



UHASSELT

KU LEUVEN



Maastricht University

KNOWLEDGE IN ACTION

Faculteit Rechten

master in de rechten

Masterthesis

Hoe vererven kunst en antiek in de successierechten?

Ireni Theodorou

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

2021
2022



UHASSELT

KNOWLEDGE IN ACTION

KU LEUVEN



Maastricht University

Faculteit Rechten

master in de rechten

Masterthesis

Hoe vererven kunst en antiek in de successierechten?

Ireni Theodorou

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

PROMOTOR :

Prof. dr. Caroline VANDERKERKEN



KU LEUVEN



Maastricht University

Faculteit rechten

Master in de rechten

Masterthesis

De inbetalinggeving van kunstwerken: een gemiste kans om het nationaal cultureel erfgoed te verrijken? Een rechtsvergelijkend onderzoek met Nederland en het Verenigd Koninkrijk.

Ireni Theodorou

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

PROMOTOR:

Prof. Dr. Caroline Vanderkerken

1 INHOUD

2	inleiding.....	4
2.1	Onderzoeksvraag	5
3	Belgisch recht	6
3.1	Inbetalinggeving kunstwerken.....	6
3.1.1	Wie is bevoegd?	6
3.1.2	Toepassingsvoorwaarden	7
3.1.3	Begrip kunstwerk	8
3.1.4	Ratio legis.....	9
3.1.5	Procedure	9
3.1.6	Waardebepaling	11
3.1.7	Beoordeling van het stelsel van inbetalinggeving van kunstwerken	13
4	Nederlands recht	15
4.1	Kwijtscheldingsregeling.....	15
4.1.1	Historiek en situering	15
4.1.2	Toepassingsvoorwaarden.....	15
4.1.3	Begrip voorwerp uit de nalatenschap/ (verzamelingen van) cultuuroederen	17
4.1.4	Ratio legis.....	17
4.1.5	Procedure	17
4.1.6	Waardebepaling	20
4.1.7	Beoordeling van de kwijtscheldingsregeling.....	21
5	Engels recht	23
5.1	Acceptance in lieu	23
5.1.1	Historiek en situering	23
5.1.2	Toepassingsvoorwaarden	23
5.1.3	Procedure	24
5.1.4	Waardebepaling	25
5.1.5	Beoordeling van het Acceptance in Lieu Scheme	26
5.2	Conditional exemption of inheritance tax.....	27
6	Rechtsvergelijking	29
6.1	Welke voorwerpen komen in aanmerking?.....	29
6.2	Verzoek bij leven?.....	29
6.3	Waardebepaling.....	30
6.4	(voorwaardelijke) vrijstelling erfbelasting?	31
6.4.1	Aanbeveling	31
7	Conclusie	32
8	Bibliografie.....	34
8.1	België	34
1.	Wetgeving	34
2.	Rechtsleer.....	35
3.	Overige bronnen	35

8.2	Nederland.....	36
1.	Wetgeving	36
2.	Rechtsleer.....	36
8.3	Verenigd Koninkrijk.....	36

In dit onderzoek wordt de inbetalinggeving van kunstwerken onderzocht. Deze regeling werd in 1985 door de Belgische wetgever ingevoerd en houdt in dat successierechten betaald kunnen worden door middel van kunstwerken die zich in de nalatenschap bevinden. De *ratio legis* achter deze regeling is de verarming van het Belgisch erfgoed tegengaan, omdat kunstwerken vaak verkocht worden aan het buitenland.¹ Het betreft een rechtsvergelijkend onderzoek met Nederland en het Verenigd Koninkrijk waarbij de gelijkenissen en verschillen besproken zullen worden. Op basis van de rechtsvergelijking, rekening houdende met het Belgische rechtssysteem, worden er tot slot aanbevelingen gedaan.

In dit onderzoek zal eerst en vooral worden nagegaan wat de regeling betreffende de inbetalinggeving van kunstwerken ter voldoening van successierechten precies inhoudt, wat de toepassingsvoorwaarden zijn, hoe de procedure verloopt, hoe de waarde van een kunstwerk bepaald wordt en om af te sluiten volgt een korte evaluatie van de huidige wetgeving. Dit gebeurt aan de hand van de huidige wetgeving, maar ook met de nodige rechtsleer.

Vervolgens komen de Nederlandse kwijtscheldingsregeling en de Engelse Acceptance in Lieu aan bod. Hierbij wordt net zoals bij de Belgische regeling aandacht besteed aan de inhoud van de regelingen, de toepassingsvoorwaarden, de procedure en de waarde van het cultuurgood.

In het laatste onderdeel van dit onderzoek wordt de effectieve rechtsvergelijking gedaan. Zowel de verschillen als de gelijkenissen worden besproken, waarna er op basis van deze andere twee landen aanbevelingen gedaan worden aan de Belgische wetgeving.

Er wordt niet vaak beroep gedaan op de inbetalinggeving van kunstwerken. Het doel van de wetgever om de verarming van het nationaal cultureel erfgoed te voorkomen, lijkt verloren te gaan.² In 2006 werd de laatste aanvraag in Vlaanderen goedgekeurd. Het Vlaams Gewest werd toen eigenaar van de collectie van precolumbiaanse kunst als betaling van de successierechten voor het overlijden van Paul Janssen. Het gaat om een uitgebreide collectie met topstukken. Dora Janssen werd gecontacteerd door de directeur van Los Angeles County Museum of Arts om de collectie over te kopen, maar dankzij de mogelijkheid tot inbetalinggeving van kunstwerken ter voldoening van erfbelasting staat de collectie nu te pronken in het MAS in Antwerpen.³ Dit voorbeeld toont aan dat de regelgeving vol opportuniteiten zit om het nationaal cultureel erfgoed te verrijken. Door te vergelijken met Nederland en het Verenigd Koninkrijk, waar meer verzoeken ingediend worden, wordt er nagegaan op welk vlak er gelijkenissen en verschillen zijn en of België een voorbeeld kan

¹ Wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen, *Parl.St.* Senaat 1984-85, nr. 1.

² Vr. en Antw. VI.Parl., Vr. nr. 86 13 december 2019 (C., COUDYSER, antw. M., DIEPENDAELE); Vr. en Antw. VI.Parl., Vr. nr. 100 22 januari 2018 (K., SCHRIVERS, antw. B., TOMMELEIN); Wetsvoorstel tot wijziging van de gevolgen voor de inkomstenbelastingen van schenkingen aan de Staat en tot wijziging van de regeling voor de afgifte van kunstwerken ter betaling van successierechten, *Parl.St.* Senaat 2000-01, nr. 2-75/3; Vr. en Antw. VI.Parl., Vr. nr. 261 13 maart 2020 (K., SCHRIVERS, antw. M., DIEPENDAELE).

³ K., VAN BOXSTAEL, "Vlaamse regering bezwijkt dan toch voor precolumbiaanse kunst", *Juristenkrant* 2006, afl. 136, 15; K., BRUYLAND, Dora Janssen over haar precolumbiaanse kunstcollectie en haar overleden echtgenoot, *de Tijd*, 2006, <https://www.tijd.be/nieuws/wijde/wereld/dora-janssen-over-haar-precolumbiaanse-kunstcollectie-en-haar-overleden-echtgenoot/2476279.html>

nemen aan deze regelgevingen ten einde de inbetalinggeving van kunstwerken nieuw leven in te blazen.⁴

De regelgeving m.b.t. successierechten in het Vlaams Gewest werd gecodificeerd in de VCF, maar wat betreft de voldoening van de successierechten d.m.v. kunstwerken is de inhoud van regeling hetzelfde als in het Waals en Brussels Hoofdstedelijk Gewest zoals vastgelegd in de artikelen 83/3 en 83/4 Wetboek Successierechten.⁵ Daarom wordt er ook niet gefocust op de relatie tussen de gewesten onderling en wordt enkel de situatie in Vlaanderen besproken.

2.1 ONDERZOEKSVRAAG

De inbetalinggeving van kunstwerken: een gemiste kans om het nationaal cultureel erfgoed te verrijken? Een rechtsvergelijkend onderzoek met Nederland en het Verenigd Koninkrijk.

1. Hoe wordt de inbetalinggeving van kunstwerken geregeld in België?
2. Hoe gebeurt de waardebeoordeling?
3. Welke problemen doen zich voor in de huidige Belgische wetgeving?
4. Hoe wordt de inbetalinggeving van kunstwerken geregeld in Nederland en het Verenigd Koninkrijk?
5. Zijn er, vanuit rechtsvergelijkend perspectief, aanbevelingen voor de huidige Belgische wetgeving?

⁴ STANCO, G. P., "Ruim vijftien jaar kwijtschelding van successierechten met kunst; een evaluatie", *WFR* 2018/12, 1605-1607.

⁵ Artikelen 83/3 en 83/4 Wetboek Successierechten.

3.1 INBETALINGGEVING KUNSTWERKEN

3.1.1 Wie is bevoegd?

Vooraleer er overgegaan wordt op de inhoud van de inbetalinggeving van kunstwerken, wordt er eerst toegelicht wie bevoegd is om dit te innen. De successierechten bestaan vanouds uit twee soorten belastingen, namelijk het successierecht en het recht van overgang bij overlijden. Het successierecht is een belasting die verschuldigd is bij het overlijden van een rijksinwoner, terwijl het recht van overgang een belasting is die verschuldigd is bij het overlijden van een niet-rijksinwoner.⁶

Krachtens artikel 3, 4^o van de Bijzondere Financieringswet zijn het successierecht van rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners gewestelijke belastingen. Dit wil zeggen dat de Gewesten bevoegd zijn om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen te wijzigen. Welk Gewest bevoegd is wordt bepaald in artikel 5 van de Bijzondere Financieringswet.⁷

De Vlaamse fiscaliteit werd gecodificeerd in de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013. Sedert 1 januari 2015 is het Vlaams Gewest, meer bepaald de Vlaamse Belastingdienst (hierna: Vlabe) bevoegd voor de inning van het successierecht en het recht van overgang bij overlijden.⁸ Voor deze twee begrippen heeft de Vlaamse decreetgever de nieuwe verzamelterm 'erfbelasting' ingevoerd.⁹ De overkoepelende term successierechten wordt in het Vlaams Gewest dus niet meer gebruikt. Het successierecht *sensu stricto* slaat in Vlaanderen enkel nog op de verschuldigde belasting bij het overlijden van een rijksinwoner. Omdat er in deze thesis geen onderscheid gemaakt wordt tussen de verschillende gewesten en enkel ingegaan wordt op de inbetalinggeving van kunstwerken in Vlaanderen, wordt de term erfbelasting gehanteerd. De bundeling van de erfbelasting in de Vlaamse Codex Fiscaliteit heeft ervoor gezorgd dat het Wetboek van Successierechten, in het Vlaams Gewest, bijna volledig werd opgeheven, met uitzondering van de bepalingen die vermeld worden in artikel 5.0.0.0.1. 4^o VCF.¹⁰ Dit wil zeggen dat de Vlaamse regering pas sinds 1 januari 2015 volledig bevoegd is voor de inbetalinggeving van kunstwerken om de erfbelasting te voldoen.¹¹

In principe wordt de erfbelasting betaald door middel van geld. De Vlaamse regering heeft de bevoegdheid om de regels voor de wijze van betaling van de belastingen te bepalen.¹² Buiten de betaling van de erfbelasting in geld, bestaat er ook een uitzonderlijke betaalwijze, namelijk de inbetalinggeving van kunstwerken. Dit stelsel werd ingevoerd bij de wet van 1 augustus 1985¹³ in de artikelen 83/3 en 83/4 van het Wetboek der successierechten. Deze artikelen traden in werking

⁶ Art. 5 Bijzondere Financieringswet.

