiteiten. Ik bespreek de figuur van de vrijhaven meer in de optiek van kunstgoederen als beleggingsproduct dan als kunstwerk om zijn puur esthetische waarde. Uiteraard zou een exhaustieve bespreking van een vrijhaven mij te ver leiden. Om die reden belicht ik enkel op een beknopte wijze de essentiële punten op het vlak van de btw. Hierbij richt ik mij op de vrijhaven in Luxemburg, aangezien deze gespecialiseerd is in kunstgoederen en antiquiteiten.

11. Het laatste hoofdstuk van het eerste deel is geen echte subonderzoeksvraag, maar eerder een uitermate belangrijke inleiding op het tweede deel. Het laatste hoofdstuk handelt immers over het fiscaal neutraliteitsbeginsel, zijnde een toepassing van het non-discriminatiebeginsel binnen het fiscale recht. Op basis van het neutraliteitsbeginsel mogen vergelijkbare goederen die met elkaar concurreren niet aan een verschillend tarief onderworpen worden. Doordat de Uniewetgever een limitatieve lijst heeft opgesteld om te bepalen welke 'kunstvoorwerpen' van het verlaagd tarief kunnen genieten, is het dus zeer interessant deze lijst van dichtbij te onderzoeken, met inachtneming van het doel van het verlaagd tarief: zo weinig mogelijk belemmeringen invoeren om de verspreiding van kunst niet te hinderen. Indien er wat schort aan de btw-richtlijn van vandaag dient de Uniewetgever dus op te treden. Dit onderzoek wordt dan ook gedaan in het tweede deel.

12. Het tweede deel beslaat het tweede luik van de centrale onderzoeksvraag en analyseert het begrip 'kunstvoorwerp'. Om te antwoorden op de vraag of de invulling van het begrip 'kunstvoorwerp' in de btw-wetgeving nog voldoet aan de noden van vandaag, worden twee subonderzoeksvragen gesteld, waarmee ik een antwoord tracht te formuleren op de vraag wat nu juist verstaan dient te worden onder een kunstvoorwerp.

1. Wat is een 'kunstvoorwerp' binnen het btw-recht?

Hier wordt er meer in detail nagegaan welke kunstvoorwerpen en antiquiteiten binnen het btw-recht erkend worden als zulke goederen. Deze definitie is een opsomming van alle voorwerpen die kunnen genieten van het verlaagd btw-tarief. Hierbij zal ik door de, naar mijns inziens, achterhaalde definitie dieper ingaan op het mogelijke probleem van een eventuele schending van het fiscale neutraliteitsbeginsel. Wanneer blijkt dat dit beginsel niet ingeroepen kan worden en het Hof van Justitie dus geen macht heeft om iets te doen, wordt er best een alternatief uitgewerkt, wat gezocht wordt in de tweede subvraag.

2. Wat is een 'kunstvoorwerp' binnen het bredere recht?

In dit hoofdstuk wordt de horizon verruimd naar andere rechtstakken: het recht op vrije meningsuiting, het douanerecht en het auteursrecht, om te kijken hoe men daar het begrip 'kunstvoorwerp' invult. Tenslotte wordt er kort aandacht besteed aan een mogelijke definitie van een kunstenaar, om voortaan de hoedanigheid van de maker van het werk te gebruiken als ijkpunt om te oordelen of iets een 'kunstvoorwerp' uitmaakt binnen het btw-recht.

13. Uiteindelijk volgt er in het derde deel een aanbeveling ter conclusie. Dit deel vormt het sluitstuk van dit werk met de aanbeveling aan de wetgever. Dit deel zal een concluderend deel zijn aangezien de aanbeveling voornamelijk zal voortvloeien uit de rechtsvergelijking van het tweede deel, al wordt er nog een tweede oplossing naar voren geschoven die iets meer 'out of the box' is.

I.IV. Methodologisch kader

14. De thesis is door zijn afbakening van het onderwerp beschrijvend van aard. Met de literatuurstudie neem ik de huidige btw-richtlijn en de Belgische implementatie ervan ter hand en beschrijf ik het geldend recht zoals zich dat vandaag manifesteert. Uiteraard start dit vanuit de wettekst zelf, om aangevuld te worden met een grondige analyse van rechtsleer en rechtspraak.

15. Aansluitend is er ruimte voor een evaluerend deel. Er wordt aandacht besteed aan wat als kunstvoorwerp gezien kan worden en ik onderzoek op die manier of de huidige regelgeving voldoet aan de noden van de kunstwereld en aan de vooropgestelde redenen van het verlaagd tarief. De huidige regelgeving wordt in dat opzicht wederom eerst zeer grondig beschreven, voornamelijk met behulp van rechtspraak van het Hof van Justitie.

Vanuit die gebrekkige opsomming van het begrip 'kunstvoorwerp', wordt gekeken naar andere rechtstakken om eventuele voorstellen tot verbetering te kunnen doen. Hier komt dus het evaluerend karakter van de thesis naar voren. De evaluatie van het begrip 'kunstvoorwerp' gebeurt op basis van interne criteria die aan het Belgisch recht zelf worden ontleend.¹³ Zo zal er bij de evaluatie eerst een beroep gedaan worden op de tekortkomingen van de wetgeving zelf, waarna deze 'getoetst' wordt aan het principe van het fiscale neutraliteitsbeginsel.

16. Binnen dit werk is er tenslotte ook een aanbevelend luik. Hierin wordt getracht om definitief het probleem van het beperkt toepassingsgebied van het verlaagd tarief te verhelpen. Hier zal er terug verwezen worden naar het evaluerend luik. De aanbeveling zal immers voortvloeien uit de interne rechtsvergelijking. Deze rechtsvergelijking zou dus idealiter leiden tot een aanbeveling die voor een meer coherent systeem moeten zorgen. Hierbij wordt er gezocht naar verschillende tools waarmee de wetgever aan de slag kan gaan om een nieuw wetgevend kader uit te werken dat beter voldoet aan de vereisten van vandaag en ook geschikt is om te anticiperen op de snel evoluerende kunstwereld van morgen.¹⁴

I.IV.I. Beperkingen

17. Zoals eerder gesteld hecht dit onderzoek belang aan de btw-regeling voor kunstenaars, auteurs en wederverkopers in België. Uiteraard zijn er ook delen die niet behandeld zullen worden binnen dit werk. Zo zal het Europese recht uiteraard wel besproken worden, doch ligt de focus steeds op het Belgisch recht, mits uitzondering van de vrijhavens omdat dit niet bestaat in België. Het toepassingsgebied van het werk wordt verder beperkt door niet elke kunstenaar te bespreken. Dit werk handelt enkel over de beeldende kunstenaars. Uitvoerende kunstenaars zoals zangers, toneelspelers, ... blijven buiten beschouwing. Verder wordt er ook niet ingegaan op de administratieve btw-verplichtingen van de kunstenaars en auteurs. Een volledige bespreking van de vrijhavens is ook niet aan de orde, waardoor de behandeling van dit onderdeel eerder summier zal zijn.
18. Omdat het werk een zeer breed veld tracht te beschrijven in een beperkt aantal woorden, kan er niet altijd even diep ingegaan worden op elk deelaspect. Daardoor is de afweging gemaakt om meer ruimte te geven aan de specifieke aspecten voor een kunstenaar en een auteur, ten nadele van bijvoorbeeld de gedetailleerde werking van de intracommunautaire levering, die geen specificiteiten met zich meebrengt voor een kunstenaar of een auteur. Tenslotte wordt er door de Belgische inkleuring van het werk niet echt aan externe rechtsvergelijking gedaan. Sporadisch wordt er zeer summier gekeken naar een ander land of worden er bronnen uit andere lidstaten gebruikt, zeker in het aanbevelend luik.

¹³ L. KESTEMONT en P. SCHOUKENS, *Rechtswetenschappelijk schrijven*, Leuven, Acco, 2017, 64.

¹⁴ L. KESTEMONT en P. SCHOUKENS, *Rechtswetenschappelijk schrijven*, Leuven, Acco, 2017, 66.

DEEL 1. DE BTW-REGELING

Hoofdstuk 1. Wat is de btw-regeling voor kunstenaars en auteurs in België?

19. De btw, voluit de belasting over de toegevoegde waarde, is een door de Europese Unie geregelde rechtstak. De Unie is overeenkomstig artikel 113 VWEU bevoegd om de bepalingen vast te stellen die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgeving inzake onder andere indirecte belastingen, waaronder dus de btw, voor zover dit nodig is om de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen.¹⁵ Binnen de Europese Unie zijn de btw-regels echter nog steeds niet volledig geharmoniseerd. Er zijn sinds de jaren 60' verschillende richtlijnen ontwikkeld die achtereenvolgens de btw behandelden, al moet worden opgemerkt dat we nog steeds in een tijdelijk btw-systeem zitten.¹⁶ Doordat het hier gaat om richtlijnen is er nog steeds geen eenvormig systeem. De richtlijn laat binnen bepaalde marges bijvoorbeeld toe dat de lidstaat zelf zijn tarieven kiest.¹⁷ De btw-richtlijn die vandaag van toepassing is, is de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. Omtrent de kunstgoederen en antiquiteiten zijn er meer specifiek bepalingen opgenomen die te vinden zijn in artikel 311 en verder.¹⁸ België heeft deze verschillende richtlijnen achtereenvolgens geïmplementeerd bij de wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna WBTW).¹⁹

20. Btw is een omzetbelasting. In tegenstelling tot de directe belasting die wordt geheven op een inkomen, is btw een indirecte belasting op consumptie. Deze belasting dient gedragen te worden door de gebruiker van het, aan de belasting onderworpen goed, vandaar ook de term 'algemene verbruiksbelasting'.²⁰ Binnen de kunstwereld is dat bijvoorbeeld de koper van het schilderij.²¹ Het zal dus steeds de eindconsument zijn die de btw draagt.²² Voor de verkoper van het goed of de dienst is de btw geen kost. De belastingplichtige verkoper int de belasting en stort die door aan de schatkist. Hij lijkt dus de kassier van de staat.²³ Het heffen van btw is dus neutraal voor de belastingplichtige aangezien hij de btw, die hij zelf betaalde op zijn aankopen, in beginsel mag aftrekken van het door te storten bedrag (Infra nr. 60)²⁴.

¹⁵ Art. 113 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie van 25 maart 1957, *Pb.L.* 26 oktober 2012, C 326/94.

¹⁶ R. LERNER en J. BRESLER, *Art law: the guide for collectors, investors, dealers and artists*, New York, Practising Law Institute, 2012, 616.

¹⁷ K. VYNCKE, I. MASSIN en D. STAS (eds.), *Handboek belasting toegevoegde waarde*, Brugge, die Keure, 2015, 4.

¹⁸ Richtl. 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006, afl. 347, 1.

¹⁹ Wet 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 17 juli 1969, hierna WBTW.

²⁰ J.J. COUTURIER, B. PEETERS en E. VAN DE VELDE, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2018, 866.

²¹ J. DE BOE (ed.), *L'artiste au travail*, Brussel, Bruylant & Smart, 2008, 178.

²² S. RUYSSCHAERT, *Cultuur en btw*, Heule, UGA, 2014, 7.

²³ KUNSTENLOKET VZW en E. VANHEUSDEN (eds.), *Sociale en fiscale spelregels voor kunstenaars – Voor kunstenaars en organisatoren actief in België, Nederland, Frankrijk, Duitsland en Groot-Brittannië*, Heule, INNI, 2015, 367-368.

²⁴ Art. 45 WBTW.

De btw-plichtige zal bij elke levering van een goed of verrichting van een dienst dus opnieuw moeten nagaan of hij btw verschuldigd is aan de schatkist. Indien hij meer btw heeft betaald op zijn aankopen dan dat hij zelf ontvangen heeft, kan hij het verschil terugvorderen van de Belgische staat. Hij zal dus nooit de btw zelf moeten dragen.²⁵ Btw is ook transparant in die zin dat het voor elke schakel van de keten mogelijk is de belastingdruk te bepalen.²⁶

21. Om de werking van de btw duidelijk te maken, wordt er een voorbeeld geschetst:

Een kunstenaar verkoopt een schilderij aan een galeriehouder voor 1.000 euro. De kunstenaar rekent voor zijn werk 6% btw aan op de verkoopprijs. De volledige som die de galeriehouder aan de kunstenaar moet betalen is dus 1.060 euro. De kunstenaar die dit bedrag ontvangt dient de btw, 60 euro, aan de Belgische schatkist door te storten. De kunstenaar kan verder alle btw die hij zelf heeft betaald om zijn werk te maken, denkend aan het aankopen van het doek, de gebruikte verf, ... in mindering brengen van het door te storten bedrag.

Wanneer de galeriehouder datzelfde schilderij verkoopt aan een particuliere kunstliefhebber voor 2.000 euro zal hij op de prijs 21% btw aanrekenen, hetzij 420 euro. De particulier betaalt dus 2.420 euro. De galeriehouder dient echter niet het volledige bedrag van 420 door te storten aan de staat. Ook hij kan de btw aftrekken van elke kost die hij heeft gemaakt om dit kunstwerk te kunnen verkopen. Indien we ervan uitgaan dat het aankopen van het werk zijn enige kost was zal de galeriehouder dus 360 euro doorstorten aan de staat.

22. Hierin komt duidelijk tot uiting dat de btw een neutraal mechanisme is voor de professionele verkopers en dat enkel de eindconsument de btw zal dragen. Bovendien blijkt dat er verschillende btw-tarieven zijn, afhankelijk van de hoedanigheid van de verkoper van het kunstwerk (Infra nr. 100).

23. In vraagstukken omtrent de btw dient men steeds dezelfde vragen te beantwoorden, om tot een volledig sluitend antwoord te kunnen komen. Ook dit werk zal deze volgorde van vragen aanhouden:²⁷

- 1) Is de handeling verricht door een belastingplichtige? (Art. 4-8bis WBTW).
- 2) Gaat het om een belastbare handeling? (Art. 9-25septies WBTW).
- 3) Waar wordt de handeling verricht? Met andere woorden, welk land is bevoegd om btw te heffen? Deze vraag behandelt dus de plaatsbepaling. (Art. 15, 21(bis/ter) en 25quiquies WBTW).
- 4) Geldt er voor de belastbare handeling mogelijks een vrijstelling? (Art. 39-44bis WBTW). Hierbij bespreek ik ook het recht op aftrek (Art. 45-49 WBTW).
- 5) Indien er geen zulke vrijstelling van toepassing is, wat is dan de maatstaf van heffing? (Art. 26-36 WBTW).

²⁵ KUNSTENLOKET VZW en E. VANHEUSDEN (eds.), *Sociale en fiscale spelregels voor kunstenaars, voor kunstenaars en organisatoren actief in België, Nederland, Frankrijk, Duitsland en Groot-Brittannië*, Heule, INNI publishers, 2015, 367.

²⁶ S. WATELET, *L'auteur & l'artiste face à l'impôt*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2010, 189.

²⁷ KUNSTENLOKET VZW en E. VANHEUSDEN (eds.), *Sociale en fiscale spelregels voor kunstenaars – Voor kunstenaars en organisatoren actief in België, Nederland, Frankrijk, Duitsland en Groot-Brittannië*, Heule, INNI, 2015, 369.

- 6) Welk btw-tarief is van toepassing? (Art. 37-38bis WBTW).
- 7) Wie is de schuldenaar van de btw? (Art. 50-55WBTW).

1.1. De belastingplichtige

24. De eerste vraag die men dient te stellen om te weten of de btw-regelgeving van toepassing is, is of het om een belastingplichtige gaat. Dit begrip is belangrijk om te verzekeren dat de btw een brede grondslag heeft, ze proportioneel is, geen versturende werking heeft en efficiënt is.²⁸ Artikel 4, §1 van het btw-wetboek zet artikel 9 van de btw-richtlijn om en beschrijft een btw-plichtige als zijnde: "*éénieder die in de uitoefening van een economische activiteit, geregeld en zelfstandig, met of zonder winstoogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, leveringen van goederen of diensten verricht zoals in het btw-wetboek zijn omschreven, ongeacht op welke plaats de economische activiteit wordt uitgeoefend*".

25. De vier essentiële en drie niet-essentiële voorwaarden, die uit bovenstaande definitie gedistilleerd kunnen worden, zullen verder kort toegepast worden voor zover ze relevant zijn binnen het bestek van mijn thesis. De kunstenaar of de auteur zal immers gehouden zijn tot het aanrekenen van btw op zijn prestaties indien hij voldoet aan deze voorwaarden.

1.1.1. Essentiële voorwaarden

26. Eerst bespreek ik de vier essentiële voorwaarden waaraan cumulatief moet worden voldaan om te kunnen spreken van een btw-plichtige.

a) Eénieder

27. Om btw-plichtig te zijn maakt het niet uit of men een natuurlijke persoon, een rechtspersoon of een groepering zonder rechtspersoonlijkheid is.²⁹

b) Uitoefening van een economische activiteit

28. Voor de uitoefening van een economische activiteit is er een zekere organisatie vereist en moet deze activiteit ten bezwarende titel worden uitgevoerd, overeenkomstig artikel 2 WBTW.³⁰ De vergoeding die men vraagt moet niet noodzakelijk uitgaan van winstbejag. Indien men een loutere vergoeding vraagt om de gemaakte kosten te dekken, valt dit al onder de uitoefening van een economische activiteit. In die zin oordeelde ook het Hof van Justitie in het *Orgeldraaiersarrest* dat een straatmuzikant geen btw dient af te dragen aangezien hij geen muziek speelt tegen vergoeding. Bij een straatmuzikant wordt er geen contract ten bezwarende titel ondertekend. De opbrengsten, verkregen door toevallige passanten, zijn van vrijwillige aard. De hoogte van de bedragen is dus niet bepaald of niet bepaalbaar.³¹ Dit, is anders bij bijvoorbeeld een cartoonist op een marktplein, die tegen een vooraf bepaalde prijs een karikatuur tekent.

²⁸ P. BATTIAU, I. DESMEYTERE, M. GOVERS, I. LEJEUNE, S. REYNDERS, D. STAS, J. OWENS en P. WILLE, *40 jaar Belgische btw, Verleden, heden en toekomst*, Kluwer, Mechelen, 2012, 86.

²⁹ S. RUYSSCHAERT, *BTW-eetjes, deel 8*, Heule, INNI Publishers, 2017, 231.

³⁰ Art. 2 btw-richtlijn en HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80, Tolsma/Inspecteur der omzetbelasting te Leeuwarden, *F.J.F.*, nr. 94/53.

³¹ HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80, Tolsma/Inspecteur der omzetbelasting te Leeuwarden, *F.J.F.*, nr. 94/53.

29. Indien er een gratis goed wordt geleverd of een gratis dienst wordt verricht, valt dit uiteraard niet onder het toepassingsgebied van de btw.³² In die zin zal bijvoorbeeld de verhuur van kunstwerken onder het btw-regime vallen en een bruikleen daarentegen niet.

c) Op regelmatige wijze

30. De kunstenaar oefent zijn economische activiteit uit met een bepaalde regelmaat waardoor eenmalige activiteiten van het toepassingsgebied uitgesloten worden.³³ Hier wordt geenszins vereist dat het gaat om zijn beroep. Het louter geregeld beoefenen van een hobby.³⁴ Dit kan zelfs een jaarlijks terugkomende activiteit uitmaken, voor zover er maar regelmaat in zit.³⁵ Dit criterium wordt beoordeeld overeenkomstig het geheel van zijn economische activiteiten.³⁶

31. Ook nevenwerkzaamheden die verband houden met de activiteit van de kunstenaar kunnen zo aan de btw onderworpen worden. Terwijl dit voor iemand die uitsluitend nevenwerkzaamheden stelt, niet aanzien zal worden als een te belasten handeling. Zo zal bijvoorbeeld iemand die keramiek emailleert en als hobby ook koper emailleert, voor beide handelingen btw-plichtig zijn, waar hij dat niet zou zijn als hij dit enkel als hobby uitoefent.³⁷

d) Op zelfstandige basis

32. Verder moet de kunstenaar of de auteur handelen op zelfstandige basis. Een kunstenaar in loondienst zal door deze voorwaarde dus worden uitgesloten van een mogelijke btw-plicht. Om te bepalen of iemand handelt in de hoedanigheid van zelfstandige heeft het Hof van Justitie gefocust op bepaalde criteria zoals de afwezigheid van een band van ondergeschiktheid.³⁸ Zelf draagt hij ook de economische risico's, wat zich bijvoorbeeld uit in de afwezigheid van een vaste bezoldiging.³⁹ Tenslotte draagt de zelfstandige ook de verantwoordelijkheid van de uitoefening van de activiteit, zijnde de mogelijke aansprakelijkheden voor schade aan derden binnen de uitoefening van de contracten.⁴⁰

33. Een veel voorkomende manier voor de kunstenaar om zich van de btw-plicht uit te sluiten, is zich aan te sluiten bij de Sociale Bureaus voor Kunstenaars (SBK's) (Infra nr. 121) waarmee hij een arbeidsovereenkomst sluit.⁴¹ Zo een SBK is een uitzendbureau dat artiesten ter beschikking

³² S. RUYSSCHAERT, *Cultuur en BTW*, Kortrijk, Uitgeverij UGA, 2014, 9.

³³ MINISTERIE VAN FINANCIËN, *Btw-handleiding* 2005, nr. 79, 179; TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal Recht 2020/2021*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 1904.

³⁴ S. CAPIAU, V. CALLEWAERT en G. KEUTGEN, *L'art et le droit*, Brussel, Larcier, 2010, 151.

³⁵ S. RUYSSCHAERT, *BTW-eetjes, deel 8*, Heule, INNI Publishers, 2017, 232.

³⁶ M. ANNAERT, K. BAR en A. SOLDAI, *Les manuels pratiques, Manuel T.V.A.*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2015, 21.

³⁷ B. COOPMAN, "Kunstenaars en B.T.W.", *AFT* 2002, afl. 11, 461.

³⁸ A. RAYET, "La TVA sur les prestation artistiques", *AM* 1999, 194, nr. 7.

³⁹ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal Recht 2020/2021*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 1905.

⁴⁰ HvJ 25 juli 1991, nr. C-202/90, ECLI:EU:C:1991:332, Sevilla/Recaudadores.

⁴¹ CULTUURLOKET, *Werknemer – interim of SBK*, 2021. (<https://www.cultuurloket.be/kennisbank/sociale-statuten/werknemer-interim-of-sbk>), (geconsulteerd op 23 maart 2021).

stelt. Zij vallen dus voor het Sociaal Bureau onder de terbeschikkingstelling van personeel als in artikel 18, §1, 2° WBTW. Het SBK is dan de belastingplichtige voor de verstrekte dienst.⁴²

34. Bij de Commissie Kunstenaars kan je,⁴³ in tegenstelling tot wat je zou doen bij een SBK, een verklaring afleggen dat je net wel zelfstandige bent. Die zelfstandigheidsverklaring is nodig indien men jou in eerste instantie gelijkstelt met een loontrekkende, doordat de kunstenaar bijvoorbeeld prestaties verricht voor rekening van een derde tegen vergoeding. Indien de Commissie akkoord gaat met de verklaring, krijgt de kunstenaar alsnog zijn statuut van zelfstandige en is hij dus btw-plichtige. Uiteraard kan dit in bepaalde omstandigheden voordeliger zijn aangezien je als btw-plichtige in de regel ook een recht op aftrek hebt (Infra nr. 60) waarmee je de kosten kan drukken, al lijkt het overgrote deel van de kunstenaars die gelijkgesteld worden met loontrekkenden deze verklaring niet aan te vragen.⁴⁴ De toekenningsvoorwaarden en toekenningsmodaliteiten worden geregeld door het KB van 26 juni 2003.⁴⁵

1.1.2. Niet-essentiële voorwaarden

35. Deze niet-essentiële voorwaarden zijn oneigenlijke voorwaarden. Het zijn eerder verduidelijkingen, het antwoord op de vraag maakt immers niet uit.

a) Met of zonder winstoogmerk

36. Het winstoogmerk is geen determinerende factor om aanzien te worden als btw-plichtige. Ongeacht of een kunstenaar winsten genereert, zal hij aanzien worden als btw-plichtige voor zover hij voldoet aan de essentiële voorwaarden, zoals deze hierboven zijn beschreven. Een verkoop van kunstwerken die enkel de door de kunstenaar gemaakte kosten dekt, zal dus ook aan btw onderworpen zijn.⁴⁶

37. Dit criterium heeft echter wel zijn relevantie. Het afwezig zijn van een winstoogmerk is vaak een determinerend criterium om te genieten van btw-vrijstellingen (Infra nr. 71 e.v.). Een nuance bij de 'vereniging zonder winstoogmerk' die een aantal keer als voorwaarde zal opduiken is dat het Hof van Justitie oordeelde dat dit niet gaat om een winstoogmerk maar dat er louter geen winstuitkeringsoogmerk mag zijn.⁴⁷ Op die manier wordt het toepassingsgebied dus aanzienlijk verruimd. Men kan dus bijvoorbeeld toegangsgelden vragen, zo lang deze niet worden uitgekeerd aan bijvoorbeeld de aandeelhouders.

⁴² F. SWENNEN (ed.), *Kunst en recht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 213.

⁴³ <https://www.artistatwork.be/nl>, (geconsulteerd op 23 april 2021).

⁴⁴ J. DE BOE (ed.) *L'artiste au travail*, Brussel, Bruylant & Smart, 2008, 179-182.

⁴⁵ KB van 26 juni 2003 tot vaststelling van de toekenningsvoorwaarden en -modaliteiten met betrekking tot de zelfstandigheidsverklaring aangevraagd door bepaalde kunstenaars, *BS* 17 juli 2003.

⁴⁶ Rb. Antwerpen 15 september 2020, *Fisc.Koer.* 2020/18, 435-442.

⁴⁷ HvJ 21 maart 2002, nr. C-174/00, ECLI:EU:C:2002:200, Kennemer Golf & Country Club/Staatssecretaris van Financiën.

b) Hetzij hoofdzakelijk, hetzij aanvullend

38. Een kunstenaar die dit als enige broodwinning doet, zijnde in hoofdberoep, is uiteraard een btw-plichtige. Echter, ook een kunstenaar die dit naast zijn hoofdactiviteit doet, zal beschouwd worden als btw-plichtige voor zover hij voldoet aan de vier essentiële voorwaarden. Zo zagen we eerder dat ook een hobbyist gezien kan worden als btw-plichtige.⁴⁸ Hierbij zal de bijzondere regeling voor de kleine onderneming wel van belang kunnen zijn om eventueel aan de btw-verplichtingen te ontsnappen (Infra nr. 78).

c) Plaats waar de economische activiteit wordt uitgeoefend

39. De btw-plichtige hoeft geen woonplaats, zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting in België te hebben aangezien het niet de btw-plichtige is die om de hoedanigheid van persoon belast wordt, maar wel om de handelingen die hij op een grondgebied stelt.⁴⁹

1.1.3. Soorten belastingplichtigen

40. Indien er aan de bovenstaande voorwaarden voldaan is spreekt men van een belastingplichtige. Binnen die categorie kunnen we nog een onderverdeling maken aangezien er verschillende soorten belastingplichtigen zijn. Zo bestaat er een volledige, een gemengde, een gedeeltelijke en een volledig vrijgestelde belastingplichtige.⁵⁰

41. Een volledige belastingplichtige is een btw-plichtige die voldoet aan bovenstaande voorwaarden en enkel handelingen stelt die onderhevig zijn aan de heffing van btw. Hij zal dus steeds btw aanrekenen.⁵¹ De gemengde belastingplichtige daarentegen is de btw-plichtige die zowel handelingen stelt waarop er btw dient te worden voldaan als handelingen die een vrijstelling in de zin van artikel 44 WBTW uitmaken (Infra nr. 71).⁵² Een gedeeltelijke belastingplichtige stelt vervolgens enkele handelingen die vallen onder het btw-stelsel en enkele handelingen die volledig buiten het toepassingsgebied van het btw-stelsel vallen.⁵³ De volledig vrijgestelde belastingplichtige tenslotte stelt enkel handelingen die vallen onder de vrijstellingen van artikel 44 WBTW.⁵⁴ Met welke soort belastingplichtige men te maken heeft zal verder voornamelijk zijn impact hebben op vlak van zijn recht op aftrek van btw (Infra nr. 62 e.v.).⁵⁵

42. Uit bovenstaande analyse kan dus worden geconcludeerd dat de kunstenaar of auteur, ongeacht hoe deze georganiseerd is, die op een geregelde en zelfstandige wijze, hoofdzakelijk of aanvullend, een economische activiteit uitoefent, steeds gezien zal worden als een belastingplichtige, ongeacht of er een winstoogmerk is. Zo zal dus bijvoorbeeld de schilder die zijn schilderijen regelmatig verkoopt, ongeacht de prijs die hij vraagt, onderworpen zijn aan btw.

⁴⁸ L. DE BROE (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 505.

⁴⁹ I. VAN DE WOESTEYNE, *Fiscaal recht in essentie 2020*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 417.

⁵⁰ L. HEYLENS, *Praktijkids BTW 2019*, Meulebeke, Practicali, 2019, 62-72.

⁵¹ H. VANDEBERGH, *btw-Handboek*, Brussel, Larcier, 2020, 198.

⁵² H. VANDEBERGH, *btw-Handboek*, Brussel, Larcier, 2020, 198.

⁵³ H. VANDEBERGH, *btw-Handboek*, Brussel, Larcier, 2020, 198.

⁵⁴ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal Recht 2020/2021*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 1914.

⁵⁵ L. DE BROE (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 505-506.

Eens het vaststaat dat de kunstenaar of auteur valt onder de definitie van een btw-plichtige, wat in de regel zo zal zijn, dient er gekeken te worden naar de handelingen die hij stelt.

1.2. Belastbare handeling

43. Er bestaan vier vormen van belastbare handelingen. Zo is er de levering van goederen, het verrichten van diensten, de intracommunautaire verwerving en tenslotte de invoer.⁵⁶ Het onderscheid van deze handelingen is bijzonder belangrijk aangezien hiervan zal afhangen in welk land de belastbare handeling plaatsvindt en dus ook welk tarief er van toepassing zal zijn. De lidstaten stellen immers nog steeds zelf, op geregementeerde wijze, de tarieven vast (Infra nr. 93).

1.2.1. Levering van goederen

44. Ten eerste is er dus de levering van goederen. Artikel 10, §1 WBTW stelt dat de levering van een goed de overdracht of overgang van de macht is om als eigenaar over een goed te beschikken.⁵⁷ Dit is bijvoorbeeld zo indien de kunstenaar een schilderij maakt en dit werk dan verkoopt. Het dient daarbij niet noodzakelijk te gaan om een fysieke overdracht van het goed, een werkelijke inbezitname is niet vereist.⁵⁸ Zo kan het zijn dat het goed in een magazijn wordt opgeslagen en dus niet effectief fysiek geleverd wordt.⁵⁹ Dit is een belangrijke nuance aangezien dit bijvoorbeeld de handel in een vrijhaven gemakkelijker maakt doordat de loutere wilsovereenstemming volstaat (Infra nr. 155 e.v.).

1.2.2. Verrichten van diensten

45. Naast het leveren van goederen is ook het verrichten van een dienst een mogelijke belastbare handeling. Dit is overeenkomstig artikel 18, §1 WBTW de residuaire categorie, zijnde elke handeling die geen levering van een goed inhoudt,⁶⁰ bijvoorbeeld de restauratie van een kunstvoorwerp, het opbouwen van een tentoonstelling, het verhuren van kunstwerken, het maken van muurschilderingen, ...⁶¹ Bij het maken van een muurschildering kan naar analogie gedacht worden aan de modernere versie ervan, de graffiti.⁶² Verder spreken we ook over het verrichten van een dienst wanneer de belastingplichtige kunstenaar de materialen aangeleverd krijgt van zijn klant en hij hiermee bijvoorbeeld een beeldhouwwerk maakt.⁶³

1.2.3. Intracommunautaire verwerving

46. Ten derde is er de intracommunautaire verwerving. Dit is, overeenkomstig artikel 25bis WBTW, een verwerving van goederen die, vanuit een andere lidstaat, toegezonden worden. Degene die

⁵⁶ F. BALTUS, *La TVA, Fondements et mécanismes*, Brussel, Larcier, 2016, 107.

⁵⁷ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal Recht 2020/2021*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 1924.

⁵⁸ J.J. COUTURIER, B. PEETERS en E. VAN DE VELDE, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2018, 874.

⁵⁹ L. HEYLENS, *Btw-toepassingen bij internationale handelingen door kmo's*, Heule, INNI, 2015, 49.

⁶⁰ M. DELANOTE en M. MAUS, *Basisbegrippen Fiscaal recht*, Brugge, Die Keure, 2019, 242; S. RUYSSCHAERT, "Graffiti op onroerende goederen: btw-gevolgen", *Taxwin* 2018, 6 januari 2018.

⁶¹ KUNSTENLOKET VZW en E. VANHEUSDEN (eds.), *Sociale en fiscale spelregels voor kunstenaars – Voor kunstenaars en organisatoren actief in België, Nederland, Frankrijk, Duitsland en Groot-Brittannië*, Heule, INNI, 2015, 378 en Antwerpen, 18 februari 2003, *NjW* 2003, 781.

⁶² S. RUYSSCHAERT, *BTW-eetjes, deel 9*, Antwerpen, Maklu, 2018, 51-52.

⁶³ KUNSTENLOKET VZW, *BTW in de artistieke sector*, Antwerpen, Kunstenloket vzw, 2006, 6.

de goederen verwerft in een andere lidstaat dan de lidstaat van de verkoper en optreedt in zijn hoedanigheid van btw-plichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon, zal dan de btw zelf in zijn eigen lidstaat moeten afdragen, waar hij de goederen ontvangt.⁶⁴ De parallelle intracommunautaire levering zal dus logischerwijs vrijgesteld zijn. Uiteraard dient in zulke situatie de verkoper een btw-plichtige te zijn.⁶⁵

1.2.4. Invoer

47. Ten slotte kan men ook goederen invoeren overeenkomstig artikel 23 WBTW. Dit gebeurt wanneer er goederen afkomstig uit een derde land binnenkomen in een lidstaat van de Europese Unie, waarbij de ontvanger steeds zal instaan voor het betalen van de btw, ongeacht of hij een belastingplichtige is of niet.⁶⁶

1.3. Plaatsbepaling

48. Welk land heffingsbevoegd is en welke tarieven dus van toepassing zijn, is afhankelijk van de plaatsbepaling van de gestelde handeling.

1.3.1. Leveren van goederen (met inbegrip van de intracommunautaire verwerving en de invoer)

49. Als eerste kijken we naar de plaatsbepaling voor de levering van een goed. Wanneer een Belgische btw-plichtige kunstenaar zijn kunstwerk verkoopt binnen de Europese Unie, vindt de levering, overeenkomstig artikel 14 WBTW, plaats in het land waar het goed ter beschikking wordt gesteld aan de koper of waar deze kan beschikken over het goed. Indien de levering daarentegen gepaard gaat met installatie of montage, is de plaats van levering daar waar de montage of installatie gebeurt. Dit is uiteraard veel voorkomend met kunstwerken van enige omvang. Wanneer het gaat om een levering van goederen met vervoer, geldt als plaats van levering het land van aanvang van het vervoer.⁶⁷

50. Een uitzondering op deze algemene regel geldt er voor de intracommunautaire verwerving waar de levering, overeenkomstig artikel 25quinquies WBTW, plaatsvindt in het land waar de ontvanger van het goed geregistreerd is voor btw-doeleinden en waar het vervoer dus aankomt.⁶⁸ Dit kan uiteraard enkel indien dit een andere lidstaat betreft dan die van de verkoper.

Bij wijze van voorbeeld: bij een verkoop van een originele gravure van een Belgische kunstenaar aan een Nederlandse kunstgalerie, waarbij de goederen verzonden worden naar zijn magazijn in Duitsland, zal de verwerving plaatsvinden in Duitsland aangezien de goederen daar effectief worden aangenomen.

⁶⁴ M. DELANOTE en M. MAUS, *Basisbegrippen Fiscaal recht*, Brugge, Die Keure, 2019, 243.

⁶⁵ L. HEYLENS, *Btw-toepassingen bij internationale handelingen door kmo's*, Heule, INNI, 2015, 23.

⁶⁶ M. DELANOTE en M. MAUS, *Basisbegrippen Fiscaal recht*, Brugge, Die Keure, 2019, 243.

⁶⁷ J.J. COUTURIER, B. PEETERS en E. VAN DE VELDE, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2018, 874.

⁶⁸ L. HEYLENS, *Btw-toepassingen bij internationale handelingen door kmo's*, Heule, INNI, 2015, 32.

51. Bij een verkoop op afstand⁶⁹ kent de levering van goederen een parallel systeem met die van de intracommunautaire verwerving.⁷⁰ De goederen worden dus geacht geleverd te zijn in de lidstaat waar ze aankomen. Let wel: dit systeem is onderhevig aan toekomstige veranderingen die samenhangen met het vernieuwde systeem van de e-commerce, die het bestek van dit werk te buiten gaan.
52. Bij de uitvoer van goederen geldt, overeenkomstig artikel 39 WBTW, dat deze is vrijgesteld van btw. Btw zal geheven worden daar waar het goed wordt verbruikt. Indien een goed de Unie verlaat zal het dan ook buiten de Unie belast worden.⁷¹ Wat dan logischerwijs wel een belastbare handeling betreft, is de invoer van kunstgoederen en antiques, die overeenkomstig artikel 23 en 24 WBTW plaatsvindt in de lidstaat op het grondgebied waar het goed binnenkomt in de Unie. Hierbij geldt een uitzondering voor goederen die onderworpen zijn aan bepaalde douaneregelingen. In dat geval vindt de invoer pas plaats in het land waar de goederen aan deze regeling worden onttrokken. Hierop wordt verder ingegaan in het hoofdstuk over de vrijhavens (Infra nr. 155).

1.3.2. Verrichten van diensten

53. Voor de plaatsbepaling van diensten, dient een onderscheid gemaakt te worden tussen handelingen tussen btw-plichtigen (B2B) enerzijds en handelingen tussen een btw-plichtige en een consument (B2C) anderzijds.
54. Gaat het over diensten, verricht tussen twee belastingplichtigen, is de plaats van de dienst daar waar de ontvanger van de dienst zijn zetel van economische activiteiten gevestigd heeft, indien hij handelt binnen die economische activiteit.⁷² In die hypothese zal de btw dus verlegd worden. Degene die de dienst ontvangt, zal als schuldenaar van de btw optreden, waardoor er op de factuur geen btw aangerekend zal worden.⁷³ De dienstverrichter mag er rechtmatig op vertrouwen dat zijn klant een belastingplichtige is, indien die een geldig btw-nummer kan meedelen.⁷⁴
55. Daarentegen geldt voor de situatie waarin een dienst wordt verricht ten behoeve van een niet-belastingplichtige of een btw-plichtige buiten deze hoedanigheid, dat de plaats van de dienst daar is waar de dienstverrichter zijn zetel van economische activiteiten gevestigd heeft.⁷⁵ Het recht zou uiteraard het recht niet zijn zonder enkele uitzonderingen op de regel. Zo bestaat er in de B2C-relatie wel degelijk een afwijkend regime voor bepaalde culturele, artistieke,

⁶⁹ Een verkoop op afstand is een verkoop tussen een onderneming en een consument (B2C) waarbij men de overeenkomst sluit volgens een georganiseerd systeem zonder gelijktijdige fysieke aanwezigheid en waarbij men tot op het moment waarop de overeenkomst gesloten wordt uitsluitend gebruik maakt van technieken voor communicatie op afstand (definitie uit artikel I.8.15° WER).

⁷⁰ Art. 15 WBTW.

⁷¹ K. VYNCKE, I. MASSIN en D. STAS (eds.), *Handboek belasting toegevoegde waarde*, Brugge, die Keure, 2015, 36.

⁷² Art. 21, §2 WBTW.

⁷³ J.J. COUTURIER, B. PEETERS en E. VAN DE VELDE, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2018, 894.

⁷⁴ *Vr. en Antw.* Kamer 2010-2011, 21 januari 2011 (Vr. nr. 237 C. BROTCORNE).

⁷⁵ Art. 21bis WBTW.

wetenschappelijke, educatieve en gemakkelijheidsdiensten. In dat geval wordt binnen de plaatsbepaling gekeken naar de locatie van het evenement, overeenkomstig artikel 21bis, §2, 5°, b) WBTW. Denk maar aan een expositie, een lezing, ... Ook een expertise en materieel werk aan roerende goederen, bijvoorbeeld de restauratie van een antiquiteit, vindt plaats waar de dienst fysisch wordt verricht.⁷⁶ Verder geldt, overeenkomstig artikel 21bis, §2, 10° WBTW, binnen de B2C-relaties ook de algemene regel dat diensten die verricht worden buiten de EU onder de heffingsbevoegdheid van het land van ontvangst vallen. Zo zal de verhuur van een kunstwerk aan een inwoner van China, in China belast worden.⁷⁷

56. Op deze regelgeving gelden verder nog enkele logische uitzonderingen die, in tegenstelling tot hierboven, zowel gelden voor de B2B- als B2C-relaties. Diensten in verband met een onroerend goed vinden plaats waar het goed gelegen is.⁷⁸ Dit geldt dus bijvoorbeeld voor het maken van een graffiti of het plaatsen van glasramen.⁷⁹

57. Indien men uiteindelijk de plaats (Supra nr. 48 e.v.) van de door een belastingplichtige (Supra nr. 26 e.v.) gestelde belastbare handeling (Supra nr. 43 e.v.) heeft kunnen bepalen, weet men welke nationale regelgeving van toepassing is. Op dat moment dient er binnen die regelgeving gekeken te worden of men zich mogelijk zou kunnen beroepen op een eventuele vrijstelling.

1.4. Vrijstellingen

58. De mogelijke vrijstellingen worden geregeld in artikel 39 en verder van het WBTW. Een belangrijk onderscheid hierbij voor de verkoper is de vrijstelling met en de vrijstelling zonder recht op aftrek.

59. Zodat het belang van dit verschil meteen duidelijk is, heb ik ervoor gekozen eerst een beknopte analyse van het recht op aftrek te geven, alvorens over te gaan tot de verschillende soorten vrijstellingen.

1.4.1. Recht op aftrek

60. De belastingplichtige kan in de regel overeenkomstig het gebruiks- en bestemmingsprincipe,⁸⁰ de voorbelasting die hij betaalde op de aankoop van de aan hem geleverde goederen of diensten in aftrek nemen indien hij die goederen en diensten gebruikt heeft of zal gebruiken om belastbare handelingen te stellen, aangezien de btw, zoals eerder gesteld, neutraal is voor de belastingplichtige. Zijn inkomende en uitgaande handelingen mag hij dus tegen elkaar afzetten.

⁷⁶ Art. 21bis, §2, 6°, c WBTW.

⁷⁷ KUNSTENLOKET VZW en E. VANHEUSDEN (eds.), *Sociale en fiscale spelregels voor kunstenaars – Voor kunstenaars en organisatoren actief in België, Nederland, Frankrijk, Duitsland en Groot-Brittannië*, Heule, INNI, 2015, 443-444.

⁷⁸ Art. 21, §3, 1° *juncto* 21bis, §2, 1° WBTW

⁷⁹ *Vr. en Antw.* Kamer 1999-2000, 23 mei 2000, 4618-4620 (Vr. nr. 350 R. FOURNAUX).

⁸⁰ Art. 45, §1 WBTW *juncto* KB. nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, BS 11 april 1978.

De btw-plichtige rekent btw aan op de uitgaande prestaties en trekt de btw af van de inkomende prestaties indien hij deze ontvangt in functie van zijn economische activiteit.⁸¹

61. Het Hof van Justitie heeft omtrent het recht op aftrek verder besloten dat men dit recht op aftrek zelfs al geniet voor de aanvang van zijn belastbare activiteit. Hierdoor kan men dus al bij het maken van voorbereidende uitgaven de btw in aftrek nemen. Het aanwezig zijn van de intentie, op het moment van het maken van de kosten, om met de aangekochte goederen en/of diensten later belastbare activiteiten te verrichten, blijkt voldoende om de btw al meteen in aftrek te mogen nemen voor zover de uitgaven zich uitsluitend bevinden in de geplande economische activiteit.⁸² Die intentie moet wel blijken uit ondubbelzinnige daden. Wanneer later blijkt dat de goederen niet voor een belastbare handeling gebruikt worden, zal hij de aftrek moeten rechtzetten. Men dient de btw dan terug te storten aan de Belgische schatkist overeenkomstig artikel 49 WBTW. Zo zal de kunstenaar of auteur dus de btw die hij betaalt, bij de aanschaf van materialen of het inrichten van zijn atelier, meteen in aftrek kunnen nemen indien hij ondubbelzinnige daden stelt die de intentie doen blijken om zulke economische activiteit uit te oefenen en dat de gemaakte goederen verkocht zullen worden.⁸³
62. De verschillende soorten belastingplichtigen (Supra nr. 40) hebben, zoals reeds vermeld, ook hun effect op het recht op aftrek. In tegenstelling tot de volledige belastingplichtige die de gehele door hem betaalde btw in aftrek mag nemen, mag de volledig vrijgestelde belastingplichtige geen btw in aftrek nemen. De gedeeltelijke belastingplichtige kan enkel btw aftrekken voor de aangekochte goederen en diensten die hij gebruikt binnen het toepassingsgebied van de btw-wetgeving, overeenkomstig het bestemmingsprincipe. De btw-aftrek voor een gemengde belastingplichtige is iets complexer. Zijn recht op aftrek wordt berekend via het algemeen verhoudingsgetal, zoals gestipuleerd in artikel 46 *WBTW juncto* artikel 12 e.v. van het KB nr. 3 WBTW.⁸⁴
63. De gemengde belastingplichtige stelt immers zowel handelingen waarop er btw dient te worden voldaan, als handelingen die een vrijstelling in de zin van artikel 44 WBTW uitmaken (Infra nr. 71). De gemengde btw-plichtige stelt dus met andere woorden enerzijds handelingen waarmee hij een recht op aftrek heeft van de btw die hij afdroeg ter uitvoering van zijn economische activiteit en anderzijds handelingen die elke aanspraak op een aftrek ontnemen.⁸⁵ Om het algemeen verhoudingsgetal te bepalen, kijkt men naar het percentage dat men bekomt door het totaalbedrag van de omzet van de handelingen waarvoor een aanspraak op aftrek bestaat, te

⁸¹ S. RUYSSCHAERT, *Cultuur en BTW*, Kortrijk, Uitgeverij UGA, 2014, 10.

⁸² HvJ 17 oktober 2018, nr. C-249/17, ECLI:EU:C:2018:834, Ryanair/The Revenue Commissioners; HvJ 14 februari 1985, nr. C-268/83, ECLI:EU:C:1985:74, D.A. Rompelman en E.A. Rompelman-Van Deelen/Minister van Financiën.

⁸³ B. COOPMAN, "Kunstenaars en B.T.W.", *AFT* 2002, afl. 11, 461.

⁸⁴ S. WATELET, *L'auteur & l'artiste face à l'impôt*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2010, 248-249.

⁸⁵ J. DE BOE (ed.) *L'artiste au travail*, Brussel, Bruylant & Smart, 2008, 172; Brussel 30 mei 2018, ARGOS VZW/Belgische staat, 2013/AF/284, 9-10.

delen door de totale omzet van de belastingplichtige. Dat percentage van de betaalde btw mag dan in aftrek worden genomen.⁸⁶

64. De prijssubsidies (Infra nr. 86) die eventueel ontvangen worden door de kunstenaar hebben bij de gemengde belastingplichtige een invloed op het recht op aftrek.⁸⁷ Prijssubsidies worden opgenomen in de noemer van de breuk.⁸⁸ Andere subsidies worden dus niet opgenomen.⁸⁹ De btw-richtlijn voorziet wel in de mogelijkheid overeenkomstig artikel 174, 1, tweede lid om een algemene werkingssubsidie ook in de noemer op te nemen. De Belgische wetgever heeft hier echter geen gebruik van gemaakt.⁹⁰ Een subsidie die niet samenhangt met de prijs is in die optiek dus voordeliger voor de kunstenaar.⁹¹ Wanneer er daarentegen subsidies worden toegekend binnen economische activiteiten die geen output teweegbrengen of aldus gratis geleverd worden, kan die subsidie wel zijn impact hebben op het recht op aftrek.⁹² Dit werd ook bevestigd door het Hof van Cassatie en de administratie.⁹³
65. Een tweede methode voor de berekening van de in aftrek te nemen btw, voor de gemengde belastingplichtige, is die van het werkelijk gebruik.⁹⁴ Deze methode wordt in België toegepast daar waar het algemeen verhoudingsgetal een vertekend beeld zou kunnen geven, waardoor er uiteindelijk een te groot of te klein bedrag aan btw in aftrek genomen zou worden. Denk bijvoorbeeld aan een kunstenaar die voor zijn belaste handeling aanzienlijk duurdere grondstoffen gebruikt dan voor zijn vrijgestelde handeling. In die situatie kan de belastingplichtige kiezen voor een aftrek volgens zijn werkelijk gebruik. De regeling kan enkel toegepast worden op uitdrukkelijk verzoek van de belastingplichtige.⁹⁵ Het verzoek dient hij te richten aan de btw-administratie.
66. Echter, de systematiek die de Belgische wetgever gebruikt om voorrang te verlenen aan het algemeen verhoudingsgetal en bij verzoek gebruik te maken van de afwijkende regeling van het werkelijk gebruik, is in strijd met de btw-richtlijn. Artikel 173 van de btw-richtlijn gaat er van uit dat men in de regel het recht op aftrek per handeling bekijkt. Het werkelijk gebruik is volgens de richtlijn dus de primaire regel. Aangezien de richtlijn op dat punt verschilt van de Belgische omzetting, kan de belastingplichtige zich rechtstreeks op de richtlijn beroepen om gebruik te kunnen maken van het principe van werkelijk gebruik, daar deze op dat punt rechtstreekse werking heeft.⁹⁶ Verder laat het Hof van Justitie zelfs toe dat, doordat België de richtlijn niet juist heeft omgezet, de belastingplichtige steeds voor elke afzonderlijke handeling selectief de voor

⁸⁶ Aanschrijving nr. 103 dd. 31 december 1970, 79-87. (www.fisconet.be)

⁸⁷ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal Recht 2020/2021*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 960.

⁸⁸ Cass. 19 juni 2014, F.12.0082.N.

⁸⁹ J. DE BOE (ed.) *L'artiste au travail*, Brussel, Bruylant & Smart, 2008, 172.

⁹⁰ *Vr. en Antw.* Senaat 1999-2000, 22 december 1999 (Vr. nr. 314 C. NYSSENS).

⁹¹ F. BALTUS, *La TVA, Fondements et mécanismes*, Brussel, Larcier, 2016, 327-328.

⁹² S. RUYSSCHAERT, *Cultuur en btw*, Heule, UGA, 2014, 63.

⁹³ Cass. 19 juni 2014, F.12.0082.N; Dienst Voorafgaande Beslissingen nr. 2014.336 dd. 13.01.2015.

⁹⁴ Art. 46, §2 WBTW *juncto* 19 e.v. KB nr. 3 WBTW

⁹⁵ TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal Recht 2020/2021*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 2085.

⁹⁶ Brugge 24 juni 2013, *Fiscoloog* 2014, 1390, 14.

haar meest voordelige methode kan kiezen.⁹⁷ Bij deze methode zal de btw die hij betaalt op de goederen die hij gebruikt voor zijn belastbare activiteit, volledig aftrekbaar zijn. Er zal daarentegen geen recht op aftrek zijn voor btw die hij betaalde op de goederen die gebruikt worden voor zijn vrijgestelde activiteiten.⁹⁸

67. Uiteraard is er bij de methode van het werkelijk gebruik ook altijd nog een soort verhoudingsgetal nodig om de kosten te dekken die niet specifiek gemaakt zijn voor een bepaalde activiteit, denkende aan bijvoorbeeld de huurkost van het atelier, de laptop die hij gebruikt, water, elektriciteit, Dit bijzonder verhoudingsgetal dient men zelf met objectieve criteria vast te stellen. Voor dat verhoudingsgetal bestaat er geen uniforme berekeningsmethode.⁹⁹ De administratie heeft in die zin ook gesteld dat de methode van het algemeen verhoudingsgetal een van de mogelijkheden is, maar men dient deze berekenwijze niet te volgen.¹⁰⁰ Belangrijk op te merken is wel dat de werkingssubsidies onder geen enkele omstandigheid in het bijzonder verhoudingsgetal mogen worden opgenomen. De mogelijkheid subsidies op te nemen in het verhoudingsgetal bestond in de btw-richtlijn enkel voor het algemeen verhoudingsgetal. Een *pro rata* verwerking in het bijzonder verhoudingsgetal is dus niet mogelijk.¹⁰¹ Voor België zal dit niet belangrijk zijn aangezien zij de mogelijk sowieso niet gebruikt hebben bij het algemeen verhoudingsgetal.

68. De tweede methode van het werkelijk gebruik sluit veel beter aan bij het gebruiks- en bestemmingsprincipe van de btw,¹⁰² waardoor, volgens mij, aan dit mechanisme de voorrang dient te worden gegeven, net zoals werd bepaald door de Europese wetgever.

69. Nu duidelijk is wat het recht op aftrek juist inhoudt kan het onderscheid tussen de vrijstelling met en de vrijstelling zonder recht op aftrek beter duidelijk gemaakt worden.

1.4.2. Vrijstelling met recht op aftrek

70. In eerste instantie zijn er verschillende vrijstellingen waarbij men zijn recht op aftrek wel behoudt, ongeacht het feit of er btw wordt aanrekened bij de verkoop van zijn goed of dienst.¹⁰³ Zo zijn de uitvoer en de intracommunautaire leveringen vrijgesteld. Hierbij behoudt de verkoper echter wel zijn recht op aftrek en kan hij dus de btw, die hij in een vroeger stadium betaalde, wel terugvorderen van de staat.¹⁰⁴

⁹⁷ W. PANIS, *Fiscale Rechtspraakoverzichten, BTW 2009-2014*, Brussel, Larcier, 2015, 177; HvJ 3 september 2014, nr. C-589/12, ECLI:EU:C:2014:2131, GMAC UK plc/Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs.

⁹⁸M. GOVERS, *BTW ACTUA 2014*, Bornem, Het BTW Huis, 2015, 302.

⁹⁹ J. DE BOE (ed.) *L'artiste au travail*, Brussel, Bruylant & Smart, 2008, 172.

¹⁰⁰ MINISTERIE VAN FINANCIËN, *Btw-handleiding 2012*, nr. 421,1°.

¹⁰¹ HvJ 16 februari 2012, nr. C-25/11, ECLI:EU:C:2012:94, Varzim Sol/Fazenda Publica.

¹⁰² S. RUYSSCHAERT, *Cultuur en BTW*, Kortrijk, Uitgeverij UGA, 2014, 57.

¹⁰³ Artikel 39-42 WBTW.

¹⁰⁴ KUNSTENLOKET VZW en E. VANHEUSDEN (eds.), *Sociale en fiscale spelregels voor kunstenaars – Voor kunstenaars en organisatoren actief in België, Nederland, Frankrijk, Duitsland en Groot-Brittannië*, Heule, INNI, 2015, 394.

1.4.3. Vrijstelling zonder recht op aftrek

71. Indien het gaat om een vrijstelling zonder recht op aftrek, zijnde de eigenlijke vrijstellingen, beslaat dit alle vrijstellingen die staan opgesomd in artikel 44 WBTW.¹⁰⁵ Ook hier dient de verkoper geen btw aan te rekenen, met de nuance dat hij de btw die hij in een eerder stadium betaalde hier niet kan aftrekken. Dit zorgt er dus voor dat de verkoper die kosten zelf zal dragen, wat een negatieve impact zal hebben op de eigenlijke prijs van het uiteindelijke verstrekte goed of dienst.¹⁰⁶ Daarnaast is het ook mogelijk dat door de grote concurrentie, het de vrijgestelde verkoper quasi onmogelijk wordt gemaakt om de kost door te rekenen aan de uiteindelijke klant, wat hem aan het einde van de rit zelf deze financiële kost zal doen dragen.¹⁰⁷ De keten van aftrekbaarheid wordt hier dus verbroken en de btw-plichtige kan de door hem betaalde btw niet meer recupereren.¹⁰⁸ Doordat dit een uitzondering vormt op de algemene regel, waarbij de belastingplichtige zijn recht op aftrek heeft, dienen alle vrijstellingen zonder recht op aftrek zeer strikt te worden uitgelegd.¹⁰⁹ Dit principe is van belang in mijn uiteindelijke aanbeveling (Infra nr. 289).
72. De voor de artistieke sector relevante vrijstellingen in de zin van artikel 44 WBTW zijn vooral van toepassing op uitvoerende artiesten zoals acteurs, dansers, fotomodellen, zangers, ... die het bestek van dit werk te buiten gaan.¹¹⁰ Boeiend om te vermelden is dat de vrijstelling, die uitgewerkt wordt in artikel 44, §2, 8° WBTW, enkel geldt voor de *uitvoerende* artiesten die een voorstelling geven. Wie ondersteunende diensten verleent, zoals bijvoorbeeld de decorateur, kan zich dus niet beroepen op de vrijstelling van uitvoerende artiesten, ook al is zijn bijdrage wel noodzakelijk en meestal zeer kunstzinnig.¹¹¹
73. De verhuur van boeken, tijdschriften, muziekpartituren, grammofoonplaten, magneetbanden, diapositieven, en van andere dergelijke voorwerpen van culturele aard, zijn overeenkomstig artikel 44, §2, 6° WBTW ook vrijgesteld van de btw indien (i) de dienstverrichter, zijnde de verhuurder, een instelling zonder winstoogmerk (Supra nr. 37) is en (ii) de ontvangsten enkel gebruikt worden tot dekking van de kosten en leveringen die nauw samenhangen met deze handelingen. Op die manier zou de verhuur van kunstwerken, waaronder bijvoorbeeld schilderijen, vrijgesteld kunnen worden.¹¹² Deze vrijstelling is uiteraard minder relevant voor de kunstenaar zelf die in de regel geen instelling zonder winstoogmerk zal zijn.

¹⁰⁵ Artikel 44 WBTW.

¹⁰⁶ KUNSTENLOKET VZW en E. VANHEUSDEN (eds.), *Sociale en fiscale spelregels voor kunstenaars – Voor kunstenaars en organisatoren actief in België, Nederland, Frankrijk, Duitsland en Groot-Brittannië*, Heule, INNI, 2015, 380.

¹⁰⁷ J. DE BOE (ed.) *L'artiste au travail*, Brussel, Bruylant & Smart, 2008, 180.

¹⁰⁸ J. DE BOE (ed.) *L'artiste au travail*, Brussel, Bruylant & Smart, 2008, 180.

¹⁰⁹ H. VANDEBERGH, *btw-Handboek*, Brussel, Larcier, 2020, 708; HvJ 15 juni 1989, nr. C-348/87, ECLI:EU:C:1989:246, Stichting Uitvoering Financiële Acties/Staatssecretaris van Financiën.

¹¹⁰ Beslissing nr. E.T. 11072 dd. 14 februari 1973, *BTW Rev.*, nr. 12, 294; beslissing E.T.108.828 dd. 30 september 2005 (stradalex).

¹¹¹ Gent 6 juni 2006, *T.F.R.* 2007, nr. 314.

¹¹² Beslissing nr. E.T. 29.719 van 8 mei 1979, *BTW Rev.*, Nr. 41, 542, nr. 703.

74. Een volgende relevante vrijstelling voor de kunstwereld omvat de vrijstelling voor de exploitatie van musea en monumenten.¹¹³ Hierbij worden eveneens de goederen en diensten vrijgesteld die nauw samenhangen met de exploitatie ervan. Wederom geldt dit enkel indien (i) de dienstverrichter een instelling zonder winstoogmerk is (Supra nr. 37) en (ii) de ontvangsten enkel gebruikt worden tot dekking van de kosten ervan. Zonder de details van de vrijstelling te bespreken is het voor de kunstenaar en auteur van belang dat bijvoorbeeld de toegang tot het museum worden vrijgesteld, evenals de verkoop van souvenirs in de shop, zijnde bijvoorbeeld kunstwerken.¹¹⁴ Uiteraard kan dit niet indien de souvenirwinkel in concessie wordt uitgbaat door een derde partij of wanneer deze ruimtes toegankelijk zijn voor andere mensen dan de bezoekers. Dan is de vrijstelling niet van toepassing.¹¹⁵ Het criterium van de instelling zonder winstoogmerk maakt wederom de vrijstelling minder relevant voor het bestek van dit werk.
75. Verder geldt er ook een belangrijke vrijstelling voor auteurs en componisten die niet in de btw-richtlijn voorkomt, doch wel mag worden behouden overeenkomstig artikel 371 van de richtlijn. Een overeenkomst tussen een auteur en een uitgever is steeds vrijgesteld van btw overeenkomstig artikel 44, §3, 3^o WBTW indien het gaat om een contract tot uitgave van een letterkundig werk of een kunstwerk, waarbij het contract gesloten wordt door de auteur of de toondichter zelf.¹¹⁶ Deze contracten dienen dus gesloten te worden door hen, handelend als een zelfstandig natuurlijk persoon.¹¹⁷ De verplichte uitgave van het werk wordt niet nader bepaald, de wijze waarop deze uitgave gebeurt is dan ook zonder belang.¹¹⁸ Zo komen dus alle technieken in aanmerking, zijnde bijvoorbeeld zowel de papieren als de digitale drager, zo lang het maar een duurzame drager is.¹¹⁹ Degene die de overeenkomst sluit is verder ook niet verplicht het werk zelf te publiceren, hij kan deze verplichting overdragen aan een derde.¹²⁰ Het 'letterkundig werk of een kunstwerk' dient conform artikel 2 van de conferentie van Bern geïnterpreteerd te worden (Infra nr. 252), zijnde alle producten op het gebied van letterkunde, wetenschap en kunst, ongeacht de wijze of de vorm van uitdrukking.¹²¹ Dit omvat dus een bijzonder ruime categorie aan kunstwerken.¹²² Hieruit volgt ook dat de term 'auteur' ruim geïnterpreteerd dient te worden.
76. Een auteur die lezingen en voordrachten geeft is overeenkomstig artikel 44, §2, 8^o WBTW voor deze diensten eveneens vrijgesteld voor btw-doeleinden. Dit geldt wederom niet enkel voor auteurs in de strikte zin van het woord. Indien een kunstenaar een lezing geeft over de totstandkoming van het kunstwerk zal deze lezing ook van btw vrijgesteld zijn.¹²³ Uiteraard

¹¹³ Art. 44, §2, 7^o WBTW

¹¹⁴ S. RUYSSCHAERT, *Cultuur en BTW*, Kortrijk, Uitgeverij UGA, 2014, 18.

¹¹⁵ S. RUYSSCHAERT, *Cultuur en BTW*, Kortrijk, Uitgeverij UGA, 2014, 19.

¹¹⁶ S. RUYSSCHAERT, *BTW-eetjes, deel 8*, Heule, INNI Publishers, 2017, 188.

¹¹⁷ B. COOPMAN, "Kunstenaars en B.T.W.", *AFT* 2002, afl. 11, 458.

¹¹⁸ S. RUYSSCHAERT, "Auteursrechten en uitgavecontracten: vrijgesteld van btw?", *Fisc.Week.* 2017, 296, 6.

¹¹⁹ S. RUYSSCHAERT, *BTW-eetjes, deel 5*, Heule, INNI Publishers, 2016, 330.

¹²⁰ B. COOPMAN, "Kunstenaars en B.T.W.", *AFT* 2002, afl. 11, 458.

¹²¹ Beslissing nr. E.T. 6.597, dd. 9 juni 1972, *BTW Rev.* nr. 9, 551; B. COOPMAN, "Kunstenaars en B.T.W.", *AFT* 2002, afl. 11, 459.

¹²² S. RUYSSCHAERT, "Auteursrechten en uitgavecontracten: vrijgesteld van btw?", *Fisc.Week.* 2017, 296, 5.

¹²³ F. SWENNEN (ed.), *Kunst en recht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 209.

behandelt deze vrijstelling de overeenkomst tussen de organisator van de lezing en de kunstenaar of auteur. De toegangstickets van de lezing zullen niet vrijgesteld zijn door deze specifieke uitzonderingsgrond.

77. De beeldende kunstenaar genieten dus geen vrijstellingen voor zijn belangrijkste handeling, het verkopen of verhuren van kunstwerken. Dit kan ook niet verder mogelijk gemaakt worden door de lidstaten aangezien zij zich aan de richtlijn dienen te houden die de mogelijkheden voor vrijstellingen oplegt.¹²⁴
78. Tenslotte hecht ik belang aan de meer algemene vrijstelling van de btw voor de kleine onderneming, die wel relevant zou kunnen zijn voor de beeldende kunstenaar, overeenkomstig artikel 56bis WBTW *juncto* KB nr. 19.¹²⁵ Deze vrijstelling zou bijvoorbeeld voor hobbyisten en kunstenaars in bijberoep enige rol kunnen spelen. Dit artikel van het WBTW stelt dat, indien een belastingplichtige een jaarmzet heeft die niet meer bedraagt dan 25.000 euro, hij geen btw dient aan te rekenen voor de leveringen van goederen en het verrichten van diensten. Uiteraard mag hij dan ook geen btw in aftrek nemen.¹²⁶ Een groot verschil met de verplichte vrijstellingen van artikel 44 WBTW is dat deze vrijstelling een keuzerecht inhoudt. De kunstenaar kan zelf alsnog kiezen om wel btw aan te rekenen om aldus de eigen betaalde btw in aftrek te kunnen nemen. Deze keuze bestaat niet bij een verplichte vrijstelling onder artikel 44 WBTW.¹²⁷

1.5. Bepaling maatstaf van heffing

79. Indien er geen vrijstelling van toepassing is (wat bij kunstenaars en auteurs bijzonder vaak het geval zal zijn) en er dus met zekerheid btw dient te worden voldaan, wordt er gekeken naar de maatstaf van heffing. Dat is het bedrag waarover de btw berekend zal moeten worden, zijnde de grondslag van de heffing.¹²⁸
80. Voor de levering van goederen en diensten wordt er een opsplitsing gemaakt, afhankelijk van het feit of er een tegenprestatie is die uitsluitend in geld bestaat of niet. In die hypothesen zijn respectievelijk de artikelen 26, 28 dan wel artikel 32 en 33, §3 WBTW van toepassing.
81. Indien er een tegenprestatie in geld is, dient de btw gerekend te worden over alles wat de leverancier van het goed of de dienst ontvangt. Ook de kosten van verpakking, vervoer, verzekering en commissie worden zo mee in acht genomen.¹²⁹ Doordat er bij kunstgoederen van enige waarde vaak dure verzekeringen afgesloten worden die aan de koper worden doorgerekend, is het dus belangrijk hiermee rekening te houden bij het bepalen van de maatstaf

¹²⁴ HvJ 7 maart 2002, nr. C-169/00, ECLI:EU:C:2002:149, Finland/Commissie.

¹²⁵ KB nr. 19 van 29 juni 2014 met betrekking tot de vrijstellingsregeling van belasting over de toegevoegde waarde in het voordeel van kleine onderneming, *BS* 9 juli 2014.

¹²⁶ M. GOVERS, F. BORGER en P. RAES, *Handboek btw 2020-2021*, Brussel, Intersentia, 2020, 136-137.

¹²⁷ L. DE BROE (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 506.

¹²⁸ J.J. COUTURIER, B. PEETERS en E. VAN DE VELDE, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2018, 939.

¹²⁹ Artikel 26, lid 2 WBTW.

van heffing.¹³⁰ Tenslotte worden de belastingen, rechten en heffingen ook in de maatstaf van heffing opgenomen, met uitzondering van de btw zelf.¹³¹

82. Indien de tegenprestatie niet uitsluitend bestaat uit een geldsom wordt er gekeken naar de normale waarde van het goed of de dienst.¹³²

83. Wanneer er uiteindelijk geen enkele tegenprestatie is, is het uiteraard geen handeling ten bezwarende titel en zal ze in principe niet aan btw onderworpen zijn, doordat deze transactie niet voldoet aan de initiële voorwaarden. (Supra nr. 28)

84. Artikel 34 WBTW stelt tenslotte dat bij de invoer de douanewaarde van het goed de maatstaf van heffing vormt.

1.5.1. Subsidies

85. In de kunstwereld is het ontvangen van subsidies geen uitzonderlijk gegeven. De vraag is nu of deze subsidie, een door de overheid verleende geldelijke tussenkomst voor het financieren van werkzaamheden waarvan geoordeeld wordt dat ze nuttig zijn voor het algemeen welzijn,¹³³ in de maatstaf van heffing dient opgenomen te worden.

86. Een subsidie, die in rechtstreeks verband staat met de prijs van het te leveren goed of de te verrichten diensten, wordt in de maatstaf van heffing opgenomen, overeenkomstig artikel 26, §1 WBTW.¹³⁴ Er bestaan echter bijzonder veel benamingen voor subsidies, denkende aan bijvoorbeeld de toelage, de tussenkomst, de bedrijfssubsidie, de kapitaalpremie, de werkingstoelage, de kwijtschelding van schulden, ... Om nu uit te maken welke subsidie gezien kan worden als een prijssubsidie dient men te bepalen¹³⁵ (i) of het een tegenprestatie of een element van tegenprestatie, voor de levering of de dienst in de relatie tussen de belastingplichtige en de afnemer, vormt, (ii) de subsidie aan de producent, de leverancier of de dienstverrichter betaald wordt en (iii) of de subsidie door een derde betaald wordt. De handeling waarvoor de subsidie wordt uitgekeerd mag dus niet door de overheid zelf worden uitgevoerd.

87. De subsidie dient dus, per verkocht goed of dienst, de prijs te doen verminderen met een bedrag gelijk aan de subsidie.¹³⁶ Subsidies die niet voldoen aan deze cumulatieve voorwaarden zullen niet opgenomen worden in de maatstaf van heffing, aangezien ze geen prijssubsidies zijn.¹³⁷ Het is zowel voor de kunstenaar/auteur als de uiteindelijke koper voordeliger een subsidie niet te

¹³⁰ Beslissing nr. E.T. 65.063 dd. 23 december 1992, *BTW Rev.*, nr. 102, 128, nr. 963; L. HEYLENS, *Praktijkgids BTW 2019*, Meulebeke, Practicali, 2019, 358.

¹³¹ Artikel 26, lid 3 WBTW.

¹³² Art. 32 en 33, §3 WBTW.

¹³³ S. RUYSSCHAERT en T. VAN SANT, *BTW-eetjes*, Heule, Uitgeverij UGA, 2012, 30.

¹³⁴ M. GOVERS, *BTW actua 2017*, Antwerpen, Intersentia, 2018, 227-228.

¹³⁵ MINISTERIE VAN FINANCIËN, *Btw-handleiding 2012*, nr. 115/2.

¹³⁶ E. ESTERZON, *L'imposition des artistes résidents, Principes généraux et aspects pratiques*, Waterloo, Kluwer, 2014, 55-56.

¹³⁷ S. RUYSSCHAERT en T. VAN SANT, *BTW-eetjes*, Heule, Uitgeverij UGA, 2012, 30-31.

doen samenhangen met de prijs van de aangeboden goederen of diensten. De subsidies die daar niet mee samenhangen zijn bijvoorbeeld de algemene werkingssubsidies die de prijs indirect doen zakken en dus niet worden opgenomen in de maatstaf van heffing.¹³⁸ Het soort subsidie speelt dus, naast het recht op aftrek (Supra nr. 64), ook zijn rol bij de maatstaf van heffing.

88. Een voorbeeld van een subsidie die al dan niet in een rechtstreeks verband staat met de prijs zal het bovenstaande meer tastbaar maken:

Een tentoonstelling heeft een inkomprijs van 25 euro indien de organisator uit de kosten wil geraken. De Vlaamse overheid beslist om een subsidie te geven van 10 euro per verkocht ticket, waardoor de uitbater van de tentoonstelling zijn inkomprijs kan verlagen tot een meer concurrentieel bedrag van 15 euro. De maatstaf van heffing in dit concreet geval omvat dus hetgeen de bezoeker zal betalen, zijnde de 15 euro, opgeteld met de subsidie die rechtstreeks zijn impact heeft op de verkoopprijs van het ticket. De btw zal dus berekend worden op de 25 euro en niet op de 15 euro die de bezoeker betaalt. Ervan uitgaan dat de tentoonstelling valt onder het verlaagd tarief van 6% zal de bezoeker dus $15 + 1,5 (25 \times 6\%) = 16,5$ euro betalen.

Wanneer de Vlaamse overheid daarentegen beslist om een werkingssubsidie uit te keren van bijvoorbeeld 2.000 euro en de organisator van de tentoonstelling op die manier indirect zijn inkomprijs kan verlagen tot 15 euro, zal de btw op het toegangsticket wel gewoon berekend worden op die 15 euro en zal de bezoeker dus een totaal van 15,9 euro dienen te betalen, een verschil van 60 eurocent aan btw.

1.5.2. Volgrecht

89. Binnen de bespreking van het btw-stelsel voor kunstenaars en auteurs kon uiteraard het volgrecht niet ontbreken, aangezien dit een pertinent punt van discussie vormde op het vlak van btw en de al dan niet opneming ervan in de maatstaf van heffing. Alvorens in te gaan op die vraag bespreek ik het volgrecht kort. Het volgrecht is immers een belangrijke bron van inkomsten voor de kunstenaar en de auteur, ongeacht het feit dat dit *an sich* geen belastbare handeling (Supra nr. 43) uitmaakt. Dit recht is een veruitwendiging van het auteursrecht en werd gecodificeerd in artikel 11 van de wet van 30 juni 1994 betreffende het auteursrecht en de naburige rechten. Deze wet werd door de wet houdende invoering van boek XI, 'intellectuele eigendom', na grondige wijzigingen, geïncorporeerd in artikel XI.175-178 van het Wetboek Economisch recht (WER).¹³⁹ Boek XI vormt op dit punt de quasi letterlijke omzetting van Richtlijn 2001/84/EG.¹⁴⁰

90. Artikel XI.175 stelt in die zin het volgende:

¹³⁸ Cass. 28 februari 2019, F.17.0162.F, *FJF*, 2019/115.

¹³⁹ Wet van 19 april 2014 houdende invoeging van boek XI, "Intellectuele eigendom" in het Wetboek van economisch recht, en houdende invoeging van bepalingen eigen aan boek XI in de boeken I, XV en XVII van hetzelfde wetboek, *BS* 12 juni 2014.

¹⁴⁰ Richtl. 2001/84/EG van het Europees Parlement en de Raad van 27 september 2001 betreffende het volgrecht ten behoeve van de auteur van een oorspronkelijk kunstwerk, *Pb.L.* 31 oktober 1992, afl. 316, 1.

'Bij elke doorverkoop van een oorspronkelijk kunstwerk waarbij actoren uit de professionele kunsthandel¹⁴¹ betrokken zijn als verkoper, koper, of tussenpersoon, na de eerste overdracht door de auteur, is door de verkoper aan de auteur een onvervreemdbaar, op de doorverkoopprijs berekend volgrecht verschuldigd, waarvan geen afstand kan worden gedaan, zelfs niet op voorhand.

In deze afdeling wordt onder "oorspronkelijk kunstwerk" verstaan, een werk van grafische of beeldende kunst, zoals afbeeldingen, collages, schilderijen, tekeningen, gravures, prenten, lithografieën, beeldhouwwerk, tapisserieën, keramische werken, glaswerk en foto's, voorzover dit werk een schepping is van de kunstenaar zelf, of het gaat om een exemplaar dat als oorspronkelijk kunstwerk wordt aangemerkt.

Kopieën van kunstwerken die onder deze afdeling vallen en die door de kunstenaar zelf of in zijn opdracht in beperkte oplage zijn vervaardigd, worden als oorspronkelijk kunstwerk in de zin van deze afdeling beschouwd. Dergelijke kopieën zijn in de regel genummerd, gesigneerd of door de kunstenaar op andere wijze als authentiek gemerkt.

§ 2. Het volgrecht is evenwel niet van toepassing op een doorverkoop waarbij de verkoper het werk minder dan drie jaar voor de doorverkoop rechtstreeks heeft verkregen van de kunstenaar en de doorverkoopprijs maximaal 10.000 euro bedraagt. De bewijslast dat aan deze voorwaarden is voldaan, rust op de verkoper.

§ 3. Het volgrecht komt toe aan de erfgenamen en andere rechtverkrijgenden van de auteurs overeenkomstig de artikelen XI.166 en XI.171.

§ 4. Onverminderd het bepaalde in internationale overeenkomsten is de reciprociteit van toepassing op het volgrecht.'

91. De actoren uit de professionele kunsthandel die optreden als verkoper van het oorspronkelijk werk, zijn aan de auteur een onvervreemdbaar volgrecht verschuldigd, indien het gaat om een kunstwerk waarvan de verkoopprijs exclusief belasting minimaal 2.000 euro bedraagt.¹⁴² Zo kan de auteur delen in de opbrengst telkens zijn werk opnieuw verkocht wordt.¹⁴³ De degressieve percentages van het volgrecht waar de auteur recht op heeft worden verder besproken in artikel XI.176 WER. Het uiteindelijke bedrag van zijn volgrecht mag echter niet hoger liggen dan 12.500 euro. Dit volgrecht behoudt de auteur (en aldus diens rechthebbenden) overeenkomstig artikel XI.166 WER tot zeventig jaar na zijn overlijden. Een uitzondering in artikel XI.175, §2 WER stelt dat er geen volgrecht bestaat bij de doorverkoop van kunstwerken waarbij de verkoper het werk binnen de drie jaar na zijn verkrijging van de kunstenaar verkoopt voor een prijs die lager is dan 10.000 euro. Daarnaast wordt in artikel XI.175 WER het toepassingsgebied van het volgrecht verder verengd door het enkel toepasselijk te maken in de gevallen waarin actoren uit de

¹⁴¹ Denkende aan veilinghuizen, kunstgaleries of andere kunsthandelaren (Opsomming uit artikel 1 Richtl. 2001/84/EG).

¹⁴² Art. XI. 176 Wetboek van economisch recht van 28 februari 2013, BS 29 maart 2013.

¹⁴³ Overweging 3 Richtlijn 2001/84 EU betreffende het volgrecht ten behoeve van de auteur van een oorspronkelijk kunstwerk, Pb.L. 13 oktober 2001, afl. 272, 32.

professionele kunsthandel betrokken zijn als verkoper, koper of tussenpersoon.¹⁴⁴ Dit kan gezien worden als een garantie dat het wel degelijk om kunstgoederen gaat.

92. De pertinente vraag binnen het bestek van de thesis is uiteraard of ook het volgrecht, dat als surplus op de verkoopprijs dient te worden betaald, onderworpen is aan btw. Lange tijd hebben zowel de Belgische administratie als de Belgische rechtbanken voorgehouden dat het volgrecht onderworpen is aan de btw omdat dit een integraal deel uitmaakt van de verkoopprijs overeenkomstig artikel 26 WBTW (Supra nr. 81).¹⁴⁵ In 2003 besloot de administratie, op advies van de Europese Commissie, voor het eerst om het volgrecht uit te sluiten van de maatstaf van heffing, aangezien er geen juridische band bestaat tussen de koper en de kunstenaar/auteur.¹⁴⁶ In die zin heeft ook het Hof van Justitie, op verzoek van de Europese Commissie, gesteld dat het volgrecht geen tegenprestatie uitmaakt van het leveren van een goed of een dienst in de zin van artikel 2 van de btw-richtlijn. De auteur van het werk is niet betrokken bij de doorverkoop.¹⁴⁷ Daardoor zal het volgrecht dan ook niet aan btw onderworpen zijn. Het volgrecht wat de kunstenaar of auteur ontvangt blijft dus met andere woorden buiten de maatstaf van heffing.¹⁴⁸ Dit advies van de Commissie werd dus al lang voor de uitspraak van het Hof van Justitie door de Belgische administratie gevolgd.

1.6. Btw-tarief

93. Eens de maatstaf van heffing bepaald is, dient gekeken te worden naar het toe te passen tarief. Qua tarieven stelt de richtlijn dat de lidstaten zelf hun standaardtarief en hun verlaagd btw-tarief mogen bepalen. Hierbij zijn er ondergrenzen gesteld van respectievelijk 15% en 5%. Een tarief lager dan 5% is mogelijk voor een zeer beperkt aantal goederen.¹⁴⁹ Zonder deze ondergrenzen zouden verschillende lidstaten elkaar kunnen bekampen met gunstigere tarieven wat zou kunnen leiden tot een *race to the bottom*.¹⁵⁰ Een fiscale eenmaking op vlak van tarieven lijkt door de minimumharmonisatie uiteraard een utopie.

94. Meer specifiek voor kunstgoederen en antiquiteiten kent artikel 103 van de btw-richtlijn de lidstaten de mogelijkheid toe de invoer van kunstvoorwerpen en antiquiteiten te onderwerpen aan het door hun bepaalde verlaagd tarief.¹⁵¹ Zulk tarief mag dus, zoals net aangehaald, niet lager zijn dan 5%.¹⁵² Voor de levering van kunstvoorwerpen wordt, door datzelfde artikel 103 van de btw-richtlijn, een mogelijkheid geboden het verlaagd tarief toe te passen. De Uniewetgever heeft zelf een lijst opgesteld die aangeeft welke kunstvoorwerpen van dit verlaagd

¹⁴⁴ B. DEMARSIN, *Knelpunten bij de koop van kunst- en cultuurvoorwerpen*, Leuven, Instituut Contractenrecht KU Leuven Rechtsfaculteit, 2015, 96.

¹⁴⁵ B. COOPMAN, "Kunstenaars en B.T.W.", *AFT* 2002, afl. 11, 463.

¹⁴⁶ Beslissing nr. E.T.102.061 dd. 7 juli 2003, *taxwin*; S. RUYSSCHAERT, *BTW-eetjes, deel 5*, Heule, INNI Publishers, 2016, 327; S. RUYSSCHAERT, "Volgrecht: mét of zonder btw?", *Taxwin*, 1 maart 2019.

¹⁴⁷ HvJ 19 december 2018, nr. C-51/18, ECLI:EU:C:2018:1035, Europese Commissie/Republiek Oostenrijk.

¹⁴⁸ S. RUYSSCHAERT, *BTW-eetjes, deel 12*, Antwerpen, Maklu, 2019, 31-33.

¹⁴⁹ Art. 97-99 btw-richtlijn.

¹⁵⁰ G.C. GIORGINI en S. PEREZ (eds.), *Droit et marché de l'art en Europe: régulation et normalisation du risque – Entre champs culturels et économie réelle: quelles régulations?*, Brussel, Bruylant, 2015, 14.

¹⁵¹ Art. 103 btw-richtlijn.

¹⁵² Art. 99 btw-richtlijn.

tarief kunnen genieten. In die optiek staat bij de verschillende doelen van het verlaagd tarief in de preambule van de Tweede btw-richtlijn vermeld dat dit doel is om de cultuur te steunen.¹⁵³

95. De toepasselijke btw-tarieven worden, ter uitwerking van artikel 37 en 38 WBTW, in België bepaald door het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970, tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven.¹⁵⁴ Artikel 37 WBTW voegt toe dat de Koning de indeling van de tarieven kan wijzigen wanneer de economische of sociale omstandigheden zulks vereisen, mits inachtneming van de door de Europese Gemeenschappen ter zake uitgevaardigde reglementering. Doordat deze bevoegdheid werd toegekend aan de Koning is het dus mogelijk om sneller te handelen indien er concurrentievervalsing zou optreden. Artikel 1 van het KB stelt het volgende:

Het normale tarief van de belasting over de toegevoegde waarde voor goederen en diensten bedoeld in het Wetboek bedraagt 21 pct.

In afwijking van het eerste lid wordt de belasting geheven tegen het verlaagd tarief van:

a) 6 pct. voor de goederen en diensten opgenomen in tabel A van de bijlage bij dit besluit. Dit verlaagd tarief mag evenwel niet toegepast worden als de diensten bedoeld in tabel A bijkomstig deel uitmaken van een complexe overeenkomst die hoofdzakelijk andere diensten tot voorwerp heeft;

b) 12 pct. voor de goederen en diensten opgenomen in tabel B van de bijlage bij dit besluit.

c) 0 pct. voor de goederen en diensten opgenomen in tabel C van de bijlage bij dit besluit.

96. In België is het gewoon tarief aldus 21%. Daarnaast bestaan er afwijkende tarieven voor bepaalde goederen of diensten, die onder het verlaagd tarief van 12%, 6% dan wel 0% kunnen ressorteren.

97. De verlaagde tarieven van 0%, 6% en 12% zijn enkel van toepassing op de goederen en diensten die uitdrukkelijk in respectievelijk tabel C, tabel A dan wel tabel B van KB nr. 20 zijn opgesomd. Vermits dit uitzonderingen zijn op de algemene regel, dienen ze zeer strikt geïnterpreteerd te worden. Voor het bestek van dit werk is enkel tabel A van belang. De kunstvoorwerpen zoals opgesomd in rubriek XXI van tabel A bij KB nr. 20 vormen een quasi letterlijke omzetting van de bijlage IX van de Richtlijn 2006/112/EG. Dat is ook logisch aangezien men het verlaagd tarief enkel mag toepassen op de goederen en diensten die opgenomen zijn in de bijlage van de btw-richtlijn. De lidstaten mogen dus niet zelf kiezen waarop ze het eventuele verlaagde tarief toepassen, ze mogen het toepassingsgebied enkel nog sterker beperken dan wat de richtlijn zelf aangeeft.¹⁵⁵ Dankzij het voordelig tarief van 6% btw dat geldt voor alle goederen opgesomd in bijlage A van het KB nr. 20 kan de kunstenaar zo de btw die hij zelf heeft moeten betalen (bijna

¹⁵³ Richtl. Raad nr. 67/228, 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting - Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 14 april 1967, afl. 71, 1303.

¹⁵⁴ KB nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en diensten bij die tarieven, *BS* 31 juli 1970.

¹⁵⁵ H. VANDEBERGH, *btw-Handboek*, Brussel, Larcier, 2020, 567-568.

uitsluitend aan 21%) recupereren op de btw die hij op zijn kunstwerk heft aan 6%.¹⁵⁶ Indien het goed of de dienst niet onder de specifieke bepalingen van de tabellen valt, geldt het gewone tarief van 21%.

98. Een opsomming dient te worden gemaakt van de meest frequent gestelde belastbare handelingen binnen de kunst- en antiekwereld, waarbij er ingegaan wordt op de lijst die opgesteld werd in tabel A van het KB nr. 20.

1.6.1. De verkoop van kunstvoorwerpen en antiquiteiten

99. De verkoop van kunstvoorwerpen en antiquiteiten valt onder artikel 10, §1 WBTW en is dus een belastbare levering. In principe is de verkoop van het kunstwerk dus onderworpen aan het tarief van 21%. Indien men voldoet aan twee cumulatieve voorwaarden valt de verkoop van kunstwerken echter onder het verlaagd btw-tarief van 6%, wat strookt met de doelstelling van de Uniewetgever. De twee voorwaarden staan vermeld in Rubriek XXI van bijlage A bij KB nr. 20 tabel A. De eerste paragraaf geeft de voorwaarde *ratione personae* en beschrijft dus de hoedanigheid van de verkoper.

'XXI. Kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.

§ 1. Het verlaagd tarief, is van toepassing op de invoer van de in § 2 hieronder omschreven kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten. Het verlaagd tarief is eveneens van toepassing:

1° op de leveringen van in § 2, 1°, hieronder omschreven kunstvoorwerpen:

a) die door de maker of diens rechthebbenden worden verricht;

b) die incidenteel worden verricht door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper wanneer die kunstvoorwerpen door die belastingplichtige zelf zijn ingevoerd of hem zijn geleverd door de maker of diens rechthebbenden of wanneer ze te zijnen gunste het recht op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde hebben doen ontstaan;

2° op de intracommunautaire verwervingen van in § 2, 1°, hieronder omschreven kunstvoorwerpen wanneer de verkoper in de Lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de verworven goederen:

a) de maker is of een rechthebbende van de maker;

b) of een andere belastingplichtige is dan een belastingplichtige wederverkoper, die incidenteel handelt, wanneer die kunstvoorwerpen door die belastingplichtige zelf zijn ingevoerd of hem zijn geleverd door de maker of diens rechthebbenden of wanneer

¹⁵⁶ KUNSTENLOKET VZW en E. VANHEUSDEN (eds.), *Sociale en fiscale spelregels voor kunstenaars. Voor kunstenaars en organisatoren actief in België, Nederland, Frankrijk, Duitsland en Groot-Brittannië*, Heule, INNI, 2015, 368-369.

ze te zijnen gunste het recht op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde hebben doen ontstaan.'