⁷ Art. 4 §1 Bijzondere Financieringswet

⁸ M. De Jonckheere, M. Delanote, M. Maus, E. Van Dooren, E. De Jonghe, De fiscale procedure, Brugge, Die Keure, 2016, 545.

⁹ Artikel 1.1.0.0.2, 9^o VCF.

¹⁰ Artikel 5.0.0.0.1. 4^o VCF.

¹¹ C. COUDYSER, J. LANTMEETERS, M. MEREMENS, M. VAN WERDE, P. DE BRUYN EN J. PEUMANS, Conceptnota voor nieuwe regelgeving betreffende de inbetalinggeving van cultuurgoederen ter voldoening van de erfbelasting, 4 oktober 2017, nr. 1288, 3.

¹² Artikel 3.4.3.0.1. VCF.

¹³ Wet van 1 augustus 1985 houdende fiscale en andere bepalingen, BS 6 augustus 1985.

op 3 februari 1987.¹⁴ Het stelsel werd ingevoerd naar aanleiding van het openvallen van de nalatenschap van René Magritte als poging om zijn schilderijen in België te houden. Echter wouden de erfgenamen geen gebruik maken van dit stelsel, waardoor de schilderijen alsnog verloren gingen en werden verkocht aan Sotheby's in Londen.¹⁵ Volgens het oude recht moest er aan enkele, strenge, voorwaarden voldaan worden. Ten eerste moesten de kunstwerken internationale faam genieten. Dit werd erkend door de Minister van Financiën op eensluidend advies van twee bijzondere commissies, namelijk de technische commissie van de Koninklijke Musea voor Schone Kunsten en het bevoegde Sectiecomité van de Koninklijke Musea voor Kunst en Geschiedenis. Deze bijzondere commissies deden de schatting van de kunstwerken. Ten tweede diende het kunstwerk geheel aanwezig te zijn in de nalatenschap van een overleden rijksinwoner en/of zijn langstlevende echtgenoot.

Door deze omslachtige procedure en de strenge vereiste dat het kunstwerk tot de internationale faam moest behoren, werd er echter weinig gebruik gemaakt van deze regeling. Daarom werd er met de wet van 21 juni 2001¹⁶ een versoepeling doorgevoerd van de procedure. Alleen de federale overheid kon rechtstreekse eigenaar worden van deze kunstwerken en vergoedde hiervoor het Gewest waar de nalatenschap was opengevallen.¹⁷ Door middel van de programmawet van 11 juli 2005 worden de gewesten bevoegd voor de aanvaarding van de inbetalinggeving en krijgen zij bijgevolg ook de eigendom van de kunstwerken. In de Vlaamse Codex Fiscaliteit werd artikel 3.4.3.0.2 ingevoegd, gebaseerd op de artikelen 83/3 en 83/4 van de Wet der Successierechten. Deze procedure loopt gelijk met de procedure op federaal vlak zoals vastgelegd in artikel 83/3.¹⁸

3.1.2 Toepassingsvoorwaarden

De huidige wetgeving is van toepassing op zowel de successierechten als de rechten van overgang bij overlijden.¹⁹ Vooraleer er beroep gedaan kan worden op het stelsel van de inbetalinggeving van kunstwerken moet er aan een reeks cumulatieve voorwaarden voldaan worden.

Eerst en vooral moeten de kunstwerken in hun geheel deel uitmaken van de nalatenschap of op de dag van het overlijden in hun geheel toebehoren aan de overledene of aan zijn langstlevende echtgenoot of wettelijk samenwonende of aan de erfgenamen, legatarissen of begiftigden. Het is dus niet noodzakelijk dat het kunstwerk deel uitmaakt van de nalatenschap. Het bewijs daarvoor kan worden geleverd door alle wettelijke middelen, met inbegrip van getuigenissen en vermoedens, maar met uitsluiting van de eed. De vereiste dat de overledene een rijksinwoner is, valt weg waardoor ook de verschuldigde erfbelasting van niet-rijksinwoners kan voldaan worden met kunstwerken.

¹⁴ Koninklijk besluit van 20 januari 1987 betreffende de afgifte van kunstwerken ter betaling van erfbelasting, *BS* 3 februari 1987.

¹⁵ C. COUDYSER, J. LANTMEETERS, M. MEREMENS, M. VAN WERDE, P. DE BRUYN EN J. PEUMANS, Conceptnota voor nieuwe regelgeving betreffende de inbetalinggeving van cultuurgoederen ter voldoening van de erfbelasting, 4 oktober 2017, nr. 1288, 4.

¹⁶ Wet van 21 juni 2001 tot wijziging van de gevolgen voor de inkomstenbelastingen van schenkingen aan de Staat en tot wijziging van de regeling voor de aangifte van kunstwerken ter betaling van successierechten, *BS* 5 juli 2001.

¹⁷ K., VAN BOXSTAEL, "Vlaamse regering bezwijkt dan toch voor precolumbiaanse kunst", *Juristenkrant* 2006, afl. 136, 15.

¹⁸ D., DE GROOT, *Handboek successierechten*, Antwerpen, Intersentia, 2016, 151

¹⁹ M., DELANOTE, *De erfbelasting*, Brugge, die Keure, 2020, 15; 260.

Voorts dienen de kunstwerken internationale faam te genieten of tot het roerend cultureel erfgoed van het Vlaamse Gewest behoren. Een kunstwerk behoort tot het roerend cultureel erfgoed wanneer de Vlaamse regering (voor het Vlaams Gewest) of de Minister van Financiën (voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en het Waals Gewest) op eensluidend advies van de bijzondere commissie erkent dat zij hiertoe behoort. Voordien kwamen enkel de kunstwerken in aanmerking die internationale faam genoten, maar naar het huidig recht kunnen dit ook kunstwerken zijn die geen internationale faam genieten, maar tot het roerend cultureel erfgoed van het Vlaams Gewest behoren. Tevens is er nu één bijzondere commissie die zich uitspreekt over deze erkenning in plaats van de twee voorgaande bijzondere commissies. De term roerend cultureel erfgoed wordt omschreven als *'een voorwerp dat representatief is voor hoogstaand regionaal ambachtswerk en een werk van een Belgische kunstenaar die nog geen internationale erkenning heeft gekregen, maar hier te lande toch een zekere renommee heeft'*.²⁰

Tot slot moet het verzoek gedaan worden door een erfgenaam, begiftigde of legataris met burgerrechtelijke bevoegdheid om dit te doen. Deze voorwaarde is onveranderd gebleven. De Minister van Financiën of de Vlaamse Regering, afhankelijk van in welk Gewest de nalatenschap openvalt, beslissen uiteindelijk of zij deze betalingswijze formeel aanvaarden.²¹

3.1.3 Begrip kunstwerk

In de huidige regelgeving bestaat er geen juridische definitie van het begrip 'kunstwerk'. Door het ontbreken van een wettelijke definitie wordt er geopteerd voor een ruime interpretatie. Dit vloeit voort uit het wetsvoorstel tot wijziging van de regeling voor de afgifte van kunstwerken ter betaling van successierechten. Hierin staat dat het begrip kunstwerk ruim geïnterpreteerd dient te worden. Er vallen niet louter schilderijen en beeldhouwwerken onder, maar ook meubilair, sieraden, boeken et cetera. Hiervoor werd de inspiratie gehaald uit de voorwerpen vermeld in de tarief- en statistiekennomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief van de Europese Unie, naar voorbeeld van de Franse regeling.²² Onder hoofdstuk 97, afdeling XXI staat dat schilderijen en tekeningen met de hand vervaardigd hieronder vallen. Voorts wordt vermeld dat er onder meer ook antiek, waaronder begrepen wordt voorwerpen ouder dan 100 jaar, postzegels, gravures, originele standbeelden en verzamelingen van zoölogisch, botanisch, archeologisch,... karakter onder het begrip kunstwerken vallen.²³ De Minister van Financiën heeft uitdrukkelijk gespecificeerd dat onroerende goederen niet onder de term kunstwerk vallen.²⁴

²⁰ Omz. nr 5 (AFZ/2000/0046 - Dos. 215) 24 oktober 2001.

²¹ Art 83/3, lid 3 Wetboek Successierechten.

²² Wetsvoorstel tot wijziging van de gevolgen voor de inkomstenbelastingen van schenkingen aan de Staat en tot wijziging van de regeling voor de afgifte van kunstwerken ter betaling van successierechten, , *Parl.St.* Senaat 2000-2001, nr. 2-75/3.

²³ Gecombineerde Nomenclatuur" bij uitvoeringsverordening (EU) 2018/1602 van de Commissie van 11 oktober 2018 tot wijziging van bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad met betrekking tot de tarief- en statistiekennomenclatuur en het gemeenschappelijke douanetarief, Pb.L. 31 oktober 2018, afl. 273, 3, Tweede deel, afdeling XXI, Hoofdstuk 97.

²⁴ Omz. nr 5 (AFZ/2000/0046 - Dos. 215) 24 oktober 2001.

3.1.4 Ratio legis

De *ratio legis* achter deze regeling staat in de voorbereidende werken van de wet van 1 augustus 1985. De wetgever geeft aan dat een dergelijke regeling die het toelaat de erfbelasting te voldoen door middel van een inbetalinggeving van kunstwerken in het belang van de Staat en de schuldenaars is omwille van twee redenen. Een eerste reden is dat in het verleden het Belgisch cultureel erfgoed vaak werd vervreemd, omdat de kunstwerken werden verkocht aan het buitenland. Ten tweede doet het zich voor dat schuldenaars noodgedwongen de kunstwerken snel moeten verkopen om de successierechten op tijd te kunnen betalen, wanneer zij over te weinig liquide middelen beschikken. Deze gedwongen verkoop gebeurt vaak tegen een prijs die onder de marktwaarde is. Het dubbel doel achter de inbetalinggeving van kunstwerken is dus het tegengaan van het verlies van het nationaal cultureel erfgoed en schuldenaars de mogelijkheid geven om hun kunstwerken te gebruiken om successierechten te betalen tegen een marktconforme prijs. De voorbereidende werken verwijzen ook naar buitenlandse regelingen, zoals bijvoorbeeld die in het Verenigd Koninkrijk, die reeds succesvol toegepast werden ten tijde van het ontstaan van de Belgische regeling.²⁵

3.1.5 Procedure

Om gebruik te kunnen maken van het stelsel van de inbetalinggeving van kunstwerken moeten de erfgenamen, legatarissen of begiftigden een schattingsaanvraag indienen. Dit moet gebeuren door middel van een aangetekende brief bij de bijzondere commissie.²⁶

De bijzondere commissie is samengesteld uit: *"drie personeelsleden van de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie, onder wie de voorzitter en de secretaris van de commissie; twee personeelsleden van de Vlaamse administratie van het beleidsdomein Cultuur; vijf leden, vertegenwoordigers van de Raad voor het behoud van het roerend cultureel erfgoed, opgericht bij artikel 4 van het decreet van 24 januari 2003 houdende bescherming van het roerend cultureel erfgoed van uitzonderlijk belang."*²⁷

De schattingsaanvraag is een aanbod tot betaling en moet enkele verplichte vermeldingen bevatten.²⁸ Zo dienen de aanvragers een nauwkeurige beschrijving van het kunstwerk te geven: de auteurs, plaatsing in het oeuvre van de auteur(s), de staat van het kunstwerk en de plaats waar het zich bevindt indien het om moeilijk verplaatsbare kunstwerken gaat. Hierbij worden ook recente fotografische beelden van de kunstwerken meegedeeld evenals stukken die doen blijken dat de kunstwerken internationale faam hebben of behoren tot het roerend cultureel erfgoed van België (naar het oordeel van de aanvragers). Indien van toepassing moeten de schattingsaanvragers een kopie van de echtheidscertificaten toevoegen alsook alle elementen die de actuele waarde van de aangeboden kunstwerken kunnen aantonen.²⁹

²⁵ Wetsvoorstel tot wijziging van de gevolgen voor de inkomstenbelastingen van schenkingen aan de Staat en tot wijziging van de regeling voor de afgifte van kunstwerken ter betaling van successierechten, *Parl. St.* Senaat 2000-2001, nr. 2-75/1.