100. Het gunstig tarief voor antiquiteiten geldt dus enkel wanneer men het goed zelf invoert. Voor kunstvoorwerpen geldt dit verder ook wanneer men het goed verkrijgt van de kunstenaar of zijn rechthebbenden of een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper, wanneer die belastingplichtige de kunstvoorwerpen zelf ingevoerd heeft, of deze van de maker of diens rechthebbende verkregen heeft. De belastingplichtige wederverkoper (Infra nr. 125), wordt uitdrukkelijk uitgesloten.

101. Verder somt de rubriek XXI van bijlage A bij KB nr. 20 tabel A in zijn tweede paragraaf de tweede voorwaarde *ratione materiae* op, namelijk om welke kunstwerken en antiquiteiten het gaat. Deze voorwaarde gaat dus over de aard van de kunstvoorwerpen en antiquiteiten die kunnen genieten van het verlaagd tarief.

'§ 2. Voor de toepassing van onderhavige rubriek worden aangemerkt als:

1° "kunstvoorwerpen":

a) schilderijen, collages en dergelijke decoratieve platen, schilderijen en tekeningen geheel van de hand van de kunstenaar, met uitzondering van:

- bouwtekeningen en andere tekeningen voor industriële, commerciële, topografische en dergelijke doeleinden;*
- met de hand versierde voorwerpen;*
- beschilderd doek voor theatercoulissen, voor achtergronden van studio's of voor dergelijk gebruik;*

b) originele gravures, originele etsen én originele litho's;

c) originele standbeelden en origineel beeldhouwwerk geheel van de hand van de kunstenaar, ongeacht het materiaal waarvan zij vervaardigd zijn; afgietsels van beeldhouwwerken in een oplage van maximaal acht exemplaren die door de kunstenaar of diens rechthebbenden wordt gecontroleerd;

d) tapisserieën en wandtextiel, met de hand vervaardigd volgens originele ontwerpen van kunstenaars, mits er niet meer dan acht exemplaren van elk bestaan;

e) unieke voorwerpen van keramiek, geheel van de hand van de kunstenaar en door hem gesigneerd, met uitzondering van gebruiksvoorwerpen;

f) emailwerk op koper, geheel met de hand vervaardigd tot maximaal acht genummerde en door de kunstenaar of het atelier gesigioneerde exemplaren, met uitsluiting van sieraden, juwelen, edelsmidwerk en gebruiksvoorwerpen;

g) foto's die genomen zijn door de kunstenaar, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal dertig exemplaren voor alle formaten en dragers samen;

...

3° "antiquiteiten": andere voorwerpen dan de kunstvoorwerpen en voorwerpen voor verzamelingen bedoeld in 1° en 2° hierboven, ouder dan honderd jaar.'

102. Zoals blijkt uit de bewoording van de tweede paragraaf, is dit artikel uitsluitend van toepassing op originele kunstvoorwerpen. Het verlaagd tarief wordt zoals eerder gezegd, gezien als uitzondering op het normale regime en dient dan ook behandeld te worden als uitzonderlijk. De opsomming van de kunstvoorwerpen die vallen onder het verlaagd btw-tarief wordt om die reden zeer strikt geïnterpreteerd. Kunstwerken die uiteindelijk niet onder de strikte bewoordingen van de rubriek geplaatst kunnen worden, worden belast tegen het gewone tarief. Deze manier van werken hoeft geen probleem te zijn wanneer de opsomming op een geregeld tijdstip wordt herzien. Echter, de tabel werd opgesteld in 1995 en was sindsdien nooit onderhevig aan enige modernisering.¹⁵⁷ Tot 1995 mochten de lidstaten voor btw-doeleinden zelf bepalen wat voor hen onder het begrip 'kunstvoorwerp' viel, wat uiteraard zeer concurrentieverstorend werkte.¹⁵⁸

103. Mijns inziens is dit gebrek aan modernisering erg problematisch aangezien er veel nieuwe kunststromen nog niet bestonden toen de tabel werd opgesteld. Het kan niet de bedoeling van de wetgever zijn geweest om elke nieuwe vorm van kunst van bij het opstellen van de tabel *a priori* uit te sluiten, al is dit wel wat er *de facto* gebeurt. De opsomming in de tabel werd immers niet meer aangepast aan de evolutie binnen de kunstwereld. Daarnaast is een evolutieve interpretatie van de klassieke tabel eveneens uitgesloten doordat de omschrijving van de verschillende kunstvoorwerpen op zulk specifiek en enge manier gebeurt waardoor er weinig bewegingsruimte over blijft. Het kader is veel te stug om te kunnen beantwoorden aan de noden van de kunstwereld van vandaag. Hieruit blijkt bijvoorbeeld dat de videokunst niet gunstig belast kan worden op vlak van btw, ongeacht het feit dat quasi elk museum een soort videokunstwerk tentoonstelt en dit wel degelijk aanzien wordt als kunst.¹⁵⁹

104. De nadere omschrijving van wat een kunstvoorwerp nu juist inhoudt, en hoe dit wordt geïnterpreteerd door de rechtspraak, wordt verder in dit werk uitvoerig besproken aangezien deze lijst een bijzonder problematisch gegeven is om de verspreiding van kunstgoederen te kunnen bewerkstelligen, wat nochtans wel de oorspronkelijke reden was voor het invoeren van het verlaagd tarief (Infra nr. 192 e.v.).

105. Men kan dus concluderen dat de verkoop van kunstvoorwerpen en antiquiteiten zowel onderworpen kan zijn aan het verlaagd tarief van 6%, indien het voldoet aan de hierboven opgesomde voorwaarden, dan wel aan het gewone tarief van 21% indien de voorwaarden niet zijn vervuld. Het verlaagd tarief kunnen toepassen op kunstgoederen en antiquiteiten is echter bijzonder belangrijk omdat de overgrote meerderheid van de kunstgoederen verkocht wordt aan

¹⁵⁷ J. DE BOE (ed.) *L'artiste au travail*, Brussel, Bruylant & Smart, 2008, 171.

¹⁵⁸ S. J.C. HEMELS, "Art and European VAT", *VAT Monitor* 2005, (99), 99.

¹⁵⁹ F. SWENNEN (ed.), *Kunst en recht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 218.

niet-belastingplichtige kunstliefhebbers die geen recht op aftrek (Supra nr. 60) genieten en zelfs belastingplichtigen zullen dit vaak niet in aftrek mogen nemen.¹⁶⁰ Zeer uitzonderlijk kan, zoals eerder aangehaald, de verkoop vrijgesteld zijn wanneer het een nevenactiviteit uitmaakt van een vrijgestelde handeling of men voldoet aan de criteria van een kleine onderneming (Supra nr. 78).

1.6.2. De verhuur van kunstvoorwerpen en antiquiteiten

106. Een tweede, vaak voorkomende, handeling is de verhuur van kunstvoorwerpen en antiquiteiten. Die verhuur is een dienst die aan btw onderworpen is als zijnde een dienst bedoeld in artikel 18, §1, 4° WBTW,¹⁶¹ uitgezonderd de vrijstelling van artikel 44, §2, 6° WBTW (Supra nr. 73). Aangezien de verhuur van kunstvoorwerpen en antiquiteiten niet is opgenomen in de bijlage bij het KB nr. 20, is deze onderworpen aan het gewone tarief van 21% btw.¹⁶²

1.6.3. De restauratie en herstelling van kunstvoorwerpen en antiquiteiten

107. Restauratie en herstellingen van kunstvoorwerpen en antiquiteiten valt net als de verhuur onder de noemer van een belastbare dienst. Aangezien noch een mogelijke vrijstelling speelt, noch enige vermelding ervan wordt gemaakt in de bijlage bij het KB nr. 20 is het gewone btw-tarief van 21% onverkort van toepassing.

1.6.4. De werken in onroerende staat

108. Omtrent werken in onroerende staat kan het bijvoorbeeld gaan om het inlijven van glasramen in een gebouw, het restaureren van een oude muurschildering, het aanbrengen van een graffiti, het inwerken van een standbeeld in een gebouw, Deze diensten vallen onder het gewoon tarief van 21% btw. Indien er echter werken gebeuren aan een onroerend goed, zoals bedoeld in rubriek XXXI van bijlage A bij KB nr. 20 tabel A, handelend over het werk in onroerende staat met betrekking tot privéwoningen die reeds 15 jaar in gebruik zijn, is ook het verlaagd tarief van 6% van toepassing.

109. In die zin wordt het aanbrengen van een graffiti bijvoorbeeld niet gezien als het verkopen van een kunstvoorwerp maar als werk in onroerende staat. Een kunstvoorwerp in de zin van rubriek XXI kan enkel verkregen worden door levering, intracommunautaire verwerving of invoer. Een kunstvoorwerp, geïntegreerd in een gebouw, wordt beschouwd als een kunstvoorwerp wanneer het niet onroerend uit zijn aard wordt. In dat geval is het dus een werk in onroerende staat (bijvoorbeeld een marmeren standbeeld, geïntegreerd in de marmeren vloer). Wanneer het kunstwerk daarentegen hoogstens onroerend wordt door bestemming (bijvoorbeeld een groot zwaar standbeeld, geplaatst in de inkomhal) valt dit wel onder de levering van een kunstvoorwerp, waarbij het verlaagd tarief van 6% van toepassing kan zijn als aan de voorwaarden van rubriek XXI is voldaan.¹⁶³

¹⁶⁰ H. MEULENBEEK en N. BROUWER, *De markt en de financiële positie van beeldend kunstenaars 1998*, Amsterdam, Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen, 2000, 13.

¹⁶¹ S. RUYSSCHAERT, *BTW-eetjes deel 2*, Heule, uitgeverij UGA, 2013, 200.

¹⁶² F. SWENNEN (ed.), *Kunst en recht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 203.

¹⁶³ Communicatie Federale Overheidsdienst Financiën, 2 maart 2020, (<https://departementwvg.be/sites/default/files/media/documenten/btw-tarief%20kunstintegratie.pdf>), (geconsulteerd op 27 maart 2020).

1.6.6. De overdracht van auteursrechten

110. Tenslotte is ook de overdracht van auteursrechten onderworpen aan btw. Eerder werd al gesproken over de vrijstelling aan btw van de contracten tot uitgave (Supra nr. 75). Indien het daarentegen gaat om de overdracht van auteursrechten of het verlenen van rechten op auteursrechten, vindt het verlaagd tarief van 6% zijn toepassing. Rubriek XXIX van bijlage A bij KB nr. 20 tabel A behandelt de overdracht van auteursrechten:

'XXIX. Auteursrechten; uitvoeren van concerten en voorstellingen.

1° De overdracht van auteursrechten en het verlenen van rechten op auteursrechten met uitzondering van deze die betrekking hebben op computerprogramma's.'

111. Uit het verlaagd tarief voor auteursrechten worden de computerprogramma's expliciet uitgesloten. Hierop geldt dus het normale tarief. Om de vraag te beantwoorden wat nu juist een auteursrecht is, is het belangrijk te kijken naar Boek XI, Titel 5 van het WER¹⁶⁴ dat handelt over het auteursrecht en de naburige rechten. Zo omschrijft artikel XI.165 WER het auteursrecht als het recht om op welke wijze of in welke vorm ook, direct of indirect, tijdelijk of duurzaam, volledig of gedeeltelijk het werk van letterkunde of kunst te reproduceren of te laten reproduceren.

1.6.7. Voorstel van de Europese Commissie van 18 januari 2018 tot wijziging van de Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft

112. Zoals reeds aangehaald werd de lijst omtrent de verkoop van kunstwerken nooit aangepast, zelfs niet nadat de Europese Commissie op 15 april 2004 een voorstel doet tot modernisering van de richtlijn. Hierbij lijkt de Commissie de lijst, die de kunstgoederen omschrijft, volledig te negeren. In elke andere rubriek worden grondige wijzigingen voorgesteld, doch op vlak van kunstvoorwerpen blijft het windstil.¹⁶⁵

113. In 2010 komt de Commissie, op advies van het Europees Economisch en Sociaal Comité, met zijn groenboek over de hervorming van de btw naar een eenvoudiger en efficiënter btw-stelsel en kaart het opnieuw de problematiek omtrent de tarieven aan.¹⁶⁶ Daarin stelt de Commissie ook dat één btw-tarief op alle goederen en diensten een eventuele ideale oplossing kan zijn om de economische efficiëntie te bewerkstelligen zodat tariefverschillen de koopbeslissing niet beïnvloeden.¹⁶⁷ Daarnaast wijst het wel op de meest pertinente kritieken op één tarief, namelijk het gegeven dat een verlaagd tarief dient als beleidsinstrument, met name voor gezondheids-, culturele en milieudoelinden, om bijvoorbeeld een gemakkelijker en gelijkere toegang te bieden tot culturele inhoud.¹⁶⁸ De Commissie legt in zijn groenboek zelf de vinger op de wonde door te stellen dat er inconsistenties bestaan in de btw-tarieven die worden toegepast op

¹⁶⁴ Wetboek van economisch recht van 28 februari 2013, BS 29 maart 2013

¹⁶⁵ Voorstel (Comm.) tot wijziging van de btw-richtlijn, 15 april 2004, COM(2004) 246 def., 369-370.

¹⁶⁶ Comm. Groenboek over de toekomst van de btw, naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel, 1 december 2010, COM (2010) 695 def. (Hierna Groenboek.)

¹⁶⁷ Groenboek, 8.

¹⁶⁸ *Vr. en Antw.* Kamer 2010-2011, 2 augustus 2011 (Vr. nr. 423 J. VAN DEN BERGH).

vergelijkbare producten of diensten, mede door de veroudering van de lijst: 'Zo kan het gebeuren dat lidstaten een verlaagd tarief mogen toepassen op bepaalde culturele goederen, maar het normale tarief moeten heffen op daarmee concurrerende onlinediensten zoals e-boeken'.¹⁶⁹ Ik denk hier uiteraard meteen aan een toepassing naar analogie omtrent de digitale kunst. De Commissie wijst hier dus op het verschil tussen gewone boeken en e-boeken en de toepassing van het fiscaal neutraliteitsbeginsel daaromtrent (Infra nr. 177). Uit dit debat, rond de verlaagde tarieven, werd dus duidelijk dat er rekening dient te worden gehouden met de gevolgen van de technologische en economische vooruitgang op het btw-stelsel.¹⁷⁰

114. De Europese Commissie doet tenslotte op 18 januari 2018 een voorstel om de tariefstructuur van de btw grondig te wijzigen.¹⁷¹ Hierin peilt de Commissie opnieuw of er gebruik dient te worden gemaakt van een gedifferentieerd tarief dan wel of er beter een uniform tarief kan worden gehanteerd. Ze concludeert dat een gedifferentieerde werking van de tarieven nog steeds prevaleert, doch met grondige wijzigingen. De Commissie heeft in die zin de bedoeling om de lidstaten meer vrijheid te geven waarbij zij zelf de bevoegdheid krijgen om het toepassingsgebied van de verlaagde btw-tarieven in te vullen.¹⁷² Dit kan de Commissie waarmaken doordat er alsmear meer veranderingen binnen de btw-wetgeving omtrent de lokalisatieregels plaatsvinden die de plaats van levering van het goed of de dienst meer en meer lokaliseren in het land van de klant, waardoor forumshopping steeds meer tot het verleden behoort.¹⁷³

115. De Commissie beoogt dus een zeer grondige hervorming, waarbij het de afschaffing van de huidige bijlage omtrent de toepassing van het verlaagd tarief voorstelt. De lidstaten zullen dan niet meer gebonden zijn aan de limitatieve lijsten van goederen die kunnen genieten van het verlaagd tarief. De lidstaten kunnen dan zelf bepalen aan welke goederen ze een gunstregime toekennen.¹⁷⁴ Hiervoor hebben ze de mogelijkheid te kiezen voor een verlaagd tarief dat niet lager mag zijn dan 5%, een bijkomend verlaagd tarief dat lager mag zijn dan 5% én een vrijstelling die de aftrek van voorbelasting toelaat, zijnde dus een nultarief. Voorwaarde is dat de tarieven ten goede komen aan de eindklant en aan het algemeen belang. Men kan in beginsel naar eigen believen toepassing maken van de verlaagde tarieven, zonder dat het gemiddelde btw-tarief in hun land lager zou zijn dan 12%, overeenkomstig het nieuwe artikel 99bis btw-richtlijn.¹⁷⁵

116. Deze volledige autonomie voor de lidstaten dient wel op een ander punt, los van het gemiddelde percentage, sterk te worden genuanceerd, bijzonder belangrijk op het gebied van kunstvoorwerpen en antiquiteiten. In punt 5 van de preambule stelt de Commissie dat het verlaagd tarief voor onder andere kunstwerken en antiquiteiten, eens het definitief btw-stelsel in

¹⁶⁹ Groenboek, 16-17.

¹⁷⁰ M. GOVERS, *BTW ACTUA 2011*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 140.

¹⁷¹ Voorstel (Comm.) tot wijziging van de btw-richtlijn wat de btw-tarieven betreft, 18 januari 2018, COM(2018)20 def.

¹⁷² B. BUELENS, "Hoe 18 januari 2018 de toepassing van verlaagde btw-tarieven wijzigde", *Fisc.Act.* 2018, 4, 1.

¹⁷³ I. MASSIN, "Verlaagde BTW-tarieven: Commissie legt bal in kamp van de lidstaten", *Fiscoloog*, 1551, 7.

¹⁷⁴ Artikel 1, (12) Voorstel (Comm.) tot wijziging van de btw-richtlijn wat de btw-tarieven betreft, 18 januari 2018, COM(2018)20 def.

¹⁷⁵ I. MASSIN, "Verlaagde BTW-tarieven: Commissie legt bal in kamp van de lidstaten", *Fiscoloog*, 1551, 7.

werking zou treden, niet gehandhaafd zal worden. Hiertoe besluit het doordat, eens de tarieven hervormd zijn, er een *negatieve lijst* ontwikkeld zal worden door de Europese wetgever.¹⁷⁶

117. Die negatieve lijst komt in de plaats van de lijst zoals deze vandaag geldt en duidt de goederen aan die net wél aan het gewoon tarief onderworpen dienen te worden, zonder mogelijke afwijking. De btw-behandeling van de goederen in de nieuwe lijst wordt op die manier dus omgedraaid ten opzichte van de lijst zoals deze vandaag bestaat omdat zulke goederen concurrentieverstorend werken.¹⁷⁷ Deze goederen mogen dus met andere woorden onder geen enkel beding genieten van het verlaagd btw-tarief.¹⁷⁸ Om te bepalen welke goederen juist onder die negatieve lijst vallen, dient er te worden gekeken naar de goederencodes van de gecombineerde nomenclatuur. Onder de CPA-codes die vermeld worden bij de 'levering van kunstwerken' in de negatieve lijst wordt dus exact verstaan: 'Retail trade services of souvenirs and arts', 'Retail trade services of antiques', 'Original works of painters, graphical artists and sculptors' en 'Museum collections', oftewel de detailhandel van souvenirs en kunst, de detailhandel van antiek, originele werken van schilders, grafische kunstenaars en beeldhouwers en museumverzamelingen.¹⁷⁹ Daarnaast wordt ook de belastingplichtige wederverkoper, die gebruik maakt van de winstmargeregeling en de openbare veilingen, uitdrukkelijk geïmpliceerd door de nieuwe negatieve lijst.¹⁸⁰

118. Deze nieuwe tariefstructuur is uiteraard nog verre toekomstmuziek doordat de mogelijke veranderingen, overeenkomstig artikel 2 van het voorstel, samenhangen met de invoering van het definitieve btw-stelsel, dat ten vroegste in werking zou treden in 2022. Aangezien we sinds het begin van de eengemaakte markt in dit tijdelijk regime zitten en er weinig verandering op til lijkt te zijn, zal het tijdelijke regime nog een hele poos verder bestaan.¹⁸¹ Desalniettemin toont dit wel aan dat ook de Commissie de problematiek omtrent de btw op kunstvoorwerpen en antiquiteiten inzielt. Het verandert zelfs volledig zijn koers door de lidstaten voor elk goed te laten kiezen welk tarief ze toepassen, behalve op de goederen die opgesomd staan in de negatieve lijst, waaronder dus de kunstgoederen en antiquiteiten, daar zij concurrentieverstorend werken.

1.7. Schuldenaar van de btw

¹⁷⁶ C. HERBAIN, M. LAMENSCH en E. TRAVERSA, *Taxe sur la valeur ajoutée, droit Belge et Européen*, Brussel, Larcier, 2020, 165-166.

¹⁷⁷ Punt 5 preambule voorstel (Comm.) tot wijziging van de btw-richtlijn wat de btw-tarieven betreft, 18 januari 2018, COM(2018)20 def.

¹⁷⁸ B. BUELENS, "Hoe 18 januari 2018 de toepassing van verlaagde btw-tarieven wijzigde", *Fisc.Act.* 2018, 4, 3.

¹⁷⁹ Bijlage bij verordening nr. 451/2008 van 23 april 2008 "tot vaststelling van een nieuwe statistische classificatie van producten gekoppeld aan activiteiten (CPA)", *Pb.L.* 145/65; I. MASSIN, "Verlaagde BTW-tarieven: Commissie legt bal in kamp van de lidstaten", *Fiscoloog*, 1551, 7.

¹⁸⁰ Bijlage IIIbis, nummer 2, 3 en 14 van het voorstel (Comm.) tot wijziging van de btw-richtlijn wat de btw-tarieven betreft, 18 januari 2018, COM(2018)20 def.

¹⁸¹ Richtl. Raad nr. 92/77/EEG, 19 oktober 1992 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG, *Pb.L.* 31 oktober 1992, afl. 316, 1.

119. Volledigheidshalve wordt er zeer kort ingegaan op de schuldenaar van de btw. Er wordt niet in detail getreden aangezien dit binnen het bestek van mijn werk geen bijzonderheden met zich meebrengt.

120. Artikel 50-55 WBTW bepaalt wie de schuldenaar is van de btw. Meestal is dat de leverancier of de dienstverrichter die in België een goed levert of een dienst verstrekt.¹⁸² Dit zal niet het geval zijn bij een intracommunautaire verwerving waarbij de in België gevestigde verwerper, die zijn intracommunautaire verwerving aangeeft, de btw zal voldoen.¹⁸³ Het vereenvoudigd intracommunautair driehoeksverkeer kent vervolgens een vereenvoudiging in het btw-stelsel, waarbij in een transactie tussen drie partijen in drie lidstaten, de uiteindelijke ontvanger de btw zal voldoen wanneer het vervoer rechtstreeks van de eerste naar de derde partij gebeurt. De middelste partij wordt dus vrijgesteld van btw-verplichtingen.¹⁸⁴ Andere afwijkingen zijn tenslotte deze van de verlegging van de heffing voor B2B-diensten¹⁸⁵ en de veralgemeende verlegging van heffing waarbij de leverancier of dienstverrichter niet in België gevestigd is en zijn levering hier niet wordt vrijgesteld, waarbij de klant wel een Belgische belastingplichtige is, die de btw dan zal voldoen.¹⁸⁶

1.8. Sociale Bureaus voor Kunstenaars

121. Tot slot bespreek de reeds aangehaalde en veel gebruikte manier van werken om zich als kunstenaar uit te sluiten van enige btw-plicht, waarbij een derde in zijn plaats de btw-verplichtingen zal voldoen, door zich aan te sluiten bij een Sociaal Bureau voor Kunstenaars (SBK) (Supra nr. 33). De kunstenaar kan met zulk kantoor een arbeidsovereenkomst sluiten waardoor hij niet meer voldoet aan de criteria van een btw-plichtige. Wanneer iemand zich dan in een verder stadium zou willen beroepen op het werk of de diensten van een kunstenaar stelt het SBK op zijn beurt de kunstenaar ter beschikking. Deze terbeschikkingstelling van personeel zou in de regel onderworpen zijn aan het gewone tarief van 21% aangezien dit een dienst uitmaakt overeenkomstig artikel 18, 2° WBTW. Desalniettemin bewandelt de administratie hier een andere route en aanvaardt het de toepassing van het verlaagd tarief zoals dat zou gelden voor de zelfstandige belastingplichtige kunstenaar wanneer hij dus handelde buiten een arbeidsovereenkomst met een SBK.¹⁸⁷ Indien het dus bijvoorbeeld gaat om de levering van een kunstwerk zoals aangehaald in de lijst van kunstwerken waarop het verlaagd tarief van toepassing is, zal het Sociaal Bureau ook het verlaagd tarief aan btw mogen toepassen.¹⁸⁸ Hieruit volgt dus dat het SBK de hoedanigheid van 'maker of diens rechthebbende' toebedeeld krijgt van de administratie.¹⁸⁹

¹⁸² Art. 51, §1, 1° WBTW.

¹⁸³ Art. 51, §1, 2° WBTW.

¹⁸⁴ Art. 51, §2, 2° WBTW.

¹⁸⁵ Art. 51, §2, 1° WBTW.

¹⁸⁶ Art. 51, §2, 5° WBTW.

¹⁸⁷ *Vr. en Antw.* Kamer 2012-2013, 16 juli 2013, 53/130 (Vr. nr. 518, V. WOUTERS) met verwijzing naar Beslissing E.T. 104.711 en E.T. 104.712 dd. 22 april 2004, *Fisconet*.

¹⁸⁸ S. RUYSSCHAERT, *Cultuur en BTW*, Kortrijk, Uitgeverij UGA, 2014, 41.

¹⁸⁹ S. RUYSSCHAERT, *Cultuur en BTW*, Kortrijk, Uitgeverij UGA, 2014, 137.

122. Binnen het kader van de SBK is het zeker relevant een andere pertinente kantmelding te maken. Voor een SBK bestaat er een grote valkuil binnen de leer van de derde betaler in verband met het recht op aftrek (Supra nr. 60).
123. Overeenkomstig artikel 26 WBTW omvat de maatstaf van heffing voor de levering van goederen en diensten ook de betaling door een derde. Verder stelt artikel 45, §1 WBTW dat de belastingplichtige, overeenkomstig het gebruiks- en bestemmingsprincipe, enkel de btw in aftrek mag nemen voor de aan hem geleverde goederen en diensten. Ten slotte bepaalt artikel 53, §2 WBTW dat een geldige factuur enkel uitgereikt kan worden aan degene aan wie het goed of de dienst geleverd wordt.¹⁹⁰ Indien men deze drie bepalingen dus naast elkaar legt, volgt hieruit dus logischerwijze dat, indien de goederen of de diensten niet geleverd worden aan het SBK maar aan de kunstenaar zelf, het SBK geen recht op aftrek heeft doordat er geen geldige factuur uitgereikt kan worden aan het Bureau. Een recht op aftrek voor het SBK is dan ook compleet onbestaande. Daarnaast zal ook de kunstenaar in zijn hoedanigheid van werknemer geen recht op aftrek hebben aangezien hij niet voldoet aan de voorwaarden van belastingplichtige. Daar waar enkel degene aan wie de factuur uitgereikt wordt een recht op aftrek heeft, wil dit dus zeggen dat elke aankoop die gedaan wordt in het kader van de economische activiteit van de kunstenaar, enkel dan in aftrek kan worden genomen wanneer deze gericht is aan het Sociaal Bureau voor Kunstenaars, waar tevens de goederen en diensten dienen te worden geleverd. Dit wordt eveneens bevestigd door artikel 168 van de btw-richtlijn. Het Hof van Justitie erkent deze tekortkoming en stelt dat deze huidige regeling het neutraliteitsbeginsel schendt, doch past het neutraliteitsbeginsel enkel toe in de mate dat dit beginsel wordt toegelaten door de richtlijn zelf.¹⁹¹ Op de verhouding tussen het neutraliteitsbeginsel en de richtlijn wordt verder in dit werk dieper ingegaan (Infra nr. 171 e.v.).

¹⁹⁰ S. RUYSSCHAERT, *Handboek BTW*, Antwerpen, Maklu, 2019, 233.

¹⁹¹ HvJ 8 maart 1988, nr. C-165/86, ECLI:EU:C:1988:122, Leesportefeuille « intiem » CV/Staatssecretaris van Financiën; H. VANDEBERGH, "Het beginsel van fiscale neutraliteit inzake btw", *TFR* 2008, nr. 350, 954.

Hoofdstuk 2. Wat is de btw-regeling voor wederverkopers in België?

124. In dit tweede hoofdstuk wordt er gekeken naar de btw-regeling voor de belastingplichtige wederverkoper, denkend bijvoorbeeld aan de kunstgalerij. Door ook het geldende recht omtrent de belastingplichtige wederverkoper te bespreken kom ik weer een stap verder in mijn poging om een alomvattend beeld te geven van het recht dat van toepassing is op het verhandelen van kunstvoorwerpen en antiquiteiten. Uiteraard behandel ik niet, zoals ik dat wel deed voor de kunstenaar en de auteur, de volledige btw-regeling daar dit voor een zeer groot stuk hetzelfde geldende recht is. Ik belicht louter de punten die van een essentieel belang zijn voor een belastingplichtige wederverkoper. Hierbij wordt er eerst ingegaan op de hoedanigheid van een belastingplichtige wederverkoper, waarna er gekeken wordt naar de margeregeling.

2.1. Belastingplichtige wederverkoper

125. Eerst en vooral dient er zich dus de vraag gesteld te worden wie gezien kan worden als een belastingplichtige wederverkoper. Artikel 58, §4, 1^o WBTW geeft bij de uiteenzetting over de winstmargeregeling, conform artikel 311, lid 1, 5) van de btw-richtlijn, een duidelijke definitie van een belastingplichtige wederverkoper:

'De belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt of invoert met het oog op wederverkoop, ongeacht of die belastingplichtige optreedt voor eigen rekening dan wel, ingevolge een overeenkomst tot aan- of verkoop in commissie, voor rekening van een derde'.

Het moet dus gaan om een belastingplichtige met een economische activiteit binnen het domein van de verkoop van zulke goederen, met uitzondering van eenmalige handelingen, zelfs wanneer die verricht worden door een btw-plichtige.¹⁹²

126. In de kunst en antiekwereld is uiteraard, zoals reeds aangehaald, de kunstgalerij of de antiquair het voorbeeld bij uitstek. Een houder van een galerij of een antiekzaak verzorgt vaak de verkoop van kunstwerken en antiquiteiten. Zo dient de kunstenaar zich niet bezig te houden met de verkoop van de werken en kan hij zich volledig concentreren op het maken van de kunstvoorwerpen zelf.¹⁹³ Er zijn verschillende hoedanigheden waarin een kunstgalerij of een antiekzaak kan optreden als verkoper van de kunstwerken.

127. Zoals reeds besproken geldt een verlaagd tarief van 6% op de verkoop van kunstvoorwerpen en antiquiteiten indien voldaan aan de voorwaarden zoals vermeld in tabel A van rubriek XXI van het KB nr. 20 WBTW. Aangezien het feit dat de wederverkopers *ratione personae* uitgesloten zijn van het verlaagd btw-tarief (Supra nr. 99), zijn ze dus onderworpen aan het gewoon tarief van

¹⁹² F. DEREME, (ed.), *La fiscalité des œuvres d'art et antiquités*, Brussel, Larcier, 2004, 154.

¹⁹³ M. FONTAINE, "Les aspects juridiques de la commercialisation des œuvres d'art", *Ann.dr.Louvain* 1988, 386.

21%.¹⁹⁴ Het is dus logisch dat bijvoorbeeld de eerder aangehaalde kunstgalerij of antiekzaak, die zowel de hoedanigheid van wederverkoper als andere hoedanigheden zoals een lasthebber, commissionair of makelaar kan aannemen, verplicht kan worden om, afhankelijk van zijn hoedanigheid een ander tarief toe te passen. Voor de verdere bespreking van de hoedanigheden gaan we enkel verder met de kunstgalerij. Het verlaagd tarief is daar enkel van toepassing als de levering gebeurt door de kunstenaar zelf of diens rechthebbenden. Indien men daarentegen een kunstwerk koopt van de kunstgalerij zullen deze verkopen dus belast worden aan het gewone tarief van 21%.¹⁹⁵ De verschillende hoedanigheden waarin de kunstgalerij kan optreden worden hieronder kort besproken.

128. Wanneer de kunstgalerij optreedt als lasthebber zal hij handelen in naam en voor rekening van de kunstenaar die ze louter vertegenwoordigt.¹⁹⁶ De galerij verdwijnt uit de rechtsverhouding tussen de koper en de kunstenaar. In dat geval sluit de koper het koopcontract dus uiteindelijk rechtstreeks met de kunstenaar en is het verlaagd tarief van 6% van toepassing indien het gaat om een kunstwerk zoals opgesomd in de lijst (Supra nr. 101). Los van deze transactie zal de vergoeding voor de galerij voor zijn tussenkomst (te betalen door de kunstenaar) uiteraard onderworpen zijn aan het gewoon tarief van 21%.¹⁹⁷ aangezien de lastgeving een dienst uitmaakt die los staat van de verkoopovereenkomst tussen de kunstenaar en de koper.¹⁹⁸

129. Wanneer de kunstgalerij optreedt als makelaar zal hij de koper en de kunstenaar louter in contact brengen zonder zelf rechtshandelingen te stellen. In dat geval koopt de koper dus rechtstreeks van de kunstenaar en is eveneens het verlaagd tarief van 6% van toepassing wanneer het gaat om een voorwerp uit de lijst. Los van deze transactie zal het commissieloon dat hij vraagt aan de kunstenaar wederom onderworpen zijn aan het gewoon tarief van 21% aangezien de dienst van een makelaar onder het materieel of intellectueel werk valt.¹⁹⁹

130. Verder heeft de kunstgalerij de mogelijkheid op te treden als commissionair. In die zin treedt men op voor rekening van de kunstenaar (of de koper) maar, in tegenstelling tot de lasthebber wel in eigen naam. De koopovereenkomst komt niet tot stand tussen de koper en de kunstenaar maar wel tussen de koper en de galerij.²⁰⁰ De galerij wordt hier dus geacht in de voorafgaande transactie de hoedanigheid van koper te hebben en vervolgens die van verkoper te hebben in verband met het kunstwerk waarvoor hij tussenkomt.²⁰¹ Bij wijze van voorbeeld lijkt ook bij de veilinghuizen het optreden als commissionair de regel te zijn.²⁰² Een commissionair kan bij de

¹⁹⁴ KUNSTENLOKET VZW en E. VANHEUSDEN (eds.), *Sociale en fiscale spelregels voor kunstenaars. Voor kunstenaars en organisatoren actief in België, Nederland, Frankrijk, Duitsland en Groot-Brittannië*, Heule, INNI, 2015, 400.

¹⁹⁵ S. RUYSSCHAERT, *BTW-eetjes, deel 8*, Heule, INNI Publishers, 2017, 69.

¹⁹⁶ M. GOVERS, *Tussenpersonen en btw*, Mechelen, Kluwer, 2011, 13.

¹⁹⁷ M. GOVERS, *Tussenpersonen en btw*, Mechelen, Kluwer, 2011, 59.

¹⁹⁸ Artikel 18, §1, lid 2, 3° WBTW.

¹⁹⁹ Artikel 18, §1, lid 2, 1° WBTW.

²⁰⁰ K. VYNCKE, I. MASSIN en D. STAS (eds.), *Handboek belasting toegevoegde waarde*, Brugge, die Keure, 2015, 78.

²⁰¹ S. RUYSSCHAERT, *BTW-eetjes, deel 8*, Heule, INNI Publishers, 2017, 70.

²⁰² Brussel 14 september 2005, *J.T.* 2006, afl. 6, 95-96.

levering van goederen in eerste instantie in opdracht van de koper de goederen zelf inkopen, waardoor hij valt onder de noemer van inkoopcommissionair.²⁰³ Daarnaast kan hij ook als verkoopcommissionair optreden waarbij hij, bij de levering van goederen, deze in opdracht van de kunstenaar aankoopt om ze vervolgens te verkopen aan de koper.²⁰⁴ Afhankelijk van de soort commissionair zal er een ander btw-tarief van toepassing zijn. Op basis van de wettelijke fictie²⁰⁵ kan men uit het arrest *Henfling*²⁰⁶ afleiden dat, aangezien de verkoopcommissionair werkt voor de rekening van de kunstenaar, hij het tarief van 6% kan toepassen op zijn uiteindelijk verkoop, waar de inkoopcommissionair dit niet zal kunnen doen en onderworpen is aan 21% btw.²⁰⁷

131. Tenslotte bespreek ik de mogelijkheid waarbij de kunstgalerij kan optreden als wederverkoper. In die hoedanigheid koopt de galerij het kunstwerk van de kunstenaar aan het verlaagd tarief van 6% (uiteraard indien er aan de voorwaarden is voldaan) en tracht het dit in een later stadium door te verkopen. Hierbij handelt hij, in tegenstelling tot zijn hoedanigheid als commissionair, niet in opdracht van de kunstenaar dan wel de koper. Het gaat dus om twee volledig aparte leveringen. Op het moment van de latere doorverkoop van het kunstwerk zal op de verkoop het gewone tarief van 21% verschuldigd zijn, ongeacht het feit of het gaat om een goed dat wordt opgesomd in de lijst, aangezien er aan de eerste voorwaarde *ratione personae* van Rubriek XXI van bijlage A bij KB nr. 20 tabel A niet werd voldaan.²⁰⁸

132. Uit de definitie blijkt dus dat men enkel onder het bijzonder regime van de wederverkoper valt voor zover hij optreedt in de hoedanigheid van wederverkoper of commissionair. Een lasthebber of een makelaar zal dus nooit een beroep kunnen doen op de winstmargeregeling, zoals deze hieronder wordt uiteengezet.

2.2. Winstmargeregeling

133. De belasting over de winstmarge, kortweg de winstmargeregeling, wordt binnen de EU geregeld door artikel 312 en verder van de richtlijn 2006/112. Dit werd in België omgezet in artikel 58, §4 WBTW *juncto* KB nr. 53 WBTW.²⁰⁹

134. Mijn thesis beperkt zich binnen dit topic uiteraard tot de behandeling van de kunstvoorwerpen en antiquiteiten. Om gezien te worden als kunstvoorwerp en antiquiteit dient het voorwerp

²⁰³ Artikel 13, §1 WBTW.

²⁰⁴ Artikel 13, §1 WBTW.

²⁰⁵ De commissionair koopt en verkoopt zelf de goederen maar hij is juridisch nooit de eigenaar. Dat gaat rechtstreeks van de kunstenaar naar de koper. Dit lijkt dus heel erg op een rechtstreekse verhouding tussen de twee doordat er twee identieke diensten achtereenvolgens worden verricht.

²⁰⁶ HvJ 14 juli 2011, nr. C-464/10, ECLI:EU:C:2011:489, België/Henfling, randnr. 35.

²⁰⁷ S. RUYSSCHAERT, "De commissionair inzake btw: analyse van de wettelijke fictie", *Fisc. Week.* 2019, 69, 7-8.

²⁰⁸ KUNSTENLOKET VZW en E. VANHEUSDEN (eds.), *Sociale en fiscale spelregels voor kunstenaars, voor kunstenaars en organisatoren actief in België, Nederland, Frankrijk, Duitsland en Groot-Brittannië*, Heule, INNI publishers, 2015, 405.

²⁰⁹ KB nr. 53 van 23 december 1994 met betrekking tot de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, *BS* 30 december 1994.

overeenkomstig artikel 1, b) KB. nr. 53 een goed te zijn zoals beschreven in rubriek XXI, §2, 1° en 3°, tabel A van de bijlage van KB nr. 20.²¹⁰

135. Elke verkoper van kunstvoorwerpen en antiquiteiten zal zich overeenkomstig artikel 58 WBTW onder de definitie van belastingplichtige wederverkoper (Supra nr. 125) moeten inbedden om zich op de margeregeling te kunnen beroepen. Het regime van de margeregeling is enkel van toepassing indien men in eigen naam handelt, als eigenaar van het goed, of als commissionair (bijvoorbeeld voor rekening van de kunstenaar) in de zin van artikel 13 WBTW.²¹¹ Wanneer ze, zoals hierboven beschreven, optreden als lasthebber of als makelaar zal de margeregeling niet van toepassing zijn aangezien de koper dan rechtstreeks koopt van de kunstenaar of van eender wie door de galerij vertegenwoordigd wordt.²¹² Bij gebrek aan de hoedanigheid van wederverkoper zal de belastingplichtige, overeenkomstig artikel 26 WBTW, de btw dienen te berekenen over de volledige verkoopprijs.²¹³

136. De winstmargeregeling voorziet in een afwijking binnen het gekende regime van de maatstaf van heffing (Supra nr. 81). Deze regeling verschilt van het normale systeem daar waar er dus geen btw aangerekend wordt op de verkoopprijs van het kunstwerk maar enkel op de winstmarge die de wederverkoper creëert. De maatstaf van heffing verandert dus naar de winstmarge, verminderd met het bedrag van de btw die in de winstmarge is begrepen, in plaats van de volledige verkoopprijs, overeenkomstig artikel 2, §1 van het KB nr. 53 WBTW.²¹⁴

137. De winstmarge waaruit de btw wordt gefilterd, berekent men zoals gesteld in artikel 3, vierde lid van het KB door het verschil te nemen tussen de door de wederverkoper gevraagde verkoopprijs, op het moment van verkoop door de belastingplichtige, en de door hem initieel betaalde aankoopprijs.²¹⁵ Zowel de aangehaalde verkoop- als aankoopprijs omvatten de volledige vergoeding die wordt betaald aan degene die op dat moment fungeert als verkoper van het goed.²¹⁶ Dit is dus conform de algemene regeling van de bepaling van de maatstaf van heffing, uitgelegd in artikel 26 *juncto* 28 WBTW.

138. Een simpel voorbeeld maakt de werking van de margeregeling duidelijk:

Een niet-belastingplichtige antiekiefhebber koopt een antieke kast voor 300 euro inclusief btw. Op dat moment wordt de btw voldaan aangezien de kast 'verbruikt' wordt. Uiteindelijk, enkele tientallen jaren later verkoopt hij zijn antieke kast voor 1.000 euro aan een antiquair. In een verdere fase verkoopt de antiquair die kast aan de uiteindelijke nieuwe koper voor 1.500 euro.

²¹⁰ S. RUYSSCHAERT, *De margeregeling toegelicht, gebruikte goederen, tweedehandse vervoermiddelen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten*, Heule, INNI Publishers, 2017, 14-15.

²¹¹ F. DEREME, *Cahiers de fiscalité pratique, La fiscalité des œuvres d'art et antiquités*, Brussel, Larcier, 2004, 154.

²¹² F. SWENNEN (ed.), *Kunst en recht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 157.

²¹³ S. RUYSSCHAERT, *BTW-eetjes, deel 4*, Heule, INNI Publishers, 2015, 280.

²¹⁴ KB nr. 53 van 23 december 1994 met betrekking tot de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, *BS* 30 december 1994.

²¹⁵ B. BUELENS en W. PANIS (eds.), *BTW Duiding 2017*, Brussel, Larcier, 2017, 320-321.

²¹⁶ Artikel 2, §2 KB nr. 53 WBTW.

De winstmarge voor de belastingplichtige wederverkoper bedraagt dus 500 euro, zijnde het verschil tussen zijn verkoopprijs (1.500 euro) en zijn aankoopprijs (1.000 euro). Doordat de btw inbegrepen zit in het bedrag van de winstmarge dient deze eruit gefilterd te worden. Zoals eerder bepaald is de verkoop van de kast door de antiquair onderworpen aan het gewone tarief van 21%. De verschuldigde belasting bedraagt dan dus 86,78 euro (500 x 21/121).

139. Opvallend is dat dit mechanisme, dat dubbele belasting vermijdt²¹⁷, er ook voor zorgt dat waardevermeerderingen die zich voordoen bij een niet-belastingplichtige nooit zullen worden belast. Zo wordt de waardestijging van 300 naar 1.000 euro nooit aan btw onderworpen. Enkel waardevermeerderingen binnen professionele kringen worden belast. Logisch omdat enkel de 'toegevoegde waarde' van een belastingplichtige zal worden belast, al is de doelstelling louter 'dubbele belasting' vermijden.²¹⁸ Hier zal er door de waardestijging op dat deel nooit belasting worden betaald, wat het doel van de winstmargeregeling mijns inziens voorbij lijkt te schieten.

140. Het toepassingsgebied van de winstmargeregeling wordt wel beperkt. Om zich als wederverkoper te kunnen beroepen op de winstmargeregeling moet hij, overeenkomstig artikel 58, §4, 2° WBTW, het goed in het voorgaand stadium kopen van:

- Een niet-belastingplichtige;
- Een andere belastingplichtige, voor zover de levering ervan krachtens artikel 44, § 2, 13° is vrijgesteld;
- Een andere belastingplichtige, voor zover de levering ervan krachtens artikel 56bis is vrijgesteld (zijnde de hoedanigheid van een kleine onderneming) en het een bedrijfsmiddel betreft;
- Een andere belastingplichtige wederverkoper, voor zover de levering van het goed overeenkomstig de onderhavige bijzondere regeling onderworpen was aan de belasting.

141. Indien de belastingplichtige wederverkoper de goederen dus koopt van een andere belastingplichtige onder de toepassing van de normale regeling, zal ook hij de goederen moeten doorverkopen zonder zich te beroepen op deze bijzondere regeling, aangezien die verkoper dan een recht op aftrek heeft genoten, waardoor het goed dus nog niet werd verbruikt.²¹⁹

142. Hieruit blijkt duidelijk dat de bijzondere winstmargeregeling in principe enkel toepasselijk is indien de goederen in het vorige stadium van de keten reeds hun verbruiksstadium bereikt hadden, met andere woorden, wanneer de btw dus al eens volledig geheven werd.²²⁰ Dit regime van de margeregeling dient er dus voor, zoals reeds gesteld, om dubbele heffing te vermijden, aangezien het goed bij de 'eindconsument' al verbruikt is en de volledige btw al eens betaald

²¹⁷ Overw. 51, Richtl. Raad 2006/112/EG, 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006, afl. 47, 1.

²¹⁸ Overw. 51, Richtl. Raad 2006/112/EG, 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006, afl. 47, 1.

²¹⁹ HvJ 19 juli 2012, nr. C-160/11, ECLI:EU:C:2012:492, Bawaria Motors/Polen.

²²⁰ S. RUYSSCHAERT, *De margeregeling toegelicht, gebruikte goederen, tweedehandse vervoermiddelen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten*, Heule, INNI Publishers, 2017, 16.

is.²²¹ Daarenboven zou door de toepassing van deze winstmargeregeling de wederverkoper een parallel voordeel krijgen als dat van het verlaagd tarief,²²² al betwist ik dat aangezien hij geen recht op aftrek geniet (Infra nr. 148).

143. In de toepassing van de winstmargeregeling is het dus met andere woorden, volgens artikel 58, §4, 3° WBTW, van fundamenteel belang dat degene die het goed verkocht heeft aan de wederverkoper geen vrijstelling heeft gehad onder artikel 42 WBTW noch een recht op teruggaaf van de belasting bij diens aankoop heeft kunnen uitoefenen.²²³ Het is aan de belastingplichtige wederverkoper om te bewijzen dat hij de goederen gekocht heeft van een in de artikel 58, §4, 2° WBTW bedoelde personen en er aan alle voorwaarden werd voldaan. Wanneer de wederverkoper de goederen dus gratis verkrijgt is er geen aankoopprijs. In dat geval is de maatstaf van heffing de volledige verkoopprijs zoals bij de normale belastingregeling en kan men niet kiezen voor de bijzondere winstmargeregeling.²²⁴

144. Indien de belastingplichtige wederverkoper het goed niet verkrijgt van iemand zoals opgesomd in artikel 58, §4, 2° WBTW kan hij in bepaalde omstandigheden, zoals omschreven in artikel 58, §4, 4° WBTW, alsnog kiezen voor het al dan niet toepassen van de winstmargeregeling voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten, waarbij het onder artikel 58, §4, 2° WBTW hiertoe verplicht was.

145. Dit facultatief regime hangt dus, in tegenstelling tot artikel 58, §4, 2°, af van de keuze van de wederverkoper of hij de winstmargeregeling toepast. Waar artikel 58, §4, 2° WBTW door de limitatieve lijst dus beperkt wordt in toepassingsgebied, gelden deze voorwaarden uiteraard niet voor artikel 58, §4, 4° WBTW aangezien dit de keuzemogelijkheid volledig zou uithollen. Zo zou men bijvoorbeeld kunnen kiezen voor de toepassing van de winstmargeregeling op de levering van een kunstvoorwerp die hem door de maker werd geleverd binnen een intracommunautaire levering, ongeacht het feit dat zulks niet mogelijk is onder artikel 58, §4, 2° WBTW.²²⁵

146. Waar normaal de gewone btw-regeling van toepassing zou zijn,²²⁶ heeft de Europese wetgever deze extra keuzemogelijkheid ingevoerd, naar mijn mening om zo trachten te voorzien in de instandhouding en de verrijking van het cultureel erfgoed van de Europese Unie.²²⁷ De keuzemogelijkheid geldt wanneer de wederverkoper die voorwerpen zelf heeft ingevoerd, indien hij deze gekocht heeft van de maker of diens rechthebbende of verkregen heeft van een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper wanneer die levering door de andere

²²¹ Overw. 51, Richtl. Raad 2006/112/EG, 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006, afl. 47, 1.

²²² J. RENIERS, W. COPPENS en S. STEVENS, *Kunst en fiscus*, Diegem, Ced.Samsom, 2003, 134.

²²³ S. RUYSSCHAERT, *De margeregeling toegelicht, gebruikte goederen, tweedehandse vervoermiddelen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten*, Heule, INNI Publishers, 2017, 16.

²²⁴ *Vr. en Antw.* Kamer 2014-2015, 7 januari 2015 (Vr. nr. 93 J.-M. NOLLET).

²²⁵ HvJ 29 november 2018, nr. C-264/17, ECLI:EU:C:2018:968, Harry Mensing/Finanzamt Hamm, randnr. 25-26.

²²⁶ M. GOVERS en H. DESCHACHT, *Btw-praktijkboek*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, 110.

²²⁷ E. DEBRUYNE, *BTW*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 205.

belastingplichtige onderworpen is aan het verlaagd tarief, zoals beschreven in rubriek XXI van het KB nr. 20.²²⁸

147. In KB nr. 53 worden de regels voor dat keuzerecht, waaraan men moet voldoen, gecodificeerd. Zo bepaalt artikel 6 van het Koninklijk Besluit bijvoorbeeld dat de keuze steeds geldt voor twee jaar. Met deze keuze verzaakt de wederverkoper ook aan zijn recht op aftrek.²²⁹

148. Een belangrijke nuance bij het voordelig regime van de margeregeling, zoals al enkele keren is aangehaald, is dat bij gebruik ervan door artikel 58, §4, 5° *juncto* 45, §5 WBTW gesteld wordt dat de belastingplichtige die het goed koopt van de belastingplichtige wederverkoper onder het regime van de winstmargeregeling, geen recht op aftrek heeft van de btw die hij voldaan heeft voor de aan hem geleverde goederen. In die zin wordt dan ook, indien gebruik gemaakt wordt van de bijzondere regeling, geen afzonderlijke vermelding van de btw op de factuur gezet.²³⁰ Ook de wederverkoper heeft overeenkomstig artikel 58, §4, 6° WBTW geen recht om de door hem betaalde btw nog in aftrek nemen. Dit verklaart ook waarom de gratis verkregen goederen door de wederverkoper niet onder dit regime kunnen vallen (Supra nr. 143). In dat geval zou de winstmarge alsnog de volledige verkoopprijs zijn en verliest men toch het recht op aftrek.

149. Die beperking op het recht op aftrek komt er doordat dit recht op aftrek slechts geldt indien de door de verkoper gedane uitgaven opgenomen zijn in de prijs van een in een volgend stadium belaste handeling. Bij de winstmargeregeling daarentegen is de maatstaf van heffing louter de winstmarge, verminderd met het bedrag van de btw die in de marge zelf zit. De btw die hij voldaan heeft bij zijn aankoop, zit dus niet meer in de belasting die drukt op zijn uiteindelijke verkoop, waardoor geen recht op aftrek bestaat.²³¹

150. Echter, ongeacht het feit dat artikel 58, §4, 2° WBTW lijkt op een dwingend regime, kan de belastingplichtige wederverkoper voor elke levering die valt onder de bijzondere regeling, kiezen voor de toepassing van de normale btw-regels, overeenkomstig artikel 58, §4, 7° WBTW.²³² Dit kan uiteraard van belang zijn als de medecontractant een belastingplichtige is die een recht op aftrek heeft. In dat geval zal de koper hoogstwaarschijnlijk de normale regeling verkiezen, waardoor hij de betaalde btw terug in mindering kan brengen van zijn aankoopssom door het uitoefenen van zijn recht op aftrek, in de hypothese dat hij voor het aangekochte goed een recht op aftrek kan doen gelden.²³³ Ook bij uitvoer van goederen waarop geen btw verschuldigd is lijkt het nuttig voor de normale regeling te kiezen.²³⁴ Er rijst zelfs het vermoeden *iuris tantum*²³⁵ dat

²²⁸ S. RUYSSCHAERT, *De margeregeling toegelicht, gebruikte goederen, tweedehandse vervoermiddelen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten*, Heule, INNI Publishers, 2017, 18.

²²⁹ Aanschrijving nr. 95/001 dd. 2 januari 1995, *BTW Rev.*, nr. 112, 31.

²³⁰ Artikel 58, §4, 8° WBTW.

²³¹ HvJ 29 november 2018, nr. C-264/17, ECLI:EU:C:2018:968, Harry Mensing/Finanzamt Hamm.

²³² B. DEMARSIN, *Knelpunten bij de koop van kunst- en cultuurvoorwerpen – Contractuele aandachtspunten in Knelpunten contractenrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2015, 99.

²³³ S. RUYSSCHAERT, *De margeregeling toegelicht, gebruikte goederen, tweedehandse vervoermiddelen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten*, Heule, INNI Publishers, 2017, 19.

²³⁴ E. DEBRUYNE, *BTW*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 205.

²³⁵ Een weerlegbaar vermoeden.

de normale regeling geldt indien de voorwaarden en modaliteiten van de winstmargeregeling niet in acht worden genomen (art. 58, §4, 12° WBTW).²³⁶

151. De berekening van de verschuldigde btw gebeurt in de regel, in tegenstelling tot binnen het normale regime, niet transactie per transactie. Men bekijkt de te verschuldigde btw in het regime van de margeregeling over een aangifteperiode door op het einde van die periode in het vergelijkregister het totaalbedrag van de verkopen af te zetten tegen het totaalbedrag van zijn aankopen, overeenkomstig artikel 3 KB nr. 53.²³⁷ Zo worden dus met andere woorden alle winstmarges binnen een aangifteperiode opgeteld en wordt uit dat totaalbedrag (wat ook de btw omvat) uiteindelijk de verschuldigde btw afgeleid. Negatieve marges worden zo gecompenseerd met positieve marges uit dezelfde aangifteperiode. Uiteraard dient men alle transacties op te tellen van de goederen die onderworpen zijn aan hetzelfde btw-tarief. In het laatste aangiftetijdvak van het boekjaar moet gekeken naar de totale marge met betrekking tot het laatste aangiftetijdvak. Binnen het laatste aangiftetijdvak wordt de berekening gemaakt door het verschil te nemen tussen het totale bedrag van de verkoopprijzen van de goederen die aan de winstmargeregeling onderworpen zijn tijdens het desbetreffende boekjaar en de aankooprijzen ervan tijdens datzelfde jaar, verhoogd met het bedrag van de winstmarges die reeds in de vorige aangifteperiodes werden aangegeven. Indien deze uiteindelijke marge negatief is, doet dat geen recht ontstaan om deze over te dragen naar het volgend jaar.²³⁸

152. Het is daarentegen ook mogelijk te opteren om de verschuldigde btw alsnog bij elke afzonderlijke transactie te bepalen door de aankooprijzen in mindering te brengen van de verkoopprijzen van het individuele goed. Kiest men hiervoor, is het wel belangrijk te weten dat een negatieve marge in een later stadium niet gecompenseerd kan worden door een positieve marge bij een volgende transactie, wat wel automatisch gebeurt indien men werkt met de aangifteperiodes zoals hierboven besproken.²³⁹ Doordat het al dan niet toepassen van de margeregeling per transactie volledig aan de keuzevrijheid van de wederverkoper wordt overgelaten, maakt dit verschil in regeling volgens het Hof van Cassatie geen ongerechtvaardigde discriminatie uit.²⁴⁰

153. Het toepassen van de margeregeling heeft nog enkele gevolgen. Zo zal er bij de intracommunautaire levering niet meer een verlegging van heffing van btw plaatsvinden zoals in de eerder besproken algemene regel (Supra nr. 50). Een intracommunautaire handeling is daarbij onderworpen aan de btw in de lidstaat van vertrek, een vrijstelling voor intracommunautaire leveringen is niet meer aan de orde.²⁴¹ Dit geldt naar analogie ook voor de

²³⁶ J.J. COUTURIER, B. PEETERS en E. VAN DE VELDE, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2018, 1038.

²³⁷ S. RUYSSCHAERT, *De margeregeling toegelicht, gebruikte goederen, tweedehandse vervoermiddelen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten*, Heule, INNI Publishers, 2017, 21.

²³⁸ Aanschrijving nr. 95/001 dd. 2 januari 1995, *BTW Rev.*, nr. 112, 31.

²³⁹ S. RUYSSCHAERT, *BTW-eetjes, deel 7*, Heule, INNI Publishers, 2017, 164-165.

²⁴⁰ Cass. 10 oktober 2014, C10/0922, F.13.0026.N; C. BUYSSE, "Winstmargeregeling: wat met een negatieve marge?", *Fiscoloog* 2014, afl. 1405, 15.

²⁴¹ E. DEBRUYNE, *BTW*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 211.

verkopen op afstand.²⁴² Uiteraard heeft dit ook implicaties voor de andere kant van het spectrum, zijnde de intracommunautaire verwervingen. Artikel 25ter, §1, 4° WBTW stelt in die zin dat de intracommunautaire verwerving van kunstvoorwerpen etc. niet aan btw onderworpen is indien de verkoper een belastingplichtige wederverkoper is die als zodanig optreedt en het goed in de lidstaat van vertrek al aan de btw heeft onderworpen door beroep te doen op de winstmargeregeling. Ook bij de uitvoer van goederen onder de margeregeling geldt er een afwijkend regime. In dat geval zal de uitvoerende verkoper de goederen verkopen met btw inbegrepen. De invoerende partij zal dus geen btw meer moeten voldoen in het land van aankomst van de goederen.²⁴³

154. Aangezien het volgrecht enkel verschuldigd is wanneer het kunstwerk verkocht wordt door een professioneel kunsthandelaar (Supra nr. 91) is het belangrijk om te kijken hoe dit juist zit wanneer er een beroep wordt gedaan op de margeregeling. Zoals reeds gezegd is de verkoper van een kunstwerk de auteur een volgrecht verschuldigd. Binnen de winstmargeregeling dient het volgrecht uiteraard niet in de maatstaf van heffing opgenomen te worden. Het volgrecht zal in die zin dan ook geen verhogende factor zijn op de behaalde winstmarge. Op die manier zal het volgrecht geen invloed hebben op de btw die uiteindelijk verschuldigd zal zijn.²⁴⁴

²⁴² S. RUYSSCHAERT, *De margeregeling toegelicht, gebruikte goederen, tweedehandse vervoermiddelen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten*, Heule, INNI Publishers, 2017, 24.

²⁴³ M. GOVERS, E. MEYNENDONCKX en P. RAES, *Internationale handel en btw*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 489-490.

²⁴⁴ S. RUYSSCHAERT, *De margeregeling toegelicht, gebruikte goederen, tweedehandse vervoermiddelen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten*, Heule, INNI Publishers, 2017, 129-130.

Hoofdstuk 3. Wat is de btw-regeling voor vrijhavens?

155. Binnen het eerste deel omtrent het btw-stelsel op kunstgoederen en antiquiteiten kies ik ervoor om, zonder exhaustief te zijn op dit punt, als *capitum selectum* ook een kort hoofdstuk te wijden aan de vrijhaven, zijnde een plek die oorspronkelijk werd opgericht om goederen in transit tijdelijk op te slaan. Door dit uitzonderingsregime te bespreken wordt een zo compleet mogelijk beeld gegeven van de verschillende btw-systemen die mogelijk van toepassing kunnen zijn op kunstgoederen en antiquiteiten. De vrijhavens, de grootste gesloten musea ter wereld, zijn het Mekka voor de kunstliefhebber en de investeerder om bijvoorbeeld kunstgoederen te verhandelen zonder onderworpen te zijn aan de douanerechten en btw, "De verborgen schatkamers van de ultrarijken".²⁴⁵ Onder het mom van "kunst is maar zoveel waard als de gek ervoor wil geven" speelt btw immers een belangrijke rol.

156. Dit systeem van uitstel van btw en douanerechten is belangrijk binnen een groeiende kunstwereld waarbij kunstgoederen steeds sneller van eigenaar veranderen. Bij het doorvoeren van een kunstwerk of antiquiteit kan het goed op korte tijd verschillende keren van eigenaar veranderen. Om dan een hoge belastingkost en een berg aan administratie te vermijden kan men beroep doen op een vrijhaven, waarbij enkel de uiteindelijke koper de belasting zal dragen.²⁴⁶ De belemmering op het kopen en verkopen van kunstwerken en antiquiteiten wordt op die manier beperkt. Door het invoeren van dit systeem kan een land zich dus aantrekkelijk maken voor kunsthandelaars.²⁴⁷ Die economische boost kan verklaard worden doordat minder belastingen meestal positief correleren met meer investeringen.²⁴⁸ De vrijhaven kan dus met andere woorden gezien worden als een soort 'pauzeknop' waarbij de goederen zich in een niemandsland bevinden. In deze omstandigheden worden de kunstgoederen en antiquiteiten ook vaker gezien als een beleggingsvoorwerp dan een goed dat men aankoopt voor puur zijn artistieke waarde. Het btw- en douanerechtenvrij handelen is niet het enige voordeel van een vrijhaven. Zo is er in een vrijhaven bijvoorbeeld een bijzonder goede bewaking voor de kostbare stukken, zijn er veel lagere verzekerings- en opslagkosten, beschikt men over goed ingerichte showrooms, wordt de anonimiteit beter bewaard,²⁴⁹

157. Die anonimiteit biedt een oplossing voor de rijkere landen zoals bijvoorbeeld Zwitserland en Luxemburg, waar de focus minder gericht is op het belasten van de burgers dan in andere landen. Zij focussen op het aanhouden van de grote vermogens in hun land. Bij het verdwijnen van het bankgeheim na de economische crisis in 2008 moesten die landen op zoek gaan naar oplossingen

²⁴⁵ N. TANGHE, "De verborgen schatkamers voor de ultrarijken", *De Standaard* 4 juni 2016, 4, (https://www.standaard.be/cnt/dmf20160603_02323044), (geconsulteerd op 7 mei 2021).

²⁴⁶ ARTMARKETINSIGHT, "Comprendre le secret des Ports Francs avec le rapport mondial du marché de l'art d'artprice", *Marché de l'Art* 2015. ([Bouvier, Rybolovlev : Comprendre le secret des Ports Francs avec le rapport mondial du Marché de l'Art d'Artprice - itw Bouvier | ArtMarket.com \(wordpress.com\)](#)), (geconsulteerd op 24 april 2021).

²⁴⁷ J.L. ALBERT, "Douane et œuvres d'art, une relation méconnue", *Droit, Médias, Art & Culture* 2017, 6, 465.

²⁴⁸ VERENIGDE NATIES, "Free trade zone and port hinterland development", *KMI* 2005, 7, (www.unescap.org/sites/default/files/pub_2377_fulltext.pdf), (geconsulteerd op 24 april 2021).

²⁴⁹ ARTMARKETINSIGHT, "Comprendre le secret des Ports Francs avec le rapport mondial du marché de l'art d'artprice", *Marché de l'Art* 2015. ([Bouvier, Rybolovlev : Comprendre le secret des Ports Francs avec le rapport mondial du Marché de l'Art d'Artprice - itw Bouvier | ArtMarket.com \(wordpress.com\)](#)), (geconsulteerd op 24 april 2021).

om grote vermogens toch te vrijwaren.²⁵⁰ Aangezien een vrijhaven een minder zwaarwichtige verplichting heeft tot het delen van informatie aan de nationale administraties is dit een goed alternatief voor de investeerder om zijn vermogen te parkeren.

158. De grondslag voor het oprichten van een vrijhaven kan worden gevonden in artikel 243 van het douanewetboek.²⁵¹ Een vrijhaven werd in de gereviseerde Kyoto-Conventie (1973) in 2008 gedefinieerd als: “*a part of the territory of a Contracting Party where any goods introduced are generally regarded, insofar as import duties and taxes are concerned, as being outside the customs territory.*”²⁵² Het bijzondere aan deze plaats is dus dat elke transactie kan gebeuren onder opschorting van douane en btw, wat het ook zo interessant maakt voor het bestek van deze thesis.²⁵³ De zone ligt juridisch gezien buiten het douanegebied, ongeacht zijn fysieke aanwezigheid binnen dit gebied. Doordat er een doorvoer of tijdelijke opslag plaatsvindt is deze niet onderworpen aan btw. Goederen worden in die zin dus over de grens gebracht zonder verbruik in het binnenland.²⁵⁴ Het uitstellen van de douanerechten en btw gebeurt tot op het ogenblik dat de goederen uit de vrijhaven gehaald worden, en dus onttrokken worden aan deze bijzondere regeling. Vanaf de onttrekking ervan zijn de belastingen in principe verschuldigd.²⁵⁵

159. De regeling omtrent de vrijhaven kent binnen de Unie een zeer beperkt toepassingsgebied. Zo stond dit bijzonder regime van opslag met uitstel van de belastingen enkel open voor niet-Uniegoederen, aangezien deze goederen geacht konden worden niet aanwezig te zijn binnen de Douane-Unie. Uniegoederen konden dus enkel opgeslagen worden, maar niet genieten van de bijzondere regeling.²⁵⁶ Hierbij lijkt de vraag naar wat nu juist een Uniegoed is dus uiteraard cruciaal. Artikel 5, 23, a-c van de Verordening 952/2013²⁵⁷ definieert de goederen als volgt:

"Uniegoederen": goederen behorende tot een van de volgende categorieën:

a) goederen die geheel zijn verkregen in het douanegebied van de Unie zonder toevoeging van goederen die zijn ingevoerd uit landen of gebieden buiten het douanegebied van de Unie,

²⁵⁰ Randnr. 212 European Parliament resolution of 26 March 2019 on financial crimes, tax evasion and tax avoidance, ([http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/162244/P8_TA-PROV\(2019\)0240.pdf](http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/162244/P8_TA-PROV(2019)0240.pdf)), (geconsulteerd op 3 januari 2021).

²⁵¹ Art. 243 Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, *Pb.L.* 10 oktober 2013, afl. 269, 1.

²⁵² Hoofdstuk II van de specifieke bijlage D bij de gereviseerde Kyoto-Conventie van 17 april 2008, (www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new/spand.aspx), (geconsulteerd op 4 november 2020).

²⁵³ Artikel 237 Verord. Raad nr. 952/2013, 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, *Pb.L.* 10 oktober 2013, afl. 269, 1.

²⁵⁴ L. DE BROE (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 534.

²⁵⁵ ARTMARKETINSIGHT, “Comprendre le secret des Ports Francs avec le rapport mondial du marché de l’art d’artprice”, *Marché de l’Art* 2015. (Bouvier, Rybolovlev : Comprendre le secret des Ports Francs avec le rapport mondial du Marché de l’Art d’Artprice – itw Bouvier | ArtMarket.com (wordpress.com)), (geconsulteerd op 24 april 2021).

²⁵⁶ Art. 246, 1 Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, *Pb.L.* 10 oktober 2013, afl. 269, 1.

²⁵⁷ Art. 5, 23 Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, *Pb.L.* 10 oktober 2013, afl. 269, 1.

b) goederen die in het douanegebied van de Unie zijn binnengebracht uit landen of gebieden buiten dat gebied en die in het vrije verkeer zijn gebracht,

c) goederen die in het douanegebied van de Unie zijn verkregen of vervaardigd, hetzij uitsluitend uit goederen als bedoeld onder b), hetzij uit goederen als bedoeld onder a) en b).

160. Echter, aan deze ongelijke behandeling is tegemoetgekomen door de Uniewetgever. Lidstaten mogen overeenkomstig artikel 155 van de btw-richtlijn zelf een tijdelijke vrijstelling ontwikkelen, tot op het moment dat de goederen onttrokken worden aan zulke bijzondere regeling. Zo geeft artikel 156, sub b expliciet de mogelijkheid om de levering van goederen aan een vrije zone vrij te stellen. Van deze optie heeft Luxemburg gebruik gemaakt, overeenkomstig artikel 60bis van de Luxemburgse btw-wet.²⁵⁸ Dit zorgt er dus voor dat het onderscheid tussen Uniegoederen en niet-Uniegoederen zijn relevantie verliest.

161. Voor de verdere bespreking van de vrijhavens heb ik dan ook gekozen voor 'Le Freeport' in Luxemburg, temeer deze gespecialiseerd is in de opslag van kunstgoederen. De Luxemburgse vrijhaven vindt zijn juridische grondslag in het ministerieel besluit van 30 november 2012, dat de toelating geeft deze zone te ontwikkelen.²⁵⁹ Voor de btw-behandeling binnen de vrijhaven wordt gekeken naar het nationale recht van Luxemburg, een minutieus opgesteld recht dat fiscale misdrijven, zoals deze eerder al plaats vonden in Genève, tracht te vermijden.²⁶⁰ Zo kunnen de goederen bijvoorbeeld enkel door 'Licensed operators' binnen of buiten de vrijhaven worden gebracht. Zij hebben een vergunning, uitgegeven door de douaneautoriteit.²⁶¹

162. Indien een goed in de vrijhaven van Luxemburg wordt binnengebracht geldt, overeenkomstig artikel 60bis van de Luxemburgse btw-wet, een tijdelijke vrijstelling op de btw. Deze vrijstelling is eveneens van toepassing bij een intracommunautaire verwerving.²⁶² Indien het goed uit een derde land komt, geldt de tijdelijke vrijstelling op de invoer van de goederen indien het transport kan worden aangetoond.²⁶³ Verder is er ook een tijdelijke vrijstelling indien het goed van de ene naar de andere vrijhaven vervoerd wordt, zonder dat de goederen in tussentijd in de vrije markt terecht komen.²⁶⁴ Verkopen binnen een vrijhaven genieten ten slotte een tijdelijke vrijstelling van btw indien de goederen fysiek aanwezig blijven in de vrijhaven.²⁶⁵

²⁵⁸ Art. 60bis de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (LU), (hierna Loi concernant la TVA).

(<https://pfi.public.lu/dam-assets/pdf/tva/Loi-TVA-2021-01-011.pdf>) (geconsulteerd op 1 april 2021).

²⁵⁹ Arrêté ministériel du 30 novembre 2012 portant création d'une zone franche et accordant l'autorisation de construction d'un bâtiment destiné à l'entreposage d'objets valeur (LU), 7 december 2012, (<http://legilux.public.lu/eli/etat/adm/amin/2012/11/30/n1/jo>) (geconsulteerd op 2 april 2021).

²⁶⁰ D. ARENT, "Le Freeport Luxembourg", *Droit, Médias, Art & Culture* 2017, 6, 487.

²⁶¹ A. PICINATI DI TORCELLO en A. LIMIER, "Le Freeport Luxembourg creates new perspectives for the Luxembourg economy", *Inside, Quarterly insights from Deloitte* 2015, nr. 9, 89.

²⁶² Art. 14 (3) en 60bis (2) (b) Loi concernant la TVA.

²⁶³ Art. 19 en art. 27 (2) Loi concernant la TVA.

²⁶⁴ Art. 19 (4) en art. 27 (2) Loi concernant la TVA.

²⁶⁵ Art. 60bis Loi concernant la TVA.

163. Btw zal in regel dus pas verschuldigd zijn wanneer het goed de vrijhaven verlaat en terecht komt in de vrije markt. Indien het goed de vrijhaven verlaat door een persoon die zijn woonplaats heeft in Luxemburg, zal de bij de voorgaande transactie normaliter verschuldigde btw nu moeten worden voldaan. Dit bedrag wordt bepaald aan de hand van de normale waarde van het goed op het moment van binnenkomst en bij aankoop in de vrijhaven de koopprijs ervan. De tijdelijke vrijstellingen dienen dus geregulariseerd te worden, doch enkel de laatste transactie. Voorgaande transacties worden definitief vrijgesteld.²⁶⁶
164. Indien de goederen Luxemburg verlaten en vervoerd worden door iemand die zijn woonplaats heeft in een andere lidstaat, dient de voorheen tijdelijk vrijgestelde btw ook geregulariseerd te worden. Echter, wanneer de eigenaar die de goederen vervoert een btw-plichtige is, zal het vervoer naar een andere lidstaat gezien worden als een vrijgestelde intracommunautaire levering voor Luxemburgse btw.²⁶⁷ De tijdelijke vrijstellingen worden dan definitief. Uiteindelijk zal er op grond van een intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst btw verschuldigd zijn.
165. Wanneer de goederen vervoerd worden naar een land buiten de Europese Unie, dient een onderscheid te worden gemaakt naargelang de oorsprong van de goederen. Indien het Uniegoederen zijn, zal het vervoer aan een derde land gezien worden als een uitvoer die logischerwijs vrijgesteld wordt.²⁶⁸ Wanneer het gaat om niet-Uniegoederen worden de tijdelijke vrijstellingen definitief aangezien de goederen nooit in de Unie aanwezig zullen zijn geweest. Het transport dient in beide situaties wel bewezen te worden.
166. Bij het overgaan van een goed van de vrijhaven naar een andere vrijhaven zal de tijdelijke vrijstelling definitief worden indien men het transport kan bewijzen.²⁶⁹
167. Door vroegere gebeurtenissen hangt er een eerder negatieve connotatie rond de vrijhaven, denkend aan de kritieken omtrent het witwassen, de illegale handel in antiques, Deze worden uiteraard versterkt doordat de vrijhaven, zoals gesteld, in veel mindere mate moet voldoen aan informatieverplichtingen dan het bankwezen. Het antwoord op de vraag of belastingontduiking niet schering en inslag vormt in een vrijhaven, dient volgens mij, minstens voor de vrijhavens van vandaag, sterk genuanceerd te worden.
168. In eerste instantie was het vroeger in de vrijhavens niet transparant welke transacties er achter de muren juist plaatsvonden, doordat er geen informatieverplichting was. Wie de UBO²⁷⁰ van de transactie is leek moeilijk te achterhalen in een vrijhaven. In die zin stelt artikel 214, lid 1 van het douanewetboek, dat de controles door de administraties zich focussen op de

²⁶⁶ F. DEREME (ed.), *Patrimoine et oeuvres d'art*, Brussel, Larcier, 2016, (534) 536.

²⁶⁷ Art. 43 (1) (d) *juncto* (f) Loi concernant la TVA.

²⁶⁸ Art. 43 (1) (a) Loi concernant la TVA.

²⁶⁹ Art. 60bis (2) (f) Loi concernant la TVA.

²⁷⁰ Ultimate Beneficial Owner.

kunstwerken en antiquiteiten, niet op de personen die eigenaar zijn.²⁷¹ Dit is evenwel verleden tijd, doordat de autoriteiten vanaf 10 januari 2020 de mogelijkheid hebben gekregen om de nodige gegevens in een vrijhaven op te vragen, overeenkomstig de Vijfde Anti-witwasrichtlijn.²⁷² Vrijhavens worden hier gezien als een 'non-financial obliged entity' die dus ook informatie moeten verstrekken. Dit wil echter niet zeggen dat ook hier de grote vermogens niet meer 'veilig' zitten. De gegevensuitwisseling die in de Anti-witwasrichtlijn op poten wordt gezet voor de 'non-financial obliged entities' is geen automatische gegevensuitwisseling zoals bij de financiële instellingen. Aan de inzage zal er een gemotiveerd verzoek vooraf moeten gaan om *fishing* te vermijden.²⁷³ Zoals gesteld had Luxemburg in zijn wetgeving hierop voorzien, door deze verplichting reeds vijf jaar voor de Vijfde Anti-witwasrichtlijn in het leven te roepen.²⁷⁴ In combinatie met de taak van de 'Licenced operators' kan er dus gesteld worden dat de doembeelden omtrent de vrijhaven voor een groot deel achterhaald zijn.

169. België heeft vooralsnog geen vrijhaven. Dit betekent niet dat er onder het Belgisch recht geen mogelijkheid bestaat om goederen op te slaan zonder ze te onderwerpen aan btw. Kort dient aangehaald te worden dat er in België immers een beroep kan worden gedaan op een btw-entrepot. In dat geval zijn overeenkomstig artikel 39quater WBTW de invoerrechten verschuldigd, maar de btw niet.²⁷⁵ Op die manier wordt de btw pas opeisbaar wanneer de goederen onttrokken worden aan het entrepot, tenzij dit louter een verplaatsing inhoudt naar een ander entrepot in België. Bij onttrekking zal het btw-tarief van toepassing zijn dat speelde indien elke handeling niet voorlopig zou zijn vrijgesteld, overeenkomstig artikel 9 van KB nr. 54.²⁷⁶ In het btw-entrepot kunnen enkel de niet-Uniegoederen, die mogelijk onder het douane-entrepot geplaatst kunnen worden, onder dit regime worden geplaatst. Daarnaast is er ook een limitatieve lijst van Uniegoederen in de bijlage van KB nr. 54 die men onder het regime kan plaatsen. Deze lijst omvat geen goederen die relevant zijn binnen de kunst- en antiekwereld.²⁷⁷

170. Naast het btw-entrepot kan men in België tenslotte nog toepassing maken van een ander regime om de invoer van goederen tijdelijk vrij te stellen van btw, namelijk de vrijstelling voor

²⁷¹ R. KORVER, *Money laundering and tax evasion risks in free ports*, EPRS, 2018, 20, (http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/155721/EPRS_STUD_627114_Money%20lauding-FINAL.pdf), (geconsulteerd op 3 april 2021).

²⁷² Richtl. Europees Parlement en Raad nr. 2018/843, 30 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2015/849 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, en tot wijziging van de Richtlijnen 2009/138/EG en 2013/36/EU, *Pb.L.* 19 juni 2018, afl. 156, 43.; R. KORVER, *Money laundering and tax evasion risks in free ports*, EPRS, 2018, 5, (http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/155721/EPRS_STUD_627114_Money%20lauding-FINAL.pdf), (geconsulteerd op 3 april 2021).

²⁷³ EUROPEAN PARLIAMENT SPECIAL COMMITTEE ON FINANCIAL CRIME, TAX EVASION AND TAX AVOIDANCE, *Freeports and Special Economic Zones: risks and benefits for the EU*, Londen, C and F partners LTD, 2018, 5-6, (<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/155704/6%20-%2005%20-%20Charles%20Carr%20-%20Q&A.pdf>), (geconsulteerd op 3 april 2021).

²⁷⁴ R. KORVER, *Money laundering and tax evasion risks in free ports*, EPRS, 2018, 5, (http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/155721/EPRS_STUD_627114_Money%20lauding-FINAL.pdf) (geconsulteerd op 3 april 2021).

²⁷⁵ K. VYNCKE, I. MASSIN en D. STAS (eds.), *Handboek belasting toegevoegde waarde*, Brugge, die Keure, 2015, 212.

²⁷⁶ KB nr. 54 van 25 februari 1996 met betrekking tot de andere regeling van entrepot dan douane-entrepot bedoeld in artikel 39quater van het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 5 maart 1996; M. GOVERS, F. BORGER en P. RAES, *Handboek btw 2020-2021*, Brussel, Intersentia, 2020, 412-416.

²⁷⁷ L. HEYLENS, *Praktijkgids BTW 2019*, Meulebeke, Practicali, 2019, 336-337.

tijdelijke invoer van kunstvoorwerpen, uitsluitend ten behoeve van een veiling. Die invoer wordt vrijgesteld, wanneer de goederen na de veiling terug worden uitgevoerd. Indien ze in een lidstaat blijven is de btw alsnog van toepassing, overeenkomstig artikel 23, §4, 2° WBTW.

Hoofdstuk 4. Het fiscaal neutraliteitsbeginsel

171. Tenslotte wordt er in het eerste deel nog aandacht besteed aan het fiscale neutraliteitsbeginsel, een juridische figuur die voor alle bovenstaande regimes geldt als ijkpunt om de besproken rechtsregels correct toe te passen. De interpretatie van de btw-richtlijn zal stevast met inachtneming van dit beginsel gebeuren.²⁷⁸ Het fiscale neutraliteitsbeginsel dat een toepassing vormt van het gelijkheidsbeginsel,²⁷⁹ zoals gestipuleerd in artikel 1, punt twee, lid 2 van de btw-richtlijn, is een door het Hof van Justitie verder verduidelijkte figuur die verschillende invullingen heeft gekregen.²⁸⁰
172. Zo erkent een eerste invulling van het beginsel het recht op aftrek in de volledige productieketen, waarbij de belasting dus neutraal is voor elke toegevoegde waarde bij elke tak van de keten. De goederen blijven vrij van btw tot de uiteindelijke consumptie, waarbij het de eindverbruiker is die uiteindelijk de belasting zal dragen.²⁸¹ Een tweede invulling die het Hof aan het neutraliteitsbeginsel geeft, is deze van de ten onrechte gefactureerde btw die moet worden teruggegeven. Daar waar de btw ten onrechte gefactureerd wordt, kan de staat die niet innen en moet zij de btw terugstorten.²⁸²
173. Een derde invulling van het neutraliteitsbeginsel, die voor het bestek van mijn thesis de meest relevante is, is deze waarbij vergelijkbare goederen die met elkaar concurreren niet aan een verschillend tarief onderworpen kunnen zijn, aangezien concurrerende goederen op dezelfde wijze dienen te worden behandeld,²⁸³ overeenkomstig punt 7 van de preambule van de btw-richtlijn.²⁸⁴ Dit beginsel omvat dus zowel het beginsel van uniformiteit als het afschaffen van concurrentievervalsingen.²⁸⁵ Het neutraliteitsbeginsel is een grief die kan worden ingeroepen indien de nationale btw-wetgeving niet in overeenstemming is met de btw-richtlijn, waarmee men zich dus rechtstreeks kan beroepen op de richtlijn.²⁸⁶
174. Een voorbeeld hiervan buiten de kunstwereld is een zaak voor het Hof van Justitie omtrent medicijnen, waarbij het Hof stelt dat Frankrijk de btw-richtlijn schendt doordat zij geneesmiddelen onderwerpt aan een verschillend tarief, afhankelijk van het feit of ze door de sociale zekerheid worden vergoed of niet. Het Hof oordeelt hierover dat geneesmiddelen die gekenmerkt worden door therapeutische of profylactische eigenschappen altijd soortgelijke

²⁷⁸ J. HEIRMAN, "Het beperkte neutraliteitsbeginsel in de rechtspraak van het Hof van Justitie", *TFR* 2018, 357, 214.

²⁷⁹ HvJ 8 juni 2006, nr. C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380, L.u.P. GmbH/Finanzamt Bochum-Mitte.

²⁸⁰ W. PANIS, *Fiscale Rechtspraakoverzichten, BTW 2009-2014*, Brussel, Larcier, 2015, 8-9.

²⁸¹ HvJ 14 februari 1985, nr. C-268/83, ECLI:EU:C:1985:74, D.A. Rompelman en E.A. Rompelman-Van Deelen/Minister van Financiën.

²⁸² HvJ 13 december 1989, nr. C-342/87, ECLI:EU:C:1989:635, Genius Holding BV/Staatssecretaris van Financiën; H. VANDEBERGH, "Het beginsel van fiscale neutraliteit inzake btw", *TFR* 2008, nr. 350, 954.

²⁸³ HvJ 10 april 2008, nr. C-309/06, ECLI-code: ECLI:EU:C:2008:211, Marks & Spencer plc/Commissioners of Customs and Excise, randnr. 49.

²⁸⁴ N. WITTOCK, "Toetsing van de Belgische toepassingsvoorwaarden van de btw-tarieven aan de beginselen van neutraliteit en non-discriminatie", *AFT* 2011, 9; C. HERBAIN, M. LAMENSCH en E. TRAVERSA, *Taxe sur la valeur ajoutée, droit Belge et Européen*, Brussel, Larcier, 2020, 30-31.

²⁸⁵ HvJ 8 mei 2003, nr. C-384/01, ECLI:EU:C:2003:264, Commissie/Frankrijk.

²⁸⁶ N. WITTOCK, "Toetsing van de Belgische toepassingsvoorwaarden van de btw-tarieven aan de beginselen van neutraliteit en non-discriminatie", *AFT* 2011, 9

goederen zijn. Elk medicijn moet dan onderworpen worden aan eenzelfde tarief. Hier besloot het Hof dus dat het geen wezenlijk verschillende producten zijn. Indien zulke verschillende kenmerken niet aanwezig zijn, vormen de verschillende tarieven een concurrentievervalsing.²⁸⁷

175. Uit die zaak bleek ook duidelijk dat de goederen beoordeeld worden vanuit de zienswijze van de consument. De goederen die voor de consument soortgelijk zijn en dus met elkaar concurreren, mogen voor de heffing van de btw niet verschillend worden behandeld.²⁸⁸ Goederen die overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften voldoen, zijn concurrerende goederen.²⁸⁹ Er wordt dus aandacht besteed aan de mogelijkheid tot het inwisselen van het ene goed voor het andere, waarbij er een concurrentievervalsing zou ontstaan als er een ongelijke belastingdruk zou zijn op de goederen die aan dezelfde behoeftes voldoen.²⁹⁰ Hierop lijkt een uitzondering mogelijk te zijn daar men verschillende tarieven zou kunnen toepassen op 'gelijkaardige' producten, voor zover het onderscheid berust op objectieve criteria die het sociaal, economisch en ecologisch gedrag van de burger willen sturen, denkende bijvoorbeeld aan het onderscheid tussen hernieuwbare energie en andere bronnen van energie.²⁹¹

176. Op het vlak van btw op kunstgoederen en antiques zou er zich dus op het eerste zicht mogelijk een schending van het fiscale neutraliteitsbeginsel kunnen voordoen doordat de uitzonderingslijst op het gewone tarief zeer strikt geïnterpreteerd dient te worden en er zo veel kunststromingen uit de boot vallen. Het Hof van Justitie heeft immers al enkele keren gesteld dat de door de nationale wetgever uitgewerkte lijst van het verlaagd tarief steeds met inachtneming van het fiscale neutraliteitsbeginsel moet gebeuren.²⁹²

177. Concreet oordeelde het Hof bijvoorbeeld binnen de artistieke sector dat er in Duitsland een schending bestaat daar waar diensten verricht door muzikensembles aan concertorganisaties onderworpen worden aan het verlaagd tarief en het gewoon tarief speelde bij de diensten van een solist aan diezelfde organisator.²⁹³ Daarnaast was er ook de e-books-zaak, waarbij een verlaagd tarief enkel van toepassing was op fysieke boeken en niet op e-books. Het Hof rechtvaardigde de ongelijke behandeling in deze, doch wees wel op een mogelijke schending van het neutraliteitsbeginsel.²⁹⁴ Uiteindelijk is dit alsnog aangepast bij de Richtlijn 2018/1713 van 6

²⁸⁷ HvJ 3 mei 2001, nr. C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237, Commissie/Franse Republiek, *Jurispr.* 2001.

²⁸⁸ HvJ 5 september 2019, nr. C-145/18, ECLI:EU:C:2019:668, Regards Photographiques SARL/Ministère de l'Action et des Comptes publics, *AFT* 2020, afl. 8-9, 50, noot C. VANDERKERKEN.

²⁸⁹ S. RUYSSCHAERT, *De btw-tarieven*, Antwerpen, Maklu, 2020, 25; HvJ 11 september 2014, nr. C-219/13, ECLI:EU:C:2014:2207, K Oy, randnr. 24-25.

²⁹⁰ M. LANG, P. MELZ en E. KRISTOFFERSSON (eds.), *Value added tax and direct taxation, similarities and differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, 18; HvJ 7 november 2006, nr. C-240/05, ECLI:EU:C:2006:763, Administration de l'enregistrement et des domaines/Eurodental Sàrl; *Vr. en Antw.* Kamer 2015-2016, 14 juli 2016 (Vr. nr. 120 L. DIERICK).