²⁶ Artikel 3.4.3.0.4. §1 VCF

²⁷ Artikel 3.4.3.0.8 §1 lid 1 VCF; Ministerieel besluit tot benoeming van de leden van de bijzondere commissie belast met de erkenning en waardering van kunstwerken die tot het roerend cultureel erfgoed van het Vlaamse Gewest behoren of die internationale faam genieten voor de toepassing van artikel 3.4.3.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit, 27/04/2015,

²⁸ Artikel 3.4.3.0.3. § 3 VCF.

²⁹ Artikel 3.4.3.0.3. §4-5 VCF.

De bijzondere commissie is bevoegd om de aangeboden kunstwerken, die al dan niet tot de nalatenschap toebehoren, te schatten. Zij worden geacht te zijn aangeboden tegen de waarde die bij de voorafgaande schatting is vastgesteld. Als het kunstwerk deel uitmaakt van de nalatenschap, wordt de waarde die is vastgesteld bij de voorafgaande schatting daarenboven in aanmerking genomen voor de berekening van de erfbelasting.³⁰ Indien de schattingsaanvraag onvolledig of onduidelijk is kan zij de nodige stukken en/of bewijzen opvragen bij de aanvragers.³¹ Voorts kan zij de kunstwerken opeisen om verder onderzoek naar de echtheid te verrichten en eventuele kosten voor restauratie. Het bepalen van de waarde van een kunstwerk is geen gemakkelijke kwestie. Daarom kan de commissie hiervoor beroep doen op kunstexperts.³² Hoe deze waardebepaling precies in zijn werk gaat wordt later besproken.

Het is mogelijk dat de bijzondere commissie eist dat de kunstwerken in bruikleen gegeven worden aan ofwel zijzelf, ofwel indien zij geopteerd heeft hier beroep op te doen aan de kunstexperts of instellingen die zij aanwees. Dit gebeurt wanneer het noodzakelijk is om extra onderzoek te doen naar onder meer de echtheid of kosten van restauratie en instandhouding van het kunstwerk.³³ Indien het kunstwerk moeilijk te verplaatsen is dan kunnen de schattingsaanvragers het kunstwerk ter beschikking stellen voor de bijzondere commissie, respectievelijk de aangewezen kunstexperts of vertegenwoordigers van de instellingen. Een voorwaarde is wel dat dit in België moet zijn.³⁴

Kunstexperts zijn eerst en vooral universitair opgeleide wetenschappers, zoals archeologen, antropologen en kunsthistorici, omdat zij tijdens hun opleiding bijzondere kennis hebben opgedaan over kunst en andere historische objecten. Ook kunsthandelaars kunnen experts zijn, door eveneens een opleiding gevolgd te hebben of door ervaring in de praktijk.³⁵

De bijzondere commissie is dus bevoegd om een bindend advies te geven over drie kwesties: de vraag of de ter betaling aangeboden kunstwerken tot het roerend cultureel erfgoed van het Vlaamse Gewest behoren of internationaal befaamd zijn; de ontvankelijkheid van de schattingsaanvraag en de geldwaarde van de aangeboden kunstwerken.

Wanneer de schattingsaanvraag niet tijdig wordt ingediend, niet alle vermeldingen bevat, de stukken die werden opgevraagd niet geleverd werden binnen een termijn van één maand of de kunstwerken niet voldoen aan de kwalitatieve vereisten kan de bijzondere commissie een negatief advies uitbrengen aan de Vlaamse Minister die uiteindelijk beslist over de formele aanvaarding/weigering van het aanbod tot afgifte van kunstwerken ter voldoening van de erfbelasting. De bijzondere commissie wordt hiervan op de hoogte gebracht, waarna zij de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie op de hoogte brengt van de beslissing van de Vlaamse minister. De bevoegde entiteit

³⁰ Artikel 3.4.3.0.5. §4 VCF.

³¹ Artikel 3.4.3.0.3. §7 VCF

³² Artikel 3.4.3.0.3. §4-§5 van het Uitvoeringsbesluit

³³ Artikel 3.4.3.0.4 §1 lid 1 VCF.

³⁴ Artikel 3.4.3.0.4 §1 lid 2 VCF.

³⁵O. Lenaerts (eds), Handboek kunstrecht: een juridische schets van het kunstenlandschap, Antwerpen, Intersentia, 2021, 94-97.

van de Vlaamse administratie brengt op haar beurt de schattingsaanvragers op de hoogte van de beslissing.³⁶ Het aanbod kan geheel, maar ook gedeeltelijk aanvaard worden.³⁷

Het staat de aanvragers ook toe het aanbod in te trekken indien de schatting van de kunstwerken lager of gelijk is aan het bedrag van de verschuldigde erfbelasting. Dit kan geheel of gedeeltelijk. Wanneer de kunstwerken meer waard zijn dan de erfbelasting die verschuldigd is, is het voor de aanvragers mogelijk om alles te aanvaarden, het aanbod in te trekken of maar een deel van de kunstwerken intrekken. Wanneer de verzoeker(s) beslissen om alles te aanvaarden, is het niet mogelijk om de meerwaarde terugbetaald te krijgen.³⁸

De kosten van de schatting moeten voorgeschoten worden door de verzoekers. Per kunstwerk is dit een bedrag van 250 euro. De bijzondere commissie kan het bedrag van het voorschot verhogen indien de kosten het dubbel van voormelde bedrag overschrijden. Onder de kosten vallen de erelonen en expertisevergoedingen evenals de andere kostenvergoedingen die de bijzondere commissie moet betalen aan derden indien zij hierop beroep heeft gedaan voor de vervulling van haar opdracht, de verplaatsingskosten, de kosten van de kennisgevingen en ingebrekestellingen door de voorzitter van de bijzondere commissie. Indien de Vlaamse Regering de inbetalinggeving van de kunstwerken volledig of ten dele aanvaardt, draagt het Vlaams Gewest vooraf vermelde kosten en wordt het voorschot terugbetaald aan de schattingsaanvragers.³⁹

3.1.6 Waardebepaling

De waardebepaling van een kunstwerk op de kunstmarkt is een moeilijk gegeven en is vaak onvoorspelbaar. Het betreft immers unieke en schaarse goederen, waardoor extreme uitersten, zowel dieptes als pieken, in de prijsvorming voorkomen. Het zijn vaak subjectieve elementen, zoals de schoonheid, persoonlijke smaak of de huidige hype, die de prijsvorming beïnvloeden.⁴⁰ In 2019 presenteerde kunstenaar Maurizio Cattelan zijn kunstwerk 'Comedian' op de Art Basel beurs in Miami Beach in Florida, dat niet meer was dan een echte, eetbare banaan aan de muur gekleefd met duct tape. Uiteindelijk werd 'Comedian' verkocht voor maar liefst 120 000 dollar. Dit riep heel wat vragen op. Hoe komt dat het iemand 120 000 dollar wil betalen voor een banaan met tape aan de muur? Is dit überhaupt wel kunst? Waarom is het zoveel waard?⁴¹ Dit voorbeeld toont aan hoe irrationeel de prijsbepaling is in de kunstmarkt en bevestigt de veelgebruikte oneliner 'value is what a damn fool will pay for it'.⁴² Phillipe Van Cauteren, directeur van het S.M.A.K. in Gent heeft hierover duiding gegeven in een interview in "de Afspraak" op Canvas. Volgens Van Cauteren kan het kunstwerk niet los gezien worden van de kunstenaar en de context. Het feit dat het Maurizio Cattelan een befaamde

³⁶ Artikel 3.4.3.0.4 §3 laatste lid VCF.

³⁷ Artikel 3.4.3.0.4 §4 VCF.

³⁸ Artikel 3.4.3.0.4 §4 lid 2 VCF; Artikel 3.4.3.0.5 §5 lid 1-2 VCF

³⁹ Artikel 3.4.3.0.7 VCF..

⁴⁰ O. Lenaerts (eds), Handboek kunstrecht: een juridische schets van het kunstenlandschap, Antwerpen, Intersentia, 2021, 89-90.

⁴¹ K. Heylen, "Een banaan van 120.000 dollar: kunst of commercie? "Betekenis en waarde van kunst, dat zijn twee verschillende dingen", VRT NWS, 10 december 2019.

[Een banaan van 120.000 dollar: kunst of commercie? "Betekenis en waarde van kunst, dat zijn twee verschillende dingen" | VRT NWS: nieuws](#)

⁴² O. Lenaerts (eds), Handboek kunstrecht: een juridische schets van het kunstenlandschap, Antwerpen, Intersentia, 2021, 89.

kunstenaar is, het werk gepresenteerd wordt in een bekende kunstgalerie alsook wat hij ermee wil zeggen, spelen allemaal een rol in de waarde van het kunstwerk. Het kunstwerk is viraal gegaan en alle grote internationale media schreven erover. De waarde zit niet zozeer in het werk zelf, maar eerder in de discussie eromheen, zegt de directeur van het LAM in Lisse, Nederland.⁴³

Kunstexpert Patrick Van Der Vorst haalt een aantal factoren aan die tevens een rol spelen in de waardebeoordeling. Eerst en vooral wordt er gekeken naar de staat van het werk. Indien er beschadigingen zijn, daalt het kunstwerk in waarde. Wanneer het werk een heel grote restauratie heeft ondergaan dan werkt dit ook prijsverlagend.

Vervolgens zijn provenances van belang. De provenance van een kunstwerk is een lijst van eigenaars die het in bezit hebben gehad. Het zogenaamde provenance-onderzoek is uiteraard belangrijk voor het bepalen van de authenticiteit, maar wanneer het kunstwerk bijvoorbeeld een bekende vorige eigenaar heeft gehad dan stijgt deze in waarde.