²⁹¹ A. AMATUCCI, (ed.), *International Tax Law*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2012, 322.

²⁹² HvJ 10 november 2011, nr. C-259/10, ECLI:EU:C:2011:719, Commissioners for her Majesty's Revenue and Customs/The Rank Group plc.

²⁹³ HvJ 23 oktober 2003, nr. C-109/02, ECLI:EU:C:2003:586, Commissie/Duitsland, *Jur.* 2003.

²⁹⁴ HvJ 5 maart 2015, nr. C-502/13, ECLI:EU:C:2015:143, Commissie/Groothertogdom Luxemburg.

november 2018 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG, wat de btw-tarieven op boeken, kranten en tijdschriften betreft, die dit nu ook naar analogie toepast op e-books.²⁹⁵

178. Het verschil in de zaak van de muzikensembles enerzijds en de e-books anderzijds is waar het onderscheid in behandeling plaatsvindt. Indien het de nationale wetgever is die een extra beperking oplegt, kan die dus getoetst worden aan het neutraliteitsbeginsel, daar waar een beperking opgelegd door de btw-richtlijn zelf niet getoetst kan worden aan het neutraliteitsbeginsel.

179. Uit bovenstaande kan er een belangrijke kantmelding omtrent het fiscale neutraliteitsbeginsel afgeleid worden: de normenhiërarchie. Aangezien het neutraliteitsbeginsel een inherent onderdeel uitmaakt van het gemeenschappelijk btw-stelsel is dit geen algemeen rechtsbeginsel maar louter een uitdrukking van het gelijkheidsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel zelf heeft geen grondwettelijk karakter.²⁹⁶ Dit betekent dat het neutraliteitsbeginsel niet op dezelfde hoogte staat als het gelijkheidsbeginsel. Het is een afgeleide ervan die daardoor gelijk staat met de richtlijn zelf.²⁹⁷ Dat houdt in dat men met het neutraliteitsbeginsel, dat gezien wordt als een interpretatierichtlijn²⁹⁸, de btw-richtlijn louter mag aanvullen of verduidelijken. Een *contra legem*-interpretatie van de richtlijn is dus niet mogelijk op basis van het neutraliteitsbeginsel.²⁹⁹ Zo heeft het Hof van Justitie reeds geoordeeld dat bij een strijdigheid met de richtlijn, men de wettekst niet opzij kan schuiven, ondanks het feit dat de wettekst "*wellicht niet volledig strookt met (...) de neutraliteit van de belasting.*"³⁰⁰ Dit hebben we ook gezien bij de schending van het neutraliteitsbeginsel op het vlak van de derde-betaler bij het SBK (Supra nr. 122 e.v.).

180. Hieruit kan worden afgeleid dat zelfs wanneer het Hof erkent dat de neutraliteit van de belasting geschonden is, er machteloos gewacht moet worden op de Uniewetgever, wat stilaan meer en meer lijkt op het wachten op Godot, aangezien de Commissie een voorstel heeft gedaan wat samenhangt met de intrede van het definitief btw-stelsel.³⁰¹

181. In principe zou men zich wel nog kunnen beroepen op het non-discriminatiebeginsel, dat als algemeen rechtsbeginsel wel boven de btw-richtlijn staat.³⁰² Waar het neutraliteitsbeginsel slechts kan worden ingeroepen tussen concurrerende goederen, kan het non-discriminatiebeginsel op verschillende soorten discriminaties worden toegepast, waarbij een concurrerende band niet wordt vereist.³⁰³ Het probleem bij het non-discriminatiebeginsel is

²⁹⁵ Richtl. Raad nr. 2018/1713, 6 november 2018 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG, wat btw-tarieven op boeken, kranten en tijdschriften betreft, *Pb.L.* 14 november 2018, afl. 286, 20.

²⁹⁶ H. VANDEBERGH, *btw-Handboek*, Brussel, Larcier, 2020, 107.

²⁹⁷ HvJ 29 oktober 2009, nr. C-174/08, ECLI:EU:C:2009:669, NCC Construction Danmark A/S/Skatteministeriet, randnr. 42.

²⁹⁸ HvJ 5 juli 2012, nr. C-259/11, ECLI:EU:C:2012:423, DTZ Zadelhoff vof/Staatssecretaris van Financiën.

²⁹⁹ H. VANDEBERGH, "Het beginsel van fiscale neutraliteit inzake btw", *TFR* 2008, nr. 350, 955.

³⁰⁰ HvJ 8 november 2001, nr. C-338/98, ECLI:EU:C:2001:596, Commissie/Koninkrijk der Nederlanden, randnr. 55.

³⁰¹ H. VANDEBERGH, *btw-Handboek*, Brussel, Larcier, 2020, 107.

³⁰² HvJ 10 april 2008, nr. C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211, Marks & Spencer plc/Commissioners of Customs and Excise; H. VANDEBERGH, "Het beginsel van fiscale neutraliteit inzake btw", *TFR* 2008, nr. 350, 958.

³⁰³ N. WITTOCK, "Toetsing van de Belgische toepassingsvoorwaarden van de btw-tarieven aan de beginselen van neutraliteit en non-discriminatie", *AFT* 2011, 21.

echter dat dit geen verbod op een concurrentievervalsing inhoudt. Hierdoor kunnen vergelijkbare concurrerende goederen, die aan verschillende tarieven onderworpen worden, de toets van het non-discriminatiebeginsel vaak doorstaan, waarbij een verschil in behandeling tussen vergelijkbare gevallen steeds toegelaten is indien het criterium van onderscheid objectief en redelijk te verantwoorden is en de gevolgen evenredig zijn.³⁰⁴ Het gelijkheidsbeginsel is dus geen pasmunt om te ontkomen aan elke ongelijke behandeling, aangezien de fiscale wetgever steeds een ruime beoordelingsbevoegdheid zal krijgen bij het uitwerken van de wetgeving.³⁰⁵ Dit wordt bijvoorbeeld aangetoond in de hierboven aangehaalde zaak omtrent de e-books, waarbij het Hof het doel van het onderscheid in behandeling niet onrechtvaardig acht.³⁰⁶ Op de mogelijke schending van het neutraliteitsbeginsel in het kader van de kunstgoederen wordt verder in dit werk ingegaan, na een meer gedetailleerde bespreking van de lijst (Infra nr. 224).

³⁰⁴N. WITTOCK, "Toetsing van de Belgische toepassingsvoorwaarden van de btw-tarieven aan de beginselen van neutraliteit en non-discriminatie", *AFT* 2011, 22.

³⁰⁵ GwH 7 mei 2015, 54/2015, *BS* 25 juni 2015, randnr. B.7.

³⁰⁶ HvJ 5 maart 2015, nr. C-502/13, ECLI:EU:C:2015:143, Commissie/Groothertogdom Luxemburg.

Hoofdstuk 5. Tussenconclusie

182. Uit het eerste deel blijkt dus dat de beeldende kunstenaar, de auteur en de wederverkoper in de regel btw-plichtig zijn, waarbij ze in de uitoefening van hun economische activiteit geregeld en zelfstandig, met of zonder winstoogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, belastbare handelingen stellen, zoals het leveren van goederen en diensten. De kunstenaar kan zich uitsluiten van de belastingplicht door zich aan te sluiten bij een SBK.
183. Door de hoedanigheid van belastingplichtige geniet men het recht op aftrek, waarmee hij de door hem betaalde btw kan terugvorderen van de schatkist, voor zover de belastbare handelingen niet vrijgesteld werden. De gemengde belastingplichtige heeft de keuze om zijn recht op aftrek te bepalen via het algemene verhoudingsgetal of het werkelijk gebruik, waarbij België, in tegenstelling tot de richtlijn, het algemeen verhoudingsgetal als primaire regel aanziet. De prijssubsidies zullen enkel in rekening worden gebracht binnen het algemeen en het werkelijk verhoudingsgetal. Werkingsmiddelen zullen nooit meespelen in de berekening van het recht op aftrek, tenzij de uiteindelijke activiteit gratis geleverd wordt of geen output teweegbrengt. Het SBK, dat in de rechten van de kunstenaar treedt, kan enkel genieten van het recht op aftrek wanneer de goederen aan het SBK worden geleverd, net als de factuur. Indien dit niet gebeurt geniet noch het SBK, noch de kunstenaar een recht op aftrek.
184. De belastingplichtige kunstenaar, auteur en wederverkoper genieten vrijstellingen met behoud van het recht op aftrek voor intracommunautaire leveringen en export. Bij de specifieke vrijstellingen zoals opgesomd in artikel 44 WBTW gelden de meeste vrijstellingen voor de instelling zonder winstoogmerk. De auteur geniet wel een vrijstelling voor zijn uitgavecontract van een letterkundig werk of een kunstwerk en het geven van lezingen. Tenslotte is ook de vrijstelling voor de kleine onderneming relevant.
185. Wanneer er zo geen vrijstelling speelt, wordt de btw berekend over de volledige tegenprestatie, zijnde alles wat de kunstenaar of de auteur ontvangt. Ook prijssubsidies worden hierin opgenomen. Het volgrecht zal daarentegen, in tegenstelling tot vroeger, niet in de maatstaf van heffing worden opgenomen.
186. De wederverkoper kan onder bepaalde voorwaarden een beroep doen op de winstmargeregeling waarbij de maatstaf van heffing enkel zijn winstmarge, verminderd met het inherent bedrag van de btw, inhoudt. De waardevermeerdering in de private sfeer zal dus nooit belast worden, enkel de toegevoegde waarde binnen het professionele circuit. Dit lijkt mij de doelstelling ervan voorbij te schieten. Hierbij verliest zowel de wederverkoper als de koper het recht op aftrek maar de wederverkoper kan een negatieve marge compenseren met een positieve marge, binnen eenzelfde tijdvak.
187. Een uitzondering op het btw-systeem voor kunstvoorwerpen en antiquiteiten is de vrijhaven, die fungeert als tijdelijke pauzeknop, waar men goederen kan verhandelen zonder dat btw moet worden voldaan tot op het moment dat het goed de zone verlaat. Zulk regime kent men niet in

België, maar voor een gelijkaardige toepassing voor de btw kan men beroep doen op een btw-entrepot of de vrijstelling voor tijdelijke invoer van kunstvoorwerpen, uitsluitend ten behoeve van een veilig.

188. Meer relevant voor het vervolg van dit werk is het btw-tarief. De btw-richtlijn kent de mogelijkheid toe om, voor de kunstvoorwerpen die zij aanduidt, een verlaagd tarief toe te passen, met als doel de verspreiding van kunstgoederen te stimuleren. Het principe blijft wel het gewone tarief van 21%, tenzij men valt binnen het eng toepassingsgebied. Dit tarief geldt enkel indien het goed zelf wordt ingevoerd, verkocht wordt door de maker of diens rechthebbende of incidenteel door een andere belastingplichtige dan de belastingplichtige wederverkoper die het zelf invoerde of van de maker of diens rechthebbende verkreeg. De wederverkoper kan dus niet van het verlaagd tarief genieten. Verder wordt dus een limitatieve lijst opgesteld van originele kunstvoorwerpen en antiquiteiten waarop het verlaagd tarief van toepassing is. Deze lijst, die opgesteld wordt aan de hand van objectieve, duidelijke en nauwkeurige criteria, is zeer klassiek en werd sinds 1995 niet meer aangepast, wat mogelijk problemen met zich zal meebrengen, *a fortiori* omdat ze strikt geïnterpreteerd dient te worden. Moderne kunstuitingen worden uitgesloten van het toepassingsgebied. Verder geldt er nog een verlaagd tarief voor de werken in onroerende staat indien voldaan is aan bepaalde voorwaarden en een verlaagd tarief voor de overdracht van auteursrechten.
189. De Europese Commissie heeft in 2018 een voorstel gedaan om het regime van het verlaagd tarief te hervormen. De lidstaten krijgen de vrijheid om hun tarieven zelf te bepalen, voor zover het gemiddeld tarief niet lager is dan 12%. De lijst van goederen die kunnen genieten van het verlaagd tarief wordt afgeschaft en vervangen door een *negatieve lijst*. Deze duidt de goederen aan die niet van een verlaagd tarief kunnen genieten. Kunstgoederen en antiquiteiten worden zo uitgesloten van het verlaagd tarief, aangezien ze 'concurrentieverstorend werken'. De Commissie erkent hiermee dat de btw-behandeling van kunstvoorwerpen en antiquiteiten aangepakt moet worden. Dit voorstel treedt echter pas in werking bij invoering van het definitieve btw-stelsel, al zal dat nog even op zich laten wachten.
190. Het fiscale neutraliteitsbeginsel, zijnde een toepassing van het gelijkheidsbeginsel, stelt tenslotte dat men soortgelijke goederen, die met elkaar concurreren, niet aan een verschillend tarief mag onderwerpen, wanneer ze voorzien in dezelfde behoefte voor de consument. De limitatief opgestelde en reeds verouderde lijst lijkt dit te schenden aangezien nieuwe kunststromingen concurreren met de klassieke vormen van kunst. De normenhiërarchie verbiedt echter een toetsing van de richtlijn aan het neutraliteitsbeginsel, aangezien zij op gelijke voet staan. Het neutraliteitsbeginsel mag de richtlijn enkel aanvullen of verduidelijken. Een *contra legem*-interpretatie kan het neutraliteitsbeginsel niet verantwoorden. Ook het non-discriminatiebeginsel brengt geen oplossing aangezien het geen verbod op concurrentievervalsing inhoudt. De Uniewetgever geniet bovendien een ruime beoordelingsbevoegdheid om de wetgeving op te stellen. Pas wanneer er geen enkel objectief onderscheid is dat redelijk te verantwoorden is, en waarvan de gevolgen evenredig zijn, zal deze toets slagen. Het is dus de Uniewetgever die deze concurrentievervalsing zal moeten verhelpen.

191. In het volgende deel wordt er dieper ingegaan op de lijst van 'kunstvoorwerpen', uit vrees dat deze oude lijst niet meer voldoet aan de noden van vandaag en er een concurrentieverstoring plaatsvindt. Eerst zal er gekeken worden naar de opsomming binnen het btw-recht, waarna er aan interne rechtsvergelijking wordt gedaan, en er wordt gekeken naar de invulling van het begrip in andere rechtstakken. Zo kan er uiteindelijk in het derde deel een aanbeveling ter conclusie worden gedaan, om de doelstelling van de wetgever beter te bereiken en de concurrentieverstoring teniet te doen.

DEEL 2. ANALYSE VAN HET BEGRIP 'KUNSTVOORWERP'

192. Zoals uiteengezet aan het einde van deel I, gaat het tweede deel dieper in op het begrip 'kunstvoorwerp'. Die invulling is essentieel om te evalueren of de huidige wetgeving nog voldoet aan het initiële doel van de wetgever en de noden van vandaag: de stimulering van de ontwikkeling en verspreiding van kunst. De invulling van dat begrip bepaalt immers het toepassingsgebied van het verlaagd tarief, het fiscale gunstregime waarmee men het doel van de wetgever wenst te bereiken. In de betrachting om de omschrijving van een kunstvoorwerp in de btw-wetgeving meer compleet te maken, wordt er, naast de invulling van het begrip in het btw-recht ook gekeken naar de invulling van het begrip in andere rechtstakken. De interne rechtsvergelijking in dit deel zal dienen als aanzet voor de aanbeveling in het derde, concluderende, deel van dit werk, waar er een suggestie wordt gedaan ter verbetering van het btw-systeem op kunstgoederen en antiquiteiten. Het zal dus concreet de bedoeling zijn om de strikte omschrijving van kunstvoorwerpen, zoals deze vandaag bestaat, aan een modernisering te onderwerpen. Belangrijk is uiteraard dat, omwille van de minimumharmonisatie, deze modernisering gebeurt op Unieniveau.

Hoofdstuk 1. Wat is een 'kunstvoorwerp' binnen het btw-recht?

193. Wat kunst is, is bijzonder moeilijk te definiëren.³⁰⁷ Het definiëren van kunst lijkt al een kunst op zich. Historici, kunstcritici, professionelen binnen de kunstwereld, ... niemand slaagt erin een alomvattende definitie van het kunstvoorwerp op een ordentelijke wijze te bepalen.³⁰⁸ Het btw-recht vermeldt, zowel bij de regeling omtrent het verlaagd tarief als bij de margeregeling, het begrip 'kunstvoorwerp'. Ongeacht de moeilijkheid van het definiëren van een kunstvoorwerp maakt de btw-richtlijn in artikel 311 een verwijzing naar de bijlage van de richtlijn waar het een zeer gedetailleerde opsomming van kunstgoederen geeft. Deze lijst biedt voor btw-doeleinden een gesloten verzameling van kunstvoorwerpen die kunnen genieten van het verlaagd tarief of onderworpen kunnen worden aan de margeregeling.³⁰⁹ Concreet is deze lijst, zoals gecodificeerd in bijlage IX van de btw-richtlijn, dus geen alomvattende definitie van kunstwerken maar louter een beschrijving van de kunstwerken waarop het verlaagd btw-tarief of de winstmargeregeling van toepassing is. Voor het Belgisch recht is het KB nr. 20 WBTW³¹⁰, dat uitvoering geeft aan artikel 37 WBTW, de omzetting van de lijst in de bijlage van de btw-richtlijn (Supra nr. 95).

194. Het doel van dit verlaagd tarief is, zoals eerder gesteld, het steunen van de ontwikkeling en de verspreiding van cultuurgooederen. Lidstaten kunnen in die optiek de btw zien als een beleidsinstrument om het gedrag van de burgers richting te geven. Zo gebruikt men verlaagde tarieven op goederen die dus een positief effect hebben op de samenleving, om de consumptie ervan te doen stijgen.³¹¹

³⁰⁷ J.M. PONTIER, 'La notion d'œuvre d'art', *RD* 1990, 1405.

³⁰⁸ S. J.C. HEMELS, "Art and European VAT", *VAT Monitor* 2005, (99), 99.

³⁰⁹ S. J.C. HEMELS, "Art and European VAT", *VAT Monitor* 2005, (99), 99.

³¹⁰ KB nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en diensten bij die tarieven, *BS* 31 juli 1970.

³¹¹ L.W.D. WIJTVLIET, "A house divided. Over de onwenselijkheid van gedifferentieerde btw-tarieven", *WFR* 2012, 675.

195. Binnen de lijst in de bijlage van de btw-richtlijn valt het ook op dat er verwezen wordt naar de 'GN-codes'. Dat zijn de codes uit de nomenclatuur van het gemeenschappelijk douanetarief (bij originele beeldhouwwerken en standbeelden staat bijvoorbeeld de GN-code 97030000).³¹² De lijst in het btw-recht omvat echter geen klakkeloze overname van de verschillende categorieën van kunstgoederen binnen het douanerecht. Ondanks het feit dat zowel de douanerechten als de btw een belasting zijn die betaald dienen te worden op het moment van invoer, is er geen volledig parallelle omschrijving van de verschillende kunstvoorwerpen. Zo zal de btw-wetgeving de categorieën, zoals bekend in de douanewetgeving, enerzijds sterk beperkend interpreteren voor de toepassing van het verlaagd btw-tarief door bijkomende wezenskenmerken te vereisen en anderzijds ook andere kunstvoorwerpen, die niet van douanerechten zijn vrijgesteld, wel aan het gunstig tarief te onderwerpen. Voor zover de categorieën gelijk zijn, zou er wel naar analogie gekeken kunnen worden naar de rechtspraak omtrent het douanerecht, om de categorieën voor de btw-doeleinden te interpreteren (Infra nr. 243).
196. Allereerst wordt er dieper ingegaan op de limitatieve lijst van kunstvoorwerpen die bepaalt welke goederen kunnen genieten van het verlaagd tarief.

1.1. Omschrijving van de kunstvoorwerpen zoals opgenomen in het KB. nr. 20 tot vaststelling van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en diensten bij die tarieven.

197. De kunstwerken die zijn opgenomen in de lijst voor btw-doeleinden zijn allemaal originele kunstwerken. Zo dienen bijvoorbeeld de schilderijen, collages en decoratieve platen volledig van de hand van de kunstenaar te komen. Dit sluit elke mogelijkheid tot vernieuwde technologieën uit (Infra nr. 200). De kunstvoorwerpen worden geacht unieke stukken te zijn. Een beperkte oplage van het werk kan nog steeds uniek zijn, al begint men dan al de flinterdunne grenzen af te tasten. Creaties in kleine oplagen, die handmatig geproduceerd worden door de kunstenaar, kunnen genieten van het verlaagd tarief. Indien dit daarentegen op een (deels) mechanische weg gebeurt, zal men al snel buiten het toepassingsgebied vallen en dus onderworpen zijn aan 21% btw. Wanneer we de regel van het douanerecht doortrekken kan een kunstvoorwerp genieten van het verlaagd tarief zo lang de kunstenaar een zodanige invloed op het werk heeft zodat het nog steeds om een uniek kunstwerk gaat, afkomstig van de hand van de kunstenaar.³¹³
198. Om een alomvattend beeld te krijgen van de goederen die vandaag kunnen genieten van het gunstregime worden ze in de volgende paragrafen afzonderlijk besproken. Door de streng

³¹² Uitvoeringsverord. (EU) 2020/1577 van de Commissie van 21 september 2020 tot wijziging van bijlage I bij Verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief, *Pb.L.* 30 oktober 2020, afl. 36.

³¹³ A. PUTTEMANS en B. DEMARSIN, "Les aspects juridiques de l'art contemporain", *Collection de l'Unité de droit économique de l'ULB*, Louvain-la-Neuve, Larcier, 2012, 107.

beperkte lijst aan een analyse te onderwerpen, zullen de tekortkomingen duidelijk worden en kan er gekeken worden naar een modernisering van de voorbijgestreefde definitie.

1.1.1. Schilderijen, collages en dergelijke decoratieve platen, schilderijen en tekeningen

199. De eerste vorm van kunstvoorwerpen die erkend wordt binnen het btw-recht zijn de *'schilderijen, collages en dergelijke decoratieve platen, schilderijen en tekeningen.'* Doordat deze goederen van de hand van de kunstenaar moeten komen, sluit dit elke kunstenaars vervangende toepassing uit, zoals bijvoorbeeld fotomechanische reproductie.³¹⁴ Het artikel sluit zelf *'bouwtekeningen en andere tekeningen voor industriële, commerciële, topografische en dergelijke doeleinden'* uit, net zoals *'met de hand versierde voorwerpen, een beschilderd doek voor theatercoulissen, voor achtergronden van studio's of voor dergelijk gebruik.'*
200. Omtrent schilderijen en meer bepaald het criterium 'geheel van de hand van de kunstenaar' stelde de rechtbank van eerste aanleg van Gent dat zogenaamde 'Computer Designed Paintings' niet vallen onder het verlaagd tarief als zijnde een kunstvoorwerp zoals gedefinieerd in het btw-recht. De rechtbank komt tot die conclusie omdat de Computer Designed Paintings op een andere wijze tot stand komen. *"Als basis voor de kunstwerken worden digitale foto's gebruikt, genomen door de kunstenaar die op de computer worden gezet. (...) Daarna wordt de gerealiseerde compositie bewerkt met kleuren en afgewerkt door toevoeging van elementen die niet gefotografeerd kunnen worden. Wanneer het kunstwerk volledig af is wordt het op doek geprint (...). Na het printen worden vaak nog bepaalde aspecten van de kunstwerken bijgewerkt of bijgeschilderd met penseel."*³¹⁵
201. De rechter oordeelt dat het wel degelijk een kunstwerk is, doch legt meteen de nuance dat het daarom niet steeds een kunstvoorwerp is in de zin van de btw-wetgeving. De discrepantie tussen kunstwerken en kunstvoorwerpen wordt al meteen duidelijk. Met dat verschil in het achterhoofd redeneert de bevoegde rechter dat, aangezien het schilderij niet geheel van de hand van de kunstenaar afkomstig is, het geen kunstvoorwerp kan uitmaken zoals omschreven binnen het btw-recht. De rechter gaat nog een stap verder en erkent zelfs dat moderne kunstuitingen niet van het verlaagd tarief kunnen genieten. De rechtbank stelt dat het enkel zijn taak is de beperkte omschrijving van kunstvoorwerpen uit het Belgisch btw-recht toe te passen, in het licht van de Europese btw-richtlijn.³¹⁶ Naast de mogelijke toepassing van het verlaagd tarief op schilderijen werd ook gepoogd het werk onder te brengen onder de categorie van foto's. Aangezien de kunstwerken gebaseerd zijn op foto's, maar nadien zo sterk bewerkt worden door de kunstenaar, kunnen deze goederen onmogelijk als foto gekwalificeerd worden (Infra nr. 219).
202. In deze zaak wordt het al meteen duidelijk dat kunstwerken die op een moderne manier gemaakt worden, quasi nooit aan een verlaagd tarief onderworpen kunnen worden. De rechtbank

³¹⁴ F. SWENNEN (ed.), *Kunst en recht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 198.

³¹⁵ Gent 10 maart 2009, *Fiscoloog* 2009, afl. 1161, 9.

³¹⁶ Gent 10 maart 2009, *Fiscoloog* 2009, afl. 1161, 9, noot J. VANDYCK.

van eerste aanleg van Gent merkt daarin op dat een aanpassing van de btw-richtlijn zich opdringt, waarna het Belgisch recht kan volgen.³¹⁷

203. Binnen deze eerste categorie kunstvoorwerpen worden 'beschilderd doek voor theatercoulissen, voor achtergronden van studio's of voor dergelijk gebruik' expliciet uitgesloten. Echter, de theatercoulissen die Marc Chagall in 1920 schilderde voor het Joods theater in Moskou tonen aan hoe onlogisch deze uitsluiting is. Deze 'schilderijen' hebben later immers de wereld afgereisd door tentoongesteld te worden in verschillende musea. Er zijn zelfs boeken geschreven over deze monumentale wandschilderingen van Chagall³¹⁸ en toch vielen ze niet onder het verlaagd tarief van de btw, omdat dit geen kunstvoorwerp kan zijn.³¹⁹ Dit voelt niet natuurlijk en strookt totaal niet met het initiële doel van de wetgever. Er dienen dan ook grondige veranderingen te worden doorgevoerd binnen de definitie. De accenten die destijds gelegd werden en vooral de *a priori* uitsluiting van bepaalde goederen, ongeacht hoe kunstzinnig ze zijn, strookt niet met het doel van het verlaagd tarief.

204. Een schilderij dat gemaakt wordt op vraag van de kunstliefhebber, bijvoorbeeld een portret, kan niet genieten van het verlaagd tarief. Zulk schilderij wordt gezien als een dienst en dus geen verkoop van een kunstvoorwerp.³²⁰ Wanneer daarentegen datzelfde schilderij verkocht wordt zonder gemaakt te zijn in opdracht van de klant, zal wel het verlaagd tarief van toepassing zijn.³²¹ Dat is een uitwerking van de complexe handeling, waarbij de dienst dus als overheersend element genomen wordt.

205. Tenslotte werd er omtrent deze categorie besloten dat de prestatie van tatoeërders geen kunstvoorwerp uitmaakt, aangezien de dienst van een tatoeëerder, net zoals de opdracht een portret te maken, een gewone dienst is als in artikel 18, §1, 1^o WBTW. Ook is er geen sprake van een overdracht van auteursrechten (Supra nr. 110). Het gewone tarief van 21% is dus van toepassing.³²² Naar analogie kan deze beslissing ook toegepast worden op bodypainting.³²³

206. Opvallend bij deze categorie is wel dat, indien het schilderij dat voldoet aan de voorwaarden ingelijst is, ook de lijst onder het verlaagd tarief valt, indien ze in overeenstemming is qua aard en waarde met die van het ingelijste schilderij zelf.³²⁴

³¹⁷ Gent 10 maart 2009, *Fiscooloog* 2009, afl. 1161, 9, noot J. VANDYCK.

³¹⁸ E. VAN VOOLEN, Z. AMISHAI-MAISELS, A. SHATSKIKH en M. BOHM-DUCHEN, *Marc Chagall en het Joods Theater*, Zwolle, Waanders, 2002, 124 p.

³¹⁹ S. J.C. HEMELS, "Art and European VAT", *VAT Monitor* 2005, (99), 102.

³²⁰ HvJ 7 maart 2002, nr. C-169/00, ECLI:EU:C:2002:149, Finland/Commissie.

³²¹ M. LANG, P. MELZ en E. KRISTOFFERSSON (eds.), *Value added tax and direct taxation, similarities and differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, 50.

³²² *Vr. en Antw.* Kamer 1999-2000, 4 februari 2000, 553 (Vr. nr. 397 F. DE CLIPPELE).

³²³ S. RUYSSCHAERT, "Bodypainting: btw-tarief?", *Taxwin*, 24 januari 2009.

³²⁴ F. SWENNEN (ed.), *Kunst en recht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 197-198.

1.1.2. Originele gravures, originele etsen én originele litho's

207. De tweede categorie van kunstvoorwerpen omvat de '*originele gravures, originele etsen én originele litho's*'. Deze kunstvoorwerpen worden door het Belgisch btw-recht niet verder omschreven. Binnen de douane-nomenclatuur daarentegen wordt er in aantekening 2 wel dieper op ingegaan, net zoals in de btw-richtlijn. Zo stelt men hier dat deze goederen worden gezien als '*de in het zwart of in kleuren afgedrukt van een of meer door de kunstenaar geheel met de hand vervaardigde platen, ongeacht het materiaal waarop dit wordt afgedrukt en ongeacht de gevolgde techniek, met uitzondering van de mechanische en van de fotomechanische reproductietechniek.*'³²⁵ Frappant is dat de Belgische categorie dus breder oogt dan deze van de btw-richtlijn, wat volgens mij een schending van de minimumharmonisatie uitmaakt, waardoor deze categorie strijdig is met het Unierecht.

208. Ook hier geldt, net zoals voor de schilderijen, dat de inlijsting mee onder het verlaagd tarief kan vallen (Supra nr. 206).³²⁶

1.1.3. Originele standbeelden en origineel beeldhouwwerk

209. Ten derde genieten ook standbeelden en beeldhouwwerken van het verlaagd tarief. In deze is het wederom belangrijk dat het werk *geheel* van de hand van de kunstenaar komt. De materiaalkeuze is daarentegen zonder belang. Ook afgietsels in een oplage van maximaal acht exemplaren, die door de kunstenaar of diens rechthebbenden worden gecontroleerd, vallen onder het verlaagd tarief. Maquettes en replica's kunnen eveneens als origineel standbeeld of beeldhouwwerk worden aanzien.³²⁷

210. Omtrent het criterium '*geheel van de hand van de kunstenaar*' oordeelde de administratie dat een kunstenaar, die zijn werk door een bronsgieter tot stand laat brengen door het gieten van het brons in de door hem ontworpen mal, niet meer kan genieten van het verlaagd tarief. Binnen de administratieve beslissing ging het vooral om de dienst van de bronsgieter. Deze kon niet gezien worden als maker van het beeldhouwwerk waardoor deze dienst niet onder het verlaagd tarief van 6% kan vallen.³²⁸ Verder concludeer ik dat ook het uiteindelijke kunstwerk nooit als kunstvoorwerp geïnterpreteerd kan worden. Zowel het gieten van het brons als het ontwerpen van de mal zijn twee delen van het creëren van het kunstwerk. Het werk zal dus door geen van beiden geheel van zijn hand kunnen komen. De latere verkoop zal dus onderworpen zijn aan 21% btw.

³²⁵ Bijlage I Gecombineerde Nomenclatuur bij uitvoeringsverordening (EU) 2020/1577 van de Commissie van 21 september 2020 tot wijziging van bijlage I bij Verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief, *Pb.L.* 30 oktober 2020, afl. 36, tweede deel, afdeling XXI, hoofdstuk 97, aantekening 2; Bijlage IX, deel A, 2) Btw-richtlijn.

³²⁶ F. SWENNEN (ed.), *Kunst en recht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 198.

³²⁷ F. SWENNEN (ed.), *Kunst en recht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 199.

³²⁸ Beslissing nr. E.T. 45758 dd. 27 februari 1997, *BTW Rev.*, nr. 128, 399, nr. 1029.

1.1.4. Tapisserieën en wandtextiel

211. De vierde soort kunstvoorwerpen zijn de *'tapisserieën en wandtextiel'*. Deze dienen met de hand vervaardigd te zijn en dat volgens originele ontwerpen van de kunstenaars, mits er ook hiervan niet meer dan acht exemplaren bestaan. Volgens de administratie zijn dit wandtapijten die geweven zijn op getouwen met horizontale of verticale schachten ofwel manueel met de naald zijn vervaardigd op een canvas, naar modeltekeningen of patronen onderworpen door de kunstenaar.³²⁹

1.1.5. Unieke voorwerpen van keramiek

212. Als vijfde komt men bij de *'unieke voorwerpen van keramiek, geheel van de hand van de kunstenaar en door hem gesigneerd, met uitzondering van gebruiksvoorwerpen.'* Doordat het dient te gaan om unieke voorwerpen en er geen maximale oplage wordt vastgesteld, is het duidelijk dat het een enig uniek exemplaar moet zijn. Verder geldt binnen het Belgisch recht een expliciete uitsluiting voor de gebruiksvoorwerpen van keramiek, denk maar aan kopjes, bordes, kommen, vazen, Een voorwerp uit keramiek dat enige andere functie heeft dan een sierfunctie dient met andere woorden uitgesloten te worden. Een goed dat zijn gebruiksfunctie opgeeft, heeft zo geen enkel ander doel meer dan zichzelf. Zo zal een kunstvoorwerp dus geen enkele andere functie meer mogen hebben dan zijn decoratieve functie.³³⁰ Mijns inziens levert dit voer voor discussie op. Neem nu bijvoorbeeld een halve bol, die misschien ook zou kunnen fungeren als kom. Maar wat als de halve bol doorzeefd is met gaten? Men begeeft zich al vrij snel op glad ijs, denk maar aan het ruimere veld van de toegepaste kunsten zoals designstukken.³³¹ De voorwaarde van functionaliteit leidt tot een ruime beoordelingsmarge van de bevoegde rechter. Aangezien deze uitsluiting voor gebruiksvoorwerpen niet voorkomt in de btw-richtlijn is dit een extra beperking die opgelegd werd door de Belgische wetgever. Op de mogelijkheid van zulke extra beperkingen door de lidstaten wordt later bij de foto's teruggekomen (Infra nr. 217).

1.1.6. Emailwerk op koper

213. De zesde vorm van kunstvoorwerpen beslaat het *'emailwerk op koper, geheel met de hand vervaardigd tot maximaal acht genummerde en door de kunstenaar of het atelier gesigneerde exemplaren'*. Ook hier houdt het Belgisch recht er een extra uitsluitingsgrond op na voor de gebruiksvoorwerpen, naast de uitsluiting voor sieraden, juwelen en edelsmeedwerk.

1.1.7. Foto's

214. De laatste soort kunstvoorwerpen die kunnen genieten van het verlaagd tarief zijn *'foto's'*. Die foto's dienen genomen te worden door de kunstenaar of afgedrukt te worden onder het toezicht van de kunstenaar. Hij dient ze te nummeren en te signeren met een maximum van 30 stuks.

³²⁹ Beslissing nr. E.T. 50288 dd. 5 maart 1985, *MonKey*.

³³⁰ J.M. PONTIER, 'La notion d'œuvre d'art', *RDP* 1990, 1427.

³³¹ B. DEMARSIN, *Knelpunten bij de koop van kunst- en cultuurvoorwerpen*, Leuven, Instituut Contractenrecht KU Leuven Rechtsfaculteit, 2015, 100.

215. Een gesigneerde foto wordt begrepen als een foto, door de kunstenaar genomen, met zijn naam getekend door gebruik van een naamstempel, een handtekening, op handgeschreven wijze met zijn naam, de stempelafdruk van zijn handtekening, ... Het feit dat ze, onder toezicht van of door een kunstenaar genummerd moeten zijn, zorgt ervoor dat het gaat om unieke foto's.³³²
216. Het Hof van Justitie heeft binnen de categorie van foto's³³³ geoordeeld dat er binnen het Franse recht geen bijkomend criterium op vlak van het 'artistiek karakter' mag worden opgelegd bij de beoordeling van het feit of dit kunstwerk valt onder het verlaagd tarief van de btw.³³⁴ Het Hof van Justitie stelt dus dat het verlaagd tarief niet mag berusten op subjectieve criteria.³³⁵ In het concrete geschil ging het om een extra voorwaarde, die *a fortiori* zelfs niet in de nationale bepaling stond³³⁶ maar louter door de administratie werd ingeroepen. Die stelde dat de foto's enig artistiek karakter diende te vertonen om onder het verlaagd tarief te kunnen vallen. Zulk criterium wordt niet aanvaard.³³⁷
217. Aangezien deze zaak zijn belang heeft omtrent het opleggen van extra voorwaarden door het nationale recht, bespreek ik hem wat grondiger. De advocaat-generaal stelt dat een debat omtrent het al dan niet kunst zijn van een foto, niet gevoerd moet worden binnen het btw-recht. Bij de belastingheffing dienen duidelijke, objectieve en nauwkeurige criteria te worden toegepast. In die zin stelt hij dat de discussie omtrent de aanwezigheid van een artistiek karakter noch beslecht kan worden door de belastingautoriteit, noch door enige nationale rechter, noch door het Hof van Justitie.³³⁸ De Franse administratie stelt daarentegen dat het desbetreffende nieuwe criterium van artistieke waarde gehaald wordt uit de wettelijke bepaling die het woord 'kunstenaar' omvat. De advocaat-generaal repliceert als volgt: "*het feit dat iemand de maker is van een voorwerp dat in een van de categorieën van bijlage IX, deel A, bij richtlijn 2006/112 valt, verleent hem de hoedanigheid van kunstenaar in de zin van deze bijlage, en niet omgekeerd. De precisering dat het voorwerp van de hand van de kunstenaar moet zijn, heeft als enig doel voorwerpen uit de industriële massaproductie alsmede simpele kopieën of reproducties die niet van de hand van de maker zijn, uit te sluiten van de toepassing van de verschillende afwijkende regelingen van het btw-stelsel*".³³⁹ Dit kan eveneens afgeleid worden uit het feit dat

³³² Vr. en Antw. Kamer 1998-1999, 26 oktober 1998 (Vr. nr. 1523 S. DE CLERCK); S. RUYSSCHAERT, *De btw-tarieven*, Antwerpen, Maklu, 2020, 74.

³³³ Bijlage IX, Deel A, 7) Btw-richtlijn: foto's die genomen zijn door de kunstenaar, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal 30 exemplaren voor alle formaten en dragers samen.

³³⁴ HvJ 5 september 2019, nr. C-145/18, ECLI:EU:C:2019:668, Regards Photographiques SARL/Ministère de l'Action et des Comptes publics, AFT 2020, afl. 8-9, 48.

³³⁵ HvJ 5 september 2019, nr. C-145/18, ECLI:EU:C:2019:668, Regards Photographiques SARL/Ministère de l'Action et des Comptes publics, AFT 2020, afl. 8-9, 48.

³³⁶ De Franse bepaling is een omzetting van de richtlijn: *Photographies prises par l'artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondu.*

³³⁷ M. GOVERS, *BTW ACTUA 2019*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 201.

³³⁸ Concl. M. SZPUNAR 7 maart 2019 bij nr. C-145/18, ECLI:EU:C:2019:184, Regards Photographiques SARL v Ministre de l'action et des comptes publiques.

³³⁹ Concl. M. SZPUNAR 7 maart 2019 bij nr. C-145/18, ECLI:EU:C:2019:184, Regards Photographiques SARL v Ministre de l'action et des comptes publiques.

'kunstenaar' en 'maker van een kunstvoorwerp' binnen de btw-richtlijn door elkaar gebruikt worden.

218. Het is dus duidelijk dat een nationale regeling, die op subjectieve wijze het toepassingsgebied van het verlaagd tarief verengt, buitenspel dient te worden gezet. De nationale belastingdienst schendt met het criterium van 'artistieke waarde' het fiscale neutraliteitsbeginsel.³⁴⁰ Op het reeds besproken neutraliteitsbeginsel wordt later verder ingegaan (Infra nr. 224 e.v.).

219. Omtrent de foto's is ook inkt gevloeid binnen de Belgische jurisprudentie. Het Hof van beroep van Gent heeft geoordeeld dat foto's die met de computer bewerkt zijn, niet gezien kunnen worden als geheel van de hand van de kunstenaar. Hierdoor zou een bewerkte foto dus niet kunnen vallen onder de noemer 'kunstvoorwerp' en dus ook niet kunnen genieten van het verlaagd btw-tarief.³⁴¹ Dit lijkt het maken van foto's meer en meer uit te sluiten, aangezien een foto zelden of nooit nog ontkomt aan een bewerking. Daarnaast werd de categorie van foto's ook aangehaald bij de Computer Designed Paintings, waarbij kunstwerken die gebaseerd werden op een foto ook van het toepassingsgebied van foto's werden uitgesloten, doordat ze bewerkt werden met achteraf aangebrachte penseelstreken.³⁴²

220. Tenslotte sprak ook het Hof van Beroep van Brussel zich uit omtrent de berekenwijze van het maximumaantal foto's, zijnde dertig exemplaren. Wanneer iemand op zijn website de door hem gemaakte foto's aanbiedt met een maximum van twintig exemplaren, doch in vier verschillende formaten, wil dat zeggen dat hij tot tachtig foto's verkoopt. Hierdoor is niet voldaan aan de toepassingsvoorwaarden, *a fortiori* aangezien er ook andere klanten nog diezelfde foto kunnen bestellen. De foto's dienden dus onderworpen te worden aan het gewone tarief.³⁴³

1.1.8. Antiquiteiten

221. Vervolledigend haal ik ook kort de 'antiquiteiten' aan, ongeacht het feit dat hier weinig discussie over bestaat. Antiquiteiten zijn voorwerpen die niet vallen onder de categorie van kunstvoorwerpen of voorwerpen voor verzamelingen en die ouder zijn dan honderd jaar. Bij antiquiteiten dient erop te worden gehamerd dat het verlaagd tarief enkel van toepassing is op de invoer ervan. Zowel de binnenlandse levering als de intracommunautaire verwerving is wel onderworpen aan het normale tarief van 21%.³⁴⁴

³⁴⁰ HvJ 5 september 2019, nr. C-145/18, ECLI:EU:C:2019:668, Regards Photographiques SARL/Ministère de l'Action et des Comptes publics, AFT 2020, afl. 8-9, 48.

³⁴¹ Gent 22 juni 2010, TGR-TWVR 2011, afl. 4, 301-303 noot V. VAN HERREWEGHE.

³⁴² Gent 10 maart 2009, Fiscooloog 2009, afl. 1161, 9, noot J. VANDYCK.

³⁴³ Brussel 11 maart 2015, nr. 2011/AR/2490, Taxwin.

³⁴⁴ L. HEYLENS, *Praktijkids BTW 2019*, Meulebeke, Practicali, 2019, 395.

222. In tegenstelling tot een kunstvoorwerp kennen de antiquiteiten dus een bijzonder ruim toepassingsgebied. Zo kon het Urinoir van DUCHAMP niet gezien worden als een kunstvoorwerp, maar door zijn ouderdom wel als een antiquiteit.³⁴⁵

223. De hierboven gemaakte opsomming is dus een lijst die limitatief en strikt geïnterpreteerd dient te worden, aangezien deze lijst een uitzondering is op de algemene regel van het gewone btw-tarief. Alle andere kunstvoorwerpen of antiquiteiten zijn dus onderworpen aan 21% btw. In het volgende onderdeel wordt er nagegaan hoe deze lijst zich verhoudt tot het fiscale neutraliteitsbeginsel.

1.2. Toetsing van de lijst aan het fiscale neutraliteitsbeginsel

224. Nu alle kunstvoorwerpen en antiquiteiten die van het verlaagd tarief kunnen genieten besproken zijn, is het meer dan duidelijk dat deze lijst niet alomvattend is voor de hedendaagse kunstwereld. De schending van het fiscaal neutraliteitsbeginsel, waarbij concurrerende goederen ongelijk worden behandeld (Supra nr. 173), lijkt zich in theorie dus meer en meer te voltrekken.

225. Het neutraliteitsbeginsel, dat het Hof zo hoog in het vaandel draagt, zou in dit geval idealiter ingeroepen moeten worden tegen de Uniewetgever in de plaats van de lidstaten. Binnen de schending van het neutraliteitsbeginsel, zoals deze hier voorligt, treffen de lidstaten geen schuld. De Uniewetgever wordt echter beschermd, doordat het neutraliteitsbeginsel op gelijke voet staat met de btw-richtlijn binnen de normenhiërarchie en er dus van een schending geen sprake kan zijn. Zulke schending kan enkel voorliggen bij verdergaande beperkingen die opgelegd worden door een lidstaat. Zoals reeds uiteengezet dient er dus gewacht te worden op het optreden van de Uniewetgever, aangezien men met het neutraliteitsbeginsel de richtlijn enkel mag aanvullen of verduidelijken (Supra nr. 179). Deze aanvulling of verduidelijking zal echter weinig soelaas brengen bij een lijst die zeer strikt geïnterpreteerd dient te worden.

226. Doordat men, zoals hierboven gezegd, de verschillende bepalingen van kunstgoederen strikt dient te interpreteren, worden veel moderne kunstgoederen uitgesloten van het toepassingsgebied. De moderne kunstuitingen, die wel degelijk concurreren met klassieke kunstuitingen, worden aan een hoger tarief onderworpen. De nieuwe kunststromingen lijden dus een concurrentieel nadeel.

227. Elke lidstaat die ervoor kiest de Uniewetgever te volgen en de lijst overneemt, zoals België, zorgt dus voor een concurrentievervalsing die niet getoetst kan worden aan het neutraliteitsbeginsel. De lidstaat zelf mag zijn kunstenaars niet beschermen door soortgelijke goederen ook aan het verlaagd tarief te onderwerpen aangezien zij dan, omwille van de minimumharmonisatie, de btw-richtlijn zou schenden. De enige optie die de lidstaat heeft, is om alle kunstgoederen aan het gewone tarief te onderwerpen. Indien zij dit zou doen zonder

³⁴⁵ F. DEREME (ed.), *La fiscalité des œuvres d'art et antiquités*, Brussel, Larcier, 2004, 12.

aanvullende maatregelen te nemen, zal er een concurrentienadeel ontstaan voor haar nationale kunstenaars die wel zouden kunnen genieten van het verlaagd tarief. Zij worden dan sterk achteruit gesteld ten opzichte van de kunstenaars in andere lidstaten die wel toepassing blijven maken van hun verlaagd tarief.

228. De minimumharmonisatie van de btw-richtlijn zorgt er dus voor dat de bevoegdheden van de lidstaten beperkt zijn. Nationale wetgeving kan wel getoetst worden aan het neutraliteitsbeginsel (Supra nr. 179). De lidstaat mag de lijst enkel verder beperken mits eerbiediging van het beginsel. Zulke beperking kan dus enkel voor "concrete en specifieke aspecten van een categorie."³⁴⁶ Er dienen met andere woorden objectieve, duidelijke en nauwkeurige criteria te zijn. Dit werd door het Hof van Justitie bijvoorbeeld bevestigd in de zaak omtrent de foto's met de extra beperking op grond van het 'artistiek karakter' (Supra nr. 216). Bij een verlaagd tarief is het noodzakelijk dat de wezenskenmerken van het toepassingsgebied uitgaan van objectieve maatstaven en specifieke criteria. Dit is echter niet steeds de meest wenselijke oplossing binnen de artistieke wereld.

229. Subjectieve kenmerken als de artistieke waarde of de kunstzinnigheid zullen hierdoor nooit enige rol spelen, ongeacht het feit dat die kenmerken bijzonder belangrijk zijn voor de kunstwereld.³⁴⁷ Mijns inziens zorgt dit stug wetgevend kader ervoor dat de doelstelling, de verspreiding van kunstgoederen te promoten, niet kan worden bereikt. Door de enge definitie worden veel kunstvormen uitgesloten en kunnen andere voorwerpen, die misschien minder kunstzinnig zijn maar wel voldoen aan de objectieve criteria, wel genieten van het verlaagd tarief. De vraag of de achterhaalde definitie de nieuwe kunststromingen ongelijk behandelt, dient bevestigend te worden beantwoord, al lijkt er niet meteen een oplossing te zijn door de vereiste van een strikte interpretatie van het uitzonderingsregime.³⁴⁸

230. Zulke strikte interpretatie kan zich vandaag steeds minder verzoenen met een gelijke behandeling voor elk kunstwerk. Het Hof van Justitie heeft al enkele keren gesteld dat de nationale overheden bij de interpretatie van de verlaagde tarieven steeds het fiscale neutraliteitsbeginsel in acht moeten nemen waarbij concurrerende goederen dus aan een uniform tarief moeten worden onderworpen.³⁴⁹ Maar opnieuw, het probleem binnen de categorie van kunstvoorwerpen en antiquiteiten situeert zich niet op het niveau van de lidstaten maar wel op het niveau van de Europese Unie. Daar dienen de goederen dus aan een uniform tarief onderworpen te worden.

³⁴⁶ HvJ 5 september 2019, nr. C-145/18, ECLI:EU:C:2019:668, *Regards Photographiques SARL/Ministère de l'Action et des Comptes publics*, AFT 2020, randnr. 42.

³⁴⁷ HvJ 5 september 2019, nr. C-145/18, ECLI:EU:C:2019:668, *Regards Photographiques SARL/Ministère de l'Action et des Comptes publics*, AFT 2020, afl. 8-9, 48, noot C. VANDERKERKEN.

³⁴⁸ S. J.C. HEMELS, "Art and European VAT", *VAT Monitor* 2005, (99), 102-103.

³⁴⁹ HvJ 10 november 2011, nr. C-259/10, ECLI:EU:C:2011:719, *Commissioners for her Majesty's Revenue and Customs/The Rank Group plc*; HvJ 23 oktober 2003, nr. C-109/02, ECLI:EU:C:2003:586, *Commissie/Duitsland*, *Jur.* 2003, randnr. 20; HvJ 11 oktober 2001, nr. C-267/99, ECLI:EU:C:2001:534, *Adam*, *Jurispr.* 2001, randnr. 36; HvJ 3 mei 2001, nr. C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237, *Commissie/Frankrijk*, *Jurispr.* 2001, randnr. 22.

231. Zoals al besproken probeerde de Commissie hieraan te verhelpen door de opgestelde lijst teniet te doen (Supra nr. 115). Met de negatieve lijst, die een toepassing van het gewone tarief verplicht, gebruikt de Commissie de CPA-codes³⁵⁰ en verwijst ze dus naar veel ruimere categorieën van goederen dan voorheen: 'Retail trade services of souvenirs and arts', 'Retail trade services of antiques', 'Original works of painters, graphical artists and sculptors' en 'Museum collections'.³⁵¹ Deze codes worden gebruikt om verschillende goederen te categoriseren. De Commissie gooit het dus duidelijk over een andere boeg en gaat zelf al uit van veel ruimere categorieën, waarbij het alle kunstvoorwerpen onderwerpt aan het gewone tarief. Hiermee lijkt de Commissie zelf de theoretische schending van het neutraliteitsbeginsel teniet te willen doen onder het mom dat kunstgoederen en antiquiteiten als concurrentieverstorende goederen gezien moeten worden (Supra nr. 117). Ik denk dat de Commissie op deze manier de concurrentieverstoring, die de Unie zelf in het leven heeft geroepen, tracht te verhelpen, bij gebrek aan een alomvattende definitie van een 'kunstvoorwerp'.
232. Door het uitblijven van het definitieve btw-stelsel dringt een modernisering van het btw-regime zich op. Hierbij dient uiteraard moet initieel rekening gehouden worden met de kunstwereld van morgen door niet opnieuw te hervallen in strikte bewoordingen, die anders opnieuw zeer snel voorbijgestreefd zouden zijn.³⁵²
233. Zolang de Uniewetgever niet optreedt is het belangrijk dat de rechterlijke macht de vinger op de wonde blijft leggen en de richtlijn tracht te verduidelijken en zo evolutief mogelijk probeert te interpreteren.³⁵³ Het Hof van Justitie kan zijn steentje bijdragen door een beroep te doen op een stijlformule die het Hof zelf heeft ontwikkeld omtrent de uitlegging van het Unierecht. Het Hof stelt dat men bij de uitleg van het Unierecht rekening moet houden met de context van de bepaling en het doel ervan.³⁵⁴ De strikte definities berusten uiteraard wel op objectieve, duidelijke en nauwkeurige criteria, al werden ze wel opgesteld voor de modernisering van de kunstwereld. Is het dan nog opportuun om deze definitie zo strikt te interpreteren? Misschien kan een meer evolutieve interpretatie, die rekening houdt met het doel van de bepaling, zijnde de stimulering van de verspreiding van kunstvoorwerpen, soelaas brengen. Uiteraard is het nog maar de vraag hoe zo een interpretatie zich verhoudt tot de vooropgestelde strikte interpretatie van het uitzonderingsregime.
234. De vaststelling dat concurrerende goederen ongelijk behandeld worden, wordt met de dag meer kracht bijgezet, aangezien de opsomming elk digitaal kunstwerk van het verlaagd tarief

³⁵⁰ Common Classification of Products Activity.

³⁵¹ Eurostat, CPA 2008, Structure and explanatory notes.

(<https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1995700/1995914/CPA2008structureexplanatorynotesEN.pdf/79e7f2e5-4e8c-493b-8684-bafaf75801d3>), (geconsulteerd op 27 maart 2021).

³⁵² J. DE BOE (ed.) *L'artiste au travail*, Brussel, Bruylant & Smart, 2008, 175.

³⁵³ KUNSTENLOKET VZW en E. VANHEUSDEN (eds.), *Sociale en fiscale spelregels voor kunstenaars, voor kunstenaars en organisatoren actief in België, Nederland, Frankrijk, Duitsland en Groot-Brittannië*, Heule, INNI publishers, 2015, 404.

³⁵⁴ HvJ 16 november 2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869, Kozuba Premium Selection sp. z.o.o./Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, randnr. 38.

uitsluit.³⁵⁵ Dit oogt problematisch als men kijkt naar de opkomst ervan, zoals het eerder aangehaalde werk van Beeple (Supra nr. 1).

235. De moeilijkheid van het definiëren van een kunstvoorwerp is uiteraard logisch te verklaren aangezien er veel nieuwe vormen van kunst ontstaan doorheen de tijd met vernieuwde materialen en methodes. Men stelt zelfs vast dat veel vernieuwingen er *a fortiori* op gericht zijn zich af te zetten tegen het bekende en het 'normale'.³⁵⁶ Om daarop te anticiperen lijkt een open norm een betere garantie te bieden, in tegenstelling tot de limitatieve opsomming die vandaag de scepter zwaait. Zo zien we bijvoorbeeld dat de voorwaarde, waarbij de creatie geheel van de hand van de kunstenaar dient te komen, volledig voorbijgestreefd is. De kunstenaar doet immers steeds vaker een beroep op voorwerpen die al bestaan of maakt zijn kunstwerken via een geautomatiseerd proces. Daarnaast kan ook gewezen worden op de onmogelijkheid tot het categoriseren van de kunst die elke band met materialiteit doorbreekt, denkend aan bijvoorbeeld installaties die de kunstliefhebber prikkelen met een lucht, licht of geluidsspel. Een zeer gekend en al vaak aangehaald voorbeeld in dit genre van hedendaagse kunst is de videokunst.³⁵⁷ Daarnaast kan ook verwezen worden naar de recente ontwikkelingen in de digitale kunstwereld, waarbij NFT's voor astronomische bedragen verkocht worden door kunstgaleries als 'digitale kunst' (Supra nr. 1).

236. Om te kijken hoe de wetgever dit probleem mogelijks zou kunnen verhelpen is het nuttig eens een blik te werpen op andere rechtstakken en hoe zij kunstvoorwerpen definiëren, in de hoop zo een meer alomvattende (open) definitie te kunnen opstellen. Hieruit kunnen in het derde deel van dit werk de tools worden gefilterd die de Uniewetgever zou kunnen gebruiken om de lijst aan te passen, in afwachting van het definitieve btw-stelsel, waarbij de negatieve lijst in werking treedt (Supra nr. 118).

³⁵⁵ HvJ 5 september 2019, nr. C-145/18, ECLI:EU:C:2019:668, Regards Photographiques SARL/Ministère de l'Action et des Comptes publics, AFT 2020, afl. 8-9, 52, noot C. VANDERKERKEN.

³⁵⁶ B. DEMARSIN, *Handel in kunstvoorwerpen, authenticiteit en koop rechtsvergelijkend onderzocht*, Brugge, Die Keure, 2008, 11.

³⁵⁷ J.-M. SCHMITT (ed.), *Patrimoine*, Parijs, Economica, 2005, 521.

Hoofdstuk 2. Wat is een 'kunstvoorwerp' binnen het bredere recht?

237. Zoals al wel duidelijk is, is het definiëren van kunst allerm minst een gemakkelijke opgave te noemen. Van Dale definieert een kunstvoorwerp als zijnde een kunstwerk. Vervolgens definieert het een kunstwerk als een door de kunst voortgebracht voorwerp, zoals schilderijen, beelden en andere kunstwerken. Kunst wordt tenslotte gedefinieerd door het vermogen om schoonheid te scheppen en esthetisch genot op te wekken.³⁵⁸

238. Binnen dit hoofdstuk wordt er dus in andere rechtstakken gezocht naar meer alomvattende begripsomschrijvingen. Dit is mogelijk aangezien er geen eenduidige definitie van kunst bestaat, wat ook logisch is aangezien elke rechtstakken een heel ander doel nastreeft en dus andere accenten legt. Er zal achtereenvolgens gekeken worden naar het recht van vrije meningsuiting, het douanerecht en het auteursrecht, waarna er kort gekeken wordt naar de hoedanigheid van 'kunstenaar'.

2.1. Vrijheid van meningsuiting

239. Eerst en vooral wordt er gekeken naar een zo breed mogelijke definitie van kunstvoorwerpen. Die werd gevonden in het recht op de vrijheid van meningsuiting aangezien het opstellen van een juridisch sluitende definitie over wat kunst nu juist inhoudt, al vanaf de eerste seconde een beperking zou zijn op de kunstvrijheid. Kunst wordt door de rechterlijke macht steevast onder de noemer 'vrijheid van meningsuiting', overeenkomstig artikel 19 *juncto* 25 van de grondwet, veilig weggeborgen.³⁵⁹ Kunstvrijheid wordt zelf, in tegenstelling tot bijvoorbeeld in Frankrijk, nergens in de wet vermeld, waardoor de vrijheid van meningsuiting ruim geïnterpreteerd dient te worden.³⁶⁰ Dit wil geenszins zeggen dat kunstvrijheid absoluut zou zijn. Ook het recht van vrije meningsuiting kan een halt worden toegeroepen indien er aan de beperkingsvoorwaarden van de vrijheid van meningsuiting is voldaan. Artikel 10, lid 2 van het EVRM³⁶¹ geeft aan hoe de vrijheid van meningsuiting beperkt kan worden:

"Daar de uitoefening van deze vrijheden plichten en verantwoordelijkheden met zich brengt, kan zij worden onderworpen aan bepaalde formaliteiten, voorwaarden, beperkingen of sancties, welke bij de wet worden voorzien en die in een democratische samenleving nodig zijn in het belang van 's lands veiligheid, de bescherming van de openbare orde en het voorkomen van strafbare feiten, de bescherming van de goede naam of de rechten van anderen, om de verspreiding van vertrouwelijke mededelingen te voorkomen of om het gezag en de onpartijdigheid van de rechterlijke macht te waarborgen."

240. De beperking moet dus bij wet voorzien zijn, ze moet in het belang zijn van een van de redenen die opgesomd staan in het tweede lid en de beperking moet nodig zijn in een democratische samenleving. Een rechter zal nooit zeggen dat iets al dan niet kunst uitmaakt,

³⁵⁸ <https://www.vandale.be/>, (geconsulteerd op 3 april 2021).

³⁵⁹ Gecoördineerde Grondwet van 17 februari 1994, BS 17 februari 1994.

³⁶⁰ EHRM 8 juli 1999, nr. 23168/94, ECLI:CE:ECHR:1999:0708, Karatas/Turkije.

³⁶¹ Verdrag van 4 november 1950 tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, BS 19 augustus 1955.

enkel dat de meningsuiting ingeperkt dient te worden, ter bescherming van andere belangen, zoals de goede zeden en de openbare orde. Een absolute *exceptio artis* bestaat dus niet.³⁶² Aangeven welke fundamentele rechten geschonden kunnen worden en hoe kunstuitingen beperkt worden, zou het bestek van dit werk te buiten gaan. Belangrijk is om aan te tonen dat het onmogelijk is om kunst alomvattend te definiëren. Uiteraard komt dit gebrek aan een definitie de kunstwereld ook ten goede. De vrijheid van meningsuiting is immers een fundamenteel recht wat in beginsel aan zo weinig mogelijk beperkingen onderhevig mag zijn.

241. Op het vlak van vrije meningsuiting zien we al bepaalde voorbeelden die indirect een beperking opleggen aan het kunstbegrip. Zo komen bepaalde vormen van kunstexpressie al vaker onder vuur te liggen dan andere, denkende aan bijvoorbeeld erotisch en pornografisch getinte kunst als een van de vaste doelwitten. Zo kan er verwezen worden naar een metershoge Arc de Triomphe, bestaande uit een gigantisch naakt mannelijk lichaam, die door de stad Salzburg verplicht diende weggehaald te worden, omdat dit werk in strijd was met de openbare orde.³⁶³ In de Belgische wetgeving kijkt men in die optiek dan vooral naar artikel 383 en verder van het strafwetboek. Strafrechters dienen de goede zeden te interpreteren. De rechter dient te motiveren waarom zulke kunstuitingen in strijd zijn met de openbare orde en de goede zeden en of het dus de bescherming van een kunstwerk verdient of niet.³⁶⁴

242. Binnen het kader van de vrijheid van meningsuiting zal het dus wél de rechter zijn die, door zijn bijzonder grote appreciatiebevoegdheid, indirect op de stoel van de kunstenaar zal zitten en zal beslissen wat als kunst gezien kan worden en wat dus bescherming geniet. De afwezigheid van een objectiveerbaar kunstbegrip zorgt ervoor dat de aanvaarding van een onvoorwaardelijke en onbegrensde *exceptio artis*, zoals eerder aangehaald, niet aangewezen is.³⁶⁵ De kunstuitingen zullen altijd afgetoetst moeten worden aan andere fundamentele waarden, zoals meest voor de hand liggend, de openbare orde en goede zeden.

2.2. Douanerecht

243. De tweede rechtstak waarnaar gekeken wordt is het douanerecht. Het douanerecht kent immers een gelijkaardige lijst in hoofdstuk 97 van de nomenclatuur van het gemeenschappelijk douanetarief (Supra nr. 195).³⁶⁶ Binnen het douanerecht, waarnaar verwezen wordt in de btw-wetgeving, wordt gekeken naar de interpretatie die het Hof geeft aan de nomenclatuur. Zo bepaalt het Hof bijvoorbeeld dat onder de post 'origineel standbeeld of origineel beeldhouwwerk,

³⁶² EHRM 24 mei 1988, nr. 10737/84, ECLI:NL:XX:1988:AD0333 Müller/Zwitserland, overw. 34.

³⁶³ E. SCHRAGE, "Dat kan mijn kleine broertje ook! Over het onderscheidend vermogen van het begrip kunst in het recht", *TPR* 2005, afl. 4, 1150-1151.

³⁶⁴ Corr. Kortrijk 30 april 2002, *TWVR* 2002, afl. I, 30.

³⁶⁵ F. SWENNEN (ed.), *Kunst en recht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 39.

³⁶⁶ Bijlage I Gecombineerde Nomenclatuur bij uitvoeringsverordening (EU) 2020/1577 van de Commissie van 21 september 2020 tot wijziging van bijlage I bij Verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief, *Pb.L.* 30 oktober 2020, afl. 36, tweede deel, afdeling XXI, hoofdstuk 97. (https://www.nbb.be/doc/dq/n_pdf_ex/nomenclature_nl.pdf)

ongeacht het materiaal' een driedimensionaal kunstwerk, vervaardigd uit karton, polystreen, zwarte verf, olie, draad en hars op een houtplaat bevestigd, kan vallen.³⁶⁷

244. Tot deze beoordeling kwam het Hof doordat zij het standpunt van de Europese Commissie volgt, die stelde dat de categorie 'kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten' geen algemene noemer heeft waaronder verschillende soorten werken geplaatst kunnen worden. Elk kunstvoorwerp wordt in de wetgeving zo in detail omschreven dat, indien men twijfelt of het werk onder de definitie zou kunnen vallen, men moet opteren voor die zienswijze. Het goed geniet dus een vermoeden van hoedanigheid van een kunstvoorwerp.³⁶⁸ Dit wordt ook zo bepaald in aantekening 4, a) van hoofdstuk 97 van de nomenclatuur. De tariefposten behoeven dus een ruime uitleg, die mogelijks ook moderne technieken omvat.

245. Een standbeeld of beeldhouwwerk dient hierdoor gezien te worden als een driedimensionaal kunstwerk, ongeacht de aangewende technieken en materialen.³⁶⁹ Onder schilderijen en dergelijke decoratieve platen wordt elke compositie van het oppervlak van het werk verstaan (in tegenstelling tot de driedimensionale vorm die nodig is bij een beeldhouwwerk of een standbeeld).³⁷⁰ Zo werd geoordeeld dat ook een staalplaat, die zelf geen artistieke waarde heeft, wanneer ze bedekt wordt met door de kunstenaar eigenhandig aangebrachte en vervolgens ingebrachte emailglazuurverf, gezien moet worden als een schilderij en dus vrijgesteld diende te worden van douanerechten. De materiële drager van het schilderij is dus van geen tel.³⁷¹ Het essentiële verschil tussen standbeelden en beeldhouwwerken enerzijds en schilderijen anderzijds is dus het driedimensionale aspect van het standbeeld in tegenstelling tot het schilderij als tweedimensionaal kunstwerk op het oppervlak. Op die manier verruimde het Hof het toepassingsgebied en maakte het Hof ruimte voor nieuwe kunststromingen.

246. Een ander voorbeeld, binnen het douanerecht, vond plaats in Londen bij de invoer van twee kunstvoorwerpen; namelijk een videokunst (*Hall of Whispers*) van Bill Viola en een lichtsculptuur (*Six Alternating Cool White/Warm White Fluorescent Lights, Vertical and Centered*) van Dan Flavin.³⁷² Die werden ingeklaard als standbeelden en door de invoerder behandeld als kunstvoorwerpen. Toen de goederen de Unie binnenkwamen ging het echter om een volledig gedemonteerd kunstwerk, zijnde louter videospelers, dvd's, ... bij het eerste kunstwerk en losse

³⁶⁷ HvJ 15 mei 1985, nr. C-155/84, ECLI:EU:C:1985:207, Onnasch, *Jurispr.* 1985, randnr. 2.

³⁶⁸ HvJ 15 mei 1985, nr. C-155/84, ECLI:EU:C:1985:207, Onnasch, *Jurispr.* 1985, randnr. 7.

³⁶⁹ HvJ 15 mei 1985, nr. C-155/84, ECLI:EU:C:1985:207, Onnasch, *Jurispr.* 1985, randnr. 9.

³⁷⁰ HvJ 8 november 1990, nr. C-231/89, ECLI:EU:C:1990:386, Gmurzynska-Bscher/ Oberfinanzdirektion Köln, *Jurispr.* 1990, randnr. 34.

³⁷¹ HvJ 8 november 1990, nr. C-231/89, ECLI:EU:C:1990:386, Gmurzynska-Bscher/ Oberfinanzdirektion Köln, *Jurispr.* 1990, randnr. 34.

³⁷² United Kingdom VAT & Duties Tribunals (Customs) 11 december 2008, C00266, Haunch of Venison Partners Ltd/Revenu & Customs, randnr. 49, (www.casemine.com), (geconsulteerd op 14 maart 2021); P. VALENTIN en M. YAPOVA, "An opportunity for the UK to acknowledge that in the 21st century, video and light art installations can be imported as works of art", *Art@Law* 2021, 23 februari 2021, (https://www.artatlaw.com/blogpost/import_export_cultural_goods/an-opportunity-for-the-uk-to-acknowledge-that-in-the-21st-century-video-and-light-art-installations-can-be-imported-as-works-of-art#_ftn3), (geconsulteerd op 29 april 2021).

fluorescente buislampen met plastieken steunen bij het andere werk. De administratie beoogde hier de goederen afzonderlijk in te klaren en te onderwerpen aan de belasting.³⁷³

247. De bevoegde rechter daarentegen zag de goederen alsnog als standbeelden, na kunstcritici te hebben geconsulteerd. Deze rechter had zijn mosterd gehaald in een Amerikaanse zaak omtrent het toepassingsgebied van kunst, zijnde het werk *Bird in Space* van Brancusi.³⁷⁴ Ook hier stelde de rechter dat het driedimensionaal karakter (Supra nr. 245), wanneer het werk terug in elkaar gestoken zou zijn, hem deed besluiten tot de erkenning ervan als standbeeld, door de tariefposten ruim te interpreteren.³⁷⁵ Hierop kwam respons binnen de wetgevende macht van Europa die de uitspraak lijkt te overrulen met een verordening. Daarin werden de afzonderlijke goederen, waarover bovenstaande zaken gingen, ingedeeld volgens de tariefposten voor die specifieke goederen.³⁷⁶ Op die manier konden de goederen dus onmogelijk vallen onder de vrijstelling voor douanerechten. Hieruit blijkt dus dat gedemonteerde kunstvoorwerpen niet gezien worden als kunstvoorwerpen, indien de goederen afzonderlijk geen kunstvoorwerp uitmaken. Zo stelt de verordening aangaande de zaak omtrent de videokunst het volgende: *'Indeling onder post 9703 00 00 als beeldhouwwerk is uitgesloten, omdat geen van de afzonderlijke onderdelen of de gehele installatie, na assemblage, als een beeldhouwwerk kan worden beschouwd. De componenten zijn door een kunstenaar enigszins gewijzigd, maar deze wijzigingen brengen geen wijziging in de oorspronkelijke functie van de onder afdeling XVI ingedeelde goederen. Het is de inhoud die op de dvd's is opgenomen, tezamen met de componenten van de installatie, die het „moderne kunstwerk” vormen. (...) De videoweergaveapparaten moeten daarom onder GN-code 8521 90 00 worden ingedeeld, de projectoren onder GN-code 8528 69 10, de luidsprekers onder GN-code 8518 21 00 en de dvd's onder GN-code 8523 40 51.'*³⁷⁷ De rechter in het Verenigd Koninkrijk oordeelt, al voor deze verordening er kwam, anders en stelt dat het absurd is de goederen te kwalificeren als afzonderlijke componenten en zo het feit dat ze samen een kunstwerk vormen, volledig te negeren. Deze interpretatie van de wet zou niet juist zijn.³⁷⁸ Mijns inziens dient deze verordening opgeheven te worden.

248. Een volgende relevante zaak binnen het douanerecht behandelde een presse-papier.³⁷⁹ Dit zijn glazen bollen met een vlakke onderzijde die eigenhandig versierd zijn door glaskunstenaars.

³⁷³ W. HANNECART-WEYTH, "Problematique de la définition de l'œuvre d'art en droit fiscal", *Droit, Médias, Art & Culture* 2017, 6, 424.

³⁷⁴ US Customs Court 26 november 1928, Brancusi/United States (www.legalaffairs.org/issues/September-October-2002/story_giry_sepoct2002.html), (geconsulteerd op 14 maart 2021).

³⁷⁵ HvJ 5 september 2019, nr. C-145/18, ECLI:EU:C:2019:668, Regards Photographiques SARL/Ministère de l'Action et des Comptes publics, AFT 2020, afl. 8-9, 48, noot C. VANDERKERKEN met verwijzing naar United Kingdom VAT & Duties Tribunals (Customs) 11 december 2008, C00266, Haunch of Venison Partners Ltd/Revenu & Customs, (www.casemine.com), (geconsulteerd op 14 maart 2021).

³⁷⁶ Verord. (EU) nr. 731/2010 van de Commissie van 11 augustus 2010 tot indeling van bepaalde goederen in de gecombineerde nomenclatuur, *Pb.L.* 14 augustus 2010, afl. 214, 2-3.

³⁷⁷ Verord. (EU) nr. 731/2010 van de Commissie van 11 augustus 2010 tot indeling van bepaalde goederen in de gecombineerde nomenclatuur, *Pb.L.* 14 augustus 2010, afl. 214, 3.

³⁷⁸ United Kingdom VAT & Duties Tribunals (Customs) 11 december 2008, C00266, Haunch of Venison Partners Ltd/Revenu & Customs, randnr. 49, (www.casemine.com), (geconsulteerd op 14 maart 2021).

³⁷⁹ HvJ 18 September 1990, nr. C-228/89, ECLI:EU:C:1990:318, Farfalla Flemming und Partner/ Hauptzollamt München-West, *Jurisp.* 1990.

De vraag betrof of deze handgemaakte, gesigioneerde en unieke presse-papiers, gemaakt door een bekende kunstenaar, tentoongesteld in musea en verzameld door verzamelaars, behandeld dienden te worden als een kunstvoorwerp, dan wel als een voorwerp met een commercieel karakter. Aantekening 3 van hoofdstuk 97 stelt dat beeldhouwwerken met een commercieel karakter (massaproductie, afgietsels en ambachtswerk) niet behoren tot de post van standbeelden en beeldhouwwerken, zelfs indien ze ontworpen of vervaardigd zijn door artiesten.³⁸⁰ De kunstenaar voerde aan dat de presse-papiers geen gebruikswaarde hebben en dus niet concurreren met zulke goederen. Ze worden niet als presse-papier gebruikt en zijn dus geen handelswaar. Verder voerde ze subsidiair ook nog aan dat het om een schilderij ging, daar de kleuren, net zoals bij het schilderen op een doek, nu met een spatel op de glazen bol worden aangebracht. Het enige verschil zou de ondergrond zijn, die nu uit glas bestaat.³⁸¹ De administratie ziet het goed wel als gebruiksvoorwerp. Het feit dat de goederen uiteindelijk niet zo gebruikt worden, doet niets af aan de mogelijke gebruikswaarde. Een beeldhouwwerk wordt gekenmerkt door geen enkele andere functie te hebben en door het uniek aspect niet competitief zijn met andere goederen, waar hier dus niet aan is voldaan. Ook aan de vereisten van een schilderij wordt niet voldaan, doordat het een gekleurde vloeibare glasmassa uitmaakt die in een bepaalde vorm gemodelleerd wordt.³⁸²

249. Het Hof stelde dat het onderscheid niet gemaakt moet worden op basis van subjectieve criteria maar dat men moet kijken naar objectief vaststaande criteria en kenmerken zoals gedefinieerd in de nomenclatuur. Zo wordt er, zoals eerder aangehaald, in de derde aantekening van hoofdstuk 97 gesteld dat een beeldhouwwerk met een commercieel karakter niet behoort tot post 9703 (standbeeld of beeldhouwwerk), zelfs indien deze artikelen zijn ontworpen of vervaardigd door artiesten. Omtrent schilderijen stelt het hof uitdrukkelijk dat de presse-papier er niet onder kan vallen aangezien deze post een uitdrukkelijk voorbehoud maakt voor met de hand versierde voorwerpen.³⁸³ Zelfs wanneer een object dus gezien kan worden als een kunstwerk, zal dit niet noodzakelijk het geval zijn voor de doeleinden van de douane³⁸⁴, ongeacht de mening van kunstexperts. Deze conclusie werd ook reeds getrokken door de rechtbank in Gent binnen het btw-recht (Supra nr. 201).

³⁸⁰ Bijlage I Gecombineerde Nomenclatuur bij uitvoeringsverordening (EU) 2020/1577 van de Commissie van 21 september 2020 tot wijziging van bijlage I bij Verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief, *Pb.L.* 30 oktober 2020, afl. 36, tweede deel, afdeling XXI, hoofdstuk 97, aantekening 3.

³⁸¹ HvJ 18 September 1990, nr. C-228/89, ECLI:EU:C:1990:318, Farfalla Flemming und Partner/ Hauptzollamt München-West, *Jurisp.* 1990, randnr. 6-7.

³⁸² HvJ 18 September 1990, nr. C-228/89, ECLI:EU:C:1990:318, Farfalla Flemming und Partner/ Hauptzollamt München-West, *Jurisp.* 1990, randnr. 8.

³⁸³ HvJ 18 September 1990, nr. C-228/89, ECLI:EU:C:1990:318, Farfalla Flemming und Partner/ Hauptzollamt München-West, *Jurisp.* 1990, randnr. 12-15.

³⁸⁴ HvJ 18 September 1990, nr. C-228/89, ECLI:EU:C:1990:318, Farfalla Flemming und Partner/ Hauptzollamt München-West, *Jurisp.* 1990, randnr. 16-17.

2.3. Auteursrecht

250. De derde tak die besproken wordt is het auteursrecht, als onderdeel van het intellectueel eigendomsrecht. Het auteursrecht biedt bescherming aan de auteur van een werk van letterkunde of kunst.³⁸⁵ Op het auteursrecht *as such* dient niet verder ingegaan te worden, doch wel op afdeling 3 van boek XI WER. Afdeling 3 omvat de bijzondere bepalingen betreffende de werken van grafische of beeldende kunst.

251. Vooraleer verder in te gaan op afdeling 3 van boek XI WER keren we even terug in de tijd. Allereerst kende de reeds opgeheven wet van 25 juni 1921 tot het innen van een recht op de openbare kunstveilingen, ten bate der kunstenaars, auteurs der verkochte werken, in artikel 1, eerste lid, een exemplatieve opsomming van de werken waarop het volgrecht van toepassing kon zijn. Zo vallen schilderstukken, beeldhouwwerken, tekeningen en etsen onder het toepassingsgebied.³⁸⁶ De wet stelt duidelijk dat dit om een exemplatieve lijst gaat, waardoor er ruimte is voor een evolutieve interpretatie.

252. Vervolgens kwam er een wet die het auteursrecht volledig regelde, zijnde de ondertussen opgeheven wet van 30 juni 1994 betreffende het auteursrecht en de naburige rechten.³⁸⁷ De Auteurswet bevatte toen, in tegenstelling tot de wet van 25 juni 1921, geen omschrijving van het begrip 'werken van beeldende kunst'. Men stelde enkel bij het volgrecht dat de werken een 'oorspronkelijke schepping' diende te zijn van de auteur of de exemplaren die volgens de beroepsgebruiken als dusdanig worden beschouwd.³⁸⁸ Voor een definitie diende er gekeken te worden naar artikel 2 van de Conferentie van Bern, waarnaar nog steeds verwezen wordt in de zesde overweging van de richtlijn 2001/84/EG betreffende het volgrecht ten behoeve van de auteur van een oorspronkelijk kunstwerk.³⁸⁹ Deze conferentie dient voor de bescherming van letterkunde en kunst. Het tweede artikel van deze Conferentie geeft een opsommende definitie van 'kunstwerken':

1. De term " werken van letterkunde en kunst " omvat alle voortbrengselen op het gebied van letterkunde, wetenschap en kunst, welke ook de wijze of de vorm van uitdrukking zij, zoals boeken, brochures en andere geschriften; voordrachten, toespraken, preken en andere werken van dien aard; (...); werken van teken-, schilder-, bouw-, beeldhouw-, graveer- en lithografeerkunst; fotografische werken, waarmee volgens een soortgelijke werkwijze uitgedrukte werken worden gelijkgesteld; werken van toegepaste kunst; illustraties en aardrijkskundige kaarten; tekeningen, schetsen en plastische werken, betrekking hebbende op de aardrijkskunde, de topografie, de bouwkunde of de wetenschappen.

³⁸⁵ Art. XI.165 Wetboek van economisch recht van 28 februari 2013, BS 29 maart 2013.

³⁸⁶ Art. 1 wet van 25 juni 1921 tot het innen van een recht op de openbare kunstveilingen, ten bate der kunstenaars, auteurs der verkochte werken, BS 20 augustus 1921.

³⁸⁷ Wet van 30 juni 1994 betreffende het auteursrecht en de naburige rechten, BS 27 juli 1994.

³⁸⁸ Art. 11 wet van 30 juni 1994 betreffende het auteursrecht en de naburige rechten, BS 27 juli 1994.

³⁸⁹ A. PUTTEMANS en B. DEMARSIN, "Les aspects juridiques de l'art contemporain", *Collection de l'Unité de droit économique de l'ULB*, Louvain-la-Neuve, Larcier, 2012, 11.

2. Het is nochtans aan de wetgeving van de landen van de Unie voorbehouden te bepalen dat werken van letterkunde en kunst, of een of meer categorieën daarvan, niet beschermd zijn voorzover zij niet in een tastbare vorm zijn vastgelegd.³⁹⁰

Uit deze definitie blijkt dus, net zoals uit de wet van 25 juni 1921, dat het om een niet-exhaustieve lijst gaat. Rechtsleer en rechtspraak hadden hier aldus, via hun discretionaire bevoegdheid, de mogelijkheid om deze ruime begrippen verder in te kleuren en nog niet gekende uitvindingen eronder te doen vallen.³⁹¹ Door de vele wijzigingen bleef de Berner Conventie tevens een dynamisch instrument dat niet achterbleef op de evolutie van de maatschappij.³⁹²

253. In 2001 werd er een parlementaire vraag gesteld of graffiti onder de bescherming van de toenmalige wet op auteursrechten viel. Hierin wordt geantwoord dat op basis van het gelijkheidsprincipe, deze wetgeving van toepassing is op alle creaties, zijnde alle facetten van visuele vormgeving, zonder enige beperking. De vraag werd dus bevestigend beantwoord, maar er werd meteen vermeld dit geen afbreuk kon doen aan de openbare orde.³⁹³ Zo wordt graffiti strafrechtelijk gesanctioneerd overeenkomstig artikel 534bis SW en dus bijzonder vaak geweerd als kunst.³⁹⁴ De *exceptio artis*, die eerder besproken werd onder de vrijheid van meningsuiting, zal hier dus geen zoden aan de dijk brengen (Supra nr. 240).

254. De bescherming van het auteursrecht geniet elk werk wat (i) concreet tot uitdrukking is gekomen (met andere woorden: een idee kan geen bescherming genieten, het moet concreet waarneembaar zijn) en (ii) dat voldoet aan de voorwaarde van originaliteit. De originaliteit betekent dat het werk de uitdrukking is van een intellectuele inspanning van een auteur en de stempel draagt van zijn persoonlijkheid.³⁹⁵ Dat verzet zich tegen reproducties van wat reeds is gedaan of werken die geheel door een machine worden gemaakt.³⁹⁶ De schepping van een werk impliceert de tussenkomst van de geest van de maker ervan.³⁹⁷ Binnen het auteursrecht is het dus, net zoals bij de vrijheid van meningsuiting, wel mogelijk dat de rechter zal oordelen via subjectieve voorwaarden, zijnde de originaliteit,³⁹⁸ rekening houdend met alle relevante gegevens zoals deze zich afspeelden toen het werk werd gecreëerd.³⁹⁹

³⁹⁰ Art 2.1 Berner Conventie voor de bescherming van werken van letterkunde en kunst van 9 september 1886, aangevuld te Parijs op 4 mei 1896, herzien te Berlijn op 13 november 1908, aangevuld te Bern op 20 maart 1914, herzien te Rome op 2 juni 1928, te Brussel op 26 juni 1948, te Stockholm op 14 juli 1967 en te Parijs op 24 juli 1971, BS 10 november 1999.

³⁹¹ F. VAN ISACKER, *Kritische synthese van het Belgische auteursrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1985, 65-67.

³⁹² P.J. WOUTERS, *Innovatie en fiscaliteit*, Brussel, Intersentia, 2011, 140-141.

³⁹³ *Vr. en Antw.* Senaat 2001-2002, 8 november 2001, (Vr. nr. 2-735 J. REMANS).

³⁹⁴ 534bis Strafwetboek van 8 juni 1867, BS 9 juni 1867.

³⁹⁵ Cass. 27 april 1989, nr. 492, RW 1990, 362.

³⁹⁶ F. DEREME, (ed.), *La fiscalité des œuvres d'art et antiquités*, Brussel, Larcier, 2004, 23.

³⁹⁷ F. DE VISSCHER en B. MICHAUX, *Précis du droit d'auteur et des droits voisins*, Brussel, Bruylant, 2000, 6.

³⁹⁸ A. BERENBOOM, *Le nouveau droit d'auteur et les droits voisins*, Brussel, Larcier, 2005, 67.

³⁹⁹ HvJ 11 juni 2020, nr. C-833/18, ECLI:EU:C:2020:461, Brompton Bicycle v. Chedech.

255. Het maken van een foto zal steeds aanvaard worden. Zo stelde het Hof dat het vastleggen van een actuele gebeurtenis geen afbreuk doet aan de intellectuele inspanning.⁴⁰⁰ Zo werden portretfoto's⁴⁰¹ en landschapsfoto's⁴⁰² bijvoorbeeld auteursrechtelijke beschermd. Het auteursrecht beschermt dus elk werk dat getuigt van creativiteit waarbij de maker eigen keuzes heeft gemaakt, wat veruitwendigd wordt als intellectuele schepping van geest.⁴⁰³ De concrete vormgeving van het werk is aan geen enkel criterium onderworpen. Verder mag het werk dus elk functioneel aspect bezitten, wat niet kon onder het btw-recht (Supra nr. 212).⁴⁰⁴

256. Dat criterium van originaliteit werd later ook gecodificeerd in bijvoorbeeld de richtlijn 2019/790 betreffende de digitale eengemaakte markt. Artikel 14 stelt dat de werken die uit een reproductiehandeling voortvloeien origineel zijn wanneer het een eigen intellectuele schepping van de auteur is.⁴⁰⁵ Deze eigen intellectuele schepping van de auteur zal dus ook aan de beoordeling van de rechter onderworpen worden.⁴⁰⁶

257. Terug naar het auteursrecht van vandaag, waarin artikel XI.175 van het WER, als omzetting van de Richtlijn 2001/84/EG,⁴⁰⁷ het volgrecht erkent voor een 'oorspronkelijk kunstwerk'. Het artikel geeft zelf voorbeelden van het begrip 'oorspronkelijk kunstvoorwerp' in het tweede en derde lid:

In deze afdeling wordt onder "oorspronkelijk kunstwerk" verstaan, een werk van grafische of beeldende kunst, zoals afbeeldingen, collages, schilderijen, tekeningen, gravures, prenten, lithografieën, beeldhouwwerk, tapisserieën, keramische werken, glaswerk en foto's, voorzover dit werk een schepping is van de kunstenaar zelf, of het gaat om een exemplaar dat als oorspronkelijk kunstwerk wordt aangemerkt.

Kopieën van kunstwerken die onder deze afdeling vallen en die door de kunstenaar zelf of in zijn opdracht in beperkte oplage zijn vervaardigd, worden als oorspronkelijk kunstwerk in de zin van deze afdeling beschouwd. Dergelijke kopieën zijn in de regel genummerd, gesigneerd of door de kunstenaar op andere wijze als authentiek gemerkt. (Eigen onderlijning).

258. Een bijzonder groot verschil met het btw-recht is het door mij, in de wettekst, onderlijnde woord 'zoals'. Dit maakt duidelijk dat het hier niet om een limitatieve lijst van kunstgoederen gaat. Elke vorm van grafische of beeldende kunst valt hieronder.⁴⁰⁸ Dit is ook in lijn met de graffiti (Supra nr. 253), waarbij werd gezegd dat de wetgeving van toepassing is op alle creaties

⁴⁰⁰ Brussel 3 mei 2005, A.M. 2005, nr. 5, 419.

⁴⁰¹ HvJ 1 december 2011, nr. C-145/10, ECLI:EU:C:2013:138, Eva-Maria Painer/Standard VerlagsGmbH.

⁴⁰² HvJ 7 augustus 2018, nr. C-161/17, ECLI:EU:C:2018:634, Land Nordrhein-Westfalen/ Dirk Renckhoff, randnr. 14.

⁴⁰³ HvJ 16 juli 2009, nr. C-5/08, ECLI:EU:C:2009:465, Infopacq International AS/ Danske Dagblades Forening, randnr. 33.

⁴⁰⁴ Brussel 24 april 2001, IRDI, 308.