Wanneer het kunstwerk is gepubliceerd in een boek of dergelijke kan dit de prijs doen stijgen. Eveneens een tentoonstelling in een befaamd museum zoals het MoMa in New York, Centre Pompidou in Parijs et cetera heeft een positieve impact in de waardeverhoging. Voorts geldt hoe zeldzamer een werk, hoe hoger de waarde. Ook het oeuvre van een kunstenaar is belangrijk. Een kunstenaar die bekend of populair is, zal de waarde van het kunstwerk doen stijgen. Tot slot speelt de kopersmarkt een rol. Wanneer er genoeg vraag is naar een bepaald soort werk of kunstenaar dan geeft dit een houvast dat het erna verkocht geraakt.⁴⁴

Er liggen niet louter subjectieve elementen aan de basis van de waardebeoordeling. Een belangrijk objectief element, namelijk de authenticiteit van het kunstwerk, speelt een grote rol. De authenticiteit bepaalt immers hoe uniek een kunstwerk is en bijgevolg ook de geldwaarde ervan. Om de authenticiteit van een werk te bepalen, wordt er bij de beoordeling gebruik gemaakt van vier expertisevormen.

Eerst en vooral zal de expert de gebruikte materialen en de toestand van het kunstwerk analyseren, de slijtage, de omkadering, signaturen en merken. Voorts zal hij nagaan hoe het kunstwerk tot stand is gekomen en plaatst hij deze in een bepaalde stijlperiode of regio en in het oeuvre van een kunstenaar. Dit gebeurt door middel van een vergelijking met andere onbetwiste, authentieke kunstwerken.

⁴³ J. VANAMERONGEN, "Dit is waarom deze banaan 12 000 euro waard is (ook Nederlands museum wilde 'm kopen)", RTL Nieuws, 9 december 2019. [Dit is waarom deze banaan 120.000 euro waard is \(ook Nederlands museum wilde 'm kopen\) | RTL Nieuws](#); K. Heylen, "Een banaan van 120.000 dollar: kunst of commercie? "Betekenis en waarde van kunst, dat zijn twee verschillende dingen", VRT NWS, 10 december 2019. [Een banaan van 120.000 dollar: kunst of commercie? "Betekenis en waarde van kunst, dat zijn twee verschillende dingen" | VRT NWS: nieuws](#)

⁴⁴ P. DE ROUCK, "Handleiding voor een beginnende kunst koper", De Tijd, 19 januari 2018. [Handleiding voor een beginnende kunst koper | Netto \(tijd.be\)](#)

Een derde techniek waar kunstexperts gebruik van kunnen maken om de authenticiteit van een kunstwerk te bepalen is het provenance-onderzoek. De provenance van een kunstwerk is eigenlijk de reconstructie van alle eigenaars, in volgorde en zonder lacune, vanaf het moment dat het kunstwerk werd gecreëerd tot heden. Wanneer de expert dit precies kan achterhalen dan betekent dit dat hij de authenticiteit heeft aangetoond. Om de historie van een kunstwerk te analyseren kan de kunstexpert ook kijken naar "tijdgebonden" 'elementen', zoals bijvoorbeeld taal en lettertekens of 'iconologie en iconografie'.

De laatste techniek is het natuurwetenschappelijk onderzoek en is er vooral op toegespitst om het kunstwerk zo juist mogelijk te situeren in de tijd door middel van verscheidene laboratoriumtesten. Het nadeel hiervan is dat deze best prijzig is en alleen zinvol lijkt te zijn wanneer er ook gebruik wordt gemaakt van de hierboven besproken technieken.⁴⁵

3.1.7 Beoordeling van het stelsel van inbetalinggeving van kunstwerken

In de praktijk wordt er in België niet frequent gebruik gemaakt van het stelsel van inbetalinggeving van kunstwerken. Eind 1995, acht jaar na de inwerkingtreding van de wet, werden er zeven verzoeken ingediend, waarvan slechts drie aanvaard.⁴⁶ Zelfs na de versoepelingen ten gevolge van de wet van 21 juni 2001 werd er amper beroep gedaan op de regeling. Zo werden er in 2015 twee aanvragen ingediend, beiden zonder succes.⁴⁷ In de jaren 2019 en 2020 werd er zelfs geen enkele aanvraag ingediend.⁴⁸ Het is al van 2006 geleden dat er nog een inbetalinggeving van kunstwerken werd aanvaard in Vlaanderen (familie Janssen).⁴⁹

Ondanks de goede bedoelingen van de wetgever bij invoering van deze regelgeving blijkt deze allesbehalve succesvol te zijn. Zonder een vergelijking te maken met andere rechtsstelsels, vallen al enkele bedenkingen te maken na het analyseren van het stelsel van inbetalinggeving van kunstwerken in België.

Eerst en vooral is het opvallend dat de term 'kunstwerk' niet gedefinieerd wordt in de toepasselijke bepalingen. Het feit dat er geen juridische definitie vastgelegd ligt, hoeft niet meteen een probleem te vormen, aangezien een ruime interpretatie zeker gewenst is in deze context. Hoe meer voorwerpen in betaling gegeven kunnen worden, hoe meer kans er is dat het nationaal erfgoed in België blijft. Echter zorgt het ontbreken van een wettelijke definitie wel voor de nodige rechtsonzekerheid. Wanneer de erfgenaam, begiftigde of legataris een verzoek indient, is het immers niet zeker of het kunstwerk wel onder toepassing van de regeling zal vallen.⁵⁰

⁴⁵ O. Lenaerts (eds), Handboek kunstrecht: een juridische schets van het kunstenlandschap, Antwerpen, Intersentia, 2021, 97-99.

⁴⁶ Wetsvoorstel tot wijziging van de gevolgen voor de inkomstenbelastingen van schenkingen aan de Staat en tot wijziging van de regeling voor de afgifte van kunstwerken ter betaling van successierechten, *Parl.St. Senaat* 2000-01, nr. 2-75/3.

⁴⁷ Vr. en Antw. VI.Parl., Vr. nr. 86 13 december 2019 (C., COUDYSER, antw. M., DIEPENDAELE); Vr. en Antw. VI.Parl., Vr. nr. 100 22 januari 2018 (K., SCHRYVERS, antw. B., TOMMELEIN).

⁴⁸ Vr. en Antw. VI.Parl., Vr. nr. 261 13 maart 2020 (K., SCHRYVERS, antw. M., DIEPENDAELE); Vr. en Antw. VI.Parl., Vr. nr. 399 22 maart 2021, K., SCHRYVERS, antw. M., DIEPENDAELE).

⁴⁹ S. GATZ, Conceptnota aan de Vlaamse Regering: Een langetermijnvisie voor aanvullende financiering en ondernemerschap in de Vlaamse cultuursector, juli 2017, p. 14.

⁵⁰ Conceptnota voor nieuwe regelgeving betreffende de inbetalinggeving van cultuurgoederen ter voldoening van de erfbelasting, 4 oktober 2017, nr. 1288, p. 10-11.

Vervolgens maakt de wet de inbetalinggeving van kunstwerken niet aantrekkelijk door geen mogelijkheid te bieden om, in het geval waar de kunstwerken meer waard zijn dan de verschuldigde erfbelasting, het verschil terug te betalen aan de verzoeker(s). Het is niet onwaarschijnlijk dat de verzoeker(s) in zulk geval er liever voor kiezen om het kunstwerk op de vrije markt te verkopen, omdat ze hier meer voordeel uit kunnen halen dan wanneer ze kiezen om de kunstwerken afgeven ter voldoening van de erfbelasting. In dat laatste geval verliezen ze immers een deel van de waarde aan het Vlaams Gewest. Een illustratie van deze situatie aan de hand van een voorbeeld: een erfgenaam dient 100 000 euro aan erfbelasting te voldoen en in de nalatenschap bevindt zich een kunstwerk waarvan de waarde geschat wordt op 400 000 euro. Wanneer deze zou kiezen om dat kunstwerk te gebruiken voor de inbetalinggeving betekent dat dus dat hij 300 000 euro extra moet betalen.⁵¹

De volgende bedenkingen situeren zich op niveau van de procedure. Zo biedt het Belgisch recht geen mogelijkheid een aanvraag tot inbetalinggeving van kunstwerken bij leven in te dienen. De verzoeker(s) zijn verplicht een voorschot op de schattingskosten te betalen ter waarde van 250 euro per kunstwerk. Dit bedrag kan zelfs verhoogd worden door de Commissie, wanneer de kosten die 250 euro overschrijden. De verzoeker(s) hebben vooraf geen garantie dat hun verzoek geheel of ten dele goedgekeurd zal worden en het voorschot met andere woorden terugbetaald zal worden. Gezien het gering aantal verzoeken die effectief goedgekeurd worden, is de kans reëel dat de schattingskosten nooit terugbetaald zullen worden.⁵²

⁵¹ Conceptnota voor nieuwe regelgeving betreffende de inbetalinggeving van cultuuroederen ter voldoening van de erfbelasting, 4 oktober 2017, nr. 1288, p. 12-13.

⁵² Conceptnota voor nieuwe regelgeving betreffende de inbetalinggeving van cultuuroederen ter voldoening van de erfbelasting, 4 oktober 2017, nr. 1288, p. 11-12.

4.1 KWIJTSCHELDINGSREGELING

4.1.1 Historiek en situering

In principe wordt de verschuldigde erfbelasting in Nederland betaald door middel van geld. Hierop bestaat er echter een uitzondering die werd ingevoerd op 20 december 1996⁵³ door de Nederlandse wetgever. Het betreft de mogelijkheid om de erfbelasting geheel of ten dele te betalen met kunstvoorwerpen. Deze regelgeving trad in werking op 1 januari 1997⁵⁴ en wordt de kwijtscheldingsregeling genoemd. Het is vastgelegd in één algemeen geformuleerd artikel, namelijk artikel 67 lid 3 van de Successiewet⁵⁵ en houdt in dat:

*"Onze Minister kan, in bij algemene maatregel van bestuur te bepalen gevallen en volgens daarbij te stellen regels, geheel of gedeeltelijk kwijtschelding verlenen van de verschuldigde erfbelasting en de evenredig met deze gehele of gedeeltelijke kwijtschelding samenhangende belastingrente indien voorwerpen uit de nalatenschap met een nationaal cultuurhistorisch of kunsthistorisch belang, door de verkrijger in eigendom worden overgedragen aan de Staat. Het bedrag van de kwijtschelding belooft 120 percent van de waarde van de overgedragen voorwerpen maar niet meer dan de verschuldigde belasting en de in rekening gebrachte belastingrente."*⁵⁶

In de wet wordt gebruik gemaakt van Onze Minister, maar in de praktijk is het de Staatssecretaris van Financiën die de taken van fiscaliteit draagt.⁵⁷ Nadere toelichting van dit artikel werd bij besluit van 23 februari 1998⁵⁸ ingevoerd in de artikelen 11 tot 15 van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956.⁵⁹

4.1.2 Toepassingsvoorwaarden

Een eerste voorwaarde heeft betrekking op wie beroep kan doen op de kwijtscheldingsregeling. Artikel 67, lid 3 van de Successiewet geeft aan dat kunstwerken die overgedragen worden door de verkrijger in aanmerking komen.⁶⁰ Onder verkrijger worden zowel erfgenamen als legatarissen beschouwd. Dit blijkt uit het Kamerstukken waar beide termen gebruikt worden.⁶¹

Voorts zijn er, om in aanmerking te komen voor de kwijtschelding van erfbelasting door middel van de overdracht van cultuurgoederen of verzamelingen van cultuurgoederen aan de Staat, drie categorieën waaronder deze goederen moeten vallen.