⁴⁰⁵ Richtl. Europees Parlement en Raad nr. 2019/790, 17 april 2019 inzake auteursrechten en naburige rechten in de digitale eengemaakte markt en tot wijziging van Richtlijnen 96/9/EG en 2001/29/EG, Pb.L. 17 mei 2019, Afl. 130, 97.

⁴⁰⁶ M. SOULEZ, "L'originalité au centre de la protection par le droit d'auteur", *Droit, Médias, Art & Culture* 2018, 1, 36.

⁴⁰⁷ Richtl. 2001/84 EU betreffende het volgrecht ten behoeve van de auteur van een oorspronkelijk kunstwerk, Pb.L. 13 oktober 2001, afl. 272, 32.

⁴⁰⁸ F. DEREME, (ed.), *La fiscalité des œuvres d'art et antiquités*, Brussel, Larcier, 2004, 13.

en, wat de beeldende kunsten betreft, op alle facetten van visuele vormgeving en uiting, zonder enige beperking. Het criterium van originaliteit lijkt hier allesbepalend. Wanneer een auteur voldoet aan het criterium van originaliteit zal het werk meteen beschermd worden.⁴⁰⁹

259. Het woord 'zoals' maakt wel geen ongebreidelde toepassing van het volgrecht mogelijk. Artikel 1, tweede lid van de richtlijn, omgezet in artikel XI.175, §1 WER, stelt dat het volgrecht enkel speelt bij een doorverkoop van een oorspronkelijk kunstwerk, waarbij actoren uit de professionele-kunsthandel, zoals veilinghuizen, kunstgaleries of andere kunsthandelaren betrokken zijn als verkoper, koper of tussenpersoon. Hun aanwezigheid in de transactie is dus een bepaalde zekerheid dat het om kunstgoederen gaat, aangezien zij door hun tussenkomst impliciet het goed erkennen als kunstgoed.⁴¹⁰ Zij zouden hun reputatie op het spel zetten indien dit geen oorspronkelijk kunstwerk zou uitmaken.

260. De invulling van het begrip 'oorspronkelijk kunstwerk' is, los van de exemplatieve lijst, ook minder eng doordat er minder voorwaarden aan elk afzonderlijk kunstvoorwerp gekoppeld zijn. Verder valt ook op te merken hoe de opsomming afwijkt van het btw-recht. Zo vermeldt men bijvoorbeeld een categorie voor glaswerk en geen categorie voor het emailwerk op koper. Echter, wat niet in de definitie van het auteursrecht staat wordt daarom nog niet uitgesloten van het toepassingsgebied, aangezien het een exemplatieve lijst is.⁴¹¹

261. Tenslotte verander ik het geweer volledig van schouder door te kijken naar de hoedanigheid van 'kunstenaar' in de plaats van het 'kunstvoorwerp'.

2.4. Wie is een kunstenaar?

262. Een volledig andere, dan de tot nu toe gehanteerde manier om aan te geven wat een kunstvoorwerp is, kan erin bestaan de nadruk te leggen op de maker van het kunstwerk in de plaats van op het kunstwerk zelf. Zo kan men dus kijken of het werk gecreëerd werd door een kunstenaar. Vandaag wordt in het btw-recht, zoals reeds gesteld, de 'maker' van het kunstvoorwerp steeds gelijkgesteld met een 'kunstenaar' (Supra nr. 217). Binnen de rubriek XXI van bijlage A bij KB nr. 20 tabel A dekken beide begrippen dezelfde lading. Uit de vermelding van de term 'kunstenaar' binnen de wetgeving, kan niet worden afgeleid dat een dergelijke voorgestelde voorwaarde eerder al bestond. Dit zou naar de toekomst toe mogelijk kunnen veranderen.

263. Het is logisch dat niet eenieder die een kunstwerk maakt zonder meer aanzien kan worden als kunstenaar. Om bepaalde voorwaarden voor het verkrijgen van de hoedanigheid van kunstenaar in het leven te roepen kan er bijvoorbeeld gekeken worden naar zijn sociaal statuut,

⁴⁰⁹ HvJ 1 december 2011, nr. C-145/10, ECLI:EU:C:2013:138, Eva-Maria Painer/Standard VerlagsGmbH.

⁴¹⁰ S. J.C. HEMELS, "Art and European VAT", *VAT Monitor* 2005, (99) 103.

⁴¹¹ Wetsontwerp houdende de omzetting in Belgisch recht van de richtlijn 2001/84/EG van het Europees Parlement en de Raad van 27 september 2001 betreffende het volgrecht ten behoeve van de auteur van een oorspronkelijk kunstwerk, *Parl.St.* Kamer 2005-06, nr. 2464/001.

zijn reputatie, een eventueel diploma, voorgaande werken, ...⁴¹² Ook kan gekeken worden naar de erkenning als kunstenaar door de Commissie Kunstenaars van de FOD Sociale Zekerheid.⁴¹³ Uiteraard zou dit ook ongewenste effecten met zich meebrengen doordat iemand volledig nieuw in de kunstwereld nog niet gezien zal worden als kunstenaar. Daarnaast zal een ervaren kunstenaar wellicht alles verkocht krijgen tegen het gunstig tarief als zijnde een kunstvoorwerp.⁴¹⁴

264. Deze manier van werken is uiteraard verre van perfect en om van deze voorwaarde een constitutieve, dan wel een enige voorwaarde te maken, lijkt me een brug te ver. Dit wil echter niet zomaar zeggen dat er totaal geen aandacht aan moet worden besteed. Naar mijn mening kan de hoedanigheid van een kunstenaar zeker een indicie zijn dat het om een kunstwerk gaat, mits het kunstwerk minstens lijkt te voldoen aan de overige criteria. Dit sluit ook aan bij de douanewetgeving, waarbij men het goed categoriseert als zijnde een kunstvoorwerp indien men twijfelt of het eronder valt of niet (Supra nr. 244).

⁴¹² S. J.C. HEMELS, "Art and European VAT", *VAT Monitor* 2005, (99) 103.

⁴¹³ Amendement op het voorstel van wet (C. LEYSEN en B. PIEDBOEUF) van 9 januari 2020 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ter promotie van de economie van beeldende kunsten, *Parl.St.* Kamer 2019-2020, nr. 0922/002, 3.

⁴¹⁴ B. COOPMAN, "Kunstenaars en B.T.W.", *AFT* 2002, afl. 11, 447.

Hoofdstuk 3. Tussenconclusie

265. Binnen de bespreking van het 'kunstvoorwerp' werd eerst gekeken naar het btw-recht en zijn gesloten, strikt te interpreteren lijst in het KB nr. 20 WBTW, waarbij het doel van de bepaling is om de verspreiding van cultuurgoederen te stimuleren. De kunstvoorwerpen in die lijst zijn allen originele kunstvoorwerpen. Doordat ze steeds van de hand van de kunstenaar moeten komen, worden vernieuwende technologieën stevast uitgesloten, denkend aan de 'Computer Designed Paintings', waarbij de rechter erkent dat moderne kunstuitingen niet van het verlaagd tarief kunnen genieten.
266. De verschillende categorieën, zijnde de categorieën voor schilderijen, gravures, standbeelden, tapisserieën, keramiek, emailwerk op koper en foto's, mogen enkel berusten op objectieve, duidelijke en nauwkeurige criteria, om een coherente btw-regeling mogelijk te maken. Elk subjectief criterium dat wordt ingevoerd door de lidstaten, zoals bijvoorbeeld het 'artistiek karakter', schendt het neutraliteitsbeginsel.
267. Het is duidelijk dat het om een zeer enge en verouderde lijst gaat. Het enige vangnet zijn de antiquiteiten, waar elk kunstwerk, ouder dan honderd jaar, onder valt, indien het niet gezien wordt als kunstvoorwerp. Er bestaan veel kunstwerken die niet onder de lijst vallen, zoals, de theatercoulissen, glas-in-loodramen, digitale kunstwerken, tattoos, graffiti's, videokunst, glaswerk, Zij concurreren wel degelijk met klassieke kunstvoorwerpen en worden alsnog ongelijk behandeld. De lijst voldoet duidelijk niet meer aan de noden van vandaag. Ook de Commissie lijkt dit met zijn voorstel van 2018 in te zien.
268. Aan deze situatie kan niet worden geredieerd door een beroep te doen op het fiscaal neutraliteitsbeginsel of het non-discriminatiebeginsel door enerzijds de normenhierarchie en anderzijds de discretionaire bevoegdheid van de wetgever. Het is de Uniewetgever die zal moeten optreden. Via interne rechtsvergelijking wordt er inspiratie gezocht om in het volgende deel een aanbeveling te doen, aangezien de vraag of de 'kunstvoorwerpen' dus nog voldoen aan de noden van vandaag, ontkennend dient te worden beantwoord en het doel van het verlaagd tarief in het gedrang komt.
269. Zo bleek uit het recht op de vrijheid van meningsuiting dat de notie 'kunst' zo min mogelijk mag worden beperkt. Dit kan enkel wanneer de beperking bij wet voorzien is, ze in het belang is van bijvoorbeeld de bescherming van de openbare orde of de rechten van anderen, en de beperking nodig is in de democratische samenleving. Een absolute *exceptio artis* bestaat dus niet, al is het toepassingsgebied wel bijzonder ruim. Bij gebrek aan objectieve criteria is het de rechter die oordeelt of het goed een kunstwerk uitmaakt.
270. Het douanerecht kent een gelijkaardige lijst van kunstvoorwerpen en antiquiteiten als het btw-recht en is door de verwijzing ernaar in het btw-recht naar analogie van toepassing. Het douanerecht bepaalt dat, bij gebrek aan een algemene norm in de lijst, men bij twijfel het goed

moet kwalificeren als een kunstvoorwerp. De goederen genieten dus een vermoeden van hoedanigheid van een kunstvoorwerp. Hierdoor werd een standbeeld gezien als elk driedimensionaal kunstwerk, ongeacht de aangewende technieken en materialen. Schilderijen werden gezien als elk tweedimensionaal werk op het oppervlak. Voorwerpen met een commercieel karakter dienen wel uitgesloten te worden van het toepassingsgebied.

271. De laatste rechtstak die onder de loep genomen werd was het auteursrecht, waarin het volgrecht een definitie van kunstwerken geeft. Het werk dient te voldoen aan de voorwaarde van originaliteit om beschermd te worden, waarmee het dus een uitdrukking is van een intellectuele inspanning van de auteur en de stempel draagt van zijn persoonlijkheid. Er is een tussenkomst van de geest van de maker vereist. Wederom zal het hier de rechter zijn die zal oordelen over deze subjectieve voorwaarden. De opsommende definitie omvat binnen het auteursrecht het woord 'zoals'. Dit maakt duidelijk dat het om een exemplatieve lijst van kunstvoorwerpen gaat. Deze open-ended definitie zorgt voor een veel ruimer toepassingsgebied, namelijk elke creatie en alle facetten van visuele vormgeving en uiting, zonder enige beperking. Het feit dat de lijst niet limitatief is maakt een evolutieve interpretatie mogelijk. Het woord 'zoals' wordt wel beperkt aangezien het volgrecht enkel van toepassing is op doorverkopen van kunstwerken waarin professionele actoren betrokken zijn. Hun aanwezigheid is een impliciete erkenning dat het wel degelijk om een kunstgoed gaat.

272. Tot slot werd er ook nog gekeken naar 'de kunstenaar' als criterium, in de plaats van het kunstvoorwerp zelf. Dit kan echter geen alleenstaand criterium zijn aangezien dit zeer onwenselijke gevolgen met zich meebrengt. De hoedanigheid kan wel minstens gebruikt worden als indicie om bij twijfel het goed toch te kwalificeren als kunstvoorwerp, zoals dat in de douanewetgeving ook gebeurt.

273. Uit deze grondige analyse van het 'kunstvoorwerp' blijkt overduidelijk dat deze niet meer voldoet aan de noden van vandaag. De achterhaalde lijst zorgt tevens voor een concurrentievervalsing. Om hieraan te verhelpen wordt, ter conclusie, in het volgend deel een aanbeveling gedaan aan de wetgever.

DEEL 3. AANBEVELINGEN TER CONCLUSIE VAN HET ONDERZOEK

274. Uit het eerste en het tweede deel van deze thesis bleek duidelijk dat het toepassingsgebied van het verlaagde tarief sterk achterhaald is. De lijst die de kunstvoorwerpen opsomt voldoet niet meer aan de noden van vandaag en zorgt voor een concurrentievervalsing. Om hieraan te verhelpen, en de norm te moderniseren, worden twee aanbevelingen gedaan, ter conclusie van het werk. Bij gebrek aan een mogelijkheid tot het invoeren van het neutraliteitsbeginsel of het non-discriminatiebeginsel dient de wetgever immers op te treden.

275. De eerste aanbeveling vloeit voort uit de bevindingen van de interne rechtsvergelijking in het vorige deel en spoort de Uniewetgever aan om Bijlage IX van de btw-richtlijn te moderniseren. Deze aanbeveling is concluderend van aard aangezien de tools die worden aangereikt in het vorige hoofdstuk zijn besproken.

276. De tweede aanbeveling biedt een oplossing wanneer de Uniewetgever niet (doortastend genoeg) optreedt. Hier wordt op nationaal niveau naar een oplossing gezocht, die verder strekt dan louter het btw-recht. Deze aanbeveling is meer 'out of the box'.

Hoofdstuk 1. Modernisering van bijlage IX van de btw-richtlijn.

277. De eerste mogelijkheid om te voldoen aan de noden van de kunstwereld van vandaag is een modernisering door te voeren van de lijst. De lijst moet uitgebreid worden met extra categorieën zoals bijvoorbeeld digitale kunstwerken, videokunsten, glas-in-loodramen, Daarnaast is het opportuun om het criterium 'geheel van de hand van de kunstenaar' en enkele uitsluitingen zoals theatercoulissen, te laten varen (Supra nr. 203).

278. Omdat deze wijzigingen eveneens de tand des tijds niet kunnen doorstaan, dienen bijkomende garanties te worden ingebouwd, om de evolutie van de kunstwereld te vrijwaren. De norm kan tijdsbestendig worden gemaakt via aanbevelingen uit de hierboven besproken rechtstakken. Hiermee wordt het concurrentienadeel beëindigd en wordt de doelstelling van de ontwikkeling en verspreiding van kunst beter bereikt.

279. Naast de quasi onbeperkte erkenning van kunst op het vlak van vrije meningsuiting, waarbij de rechter zal oordelen of iets kunst is, is er binnen het btw-recht een sterkere grens nodig die getrokken dient te worden tussen een kunstvoorwerp en elk ander voorwerp. Die beperkingen zijn nodig om een ongebreidelde toepassing van het gunstregime te vermijden, al moeten ze wel tot een minimum worden herleid. Deze beperkingen dienen te steunen op objectieve, duidelijke en nauwkeurige criteria, zodat de rechter niet op de stoel van de kunstenaar dient plaats te nemen (Supra nr. 217).

280. Via de verwijzing naar het douanerecht in de btw-richtlijn zelf, creëerde de Uniewetgever een ruimer toepassingsgebied. Zo kan men via de rechtspraak omtrent het douanerecht de invulling van parallelle categorieën naar analogie uitbreiden (Supra nr. 243).⁴¹⁵ In die zin lijkt het mij dan ook opportuun om elke mogelijke discrepantie tussen de douanewetgeving en btw-wetgeving volledig weg te werken. Bij wijze van voorbeeld zou het in de interpretatie van een schilderij, omtrent het tweedimensionale aspect, mogelijk zijn om glas-in-loodramen⁴¹⁶ te zien als 'collage en dergelijke decoratieve platen of schilderijen', in de lijn met het Gmurzynska-Bscher-arrest (Supra nr. 245).⁴¹⁷
281. Daarnaast kan ook het vermoeden van hoedanigheid van kunstvoorwerp worden overgenomen, zoals blijkt uit aantekening 4 van hoofdstuk 97 van de douanenomenclatuur. Bij twijfel of het goed valt onder de lijst, mag men het goed kwalificeren als een kunstvoorwerp, waardoor het toepassingsgebied verruimt. (Supra nr. 244) Dat vermoeden kan versterkt worden wanneer het kunstwerk gemaakt werd door een 'kunstenaar' (Supra nr. 264). Tot hier lijkt er geen probleem te zijn met het criterium van nauwkeurigheid, duidelijkheid en objectiviteit, al is de strikte interpretatie van het uitzonderingsregime al sterk genuanceerd.
282. Uit het auteursrecht worden de meest verregaande hervormingen afgeleid, om tot een evolutieve open-ended definitie te komen. Door de woorden 'Werken van grafische en beeldende kunst, zoals...' aan het begin van de lijst te integreren, zoals voorzien in artikel XI.175 WER, ontstaat er een exemplatieve opsomming die moderne kunstuitingen niet uitsluit. Dit maakt een evolutieve interpretatie van de lijst mogelijk, die veel beter bestand is tegen modernisering in de kunstwereld.⁴¹⁸ De lijst moet wel blijven voldoen aan de vereisten van objectiviteit, duidelijkheid en nauwkeurigheid.⁴¹⁹ Het criterium 'originaliteit' kan daardoor niet worden overgenomen (Supra nr. 258).
283. Wel dient opgemerkt te worden dat het woord 'zoals' niet zonder meer ingevoerd kan worden, aangezien dit ervoor kan zorgen dat quasi elk 'kunstwerk' kan genieten van het verlaagd tarief, tot in het absurde toe. Hier dient een mouw aan gepast te worden, net zoals dat bij het auteursrecht zelf gebeurt, doordat het volgrecht enkel speelt bij verkopen waar professionele actoren een contractspartij zijn (Supra nr. 91). Zo kan er beroep worden gedaan op de kunstexpert om te oordelen of iets een kunstvoorwerp is of niet.

1.1. De kunstexpert als gatekeeper

284. Het beroep doen op kunstkenner om te oordelen of iets als een kunstwerk beschouwd wordt, gebeurt reeds impliciet bij het volgrecht, zoals hierboven beschreven. Eenzelfde manier van werken zal uiteraard niet mogelijk zijn, om de simpele reden dat het toepassingsgebied van het

⁴¹⁵ S. J.C. HEMELS, "Art and European VAT", *VAT Monitor* 2005, (99), 100.

⁴¹⁶ *Vr. en Antw.* Kamer 1999-2000, 17 juni 2000, 4618-4620 (Vr. nr. 350 R. FOURNAUX).

⁴¹⁷ HvJ 8 november 1990, nr. C-231/89, ECLI:EU:C:1990:386, Gmurzynska-Bscher/ Oberfinanzdirektion Köln, *Jurispr.* 1990, randnr. 34; F. SWENNEN (ed.), *Kunst en recht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 220.

⁴¹⁸ M. LANG, P. MELZ en E. KRISTOFFERSSON (eds.), *Value added tax and direct taxation, similarities and differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, 51; B. COOPMAN, "Kunstenaars en B.T.W.", *AFT* 2002, afl. 11, 447.

⁴¹⁹ S. J.C. HEMELS, "Art and European VAT", *VAT Monitor* 2005, (99) 103.

verlaagd tarief de belastingplichtige wederverkoper expliciet uitsluit.⁴²⁰ Er dient dus een andere manier gevonden te worden om kunstexperts in te passen.

285. Doorheen dit werk zijn we al landen tegengekomen waar kunstexperts betrokken werden om te bepalen of iets als een kunstwerk bestempeld kon worden. Zo werd er in de Verenigde Staten in de zaak *Brancusi* beroep gedaan op een expert.⁴²¹ Verder hebben we dit ook gezien bij de Engelse rechter in het geschil over de video-installatie, waarbij de rechter stelt dat, daar waar er chemische discussies zijn en men er een chemicus erbij haalt, het logisch is dat er bij een geschil omtrent kunst, een kunstexpert wordt bijgehaald.⁴²² Met kunstexperts als waakhond is een gedetailleerde lijst minder noodzakelijk en kan de exemplatieve opsomming worden ingevoerd. Bij betwistingen kan men dan beroep doen op die experts, met inachtneming van het vermoeden van hoedanigheid van kunstvoorwerp van het douanerecht (Supra nr. 247).

286. In de Belgische wet is nergens het statuut voor de kunstexpert opgenomen, noch bestaat er een opleiding om de titel van kunstexpert te verkrijgen.⁴²³ Er bestaat wel de Belgische Kamer van Deskundigen voor Kunstvoorwerpen, erkend door de Raad van State, wiens taak het is kunstvoorwerpen te beschrijven, te evalueren en te valoriseren.⁴²⁴ Hun deontologische code definieert de deskundige als *'een erkend specialist wiens oordeel, binnen een gegeven discipline, berust op een reële bevoegdheid en ervaring die hem toelaten zich als gezaghebbend te doen gelden in de context van de huidige zaken.'* Een specialist is verder *'diegene wier morele en professionele integriteit erkend is en die een hoogstaande bevoegdheid verkregen hebben in een of verscheidene specialiteiten van een gelijksoortige discipline.'*⁴²⁵ Daarnaast kan er, bij wijze van voorbeeld, ook een beroep worden gedaan op de Associatie van Belgische Experts (ABEX)⁴²⁶ en Argus, een vereniging van kunstexperts.⁴²⁷

287. Tenslotte kan er ook gekeken worden naar het Kunstendecreet⁴²⁸ en zijn uitvoeringsbesluit.⁴²⁹ Dit decreet heeft overeenkomstig artikel 5 onder andere tot doel de bloei van een professioneel en kwalitatief, duurzaam en divers kunstlandschap te stimuleren door bijvoorbeeld het toekennen van werkingssubsidies aan kunstenaars of kunstinstellingen, op basis van een motivatie, een actueel artistiek curriculum vitae en documentatiemateriaal dat een adequaat beeld geeft van het artistieke parcours van de kunstenaar.⁴³⁰

⁴²⁰ HvJ 9 februari 2006, nr. C-305/03, ECLI:EU:C:2006:90, Commissie/ Verenigd Koninkrijk, *Jurispr.* 2006.

⁴²¹ S. J.C. HEMELS, "Art and European VAT", *VAT Monitor* 2005, (99) 104; US Customs Court 26 november 1928, *Brancusi/United States* (www.legalaffairs.org/issues/September-October-2002/story_giry_sepoct2002.html), (geconsulteerd op 14 maart 2021).

⁴²² United Kingdom VAT & Duties Tribunals (Customs) 11 december 2008, C00266, *Haunch of Venison Partners Ltd/Revenu & Customs*, randnr. 46, (www.casemine.com), (geconsulteerd op 14 maart 2021).

⁴²³ F. DEREME (ed.), *La fiscalité des œuvres d'art et antiquités*, Brussel, Larcier, 2004, 326.

⁴²⁴ <https://www.artexperts.be/nl/index.html>, (geconsulteerd op 26 maart 2021).

⁴²⁵ Belgische Kamer van Deskundigen voor Kunstvoorwerpen, *Deontologie-Code*, artikel 2.

⁴²⁶ <https://www.abex.be/nl/>, (geconsulteerd op 27 maart 2021).

⁴²⁷ <http://www.argus-art-experts.be/>, (geconsulteerd op 27 maart 2021).

⁴²⁸ Decreet van 13 december 2013 betreffende de ondersteuning van de professionele kunsten, *BS* 19 mei 2014.

⁴²⁹ Besluit van de Vlaamse Regering van 9 november 2018 betreffende de uitvoering van het decreet van 13 december 2013 houdende de ondersteuning van professionele kunsten, *BS* 18 februari 2019.

⁴³⁰ Art. 16 Kunstendecreet.

288. Om die subsidies uit te keren wordt door de dienst een commissie opgericht, overeenkomstig artikel 44 van het Kunstendecreet, die voor projectsubsidies zelfs kijkt naar de kwaliteit van het inhoudelijk concept en de concrete uitwerking ervan. Deze experts oordelen dus over de kunstzinnigheid. Het kan perfect dat die commissie een aanvullende taak wordt toegemeten om te beoordelen of iets een kunstvoorwerp uitmaakt. De expert zou idealiter aangesteld moeten worden door beide partijen, waarbij hij een bindende uitspraak doet.⁴³¹ Naast de minnelijke aanstelling kan het optreden ook in het kader van een gerechtelijke procedure geschieden.⁴³² Hiervoor bestaat de Belgische Kamer van Deskundigen, gelast met Gerechtelijke en Scheidsrechtelijke opdrachten, samengesteld uit gerechtelijke deskundigen die, omwille van hun deskundigheid in een specifiek gebied, door de rechtbank worden aangesteld, bijvoorbeeld op het vlak van 'antiek, juwelen en kunst'.⁴³³ De rechter is niet gebonden aan het oordeel van de expert, waardoor hij nog steeds het laatste woord heeft en men genoeg waarde kan hechten aan de objectieve criteria van de lijst.⁴³⁴ Op deze manier wordt vrees voor een ongebreidelde toepassing van het verlaagde tarief in de kiem gesmoord.

289. Een extra argument dat de verruimde lijst verdedigt, kan geput worden uit de btw-vrijstelling voor het contract tot uitgave van een letterkundig werk of kunstwerk (Supra nr. 75). Vrijstellingen die, net zoals het verlaagd tarief, een uitzondering vormen op het btw-stelsel, dienen strikt geïnterpreteerd te worden (Supra nr. 71).⁴³⁵ Elke vrijstelling moet dus berusten op objectieve criteria om een strikte interpretatie mogelijk te maken. Echter, in artikel 44, §3, 3° van het wetsontwerp van 15 oktober 1968 van het WBTW⁴³⁶ spreekt men niet van een 'kunstvoorwerp' maar van een 'kunstwerk', zoals dat in het WBTW vandaag nog steeds het geval is. De voorbereidende werken verwijzen naar artikel 2 van de conferentie van Bern (Supra nr. 252).⁴³⁷ Het advies van de Raad van State stelt dat het ruim toepassingsgebied speelt en indien dit niet het doel van de wetgever zou zijn, hij dit moeten preciseren.⁴³⁸ De wetgever doet dit niet. Bij de btw-vrijstellingen, waar dus elk auteursrechtelijk beschermd werk van de regeling kan genieten,⁴³⁹ is het wel mogelijk een exemplatieve definitie te hanteren. Hieruit kan mijns inziens afgeleid worden dat men de principes van het btw-recht niet zou schenden met een exemplatieve opsomming, *a fortiori* met de mogelijkheid tot tussenkomst van kunstexperts. Dit zou meteen een antwoord bieden op de concurrentievervalsing. Het doel van de wetgever kan zo optimaal bereikt worden.

⁴³¹ B. DUBUISSON en J. VAN COMPERNOLLE, *l'expertise*, Bruylant, Brussel, 2002, 36-38.

⁴³² F. DEREME (ed.), *La fiscalité des œuvres d'art et antiquités*, Brussel, Larcier, 2004, 315.

⁴³³ <https://www.ceja-kqso.be/nl/>, (geconsulteerd op 26 maart 2021).

⁴³⁴ Art. 962, lid 4 Gerechtelijk wetboek van 10 oktober 1967, BS 31 oktober 1967.; F. DEREME (ed.), *Patrimoine et œuvres d'art, questions choisies*, Brussel, Larcier, 2016, 171.

⁴³⁵ HvJ 7 maart 2002, nr. C-169/00, ECLI:EU:C:2002:149, Finland/Commissie, randnr. 33-34.

⁴³⁶ Wetsontwerp van 15 oktober 1968 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *Parl. St.* Kamer 1968-1969, nr. BZ 1968.

⁴³⁷ Wetsontwerp van 15 oktober 1968 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *Parl. St.* Kamer 1968-1969, nr. BZ 1968.

⁴³⁸ Adv. RvS. van 11 april 1968 bij het wetsontwerp van 15 oktober 1968 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, BS 18 april 1968.

⁴³⁹ S. RUYSSCHAERT, "Auteursrechten en uitgavecontracten: vrijgesteld van btw?", *Fisc. Week.* 2017, 296, 6.

Hoofdstuk 2. Toepassing maken van het gewoon tarief

290. Indien de Uniewetgever nalaat voldoende doortastend op te treden, dient er een ander voorstel te worden gedaan. Op Unierechtelijk vlak is het immers noodzakelijk om gebruik te maken van een exemplatieve opsomming, aangezien enkel zo kan worden voldaan aan de noden van de kunstwereld van morgen, met nieuwe kunstvormen. Zonder zo een exemplatieve opsomming is het toepassen van een verlaagd tarief na verloop van tijd steeds een bron van oneerlijke concurrentie.

291. De oplossing kan er volgens mij in bestaan om als lidstaat zelf, overeenkomstig artikel 37, §1, lid 2 WBTW, te opteren voor een algemene toepassing van het gewone tarief. Deze mogelijkheid schoof ik al naar voren als enige remedie voor de lidstaten zelf om te remediëren aan de problematiek, aangezien lidstaten het toepassingsgebied van het verlaagd tarief niet zelf kunnen vergroten (Supra nr. 227). Zo kan men reeds anticiperen op het voorstel van de Commissie van 2018, dat pas in werking treedt bij invoering van het definitieve btw-stelsel (Supra nr. 118). Wanneer men alle kunstvoorwerpen en antiquiteiten aan het gewone tarief onderwerpt, kan er geen sprake meer zijn van een concurrentieverstoring. Door deze oplossing zonder meer toe te passen, krijgt de kunstwereld wel een stevige klap. Daarom moeten er bijkomende maatregelen worden genomen om de doelstelling van de kunstverspreiding te kunnen waarborgen.

2.1. Subsidies

292. Een eerste voorstel van zulke bijkomende maatregelen, die een bredere strekking heeft dan het btw-recht, is om het uniform tarief van 21% te combineren met werkingsmiddelen, de op btw-vlak meest interessante vorm van subsidies (Supra nr. 64 en 87). De indirecte prijsdaling die werkingsmiddelen bewerkstelligen zorgen voor de stimulering van de verspreiding van kunstgoederen. Die extra subsidies worden gefinancierd met de verhoogde btw-inkomst die de staat verkrijgt door de algemene toepassing van het gewone tarief.⁴⁴⁰ Subsidies zijn ook budgettair interessanter doordat een alomvattende lijst van kunstgoederen, die kunnen genieten van het verlaagd tarief, meer kost aan de lidstaat dan wanneer de staat gericht kan subsidiëren.⁴⁴¹ Subsidies kunnen dus een veel specifiekere doel dienen, al bestaat dan het gevaar dat wederom enkel de klassieke kunststromingen gesteund zullen worden.

2.2. Mecenaat

293. Bovenstaand voorstel van subsidies zal op zichzelf geen soelaas brengen. De laatste jaren vond er immers een aanzienlijke daling van de subsidies in de cultuursector plaats.⁴⁴² Zo zijn de

⁴⁴⁰ L.W.D. WIJTVLIET, "A house divided. Over de onwenselijkheid van gedifferentieerde btw-tarieven", *WFR* 2012, 672.

⁴⁴¹ M. LANG, P. MELZ en E. KRISTOFFERSSON (eds.), *Value added tax and direct taxation, similarities and differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, 52.

⁴⁴² A. VANDENBULKE, "Fondations, philanthropie et mécénat", *RPS* 2016, 867.

subsidies voor beginnende kunstenaars in 2020 van 8,5 naar 3,4 miljoen euro gezakt.⁴⁴³ De toepassing van het gewone tarief voldoende counteren met enkel subsidies is dus een utopie. Daarom kan er op fiscaal vlak in een tweede tegemoetkoming worden voorzien, aan de kant van de koper. Zo zou men de stimulering van de verspreiding van kunst via een gunstig fiscaal regime door private partijen kunnen laten gebeuren. Dat kan door de gemaakte kosten van de private partij bijvoorbeeld in aftrek te laten nemen. Het principe van aftrek is dat een belastingplichtige, overeenkomstig artikel 49 WIB92⁴⁴⁴, zijn beroepskosten in aftrek kan nemen en onder bepaalde voorwaarden ook giften, die niet aangemerkt worden als beroepskost, in mindering kan brengen.⁴⁴⁵ Hier is het dus de private sector die bepaalt welke kunstuitingen gesteund worden.⁴⁴⁶ Dit zou een goede aanvulling zijn op de subsidies om experimentele kunstvormen, die door de overheid niet worden erkend, ook te steunen.⁴⁴⁷ Deze gunstregimes vallen beiden onder het 'mecenaat'.

294. Het mecenaat is een eeuwenoude rechtsfiguur waarbij de rijken, uit de bezorgdheid voor bijvoorbeeld de ontwikkeling van kunst, de kunstenaars financierden. Deze private financieringsvorm valt duidelijk te onderscheiden van institutionele interventies.⁴⁴⁸ Om ideeën te halen uit het mecenaat kijk ik naar de Franse vorm aangezien deze verder strekt dan de Belgische variant.

295. Een eerste vorm van het Franse mecenaat zijn de giften aan erkende instellingen, die zowel door natuurlijke personen als door rechtspersonen in mindering kunnen worden genomen. Zo kon het Louvre bijvoorbeeld drie kunstwerken kopen van 1.200.000 euro met behulp van 7.200 donateurs.⁴⁴⁹ Dit principe, overeenkomstig artikel 200 en 238bis CGI,⁴⁵⁰ loopt gedeeltelijk parallel met de Belgische belastingvermindering voor giften, overeenkomstig artikel 145³³ WIB92. De erkende instellingen in België zijn bijvoorbeeld het Paleis voor Schone Kunsten en de rijksmusea. Individuele kunstenaars kunnen zo niet worden gesteund.⁴⁵¹ Naast de geldelijke gift kan ook de gift van een kunstwerk aan een rijksmuseum leiden tot een belastingvermindering. In Frankrijk kan het zelfs om verstrekte diensten gaan.⁴⁵²

⁴⁴³ D. BERVOET, en N. SLEIDERINK, "Cultuur wordt steeds kleinere post in Vlaamse begroting", *De Tijd* 12 november 2019, 3. (<https://www.tijd.be/politiek-economie/belgie/vlaanderen/cultuur-wordt-steeds-kleinere-post-in-vlaamse-begroting/10180935.html>), (geconsulteerd op 2 mei 2021).

⁴⁴⁴ Wetboek van 19 april 1992 van de inkomstenbelasting, *BS* 30 juli 1992.

⁴⁴⁵ Art. 145³³ WIB92.

⁴⁴⁶ A. VANDENBULKE, "Fondations, philanthropie et mécénat", *RPS* 2016, 866.

⁴⁴⁷ A. VANDENBULKE, "Fondations, philanthropie et mécénat", *RPS* 2016, 867.

⁴⁴⁸ C. HAUTEFAYE, "La philanthropie en matière d'art: le régime juridique et fiscal du mécénat", *Droit, Médias, Art & Culture* 2017, 6, 429.

⁴⁴⁹ MINISTERE DE LA CULTURE, "Mécénat participatif : tous à l'œuvre!", persbericht, 9 december 2014, 9, (www.culturecommunication.gouv.fr/Presse/Archives-Presses/Archives-Dossiers-de-presse-2011-2017/Annee-2014/Mecenas-participatif-tous-a-l-oeuvre), (geconsulteerd op 6 mei 2021).

⁴⁵⁰ Code général des impôts, (<https://www.legifrance.gouv.fr/download/pdf/legiOrKali?id=LEGITEXT000006069577.pdf&size=5,9%20Mo&pathToFile=/LEGI/TEXT/00/00/06/06/95/77/LEGITEXT000006069577/LEGITEXT000006069577.pdf&title=Code%20g%C3%A9n%C3%A9ral%20des%20imp%C3%B4ts>), (geconsulteerd op 6 mei 2021).

⁴⁵¹ <https://financien.belgium.be/sites/default/files/downloads/116-rijksmusea.pdf>, (geconsulteerd op 22 april 2021).

⁴⁵² F. DURET-ROBERT, *Droit du marché de l'art*, Parijs, Dalloz, 2020, 1005.

296. Zulk stimuleringsmechanisme houdt in dat de gift, zijnde een handeling ten kosteloze titel, leidt tot een belastingvermindering.⁴⁵³ Bij deze giften mag men dus niet het doel hebben er een vermogensvoordeel uit te halen. Uiteraard zal dit niet steeds puur altruïstisch zijn. Zulke giften brengen immers een imago-boost met zich mee. Het is zelfs mogelijk dat er een symbolische tegenprestatie is, bijvoorbeeld de naam van de donateur op de brochure van de begiftigde. Dit kan voor zover het voordeel disproportioneel is ten opzichte van het gesteunde bedrag.⁴⁵⁴ Daarin zit het onderscheid met een sponsorcontract, dat wel tracht een rechtstreeks voordeel te behalen.⁴⁵⁵ Omtrent deze giften is het mijns inziens opportuun het toepassingsgebied uit te breiden, zodat ook individuele kunstenaars gesteund kunnen worden.

297. Het mecenaat in Frankrijk gaat nog een stap verder, in de dimensie omtrent de aftrekbaarheid van de beroepskosten. In België wordt de aankoop van kunstgoederen door een belastingplichtige, zonder de wil om ze door te verkopen, niet gezien als aankoop van een bedrijfsmiddel, doordat de waarde niet daalt.⁴⁵⁶ De gemaakte kosten zullen niet aanzien worden als beroepskost, overeenkomstig artikel 49 WIB92⁴⁵⁷. Die kosten zijn, inclusief de btw, niet aftrekbaar, met uitzondering van functionele kunst zoals kunstwerken verwerkt in beroepsgebouwen, bijvoorbeeld fresco's.⁴⁵⁸ In Frankrijk daarentegen kan dit onder de mecenaatsregeling wel. Rechtspersonen kunnen bij de aankoop van kunstgoederen van levende kunstenaars het aankoopbedrag aftrekken van de belastbare basis, indien ze het goed tentoonstellen in een voor het publiek of de werknemers toegankelijke plaats.⁴⁵⁹ Dit geldt ongeacht het feit of de vennootschap ze koopt van de kunstenaar of een wederverkoper.⁴⁶⁰

298. Er kwamen in België reeds meerdere wetsvoorstellen voor het invoeren van die tweede invulling, waarbij een Belgische vennootschap kunstwerken kan afschrijven, ondanks het gebrek in waardevermindering. Dit kwam tot nu nooit tot een wet, wegens verval van het voorstel door ontbinding van de kamers.⁴⁶¹ Het beperkt 'mecenaat' wordt nu geregeld via het regime van de giften in het WIB92. De tweede invulling omtrent de beroepskosten vindt in België dus geen

⁴⁵³ J. WELLENS, "Reclame- en publiciteitskosten, sponsoringkosten", *MonKEY* 2020.

⁴⁵⁴ F. DURET-ROBERT, *Droit du marché de l'art*, Parijs, Dalloz, 2020, 811.

⁴⁵⁵ Luik 17 januari 2018, nr. 2015/RG/330, *Taxwin*; J. VYNCKIER, *Sponsoringcontracten*, Brussel, Intersentia, 2018, 974 p.

⁴⁵⁶ J.P. BOURS, "Belasting en cultuur een diep geschil", *FISCAnalyses* 2007; Com. IB, nr. 61/58; Gent 26 oktober 2010, *Fisc.Act.* 2011, afl. 37, 14.

⁴⁵⁷ Beslissing nr. E.T. 13.210 dd. 19 januari 1973, *BTW Rev.*, nr. 11, 209; S. RUYSSCHAERT en W. VAN KERCHOVE, *Luxe-uitgaven*, Antwerpen, Maklu, 2015, 42-43; *Vr. en Antw.* Kamer 1989-1990, 12 september 1989 (Vr. nr. 308 F. DE CLIPPELE).

⁴⁵⁸ C. PLASMAN, "L'art, la fiscalité et l'entreprise", *L'Echo* 4 december 2003, 18; Circ. nr. 243/605.796 dd. 11 januari 2011, *Stradalex*.

⁴⁵⁹ Art. 238bis, AB CGI ; C. HAUTEFAYE, "La philanthropie en matière d'art: le régime juridique et fiscal du mécénat", *Droit, Médias, Art & Culture* 2017, 6, 432.

⁴⁶⁰ F. DURET-ROBERT, *Droit du marché de l'art*, Parijs, Dalloz, 2020, 999.

⁴⁶¹ Voorstel van wet (F. ROELANTS DU VIVIER) van 12 juli 2007 betreffende het mecenaat, *Parl.St.* Kamer 2006-2007, nr. BZ 2007; Voorstel van wet (F.X. DE DONNEA en P.Y. JEHOLET) van 22 april 2008 betreffende het mecenaat, *Parl.St.* Kamer 2007-2008, nr. 1091/001, Voorstel van wet (F.X. DE DONNEA) van 7 september 2012 betreffende het mecenaat, *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 0549/002.

toepassing.⁴⁶² Men kan wel deels remediëren aan dit gebrek door kunst te huren, wat wel aftrekbaar is.⁴⁶³ Op dit moment is er een nieuw wetsvoorstel hangende, waardoor de Belgische onderneming de aankoop van kunstvoorwerpen van jonge kunstenaars zou kunnen aftrekken als beroepskost.⁴⁶⁴ Doordat de kost dan aanvaard wordt als beroepskost kan ook de btw teruggetrokken worden. Deze nieuwe bepalingen zouden een goede eerste stap zijn in de bevordering van de kunstverspreiding. Bij invoering van het gewone tarief is het immers noodzakelijk dat de kunstwereld gesteund wordt, *a fortiori* indien de overheid het subsidiebudget verder doet dalen.

299. Het is broodnodig dat een van de bovenstaande suggesties, minstens gedeeltelijk, opgevolgd zal worden. Het concurrentienadeel voor moderne kunstenaars zal zonder tussenkomst van de wetgever steeds groter worden, wat de verspreiding van kunst sterk zal afremmen. Wachten op het definitieve btw-stelsel is, zoals eerder gesteld, wachten op Godot. De Uniewetgever, of bij gebreke daarvan de nationale wetgever, dient te voorzien in een regeling om te voldoen aan de noden van de kunstwereld van vandaag én van morgen, waarmee het elk kunstwerk op dezelfde manier behandelt.

⁴⁶² A. VANDENBULKE, "Le financement des arts de la scène : panorama de droit belge", *Auteurs & Media* 2019, 35-38.

⁴⁶³ RUYTERS, M., "Kunst huren is fiscaal aftrekbaar, kunst kopen niet", *De Tijd* 10 september 2005, 45. (<https://www.tijd.be/algemeen/algemeen/kunst-huren-is-fiscaal-aftrekbaar-kunst-kopen-niet/5407130.html>), (geconsulteerd op 7 mei 2021).

⁴⁶⁴ Voorstel van wet (C. LEYSEN en B. PIEDBOEUF) van 9 januari 2020 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ter promotie van de economie van beeldende kunsten, *Parl.St.* Kamer 2019-2020, nr. 0922/001.

DEEL 4. ALGEMEEN BESLUIT

300. Aangezien het laatste deel, zijnde de aanbeveling, reeds een concluderend besluit vormt en er gebruik werd gemaakt van omstandige tussenconclusies, volstaat het om hier een algemeen besluit te geven, met verwijzing naar de twee tussenconclusies en de aanbeveling ter conclusie (Supra nr. 182 e.v.; Supra nr. 265 e.v.; Supra nr. 274 e.v.).
301. Dit werk is vertrokken vanuit een bespreking van de btw-regeling voor de kunstenaar, de auteur en de wederverkoper, bij gebrek aan een alomvattend werk dat de btw-wetgeving omtrent kunstgoederen en antiquiteiten in kaart brengt. In een grondige bespreking van dit stelsel werden de specificiteiten voor elk van hen, aangaande de btw, belicht, met als *capitum selectum* de vrijhaven.
302. Uit die bespreking blijkt dat de Uniewetgever gekozen heeft voor een gunstig fiscaal regime voor kunstvoorwerpen en antiquiteiten. Het doel van dat regime is de cultuur te steunen en de ontwikkeling en verspreiding van kunst te waarborgen. Deze doelstelling wordt bereikt door de kunstvoorwerpen en antiquiteiten te laten genieten van het verlaagd tarief. Hiertoe stelde de Uniewetgever een limitatieve lijst van kunstvoorwerpen en antiquiteiten op, aan de hand van objectieve, duidelijke en nauwkeurige criteria. Doordat dit een uitzondering vormt op het gewone regime dient deze verouderde lijst van 1995 strikt te worden geïnterpreteerd. Het gebrek aan modernisering is op concurrentieel vlak problematisch in een snel vernieuwende kunstwereld. Moderne kunstuitingen worden door het strikt te interpreteren toepassingsgebied immers uitgesloten en onderworpen aan het gewone tarief.
303. Ongeacht het feit dat de normenhiërarchie een toetsing van de richtlijn aan het fiscale neutraliteitsbeginsel verbiedt en ook het non-discriminatiebeginsel geen oplossing aanreikt door de ruime beoordelingsbevoegdheid van de wetgever, is het duidelijk dat het geldende recht concurrentieverstorend werkt. Concurrerende kunstwerken worden op het vlak van de btw aan een verschillend tarief onderworpen. Het is aan de wetgever om aan deze concurrentievervalsing te verhelpen.
304. De Europese Commissie lijkt dat in te zien en doet in 2018 een voorstel om het regime van het verlaagde tarief te hervormen. Naast een ruimere bevoegdheid voor de lidstaten wordt de lijst vervangen door een negatieve lijst, waarin ze bepaalt welke goederen zeker niet onder een verlaagd tarief mogen vallen, waaronder kunstvoorwerpen en antiquiteiten. Dit voorstel treedt wel pas in werking bij de invoering van het definitieve btw-stelsel, wat ongetwijfeld vastzit in een COVID-vaccin-diepvries en dus niet voor morgen zal zijn.
305. De vraag of de invulling van het 'kunstvoorwerp' in de btw-wetgeving dus nog voldoet aan de noden van vandaag, dient ontkennend te worden beantwoord. De limitatief opgesomde soorten van kunstwerken zijn veel te klassiek voor de kunstwereld van vandaag. Het doel van de wetgever kan niet meer worden bereikt. Ook de rechterlijke macht erkent expliciet de

problematiek van de gedateerde lijst. Zo kunnen bijvoorbeeld theatercoulissen, digitale kunstwerken, graffiti's, videokunst, ... niet genieten van het verlaagd tarief, ondanks het feit dat ze weldegelijk concurreren met de klassieke kunstvoorwerpen.