⁵³ Wet van 20 december 1996 tot wijziging van enkele belastingwetten, Stb. 1996/654.

⁵⁴ Artikel XXI, lid 8 van de Wet van 20 december 1996.

⁵⁵ Art. 67, derde lid SW 1956.

⁵⁶ *Ibid.*

⁵⁷ A. VAN EIJSDEN, "Erfbelasting "betalen" met kunstvoorwerpen", *WFR* 2019/45, (248) 248.

⁵⁸ Besluit van 23 februari 1998 houdende wijziging van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 in verband met de invoering van de mogelijkheid tot kwijtschelding van successierecht bij overdracht van voorwerpen met een nationaal cultuurhistorisch of kunsthistorisch belang aan de Staat, Stb. 1998, 130.

⁵⁹ Artikelen 11-15 Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956.

⁶⁰ Artikel 67 lid 3 Successiewet 1956.

⁶¹ Kamerstukken II, 1996/1997, 25 052, nr. 3, 8.

Eerst en vooral moeten deze opgenomen zijn in het register van beschermde cultuurgoederen en verzamelingen zoals vastgelegd in artikel 3.11, lid 1 van de Erfgoedwet. De minister kan krachtens artikel 3.7 lid 1 en lid 2 van de Erfgoedwet ambtshalve beslissen dan een cultuurgoed of een verzameling van cultuurgoederen aangewezen wordt als een beschermd cultuurgoed of beschermde verzameling, wanneer dit 'van bijzondere cultuurhistorische of wetenschappelijke betekenis of uiterlijke schoonheid is en onmisbaar behoort te worden voor het Nederlands cultuurbezit.'⁶²

Ten tweede geldt dat indien de cultuurgoederen of de verzameling van cultuurgoederen niet voorkomen in voormeld register en ze wel als onvervangbaar en onmisbaar worden aangemerkt in de betekenis van artikel 3.7 van de Erfgoedwet ze wel onder de toepassing vallen van de kwijtscheldingsregeling. De Minister kan dit ambtshalve besluiten. Een cultuurgoed of verzameling van cultuurgoederen wordt beschouwd als onvervangbaar wanneer er geen of bijna geen ander of gelijkaardig cultuurgoed dat eveneens in goede staat is in Nederland aanwezig is en zich eveneens in een goede staat bevindt. Als onmisbaar wordt beschouwd het hebben van een symbool- schakel- of ijkfunctie.⁶³

Tot slot wordt er gekeken of het cultuurgoed van groot cultuurhistorisch of kunsthistorisch belang is. Om dit te bepalen wordt er gekeken naar de presentatie- of attractiewaarde, dit toont aan of het cultuurgoed vaak tentoongesteld wordt. Vervolgens speelt de artistieke waarde een rol. Hieronder wordt verstaan of het cultuurgoed een 'hoogtepunt' in het 'oeuvre van een befaamde kunstenaar bestrijkt. Een volgend belangrijk aspect is de herkomstwaarde. En tot slot de ensemblewaarde dewelke betekent dat cultuurgoederen hun waarde krijgen omdat zij ergens deel van uitmaken, zoals bijvoorbeeld buitenplaatsen of monumenten 'met historische inventarissen'. Indien gecombineerd met één van de vorige criteria, kan het belang van een cultuurgoed ook vervat liggen in de documentatiewaarde, m.a.w. het bevatten van belangrijke gegevens. Een aantal voorbeelden van cultuurgoederen die onder deze categorie vallen zijn bijvoorbeeld cultuurgoederen die in bruikleen werden gegeven aan een museum en zich daar dus al in bevinden of cultuurgoederen die hun oorsprong vinden in kastelen, maar gedistantieerd zijn geraakt van de locatie.⁶⁴

De kwijtscheldingsregeling is enkel van toepassing op roerende goederen, aangezien het, door hun aard, onmogelijk is dat onroerende goederen bij verkoop ervan verloren gaan naar het buitenland. De ratio legis achter de regeling is immers het tegengaan van de verarming van het Nederlands cultureel erfgoed en dit kan enkel met roerende goederen.⁶⁵ Om in aanmerking te komen voor de kwijtschelding van de erfbelasting moeten de cultuurgoederen deel uitmaken van de nalatenschap.⁶⁶ Dit vloeit voort uit artikel 67 lid 3 Successiewet.

⁶² Artikel 3.7 lid 1 en lid 2 Erfgoedwet.

⁶³ Artikel 3.7 lid 4 en lid 5 Erfgoedwet.

⁶⁴ Vakstudie Successiewet, art. 67 SW 1956, aant. 4, p 5-6.

⁶⁵ MvT, Kamerstukken II 1996/97, 25 052, nr. 3, p. 8.

⁶⁶ Artikel 67 lid 3 Successiewet. 1956.

4.1.3 Begrip voorwerp uit de nalatenschap/ (verzamelingen van) cultuuroederen

Het is opvallend dat de wetgever in artikel 67 lid 3 Successiewet gebruik maakt van de term 'voorwerpen uit de nalatenschap', maar in het Uitvoeringsbesluit wordt er specifiek gesproken over 'cultuuroederen' of 'verzamelingen van cultuuroederen'. De reden hiervoor en of het gebruiken van verschillende termen opzettelijk was, is niet duidelijk. In artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit wordt er precies omschreven welke voorwerpen cultuuroederen zijn. De term cultuuroederen is een bredere term dan kunstwerken. Daarom vallen er dan ook onder andere historische voorwerpen, literaire collecties en archieven onder. Het kan echter wel uitsluitend over roerende goederen gaan.⁶⁷

4.1.4 Ratio legis

De ratio legis achter de kwijtscheldingsregeling van artikel 67 lid 5 Successiewet wordt uitgelegd door de Nederlandse wetgever in de bijhorende Kamerstukken. Wanneer een nalatenschap grotendeels bestaat uit cultuuroederen, is het mogelijk dat de erfgenaam of legataris de verschuldigde erfbelasting niet kan betalen, omdat deze te weinig financiële middelen hiervoor heeft. In zo een geval is de verkrijger genoodzaakt om de cultuuroederen op de vrije markt te verkopen, waardoor de kans reëel is dat deze goederen aan buitenlandse musea of particulieren verkocht worden. Op die manier wordt het Nederlands erfgoed verarmd. Het voornaamste doel van de invoering van de kwijtscheldingsregeling is dan ook ervoor te zorgen dat waardevolle cultuuroederen in Nederland blijven en zo het nationaal erfgoed behouden kan worden.⁶⁸

Het is niet zeldzaam dat de verkoop van een kunstvoorwerp aan het buitenland voor de erfgenamen de meest profijtelijke oplossing is. Daarom is het belangrijk dat er een extra voordeel wordt gekoppeld aan de kwijtscheldingsregeling. Dit voordeel bestaat uit een vermeerdering van de taxatiewaarde van het cultuuroed met 20 procent. Indien gebruik gemaakt wordt van de kwijtscheldingsregeling wordt de erfbelasting dus met een extra 20 procent kwijtgescholden. Op die manier heeft de Nederlandse wetgever getracht desbetreffende regeling en aldus het behoud van het Nederlands cultureel erfgoed te stimuleren.⁶⁹

4.1.5 Procedure

Om beroep te kunnen doen op de kwijtscheldingsregeling dienen de verzoekers een schriftelijk verzoek te doen aan de Minister.⁷⁰ Hiervoor moeten zij zich richten tot de bevoegde Belastinginspecteur die dan voor doorverwijzing zorgt naar de Staatssecretaris.⁷¹ Het verzoek kan ingediend worden tot uiterlijk acht weken na het onherroepelijk worden van de belastingaanslagen van de verzoekers.⁷² Het verzoek moet een beschrijving van het cultuuroed bevatten alsook een vermelding van de waarde in het economisch verkeer, dit is de taxatiewaarde.⁷³

67 R. Ekkart, De kwijtscheldingsregeling van artikel 67 lid 3 Successiewet 1956 in de praktijk, Voor het recht van de schatkist 2020/4, 13 februari 2020, 4.7.

⁶⁸MvT, Kamerstukken II 1996/97, 25 052, nr. 3,

⁶⁹MvT, Kamerstukken II 1996/97, 25 052, nr. 3, p. 7 en 8.

⁷⁰ Artikel 11 lid 1 Uitvoeringsbesluit SW 1956.

⁷¹ P.A. Broeksma en B.B.A. de Kroon, 'Erfbelasting betalen met kunst', KWEP 2014/2, 19 februari 2014, (248) 248.

⁷² Artikel 11 lid 2 Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956.

⁷³ A. VAN EIJSDEN, "Erfbelasting "betalen" met kunstvoorwerpen", WFR 2019/45, (248) 249.

Het is de minister die een beslissing neemt over het verzoek tot kwijtschelding. Ten einde deze beslissing te nemen vraagt de minister advies aan de Adviescommissie beoordeling aangeboden cultuurbezit uit nalatenschappen, tenzij het verzoek kennelijk ongegrond of onontvankelijk is.⁷⁴ Het advies gaat specifiek over of het aangeboden voorwerp onder de toepassing valt van de kwijtscheldingsregeling. Hiervoor wordt gekeken of het voorwerp onder de drie categorieën valt van artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit.

Wanneer de minister beslist om het verzoek goed te keuren en dus kwijtschelding te verlenen dan moet in die beslissing de waarde van het voorwerp opgenomen worden. Het is deze waarde die in aanmerking genomen wordt voor de berekening van het bedrag van de kwijtschelding, welke in mindering zal gebracht worden op de verschuldigde erfbelasting.⁷⁵ Deze waarde wordt verhoogd met maximum 20 procent ten einde het gebruik van de kwijtscheldingsregeling te bevorderen. Echter zal deze nooit meer zijn dan de verschuldigde erfbelasting vermeerderd met de belastingrente. Wanneer 120 procent van de waarde van de aangeboden voorwerpen dus meer is dan de verschuldigde belasting en belastingrente dan is er sprake van een overwaarde en wordt deze niet vergoed. Het is wel eventueel mogelijk dat het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (hierna: OCW) het verschil vergoedt. Het ministerie kijkt in dat geval uit welke middelen dat bedrag zou kunnen gehaald worden. De Minister van OCW zal hiertoe beslissen indien het gaat om een uniek kunstvoorwerp. Het is ook mogelijk dat andere partijen willen bijdragen in de overwaarde, bijvoorbeeld stichtingen of verenigingen ter bevordering van het kunstbezit in Nederland.⁷⁶ Het is echter ook mogelijk dat de verzoeker(s) aanvaarden dat de waarde van het aangeboden cultuurgoed groter is dan de kwijt te schelden erfbelasting.⁷⁷

Wanneer de verschuldigde erfbelasting 300 000 euro bedraagt en het aangeboden kunstwerk geschat is op 280 000 bedraagt het kwijt te schelden bedrag in totaal 336 000 euro. In dat geval is er een overwaarde van 36 000 euro die in principe niet terugbetaald wordt.

Na het nemen van het besluit moet de Minister uiterlijk vier weken na de dagtekening van die beschikking of, wanneer dit later is, uiterlijk vier weken na het onherroepelijk worden van de belastingaanslag voor alle verzoekers, de termijn waarbinnen het aangeboden cultuurgoed overgedragen moet worden aan de Staat alsook het bedrag van de kwijtschelding vaststellen.⁷⁸ Het feit dat het cultuurgoed overgedragen wordt aan de Staat houdt in dat de Staat eigenaar wordt van deze goederen, maar dit wil niet zeggen dat louter rijksmusea in aanmerking komen om de goederen ten toon te stellen. Het is mogelijk dat het wordt overgedragen aan een museum, welke ook een gemeentelijke of provinciale instelling kan zijn. De Raad van State heeft dit toepassingsgebied verruimd met provincies, gemeenten en aangewezen musea.⁷⁹

⁷⁴ A. VAN EIJDEN, "Erfbelasting "betalen" met kunstvoorwerpen", *WFR* 2019/45, (248) 249.

⁷⁵ G.P. Stanco, 'Ruim vijftien jaar kwijtschelding van successierechten met kunst; een evaluatie', *WFR* 2014/1604, par. 2.2.

⁷⁶ Vakstudie Successiewet, art. 67 SW 1956, aant. 4.7

⁷⁷ R. Ekkart, De kwijtscheldingsregeling van artikel 67 lid 3 Successiewet 1956 in de praktijk, Voor het recht van de schatkist 2020/4, 13 februari 2020, par. 4.6.

⁷⁸ Artikel 12 lid 4 Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956.

⁷⁹ A. VAN EIJDEN, "Erfbelasting "betalen" met kunstvoorwerpen", *WFR* 2019/45, (248) 254.

De minister kan het verzoek ook afwijzen indien het cultuuro goed of de verzameling van cultuuro goederen niet voldoet aan de voorwaarden in artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit.⁸⁰

Krachtens artikel 14 van het Uitvoeringsbesluit is het mogelijk dat iedereen, die een cultuuro goed in eigendom heeft en een vermoeden heeft dat deze voldoen aan de voorwaarden van artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit, een verzoek kan indienen bij de Minister om bevestiging te krijgen dat het vermelde voorwerp onder het toepassingsgebied van artikel 67 lid 3 van de Successiewet 1956 kan vallen wanneer een toekomstige erfgenaam of legataris na overlijden van de erflater een verzoek tot kwijtschelding indient.⁸¹ Dit verzoek bij leven, moet net zoals het verzoek na overlijden een omschrijving van het cultuuro goed bevatten. De minister kan zich eveneens laten adviseren door de Adviescommissie en de Minister kan het verzoek afwijzen wanneer het cultuuro goed niet voldoet aan de toepassingsvoorwaarden die vastgelegd zijn in artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit.⁸² Aan het advies van de commissie over de beoordeling van een (verzameling van) cultuuro goed(eren) zijn er twee voorwaarden gekoppeld. Eerst en vooral moet op het ogenblik waarop de erfgenamen of legatarissen het verzoek tot kwijtschelding indienen, de regeling van artikel 67 lid 3 Successiewet nog bestaan. Ten tweede kan het zijn dat er tussen de beoordeling van het verzoek bij leven en het ogenblik van overlijden van de erflater een vergelijkbaar cultuuro goed is verschenen, waardoor het desbetreffende cultuuro goed niet meer als onmisbaar wordt beschouwd voor de Collectie Nederland.⁸³

Wanneer de verzoekers niet akkoord zijn met de beslissing van de Minister, dan kunnen zij geen beroep of bezwaar aantekenen bij de bestuursrechter. Het blijft echter wel mogelijk om naar de burgerlijke rechter te stappen.⁸⁴

4.1.5.1 Adviescommissie

De adviescommissie heeft als doel de Minister te adviseren betreffende de verzoeken tot kwijtschelding van successierechten door middel van kunstwerken. Zij spreken zich met andere woorden uit over de identificatie van de cultuuro goederen en of deze vallen onder de voorwaarden van artikel 15 Uitvoeringsbesluit.

Zij bestaat uit één voorzitter en twee leden. De benoeming van de voorzitter gebeurt bij koninklijk besluit. Eén lid op voordracht van de Minister, één lid op voordracht van de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap. Zij stelt haar eigen werkwijze vast. De algemeen directeur van de Rijksdienst voor Cultureel Erfgoed heeft de mogelijkheid op de vergaderingen van de Adviescommissie bij te wonen en heeft daarboven een raadgevende stem.⁸⁵

⁸⁰ A. VAN EIJSDEN, "Erfbelasting "betalen" met kunstvoorwerpen", *WFR* 2019/45, (248) 249.

⁸¹ Artikel 15 lid 1 Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956.

⁸² Artikel 15 lid 2 Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956, artikel 12 lid 1-2 Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956.

⁸³ A. VAN EIJSDEN, "Erfbelasting "betalen" met kunstvoorwerpen", *WFR* 2019/45, (248) 255.

⁸⁴ A. VAN EIJSDEN, "ERFBELASTING "BETALEN" MET KUNSTVOORWERPEN", *WFR* 2019/45, (248) 254.

⁸⁵ Artikel 13 lid 5 Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956.

4.1.6 Waardebepaling

Artikel 67 lid 3 laatste zin Successiewet vermeldt dat: "Het bedrag van de kwijtschelding beloopt 120 percent van de waarde van de overgedragen voorwerpen maar niet meer dan de verschuldigde belasting en de in rekening gebrachte belastingrente." De wet geeft zelf geen duidelijkheid over welke waarde dit precies is, maar dit begrip wordt verduidelijkt in de artikelen 11 lid 3 en 12 lid 3 van het Uitvoeringsbesluit Successiewet. In deze artikelen wordt de term 'waarde in het economisch verkeer' gebruikt. Dit begrip werd in 1985 geïntroduceerd in artikel 21 lid 1 van de Successiewet om de begrippen verkoopwaarde en geldwaarde te vervangen. De bedoeling hiervan is een meer objectieve benadering aan de waardebepaling te koppelen.⁸⁶

In de successiewet en het bijhorende Uitvoeringsbesluit zelf is er geen definitie van het begrip waarde in het economisch verkeer terug te vinden, maar op basis van vaste jurisprudentie wordt dit beschreven als "de prijs die bij aanbidding ten verkoop op de voor het goed meest geschikte wijze na de beste voorbereiding door de meestbiedende gegadigde zou zijn besteed."⁸⁷ Het begrip moet zo objectief mogelijk ingevuld worden, bijgevolg worden subjectieve elementen in principe niet in aanmerking genomen.⁸⁸

Het lijkt voor de hand liggend dat de waarde die vermeld is in de aangifte van de erfbelasting als een goede basis fungeert voor de waardebepaling van het cultuurogoed in het kader van de kwijtscheldingsregeling. In principe zouden er niet veel verschillen mogen voorkomen tussen de waarde in de aangifte erfbelasting en de waarde die vermeld wordt in het verzoek tot aanvraag van de kwijtscheldingsregeling. Dit verzoek kan uiterlijk acht weken na het onherroepelijk worden van de aanslag van de erfbelasting ingediend worden. Het kan echter zijn dat tussen het moment van indienen van het verzoek en het ogenblik van aangifte enige tijd zit. Dit is bijvoorbeeld zo in gevallen waar meerdere instanties procederen over de aanslag. Het kan ook zijn dat de hele procedure van oplegging van aanslagen m.b.t. de erfbelasting vertraagd worden vanwege problemen bij de Belastingdienst. Deze redenen zorgen ervoor dat deze tijdstippen soms ver uit elkaar kunnen liggen en er dus verschillen kunnen ontstaan tussen de waardes. Een illustratie van het feit dat dergelijke verschillen voorkomen buiten de kwijtscheldingsregeling is het arrest van de Hoge Raad over een Chinese pot.⁸⁹ Deze pot werd, inclusief andere activa, op 31 juli 2004 aangegeven voor een bedrag van 12 500 euro, maar werd op 12 juli 2005 geveild voor een bedrag van 23 000 000 euro. Dit toont aan dat het toch nuttig is om de waardebepaling vast te leggen op het ogenblik dat het cultuurogoed aangeboden wordt voor de kwijtschelding van de erfbelasting.⁹⁰

⁸⁶ A. VAN EIJDEN, "Erfbelasting "betalen" met kunstvoorwerpen", *WFR* 2019/45, (248) 252-253.

⁸⁷ J. BOSCH VAN ROSENTHAL, 'DE WAARDE VAN KUNST EN ANTIK IN HET ECONOMISCHE VERKEER', *KWARTAALBERICHT ESTATE PLANNING* 2014/4.

⁸⁸ Vakstudie Successiewet, art. 67 SW 1956, aant. 3.1.

⁸⁹ HR 12 juli 2013, [ECLI:NL:HR:2013:31](#).

⁹⁰ A. VAN EIJDEN, "Erfbelasting "betalen" met kunstvoorwerpen", *WFR* 2019/45, (248) 252.

4.1.7 Beoordeling van de kwijtscheldingsregeling

In Nederland worden de aanvaarde cultuurobjecten in het kader van artikel 67, derde lid van de Successiewet 1956 niet gepubliceerd of bekendgemaakt. De reden hiervoor is dat de geheimhoudingsplicht, zoals vastgelegd in artikel 67, eerste lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, van toepassing is op fiscale aangelegenheden. Wel zijn er zijn enkele jaarverslagen gepubliceerd, naar aanleiding van een WOB-verzoek. Het gaat om de jaren 2011-2018. Echter zijn in deze verslagen specifieke elementen uitgeveegd, waardoor enkel toonbaar is of het om schilderijen, beeldhouwkunst of dergelijke gaat. Ook worden in deze verslagen de waarde van de aangeboden cultuurobjecten opgenomen per jaar.

Na de invoering van de kwijtscheldingsregeling kende deze aanvankelijk een moeilijke start. Het duurde enige tijd vooraleer de regeling bekend raakte bij een breder publiek van 'belanghebbenden', zoals eigenaars, notarissen, 'belastingadviseurs' en musea.⁹¹ Zo werden er in de beginjaren 1997 tot en met 2000 slechts zeven verzoeken ingediend, waarvan er wel vijf goedgekeurd werden. Sedert 2001 werden er stilaan meer verzoeken ingediend. In de periode 1997 tot en met 2012 werden er in totaal 116 verzoeken ingediend, waarvan er 93 werden goedgekeurd. Het gemiddelde slaagpercentage valt op 80% procent, waaruit geconcludeerd kan worden dat de regeling tot enig succes treft. De laatste jaren worden er ieder jaar tussen de tien en twintig verzoeken ingediend. Toch wijst Arie van Eijnsden erop dat de regelgeving, bij beroepsbeoefenaars in het fiscale en notariaat, nog niet de bekendheid heeft die zij verdient.⁹²

De Kamer voor het Notariaat heeft in een uitspraak van 22 december 2015 bevestigd dat het belangrijk is dat een notaris een cliënt op de hoogte brengt van de mogelijkheid om (een deel van) de erfbelasting kwijt te schelden met kunstvoorwerpen. In deze zaak had de kandidaat-notaris nagelaten om de cliënt hierover in te lichten, waardoor het niet meer mogelijk was om tijdig een verzoek voor de toepassing van de kwijtscheldingsregeling in te stellen. De Kamer oordeelde dat wanneer er bijzondere kunstvoorwerpen in de nalatenschap aanwezig zijn, het verwacht wordt dat de kandidaat-notaris onderzoek doet naar regelingen hieromtrent.⁹³

91 R. Ekkart, De kwijtscheldingsregeling van artikel 67 lid 3 Successiewet 1956 in de praktijk, Voor het recht van de schatkist 2020/4, 13 februari 2020, par. 4.2.