306. Doordat de onderzoeksvraag ontkennend is beantwoord, dient de Uniewetgever op te treden. Daarom besluit deze thesis in twee aanbevelingen, om te remediëren aan de onwenselijke situatie en ervoor te zorgen dat het nieuwe btw-systeem op kunstvoorwerpen en antiquiteiten wel de tand des tijds doorstaat.
307. De eerste aanbeveling is de modernisering van bijlage IX van de btw-richtlijn, die de kunstvoorwerpen opsomt. Daarvoor werd er, naast een algemene inhoudelijke modernisering van de lijst zelf, inspiratie gezocht via interne rechtsvergelijking met het auteursrecht, het douanerecht en het recht op vrije meningsuiting. De belangrijkste voorgestelde wijzigingen zijn het toevoegen van nieuwe categorieën, beperkingen zoals het criterium 'geheel van de hand van de kunstenaar' doen verdwijnen, een vermoeden van hoedanigheid van een kunstvoorwerp invoeren en tenslotte de limitatieve lijst vervangen door een exemplatieve lijst, die evolutieve interpretaties toelaat. Deze laatste, meest grondige, wijziging wordt getemperd door de kunstexpert als gatekeeper aan te duiden, die finaal kan oordelen of iets een kunstvoorwerp uitmaakt.
308. Deze vernieuwde lijst voldoet, in tegenstelling tot de huidige lijst, wel aan de noden van de kunstwereld van vandaag én morgen. Er wordt komaf gemaakt met de concurrentiebederf voor moderne kunstuitingen en elke kunststroming wordt gestimuleerd door het verlaagde tarief. Om te vermijden dat dit onderzoek een dode letter zal blijven, zoek ik naar een tweede alternatieve oplossing, voor de plausibele situatie dat de Uniewetgever niet (doortastend genoeg) tussenkomt.
309. Deze tweede aanbeveling is dus dienend wanneer de Uniewetgever niet optreedt zoals van hem verwacht mag worden. In dat geval kan er op nationaal niveau een mouw gepast worden aan de concurrentievervalsing, zonder het doel van de verspreiding van kunst uit het oog te verliezen. Hierbij stel ik voor om het gewone tarief toe te passen, met steunmaatregelen voor de kunstverspreiding. Door een uniform tarief toe te passen zal elk concurrerend goed op dezelfde wijze behandeld worden. De prijsstijging en de daaruit volgende daling in kunstverspreiding wordt tenietgedaan door extra subsidies en een verdere uitwerking van het mecenaat.
310. De extra btw-inkomst door het verhoogd tarief kan zo terug worden uitgekeerd aan de kunstenaar als werkingsmiddel, waardoor de prijzen indirect opnieuw dalen. De jaarlijkse daling in subsidiebudget wordt opgevangen door een verdere uitwerking van het mecenaat, waarmee de private sector de kunstverspreiding zal stimuleren dankzij een gunstig fiscaal regime. Onder de mecenaatsregeling kunnen zij immers de door hen gedane giften aan een erkende instelling in mindering brengen van de belasting en de door hen gemaakte kosten bij aankoop van een

kunstwerk aftrekken als beroepskost. De werking van de belastingvermindering op giften kent België al. De tweede Franse invulling daarentegen, waarbij aankopen van kunstwerken van een levende kunstenaar als beroepskost afgetrokken mogen, dient in België nog volledig te worden ingevoerd. Sinds januari 2020 is er een wetsvoorstel hangende dat dit regelt, al is dit al vaker gebeurd en steeds, door ontbinding van de kamers, vervallen verklaard.

311. De slotconclusie van dit werk is dus dat de invulling van het begrip 'kunstvoorwerp' in de btw-wetgeving niet meer voldoet aan de noden van de kunstwereld van vandaag. Mijn aanbevelingen remediëren aan deze problematiek, in afwachting van de negatieve lijst en het definitieve btw-stelsel. Een wetgevend optreden is noodzakelijk doordat het concurrentienadeel voor moderne kunstenaars steeds groter wordt. De btw-wetgeving van vandaag kan haar doel van de verspreiding van kunst onmogelijk nog bereiken op het vlak van het verlaagde tarief.

BIBLIOGRAFIE

1. Wetgeving

1.1. Internationale wetgeving

Conventie van Berner voor de bescherming van werken van letterkunde en kunst van 9 september 1886, aangevuld te Parijs op 4 mei 1896, herzien te Berlijn op 13 november 1908, aangevuld te Bern op 20 maart 1914, herzien te Rome op 2 juni 1928, te Brussel op 26 juni 1948, te Stockholm op 14 juli 1967 en te Parijs op 24 juli 1971, *BS* 10 november 1999, 41.901.

Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie van 25 maart 1957, *Pb.L.* 26 oktober 2012, C 326/94.

Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden van 4 november 1950, *BS* 19 augustus 1955.

Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, *Pb.L.* 10 oktober 2013, afl. 269, 1.

Verordening (EU) nr. 731/2010 van de Commissie van 11 augustus 2010 tot indeling van bepaalde goederen in de gecombineerde nomenclatuur, *Pb.L.* 14 augustus 2010, afl. 214.

Uitvoeringsverordening (EU) 2020/1577 van de Commissie van 21 september 2020 tot wijziging van bijlage I bij Verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief, *Pb.L.* 30 oktober 2020, afl. 36.

Bijlage bij verordening nr. 451/2008 van 23 april 2008 "tot vaststelling van een nieuwe statistische classificatie van producten gekoppeld aan activiteiten (CPA)", *Pb.L.* 145/65.

Richtlijn Europees Parlement en Raad nr. 2019/790, 17 april 2019 inzake auteursrechten en naburige rechten in de digitale eengemaakte markt en tot wijziging van Richtlijnen 96/9/EG en 2001/29/EG, *Pb.L.* 17 mei 2019, Afl. 130, 97.

Richtlijn Raad nr. 2018/1713, 6 november 2018 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG, wat btw-tarieven op boeken, kranten en tijdschriften betreft, *Pb.L.* 14 november 2018, afl. 286, 20.

Richtlijn Europees Parlement en Raad nr. 2018/843, 30 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2015/849 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, en tot wijziging van de Richtlijnen 2009/138/EG en 2013/36/EU, *Pb.L.* 19 juni 2018, afl. 156, 43.

Richtlijn Raad nr. 2006/112/EG, 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belastingen over toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006, afl. 347, 1.

Richtlijn 2001/84/EG van het Europees Parlement en de Raad van 27 september 2001 betreffende het volgrecht ten behoeve van de auteur van een oorspronkelijk kunstwerk, *Pb.L.* 13 oktober 2001, afl. 272, 32.

Richtlijn Raad nr. 92/77/EEG, 19 oktober 1992 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG, *Pb.L.* 31 oktober 1992, afl. 316, 1.

Richtlijn Raad nr. 67/228, 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 14 april 1967, afl. 71, 1303.

Agreement on the Importation of Educational, Scientific and Cultural Materials, with Annexes A to E and Protocol annexed 1950, Florence, 17 juni 1950.

Constitution of the United Nations Educational, Scientific and Cultural Organisation, 4 november 1946.

Hoofdstuk II van de specifieke bijlage D bij de gereviseerde Kyoto-Conventie van 17 april 2008, (www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new/spand.aspx) (geconsulteerd op 4 november 2020).

Voorstel (Comm.) voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, 18 januari 2018, COM(2018)20 definitief.

Voorstel (Comm.) van het groenboek over de toekomst van de btw, naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel, 1 december 2010, COM (2010) 695 def.

Voorstel (Comm.) tot wijziging van de btw-richtlijn, 15 april 2004, COM (2004) 246 def., 369-370.

Voorstel Raad nr. 88/846 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van de artikels 32 en 28 van de Richtlijn 77/388/EEG- bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen, *Pb.L.* 28 maart 1989, afl. 76, 10.

Loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (LU), (<https://pfi.public.lu/dam-assets/pdf/tva/Loi-TVA-2021-01-011.pdf>) (geconsulteerd op 22 februari 2021).

Arrêté ministériel du 30 novembre 2012 portant création d'une zone franche et accordant l'autorisation de construction d'un bâtiment destiné à l'entreposage d'objets valeur (LU), 7 december 2012, (<http://legilux.public.lu/eli/etat/adm/amin/2012/11/30/n1/jo>) (geconsulteerd op 2 april 2021).

Code général des impôts,

(<https://www.legifrance.gouv.fr/download/pdf/legiOrKali?id=LEGITEXT000006069577.pdf&size=5,9%20Mo&pathToFile=/LEGI/TEXT/00/00/06/06/95/77/LEGITEXT000006069577/LEGITEXT000006069577.pdf&title=Code%20g%C3%A9n%C3%A9ral%20des%20imp%C3%B4ts>) (geconsulteerd op 6 mei 2021).

1.2. Belgische wetgeving

Gecoördineerde Grondwet van 17 februari 1994, *BS* 17 februari 1994.

Wet van 19 april 2014 houdende invoeging van boek XI, "Intellectuele eigendom" in het Wetboek van economisch recht, en houdende invoeging van bepalingen eigen aan boek XI in de boeken I, XV en XVII van hetzelfde wetboek, *BS* 12 juni 2014.

Wetboek van economisch recht van 28 februari 2013, *BS* 29 maart 2013

Wet van 30 juni 1994 betreffende het auteursrecht en de naburige rechten, *BS* 27 juli 1994.

Wetboek van 19 april 1992 van de inkomstenbelasting, *BS* 30 juli 1992.

Wet 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 17 juli 1969.

Gerechtigd wetboek van 10 oktober 1967, *BS* 31 oktober 1967.

Wet van 25 juni 1921 tot het innen van een recht op de openbare kunstveilingen, ten bate der kunstenaars, auteurs der verkochte werken, *BS* 20 augustus 1921.

Strafwetboek van 8 juni 1867, *BS* 9 juni 1867.

Decreet van 13 december 2013 betreffende de ondersteuning van de professionele kunsten, *BS* 19 mei 2014.

KB nr. 19 van 29 juni 2014 met betrekking tot de vrijstellingsregeling van belasting over de toegevoegde waarde in het voordeel van kleine onderneming, *BS* 9 juli 2014.

KB van 26 juni 2003 tot vaststelling van de toekenningsvoorwaarden en -modaliteiten met betrekking tot de zelfstandigheidsverklaring aangevraagd door bepaalde kunstenaars, *BS* 17 juli 2003.

KB nr. 54 van 25 februari 1996 met betrekking tot de andere regeling van entrepot dan douane-entrepot bedoeld in artikel 39quater van het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 5 maart 1996

KB nr. 53 van 23 december 1994 met betrekking tot de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, *BS* 30 december 1994.

KB nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en diensten bij die tarieven, *BS* 31 juli 1970.

KB nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 11 april 1978.

Besluit van de Vlaamse Regering van 9 november 2018 betreffende de uitvoering van het decreet van 13 december 2013 houdende de ondersteuning van professionele kunsten, *BS* 18 februari 2019.

Amendement op het voorstel van wet (C. LEYSEN en B. PIEDBOEUF) van 9 januari 2020 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ter promotie van de economie van beeldende kunsten, *Parl.St.* Kamer 2019-2020, nr. 0922/002, 3.

Voorstel van wet (C. LEYSEN en B. PIEDBOEUF) van 9 januari 2020 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ter promotie van de economie van beeldende kunsten, *Parl.St.* Kamer 2019-2020, nr. 0922/001.

Voorstel van wet (F.X. DE DONNEA) van 7 september 2012 betreffende het mecenaat, *Parl.St.* Kamer 2012-2013, nr. 0549/002.

Voorstel van wet (F.X. DE DONNEA en P.Y. JEHOLET) van 22 april 2008 betreffende het mecenaat, *Parl.St.* Kamer 2007-2008, nr. 1091/001.

Voorstel van wet (F. ROELANTS DU VIVIER) van 12 juli 2007 betreffende het mecenaat, *Parl.St.* Kamer 2006-2007, nr. BZ 2007.

Wetsontwerp houdende de omzetting in Belgisch recht van de richtlijn 2001/84/EG van het Europees Parlement en de Raad van 27 september 2001 betreffende het volgrecht ten behoeve van de auteur van een oorspronkelijk kunstwerk, *Parl.St.* Kamer 2005-06, nr. 2464/001.

Wetsontwerp van 15 oktober 1968 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *Parl.St.* Kamer 1968-1969, nr. BZ 1968.

Adv. RvS. van 11 april 1968 bij het wetsontwerp van 15 oktober 1968 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 18 april 1968.

Circ. nr. 243/605.796 dd. 11 januari 2011, *Stradalex*.

Aanschrijving nr. 95/001 dd. 2 januari 1995, *BTW Rev.*, nr. 112, 31.

Aanschrijving nr. 103 dd. 31 december 1970, §§ 79-87. (www.fisconet.be)

Com. IB, nr. 61/58.

Vr. en Antw. Kamer 2015-2016, 14 juli 2016 (Vr. nr. 120 L. DIERICK).

Vr. en Antw. Kamer 2014-2015, 7 januari 2015 (Vr. nr. 93 J.-M. NOLLET).

Vr. en Antw. Kamer 2012-2013, 16 juli 2013, 53/130 (Vr. nr. 518, V. WOUTERS).

Vr. en Antw. Kamer 2010-2011, 2 augustus 2011 (Vr. nr. 423 J. VAN DEN BERGH).

Vr. en Antw. Kamer 2010-2011, 21 januari 2011 (Vr. nr. 237 C. BROTCORNE).

Vr. en Antw. Senaat 2001-2002, 8 november 2001, (Vr. nr. 735 J. REMANS).

Vr. en Antw. Kamer 1999-2000, 17 juni 2000, 4618-4620 (Vr. nr. 350 R. FOURNAUX).

Vr. en Antw. Kamer 1999-2000, 4 februari 2000, 553 (Vr. nr. 397 F. DE CLIPPELE).

Vr. en Antw. Senaat 1999-2000, 22 december 1999 (Vr. nr. 314 C. NYSSSENS).

Vr. en Antw. Kamer 1998-1999, 26 oktober 1998 (Vr. nr. 1523 S. DE CLERCK).

Vr. en Antw. Kamer 1989-1990, 12 september 1989 (Vr. nr. 308 F. DE CLIPPELE).

2. Rechtspraak

2.1. Internationale rechtspraak

HvJ 11 juni 2020, nr. C-833/18, ECLI:EU:C:2020:461, Brompton Bicycle v. Chedech.

HvJ 5 september 2019, nr. C-145/18, ECLI:EU:C:2019:668, Regards Photographiques SARL/Ministère de l'Action et des Comptes publics, *AFT* 2020, afl. 8-9, 48, noot C. VANDERKERKEN.

Concl. M. SZPUNAR 7 maart 2019 bij nr. C-145/18, ECLI:EU:C:2019:184, Regards Photographiques SARL v Ministre de l'action et des comptes publiques.

HvJ 19 december 2018, nr. C-51/18, ECLI:EU:C:2018:1035, Europese Commissie/Republiek Oostenrijk.

HvJ 29 november 2018, nr. C-264/17, ECLI:EU:C:2018:968, Harry Mensing/Finanzamt Hamm.

HvJ 17 oktober 2018, nr. C-249/17, ECLI:EU:C:2018:834, Ryanair/The Revenue Commissioners.

HvJ 7 augustus 2018, nr. C-161/17, ECLI:EU:C:2018:634, Land Nordrhein-Westfalen/ Dirk Renckhoff.

HvJ 16 november 2017, nr. C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869, Kozuba Premium Selection sp. z.o.o./Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie.

HvJ 5 maart 2015, nr. C-502/13, ECLI:EU:C:2015:143, Commissie/Groothertogdom Luxemburg.

HvJ 11 september 2014, nr. C-219/13, ECLI:EU:C:2014:2207, K Oy.

HvJ 3 september 2014, nr. C-589/12, ECLI:EU:C:2014:2131, GMAC UK plc/Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs.

HvJ 19 juli 2012, nr. C-160/11, ECLI:EU:C:2012:492, Bawaria Motors/Polen.

HvJ 5 juli 2012, nr. C-259/11, ECLI:EU:C:2012:423, DTZ Zadelhoff vof/Staatssecretaris van Financiën.

HvJ 16 februari 2012, nr. C-25/11, ECLI:EU:C:2012:94, Varzim Sol/Fazenda Publica.

HvJ 1 december 2011, nr. C-145/10, ECLI:EU:C:2013:138, Eva-Maria Painer/Standard VerlagsGmbH.

HvJ 10 november 2011, nr. C-259/10, ECLI:EU:C:2011:719, Commissioners for her Majesty's Revenue and Customs/The Rank Group plc.

HvJ 14 juli 2011, nr. C-464/10, ECLI:EU:C:2011:489, België/Henfling.

HvJ 29 oktober 2009, nr. C-174/08, ECLI:EU:C:2009:669, NCC Construction Danmark A/S/Skatteministeriet.

HvJ 16 juli 2009, nr. C-5/08, ECLI:EU:C:2009:465, Infopacq International AS/ Danske Dagblades Forening.

HvJ 10 april 2008, nr. C-309/06, ECLI-code: ECLI:EU:C:2008:211, Marks & Spencer plc/Commissioners of Customs and Excise.

HvJ 7 november 2006, nr. C-240/05, ECLI:EU:C:2006:763, Administration de l'enregistrement et des domaines/Eurodental Sàrl.

HvJ 8 juni 2006, nr. C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380, L.u.P. GmbH/Finanzamt Bochum-Mitte.

HvJ 9 februari 2006, nr. C-305/03, ECLI:EU:C:2006:90, Commissie/ Verenigd Koninkrijk, *Jurispr.* 2006.

HvJ 23 oktober 2003, nr. C-109/02, ECLI:EU:C:2003:586, Commissie/Duitsland, *Jur.* 2003.

HvJ 8 mei 2003, nr. C-384/01, ECLI:EU:C:2003:264, Commissie/Frankrijk.

HvJ 21 maart 2002, nr. C-174/00, ECLI:EU:C:2002:200, Kennemer Golf & Country Club/Staatssecretaris van Financiën.

HvJ 7 maart 2002, nr. C-169/00, ECLI:EU:C:2002:149, Finland/Commissie.

HvJ 8 november 2001, nr. C-338/98, ECLI:EU:C:2001:596, Commissie/Koninkrijk der Nederlanden.

HvJ 11 oktober 2001, nr. C-267/99, ECLI:EU:C:2001:534, Adam, *Jurispr.* 2001.

HvJ 3 mei 2001, nr. C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237, Commissie/Frankrijk, *Jurispr.* 2001.

HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80, Tolsma/Inspecteur der omzetbelasting te Leeuwarden, C-16/91, *F.J.F.*, nr. 94/53.

HvJ 25 juli 1991, nr. C-202/90, ECLI:EU:C:1991:332, Sevilla/Recaudadores.

HvJ 8 november 1990, nr. C-231/89, ECLI:EU:C:1990:386, Gmurzynska-Bscher/ Oberfinanzdirektion Köln, *Jurispr.* 1990.

HvJ 18 September 1990, nr. C-228/89, ECLI:EU:C:1990:318, Farfalla Flemming und Partner/ Hauptzollamt München-West, *Jurispr.* 1990.

HvJ 15 juni 1989, nr. C-348/87, ECLI:EU:C:1989:246, Stichting Uitvoering Financiële Acties/Staatssecretaris van Financiën.

HvJ 13 december 1989, nr. C-342/87, ECLI:EU:C:1989:635, Genius Holding BV/Staatssecretaris van Financiën.

HvJ 8 maart 1988, nr. C-165/86, ECLI:EU:C:1988:122, Leesportefeuille « intiem » CV/Staatssecretaris van Financiën.

HvJ 15 mei 1985, nr. C-155/84, ECLI:EU:C:1985:207, Onnasch, *Jurispr.* 1985., Rompelman-Van Deelen/Minister van Financiën.

EHRM 8 juli 1999, nr. 23168/94, ECLI:CE:ECHR:1999:0708, Karatas/Turkije.

EHRM 24 mei 1988, nr. 10737/84, ECLI:NL:XX:1988:AD0333, Müller/Zwitserland.

United Kingdom VAT & Duties Tribunals (Customs) 11 december 2008, C00266, Haunch of Venison Partners Ltd/Revenu & Customs, (www.casemine.com), (geconsulteerd op 14 maart 2021).

US Customs Court 26 november 1928, Brancusi/United States (www.legalaffairs.org/issues/September-October-2002/story_giry_sepoct2002.html), (geconsulteerd op 14 maart 2021).

2.2. Belgische rechtspraak

GwH 7 mei 2015, nr. 54/2015, *BS* 25 juni 2015, randnr. B.7.

Cass. 28 februari 2019, F.17.0162.F, *FJF* 2019/115.

Cass. 10 oktober 2014, C10/0922, F.13.0026.N.

Cass. 19 juni 2014, F.12.0082.N.

Cass. 27 april 1989, nr. 492, *RW* 1990, 362.

Brussel 30 mei 2018, ARGOS VZW/Belgische staat, 2013/AF/284.

Luik 17 januari 2018, nr. 2015/RG/330, *Taxwin*.

Brussel 11 maart 2015, nr. 2011/AR/2490, *Taxwin*.

Brugge 24 juni 2013, *Fiscoloog* 2014, 1390, 14.

Gent 26 oktober 2010, *Fisc.Act.* 2011, afl. 37, 14.

Gent 22 juni 2010, *TGR-TWVR* 2011, afl. 4, 301-303 noot V. VAN HERREWEGHE.

Gent 10 maart 2009, *Fiscoloog* 2009, afl. 1161, 9, noot J. VANDYCK.

Gent 6 juni 2006, *TFR* 2007, nr. 314.

Brussel 14 september 2005, *JT* 2006, afl. 6, 95-96.

Brussel 3 mei 2005, *AM* 2015, nr. 5, 419.

Brussel 24 april 2001, *IRDI*, 308.

Rb Antwerpen 15 september 2020, *Fisc.Koer.* 2020/18, 435-442.

Corr. Kortrijk 30 april 2002, *TWVR* 2002, afl. I, 30.

Beslissing nr. E.T. 104.712 dd. 22 april 2004, *Fisconet*.

Beslissing nr. E.T. 104.711 dd. 22 april 2004, *Fisconet*.

Beslissing nr. E.T. 102.061 dd. 7 juli 2003, *Taxwin*.

Beslissing nr. E.T. 45758 dd. 27 februari 1997, *BTW Rev.*, nr. 128, 399, nr. 1029.

Beslissing nr. E.T. 65.063 dd. 23 december 1992, *BTW Rev.*, nr. 102, 128, nr. 963.

Beslissing nr. E.T. 50288 dd. 5 maart 1985, *MonKey*.

Beslissing nr. E.T. 29.719 dd. 8 mei 1979, *BTW Rev.*, Nr. 41, 542, nr. 703.

Beslissing nr. E.T. 11.072 dd. 14 februari 1973, *BTW Rev.*, nr. 12, 294.

Beslissing nr. E.T. 13.210 dd. 19 januari 1973, *BTW Rev.*, nr. 11, 209.

Beslissing nr. E.T. 6.597, dd. 9 juni 1972, *BTW Rev.*, nr. 9, 551.

Dienst Voorafgaande Beslissingen nr. 2014.336 dd. 13.01.2015.

3. Rechtsleer

ALBERT, J.L., "Douane et œuvres d'art, une relation méconnue", *Droit, Médias, Art & Culture* 2017, 6, 456-466.

AMATUCCI, A. (ed.), *International Tax Law*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2012, 448 p.

ANNAERT, M., BAR, K. en SOLDAI, A., *Les manuels pratiques, Manuel T.V.A.*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2015, 488 p.

ARENT, D., "Le Freeport Luxembourg", *Droit, Médias, Art & Culture* 2017, 6, 486-491.

ARTMARKETINSIGHT, "Comprendre le secret des Ports Francs avec le rapport mondial du marché de l'art d'artprice", *Marché de l'Art* 2015. ([Bouvier, Rybolovlev : Comprendre le secret des Ports Francs avec le rapport mondial du Marché de l'Art d'Artprice – itw Bouvier | ArtMarket.com \(wordpress.com\)](#)), (geconsulteerd op 24 april 2021).

BALTUS, F., *La TVA, Fondements et mécanismes*, Brussel, Larcier, 2016, 734 p.

BATTIAU, P., DESMEYTERE, I., GOVERS, M., LEJEUNE, I., REYNDERS, S., STAS, D., OWENS, J. en WILLE, P., *40 jaar Belgische btw, Verleden, heden en toekomst*, Kluwer, Mechelen, 2012, 172 p.

BERENBOOM, A., *Le nouveau droit d'auteur et les droits voisins*, Brussel, Larcier, 2005, 536 p.

BERVOET, D. en SLEIDERINK, N., "Cultuur wordt steeds kleinere post in Vlaamse begroting", *De Tijd* 12 november 2019, 3. (<https://www.tijd.be/politiek-economie/belgie/vlaanderen/cultuur-wordt-steeds-kleinere-post-in-vlaamse-begroting/10180935.html>), (geconsulteerd op 2 mei 2021).

BOURS, J.P., "Belasting en cultuur een diep geschil", *FISCAnalyses* 2007.

BUELENS, B., "Hoe 18 januari 2018 de toepassing van verlaagde btw-tarieven wijzigde", *Fisc.Act.* 2018, 4, 1-5.

BUELENS, B. en PANIS, W. (eds.), *BTW Duiding 2017*, Brussel, Larcier, 2017, 838 p.

BUYSSE, C., "Winstmargeregeling: wat met een negatieve marge?", *Fiscoloog* 2014, afl. 1405, 15.

CAPIAU, S., CALLEWAERT, V. en KEUTGEN, G. *L'art et le droit*, Brussel, Larcier, 2010, 199 p.

COM (2010) 695 def., GROENBOEK over de toekomst van de btw, naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel.

COOPMAN, B., "Kunstenaars en B.T.W.", *AFT* 2002, afl. 11, 447-463.

COUTURIER, J.J., PEETERS, B., VAN DE VELDE, E., *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2018, 1393 p.

CULTUURLOKET, *Werknemer – interim of SBK*, 2021.
(<https://www.cultuurloket.be/kennisbank/sociale-statuten/werknemer-interim-of-sbk>),
(geconsulteerd op 23 maart 2021).

DEBRUYNE, E., *BTW*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 1421 p.

DE BOE, J. (ed.) *L'artiste au travail*, Brussel, Bruylant & Smart, 2008, 347 p.

DE BROE, L. (ed.), *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 556 p.

DEGLAS, C., *The Luxembourg freeport – Luxembourg VAT considerations*, Deloitte, 2014, 6,
(www.deloitte.com/content/dam/Deloitte/lu/Documents/financial-services/artandfinance/lu_en_artfinance-2014-VAT-presentation-29102014.pdf), (geconsulteerd op 2 april 2021).

DELANOTE, M. en MAUS, M., *Basisbegrippen Fiscaal recht*, Brugge, Die Keure, 2019, 252 p.

DEMARSIN, B., *Knelpunten bij de koop van kunst- en cultuurvoorwerpen*, Leuven, Instituut Contractenrecht KU Leuven Rechtsfaculteit, 2015, 106 p.

DEMARSIN, B., *Handel in kunstvoorwerpen, authenticiteit en koop rechtsvergelijkend onderzocht*, Brugge, Die Keure, 2008, 801 p.

DEREME, F. (ed.), *Patrimoine et œuvres d'art, questions choisies*, Brussel, Larcier, 2016, 574 p.

DEREME, F. (ed.), *La fiscalité des œuvres d'art et antiquités*, Brussel, Larcier, 2004, 429 p.

DEREME, F., *Cahiers de fiscalité pratique, La fiscalité des œuvres d'art et antiquités*, Brussel, Larcier, 2004, 282 p.

DE VISSCHER, F. en MICHAUX, B., *Précis du droit d'auteur et des droits voisins*, Brussel, Bruylant, 2000, 1104 p.

DUBUISSON B. en VAN COMPERNOLLE, J., *l'expertise*, Bruylant, Brussel, 2002, 272 p.

DURET-ROBERT, F., *Droit du marché de l'art*, Parijs, Dalloz, 2020, 1150 p.

ESTERZON, E., *L'imposition des artistes résidents, Principes généraux et aspects pratiques*, Waterloo, Kluwer, 2014, 71 p.

EUROPEAN PARLIAMENT SPECIAL COMMITTEE ON FINANCIAL CRIME, TAX EVASION AND TAX AVOIDANCE, *Freeports and Special Economic Zones: risks and benefits for the EU*, Londen, C and F partners LTD, 2018, 5-6. (<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/155704/6%20-%2005%20-%20Charles%20Carr%20-%20Q&A.pdf>), (geconsulteerd op 3 april 2021).

FONTAINE, M., "Les aspects juridiques de la commercialisation des œuvres d'art", *Ann.dr.Louvain*, 1988, 383-413.

GIORGINI, G.C. en PEREZ, S. (eds.), *Droit et marché de l'art en Europe: régulation et normalisation du risque – Entre champs culturels et économie réelle: quelles régulations?*, Brussel, Bruylant, 2015, 299 p.

GOVERS, M., *BTW ACTUA 2019*, Antwerpen, Intersentia, 2019, 268 p.

GOVERS, M., *BTW ACTUA 2017*, Antwerpen, Intersentia, 2018, 285 p.

GOVERS, M., *BTW ACTUA 2014*, Bornem, Het BTW Huis, 2015, 315 p.

GOVERS, M., *BTW ACTUA 2011*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 228 p.

GOVERS, M., *Tussenpersonen en btw*, Mechelen, Kluwer, 2011, 172 p.

GOVERS, M. en DESCHACHT, H., *Btw-praktijkboek*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, 1174 p.

GOVERS, M., BORGER, F. en RAES, P., *Handboek btw 2020-2021*, Brussel, Intersentia, 2020, 739 p.

GOVERS, M., MEYNENDONCKX, E. en RAES, P., *Internationale handel en btw*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 632 p.

HANNECART-WEYTH, W., "Problematique de la définition de l'œuvre d'art en droit fiscal", *Droit, Médias, Art & Culture* 2017, 6, 419-427.

HAUTEFAYE, C., "La philanthropie en matière d'art: le régime juridique et fiscal du mécénat", *Droit, Médias, Art & Culture* 2017, 6, 428-440.

HEIRMAN, J., "Het beperkte neutraliteitsbeginsel in de rechtspraak van het Hof van Justitie", *TFR* 2018, 357, 213-224.

HEMELS, S.J.C., "Art and European VAT", *VAT Monitor* 2005, 99-104.

HERBAIN, C., LAMENSCH, M. en TRAVERSA, E., *Taxe sur la valeur ajoutée, droit Belge et Européen*, Brussel, Larcier, 2020, 263 p.

HEYLENS, L., *Praktijkgids BTW 2019*, Meulebeke, Practicali, 2019, 784 p.

HEYLENS, L., *Btw-toepassingen bij internationale handelingen door kmo's*, Heule, INNI, 2015, 423 p.

KESTEMONT, L. en SCHOUKENS, P., *Rechtswetenschappelijk schrijven*, Leuven, Acco, 2017, 144 p.

KORVER, R., *Money laundering and tax evasion risks in free ports*, EPRS, 2018, 44 p.

(http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/155721/EPRS_STUD_627114_Money%20laundry-FINAL.pdf), (geconsulteerd op 3 april 2021).

KUNSTENLOKET VZW en VANHEUSDEN E. (eds.), *Sociale en fiscale spelregels voor kunstenaars – Voor kunstenaars en organisatoren actief in België, Nederland, Frankrijk, Duitsland en Groot-Brittannië*, Heule, INNI, 2015, 480 p.

KUNSTENLOKET VZW, *BTW in de artistieke sector*, Antwerpen, Kunstenloket vzw, 2006, 28 p.

LANG, M., MELZ, P. en KRISTOFFERSSON, E. (eds.), *Value added tax and direct taxation, similarities and differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, 1296 p.

LEGRAND, R., "Digitale kunst breekt door", *De Tijd* 13 maart 2021, 30. (<https://www.tijd.be/tech-media/media-marketing/digitale-kunst-breekt-door/10290768.html>), (geconsulteerd op 17 maart 2021).

LEGRAND, R., "Blockchainartiest plots derde duurste levende kunstenaar", *De Tijd* 12 maart 2021, 17.

LERNER, R. en BRESLER, J., *Art law: the guide for collectors, investors, dealers and artists*, New York, Practising Law Institute, 2012, 2000 p.

MASSIN, I., "Verlaagde BTW-tarieven: Commissie legt bal in kamp van de lidstaten", *Fiscoloog*, 1551, 7.

MEULENBEEK, H. en BROUWER, N., *De markt en de financiële positie van beeldend kunstenaars 1998*, Amsterdam, Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen, 2000, 80 p.

MINISTERE DE LA CULTURE, "Mécénat participatif : tous à l'œuvre!", persbericht, 9 december 2014, 19 p., (www.culturecommunication.gouv.fr/Presse/Archives-Presses/Archives-Dossiers-de-presse-2011-2017/Annee-2014/Mecenat-participatif-tous-a-l-oeuvre), (geconsulteerd op 6 mei 2021).

MINISTERIE VAN FINANCIËN, *Btw-handleiding* 2012, nr. 421,1°.

MINISTERIE VAN FINANCIËN, *Btw-handleiding* 2012, nr. 115/2.

MINISTERIE VAN FINANCIËN, *Btw-handleiding* 2005, nr. 79.

PANIS, W., *Fiscale Rechtspraakoverzichten, BTW 2009-2014*, Brussel, Larcier, 2015, 344 p.

PICINATI DI TORCELLO, A. en LIMIER, A., "Le Freeport Luxembourg creates new perspectives for the Luxembourg economy", *Inside, Quarterly insights from Deloitte* 2015, nr. 9, 88-93.

PLASMAN, C., "L'art, la fiscalité et l'entreprise", *L'Echo* 4 december 2003, 18.

PONTIER, J.M., "La notion d'œuvre d'art", *RDP* 1990, 1403-1437.

PUTTEMANS, A. en DEMARSIN, B., "Les aspects juridiques de l'art contemporain", *Collection de l'Unité de droit économique de l'ULB*, Louvain-la-Neuve, Larcier, 2012, 155 p.

RAYET, A., "La TVA sur les prestations artistiques", *AM* 1999, 194, nr. 7.

RENIERS, J., COPPENS, W. en STEVENS, S., *Kunst en fiscus*, Diegem, Ced.Samsom, 2003, 278 p.

REYBURN, S., "The \$69 Million Beeple NFT Was Bought With Cryptocurrency", *The New York Times* 12 maart 2021, (<https://www.nytimes.com/2021/03/12/arts/beeple-nft-buyer-ether.html>), (geconsulteerd op 17 maart 2021).

RUYSSCHAERT, S., *De btw-tarieven*, Antwerpen, Maklu, 2020, 339 p.

RUYSSCHAERT, S., *Handboek BTW*, Antwerpen, Maklu, 2019, 436 p.

RUYSSCHAERT, S., *BTW-eetjes, deel 12*, Antwerpen, Maklu, 2019, 249 p.

RUYSSCHAERT, S., *BTW-eetjes, deel 9*, Antwerpen, Maklu, 2018, 246 p.

RUYSSCHAERT, S., *BTW-eetjes, deel 8*, Heule, INNI Publishers, 2017, 277 p.

RUYSSCHAERT, S., *BTW-eetjes, deel 7*, Heule, INNI Publishers, 2017, 276 p.

RUYSSCHAERT, S., *BTW-eetjes, deel 5*, Heule, INNI Publishers, 2016, 354 p.

RUYSSCHAERT, S., *BTW-eetjes, deel 4*, Heule, INNI Publishers, 2015, 286 p.

RUYSSCHAERT, S., *BTW-eetjes deel 2*, Heule, Uitgeverij UGA, 2013, 245 p.

RUYSSCHAERT, S., "Graffiti op onroerende goederen: btw-gevolgen", *Taxwin* 2018, 6 januari 2018.

RUYSSCHAERT, S. en VAN SANT, T., *BTW-eetjes*, Heule, Uitgeverij UGA, 2012, 333 p.

RUYSSCHAERT, S., *De margeregeling toegelicht, gebruikte goederen, tweedehandse vervoermiddelen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten*, Heule, INNI Publishers, 2017, 152 p.

RUYSSCHAERT, S. en VAN KERCHOVE, W., *Luxe-uitgaven*, Antwerpen, Maklu, 2015, 212 p.

RUYSSCHAERT, S., *Cultuur en BTW*, Kortrijk, Uitgeverij UGA, 2014, 155 p.

RUYSSCHAERT, S., "De commissionair inzake btw: analyse van de wettelijke fictie", *Fisc.Week.* 2019, 69, 5-8.

RUYSSCHAERT, S., "Volgrecht: mét of zonder btw?", *Taxwin*, 1 maart 2019.

RUYSSCHAERT, S., "Auteursrechten en uitgavecontracten: vrijgesteld van btw?", *Fisc.Week.* 2017, 296, 5-7.

RUYSSCHAERT, S. "Bodypainting: btw-tarief?", *Taxwin*, 24 januari 2009.

RUYTERS, M., "Kunst huren is fiscaal aftrekbaar, kunst kopen niet", *De Tijd* 10 september 2005, 45. (<https://www.tijd.be/algemeen/algemeen/kunst-huren-is-fiscaal-aftrekbaar-kunst-kopen-niet/5407130.html>), (geconsulteerd op 7 mei 2021).

SCHRAGE, E., "Dat kan mijn kleine broertje ook! Over het onderscheidend vermogen van het begrip kunst in het recht", *TPR* 2005, afl. 4, 1147-1179.

SOULEZ, M., "L'originalité au centre de la protection par le droit d'auteur", *Droit, Médias, Art & Culture* 2018, 1, 36-44.

SWENNEN, F. (ed.), *Kunst en recht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 388 p.

TANGHE, N., "De verborgen schatkamers voor de ultrarijken", *De Standaard* 4 juni 2016, 4. (https://www.standaard.be/cnt/dmf20160603_02323044) (geconsulteerd op 7 mei 2021).

TIBERGHIE ADVOCATEN, *Handboek voor Fiscaal Recht 2020/2021*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 2838 p.

UNESCO, *Convention on the protection and promotion of the diversity of cultural expressions*, Parijs, 2005.

UNESCO, *Recommendation concerning the status of the artist*, Records of the General Conference, twenty-first session, Belgrade, 1980, Vol. 1 resolutions, Annex I.

VALENTIN, P. en YAPOVA, M., "An opportunity for the UK to acknowledge that in the 21st century, video and light art installations can be imported as works of art", *Art@Law* 2021, 23 februari 2021, (https://www.artatlaw.com/blogpost/import_export_cultural_goods/an-opportunity-for-the-uk-to-acknowledge-that-in-the-21st-century-video-and-light-art-installations-can-be-imported-as-works-of-art#_ftn3), (geconsulteerd op 29 april 2021).

VANDEBERGH, H. (ed.), *Btw-Handboek*, Brussel, Larcier, 2020, 2408 p.

VANDEBERGH, H., "Het beginsel van fiscale neutraliteit inzake BTW", *TFR* 2008, nr. 350.

VANDENBULKE, A., "Le financement des arts de la scène : panorama de droit belge", *Auteurs & Media* 2019, 23-40.

VANDENBULKE, A., "Fondations, philanthropie et mécénat", *RPS* 2016, 847-867.

VAN DE WOESTEYNE, I., *Fiscaal recht in essentie 2020*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 426 p.

VAN ISACKER, F., *Kritische synthese van het Belgische auteursrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1985, 178 p.

VAN VOOLEN, E., AMISHAI-MAISELS, Z., SHATSKIKH, A. en BOHM-DUCHEN, M., *Marc Chagall en het Joods Theater*, Zwolle, Waanders, 2002, 124 p.

VAN WYNSBERGHE, E., "Kunstgaleries vragen om btw-verlaging: "wij zijn brug tussen kunstenaars en overheid"", *Gazet van Antwerpen* 11 juni 2020, online. (https://www.gva.be/cnt/dmf20200611_04987941), (geconsulteerd op 25 oktober 2020).

VERENIGDE NATIES, "Free trade zone and port hinterland development", *KMI* 2005, 7, (www.unescap.org/sites/default/files/pub_2377_fulltext.pdf), (geconsulteerd op 24 april 2021).

VYNCKE, K., MASSIN I., en STAS, D. (eds.), *Handboek belasting toegevoegde waarde*, Brugge, die Keure, 2015, 569 p.

VYNCKIER, J., *Sponsoringcontracten*, Brussel, Intersentia, 2018, 974 p.

WATELET, S., *L'auteur & l'artiste face à l'impôt*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2010, 258 p.

WELLENS, J., "Reclame- en publiciteitskosten, sponsoringkosten", *MonKEY* 2020.

WIJTVLIET, L.W.D. "A house divided. Over de onwenselijkheid van gedifferentieerde btw-tarieven", *WFR* 2012, 669-677.

WITTOCK, N., "Toetsing van de Belgische toepassingsvoorwaarden van de btw tarieven aan de beginselen van neutraliteit en non-discriminatie", *AFT* 2011, 8-32.

WOUTERS, P.J., *Innovatie en fiscaliteit*, Brussel, Intersentia, 2011, 288 p.

4. Varia

<https://www.artexperts.be/nl/index.html>, (geconsulteerd 26 maart 2021).

<https://www.ceja-kgso.be/nl/>, (geconsulteerd op 26 maart 2021).

<http://www.argus-art-experts.be/>, (geconsulteerd op 27 maart 2021).

<https://www.abex.be/nl/>, (geconsulteerd op 27 maart 2021).

Belgische Kamer van Deskundigen voor Kunstvoorwerpen, *Deontologie-Code*, artikel 2.

Communicatie Federale Overheidsdienst Financiën, 2 maart 2020,

(<https://departementwvg.be/sites/default/files/media/documenten/btw-tarief%20kunstintegratie.pdf>), (geconsulteerd op 27 maart 2020).

European Parliament resolution of 26 March 2019 on financial crimes, tax evasion and tax avoidance, ([http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/162244/P8_TA-PROV\(2019\)0240.pdf](http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/162244/P8_TA-PROV(2019)0240.pdf)), (geconsulteerd op 3 januari 2021).

Eurostat, CPA 2008, Structure and explanatory notes.

(<https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1995700/1995914/CPA2008structureexplanatorynotesEN.pdf/79e7f2e5-4e8c-493b-8684-bafaf75801d3>), (geconsulteerd op 27 maart 2021).

<https://www.vandale.be/>, (geconsulteerd op 3 april 2021).

<https://www.artistatwork.be/nl/>, (geconsulteerd op 23 april 2021).

<https://financien.belgium.be/sites/default/files/downloads/116-rijksmusea.pdf>, (geconsulteerd op 22 april 2021).