92 A. VAN EIJSDEN, "Erfbelasting "betalen" met kunstvoorwerpen", *WFR* 2019/45, (248) 255-256.

93 Kamer voor het Notariaat Arnhem-Leeuwarden 22 december 2015, nr. AL/2015/139, ECLI:NL:TNORARL:2015:65.

5.1 ACCEPTANCE IN LIEU

5.1.1 Historiek en situering

In het Verenigd Koninkrijk bestaat er een regeling die het mogelijk maakt om successierechten te betalen door middel van kunstvoorwerpen. Deze vind haar oorsprong in de Finance Act van 1910. In §56 van de Finance Act wordt er in een mogelijkheid voorzien om erfbelasting te betalen met stukken grond.⁹⁴ Deze regeling werd in 1984 door middel van §§230-231 van de Inheritance Act verder uitgebreid naar waardevolle kunstwerken of cultuurobjecten. Dit wordt het 'Acceptance in Lieu scheme' genoemd.⁹⁵ Deze sections zijn tot heden nog altijd van toepassing.

5.1.2 Toepassingsvoorwaarden

De voorwerpen die in aanmerking komen voor de Acceptance in Lieu-scheme staan opgelijst in §230 van de Inheritance Act. Het gaat over drie categorieën: 'land' en gebouwen, voorwerpen in gebouwen en voorwerpen of verzamelingen van voorwerpen die bij uitstek geschikt zijn (pre-eminent).⁹⁶

Welke voorwerpen onder de categorie voorwerpen in gebouwen valt, wordt ruim geïnterpreteerd. Het is elk voorwerp waarvan de Staatssecretaris het wenselijk acht om met een gebouw verbonden te blijven.⁹⁷ Onder de categorie voorwerpen in gebouwen kunnen dus eender welke voorwerpen vallen. Vereist is wel dat het gebouw waartoe zij behoren eigendom moet zijn van de overheid of een erfgoedorganisatie. Van belang is voornamelijk dat de voorwerpen passen in de omgeving en enige jaren deel uit hebben gemaakt van het gebouw of de persoon die daar heeft geleefd. De voorwerpen op zich moeten niet voldoen aan het *pre-eminent* criterium.⁹⁸

Wat betreft de derde categorie worden (verzamelingen) van voorwerpen als pre-eminent beschouwd wanneer zij een uitzonderlijke toevoeging zijn aan de collectie van een onafhankelijk museum of universiteit. Om te beoordelen of een voorwerp hieraan voldoet wordt er gebruik gemaakt van de Waverley-criteria. Deze criteria zijn niet cumulatief, dus het volstaat dat het voorwerp aan één criterium voldoet om in aanmerking te komen voor de Acceptance in Lieu-regeling.⁹⁹

Ten eerste moet het voorwerp een nauwe band hebben met de geschiedenis en nationaal leven van het Verenigd Koninkrijk. Hiermee wordt bedoeld op voorwerpen die verbonden zijn met historische personen of historische gebeurtenissen of Britse bewegingen van politieke, culturele of religieuze aard. Hierbij is het niet noodzakelijk dat deze voorwerpen meesterwerken zijn of van nationaal belang zijn. Het is gewoon belangrijk dat de voorwerpen regionaal van significant belang zijn. Hierbij valt te denken aan archieven die belangrijk zijn om de geschiedenis van een bepaalde regio te begrijpen alsook portretten van lokale personen.¹⁰⁰

⁹⁴ G.P. Stanco, 'Ruim vijftien jaar kwijtschelding van successierechten met kunst; een evaluatie', WFR 2014/1604, par. 4.1.1.

⁹⁵ Sections 230-231 Inheritance Tax Act.

⁹⁶ Section 230 (2)-(4) Inheritance Tax Act.

⁹⁷ Section 230 (3) Inheritance Tax Act.

⁹⁸ Acceptance in Lieu Report 2005/06, p. 10 [Acceptance in Lieu Report 2005/06 \(arts council.org.uk\)](http://arts council.org.uk)

⁹⁹ Acceptance in Lieu Report 2005/06, p. 8 [Acceptance in Lieu Report 2005/06 \(arts council.org.uk\)](http://arts council.org.uk)

¹⁰⁰ MLA Council, Acceptance in Lieu Report 2005/06, p. 9 [Acceptance in Lieu Report 2005/06 \(arts council.org.uk\)](http://arts council.org.uk)

Het tweede criteria is dat het voorwerp van bijzonder artistiek of kunsthistorisch belang moet zijn. Hieronder vallen de meesterwerken, maar ook schilderijen en beeldhouwwerken van kunstenaars die geen internationale bekendheid kennen maar wel belangrijk waren in hun tijd en een belangrijke bijdrage hebben geleverd.¹⁰¹

Het derde criterium is dat het voorwerp van uitzonderlijk belang moet zijn voor de studie van een bepaalde tak van kunst of geschiedenis. Hieronder vallen archieven, exemplaren van lokale pottenbakkerijen of meubelmakers, klederdracht alsook voorwerpen die individueel niet belangrijk zijn maar onderdeel vormen van een collectie die wel belangrijk is zoals bijvoorbeeld de volledige bibliotheek van een botanist uit de 18^{de} eeuw of voorwerpen die de geschiedenis en cultuur van andere landen of beschavingen aantonen. Ook bouwplannen, exemplaren van technologische apparatuur komen in aanmerking.¹⁰²

Het laatste criterium is dat het voorwerp een bijzonder nauwe band moet hebben met een bepaalde historische achtergrond. Hieronder worden de voorwerpen beschouwd die onderdeel uitmaken van een historisch gebouw, maar ook die hieruit weggehaald werden naar aanleiding van verkoop, erfenis of schenking en later terugkeerden naar de oorspronkelijke locatie. Uit deze criteria kan er afgeleid worden dat het Panel deze vrij ruim en met zekere vrijheid toepast.¹⁰³

Het is niet noodzakelijk dat het aangeboden voorwerp deel uit maakt van de nalatenschap. Iemand die verplicht is successierechten te betalen, kan dit met alle kunstvoorwerpen doen die hem of haar toebehoren.¹⁰⁴

5.1.3 Procedure

Aangezien het in België niet mogelijk is om onroerende goederen in betaling te geven om de erfbelasting te voldoen, wordt in het kader van dit onderzoek enkel de procedure van de (verzamelingen van) voorwerpen besproken. Het verzoek wordt gedaan aan het Her Majesty's Revenue & Customs (hierna: HMRC). Het HRMC is een departement van de Britse Overheid die zich onder meer bezighoudt met de inning van belastingen. Zij controleren eerst of de verzoekers successierechten verschuldigd zijn.¹⁰⁵

Het HRMC onderzoekt eerst of het verzoek tot acceptance in lieu ontvankelijk is. Om ontvankelijk verklaard te worden moeten in het verzoek enkele verplichte vermeldingen opgenomen worden. Zo moet onder andere een beschrijving van elk voorwerp worden gegeven, de locatie van het voorwerp, foto's, de waarde van het voorwerp gestaafd met bewijsstukken, verklaring dat de pre-eminente criteria vervuld zijn et cetera. Indien het HRMC het verzoek ontvankelijk verklaart, wordt dit doorverwezen naar het Acceptance in Lieu Panel (hierna: Panel). Het Panel is een onderdeel van de Arts Council en bestaat uit tien onafhankelijke experts. Het panel laat zich tevens bijstaan door externe, onafhankelijke experts. Dit zijn vaak curators van een museum of geschoolden in de

¹⁰¹ MLA Council, Acceptance in Lieu Report 2005/06, p. 9 [Acceptance in Lieu Report 2005/06 \(artsCouncil.org.uk\)](http://artsCouncil.org.uk)

¹⁰² Ibid.

¹⁰³ Ibid, p. 8.

¹⁰⁴ MLA Council, Acceptance in Lieu Report 2005/06, p. 7. [Acceptance in Lieu Report 2005/06 \(artsCouncil.org.uk\)](http://artsCouncil.org.uk)

¹⁰⁵ Arts Council England, AIL Leaflet, p. 3. [AIL Leaflet.pdf \(artsCouncil.org.uk\)](http://artsCouncil.org.uk)

kunsthandel.¹⁰⁶ In het Acceptance in Lieu rapport wordt ieder jaar gepubliceerd op welke experts beroep is gedaan en welke functie zij bekleden.¹⁰⁷ Zij onderzoeken het voorwerp en brengen hierover verslag uit aan het Panel om hun aanbeveling te geven of het voorwerp al dan niet onder de noodzakelijke criteria valt, alsook of het voorwerp nog in goede staat is om naar een museum te gaan en een aanbeveling doen over de prijs. Rekening houdend met het verslag van de externe experts, doen zij een aanbeveling of een negatief advies aan de Secretary of State at the Department for Culture Media and Sport (hierna: DCMS) over het pre-eminente karakter van het voorwerp, alsook de staat waarin het zich bevindt en tot slot de marktwaarde waaraan het aanvaard zou moeten worden bij toepassing van het Acceptance in Lieu scheme. Het Panel neemt dit schriftelijk verslag in rekening wanneer zij een beslissing maakt. Het is uiteindelijk de DCMS die beslist om de finale aanbeveling tot aanvaarding of weigering te doen aan het HMRC. De uiteindelijke aanvaarding is onderhavig aan de beschikbare 'funds' en de beoordelingsvrijheid van de Minister. Als het HMRC beslist het voorwerp te aanvaarden dan wordt de Staat hiervan eigenaar en zullen de successierechten hiermee betaald worden.¹⁰⁸

Het is ook mogelijk dat het voorwerp in situ blijft, wanneer het gaat om voorwerpen die pre-eminente zijn en deel uitmaken van een belangrijk, historisch gebouw dat in privébezit is. Het is in een dergelijk geval immers belangrijk dat dit voorwerp in die omgeving blijft. Concreet wil dit zeggen dat een museum eigenaar wordt, maar geleend wordt aan de eigenaar van het gebouw waar het tentoongesteld wordt. Er moeten wel bepaalde veiligheidsmaatregelen genomen worden, alsook een publieke toegang voor het voorwerp te bezichtigen.¹⁰⁹

5.1.4 Waardebepaling

De prijs van het aangeboden voorwerp moet overeenkomen met de prijs op de vrije markt op het moment van aanbidding. Dit wordt bepaald aan de hand van vergelijkbare kunstwerken die verkocht zijn op zowel veilingen als in de privéverkoop. Wanneer er geen vergelijkbare kunstwerken zijn verkocht, is het moeilijker om de prijs te bepalen. Toch zijn er bepaalde factoren waaraan er getoetst kan worden voor een correcte prijsschatting. Wanneer de kunstenaar reeds meerdere kunstwerken heeft gemaakt en verkocht, kan er aan de hand van deze andere verkochte kunstwerken een prijsbepaling komen. Het Panel hecht veel belang aan deze prijsbepaling en hoort hiervoor de mening van de experts. Het is de bedoeling dat er een zo eerlijk mogelijke prijs bepaald wordt. Daarom zal het Panel, wanneer de experts aangeven dat een voorwerp te laag geschat is, de aanbieders hiervan op de hoogte brengen zodat zij deze prijs eventueel kunnen verhogen. Soms is de aanbieder reeds op de hoogte dat de waarde in het aanbod onder de marktprijs is, maar tevreden is hiermee omdat het dan net de verschuldigde erfbelasting dekt en dit voor hen voldoende is. Echter kan het ook zijn dat de afgesproken waarde hoger is dan de verschuldigde erfbelasting. In voorkomend geval moet het museum, de galerie of het archief die het voorwerp willen, het verschil betalen tussen de

¹⁰⁶ MLA Council, Acceptance in Lieu Report 2005/06, p. 10. [Acceptance in Lieu Report 2005/06 \(artscouncil.org.uk\)](http://artscouncil.org.uk)

¹⁰⁷ G.P. Stanco, 'Ruim vijftien jaar kwijtschelding van successierechten met kunst; een evaluatie', WFR 2014/1604, par. 4.1.1.

¹⁰⁸ Arts Council England, AIL Leaflet, p. 3. [AIL Leaflet.pdf \(artscouncil.org.uk\)](http://artscouncil.org.uk)

¹⁰⁹ Arts Council England, AIL Leaflet, p. 4. [AIL Leaflet.pdf \(artscouncil.org.uk\)](http://artscouncil.org.uk)

verschuldigde erfbelasting en de erfbelasting die kwijtscholden had kunnen worden wanneer het voorwerp de waarde van de open markt had. Dit wordt een 'hybrid agreement' genoemd.¹¹⁰

Bij de marktwaarde wordt er een bijkomend bedrag gerekend. Dit bijkomend bedrag wordt de *douceur*, of *special price* genoemd en is 25 procent van de marktwaarde. Het kwijtscheldingspercentage is dus 125 procent.¹¹¹ Wanneer de waarde van de kunstvoorwerpen groter is dan de verschuldigde erfbelasting, dan kan er een hybrideovereenkomst gesloten worden met een museum, bibliotheek of galerie om het verschil terug te betalen. Het staat de verzoekers ook toe om het aanbod in te trekken.¹¹²

Er wordt jaarlijks een rapport opgesteld, waarin een heel gedetailleerd verslag gegeven wordt van ieder voorwerp dat werd aangeboden om gebruik te maken van de Acceptance in Lieu-regeling. Het Acceptance in Lieu rapport bevat foto's, uitgebreide beschrijvingen, de doorlopen procedure en de redenen waarom het verzoek is goedgekeurd, alsook het bedrag van de voldoening van de erfbelasting en of er een hybride overeenkomst gesloten is. Tot slot wordt in het rapport ook opgenomen aan welk museum, galerie of archief het voorwerp uiteindelijk wordt toegekend. Het staat eenieder toe het Acceptance in Lieu report online te raadplegen. Dit zorgt voor een grote transparantie van de regeling.¹¹³ In de bijlage van het rapport kunnen de leden van het AIL panel tevens teruggevonden worden, alsook alle experts waarop beroep is gedaan.¹¹⁴

5.1.5 Beoordeling van het Acceptance in Lieu Scheme

Het grootste voordeel van de Acceptance in Lieu is dat door toepassing van deze regeling voorwerpen die verkocht zouden kunnen worden aan het buitenland, in het Verenigd Koninkrijk blijven, waardoor het nationaal erfgoed gevrijwaard blijft. Voor de musea, bibliotheken of galerieën is het voordelig dat zij een belangrijk kunstvoorwerp in principe kosteloos verkrijgen. Indien zij een hybride overeenkomst sloten, omdat de waarde van het kunstvoorwerp de verschuldigde successierechten oversteeg, verkrijgen zij het voorwerp nog steeds aan een lagere prijs dan wanneer zij dit op de vrije markt zouden kopen.¹¹⁵ Ook voor de verzoeker is het nuttig om gebruik te maken van de Acceptance in Lieu-regeling, omdat een voorwerp gemiddeld ongeveer 17 procent meer waard is dan wanneer het op de vrije markt wordt verkocht.¹¹⁶

"Record year for Acceptance in Lieu schemes with £65m artworks accepted for the nation"¹¹⁷, "Early locomotive fire queen steams into public ownership under tax scheme"¹¹⁸, "Exceptional collection of Mughal art accepted in lieu of inheritance tax on estate of Scottish actor's father".¹¹⁹ Het is niet

¹¹⁰ Acceptance in Lieu Report 2008/09, p. 52. ([Acceptance in Lieu Annual Report 2008/09 \(artscouncil.org.uk\)](https://www.artscouncil.org.uk/acceptance-in-lieu-annual-report-2008-09))

¹¹¹ G.P. Stanco, 'Ruim vijftien jaar kwijtschelding van successierechten met kunst; een evaluatie', WFR 2014/1604, par. 4.1.1.

¹¹² Acceptance in Lieu Report 2008/09, p. 52. ([Acceptance in Lieu Annual Report 2008/09 \(artscouncil.org.uk\)](https://www.artscouncil.org.uk/acceptance-in-lieu-annual-report-2008-09))

¹¹³ G.P. Stanco, 'Ruim vijftien jaar kwijtschelding van successierechten met kunst; een evaluatie', WFR 2014/1604, par. 4.1.1.

¹¹⁴ Arts Council England, Cultural Gifts Scheme & Acceptance in Lieu Report 2021, Appendix 1-3. [CGSAILAnnualReport2021 \(1\).pdf \(artscouncil.org.uk\)](https://www.artscouncil.org.uk/cgsail-annual-report-2021-1)

¹¹⁵ Arts Council England, AIL Leaflet, p. 5. [AIL Leaflet.pdf \(artscouncil.org.uk\)](https://www.artscouncil.org.uk/ail-leaflet)

¹¹⁶ [Ibid.](#)

¹¹⁷ [Record year for Acceptance in Lieu schemes with £65m artworks accepted for the nation \(antiquestradegazette.com\)](https://www.antiquestradegazette.com/record-year-for-acceptance-in-lieu-schemes-with-65m-artworks-accepted-for-the-nation)

¹¹⁸ [Early locomotive fire queen steams into public ownership under tax scheme | News | The Times](https://www.thetimes.com/news/early-locomotive-fire-queen-steams-into-public-ownership-under-tax-scheme)

¹¹⁹ [Tilda Swinton: 'Exceptional' collection of Mughal art accepted in lieu of inheritance tax on estate of Scottish actor's father | The Scotsman](https://www.scotsman.com/exceptional-collection-of-mughal-art-accepted-in-lieu-of-inheritance-tax-on-estate-of-scottish-actor-s-father)

zeldzaam dat dergelijke headliners in kranten verschijnen. Het Acceptance in Lieu Scheme is, ruim 100 jaar na invoering, wel degelijk succesvol. Zo werden er in het jaar 20/21 in totaal 26 verzoeken goedgekeurd, voor een waarde van £30,676,985.¹²⁰ In 2019/2020 waren dat er 38.¹²¹ In 2018/2019 werden er 33 verzoeken goedgekeurd, ter waarde van £33,630,520.¹²²

5.2 CONDITIONAL EXEMPTION OF INHERITANCE TAX

Het Verenigd Koninkrijk heeft een tweede regeling die het behoud van het nationaal erfgoed bevordert, namelijk de Conditional Exemption of Inheritance Tax. Kort samengevat kan de Britse staat bepaalde voorwerpen vrijstellen van successierechten mits bepaalde voorwaarden vervuld worden.¹²³ Deze regeling ligt vervat in de Sections 30 tot 34 van de Inheritance Tax Act.

De voorwerpen die in aanmerking komen voor de regeling, zijn vervat in section 30 van de Inheritance Tax Act en zijn gelijkaardig aan de voorwerpen van de Acceptance in Lieu regeling. Het gaat om elk relevant voorwerp of elke relevante verzameling van voorwerpen die volgens de Raad van Bestuur pre-eminent zijn vanwege het nationale, historische, artistieke of wetenschappelijke belang. De tweede categorie is ieder land dat van uitzonderlijk landschappelijk, wetenschappelijk of historisch belang is. Voorts kunnen gebouwen, alsook het land dat van wezenlijk belang is voor de bescherming van zo een gebouw en elk voorwerp dat er historisch mee verbonden is, waarvoor vanwege de uitzonderlijke historische of architectonisch belang, bijzondere maatregelen genomen dienen te worden voor het behoud ervan ook.¹²⁴

Om voor een Conditional Exemption of Inheritance Taks in aanmerking te komen, moet de nieuwe eigenaar een aantal verbintenissen tegenover HMRC aangaan. Eerst en vooral moet de eigenaar het voorwerp 'permanent' in het Verenigd Koninkrijk houden. Het mag niet tijdelijk verplaatst worden, tenzij dit goedgekeurd wordt. Voorts is de eigenaar verplicht de nodige maatregelen te nemen om het voorwerp goed te bewaren. Tot slot dient hij redelijke publieke toegang te verlenen. Dit wil zeggen dat de eigenaar de bezichtiging van het voorwerp niet enkel mag laten afhangen van een voorafgaande afspraak, maar ook zonder afspraak gedurende een bepaalde periode.¹²⁵

Wanneer er een voorwaardelijke vrijstelling wordt toegekend, blijft het uitstel van de successierechten voortduren tot er een volgend belastbaar feit 'plaatsvindt'. Dergelijke situatie doet zich bijvoorbeeld voor wanneer de nieuwe eigenaar komt te overlijden, of deze het kunstwerk schenkt of verkoopt. Bij het overlijden van de nieuwe eigenaar is het mogelijk om de voorwaardelijke vrijstelling verder te zetten, indien de persoon die het kunstwerk verkrijgt hiermee instemt. Bij schenking of verkoop aan een derde zal de vrijstelling vervallen en worden de successierechten terug opeisbaar. De Conditional Exemption blijft behouden wanneer het voorwerp met toepassing van het Acceptance in Lieu Scheme in betaling gegeven wordt ter voldoening van de successierechten.¹²⁶

¹²⁰ Arts Council England, Cultural Gifts Scheme & Acceptance in Lieu Report 2017.

¹²¹ Arts Council England, Cultural Gifts Scheme & Acceptance in Lieu Report 2018

¹²² Arts Council England, Cultural Gifts Scheme & Acceptance in Lieu Report 2019
[CGS AIL Website Download 2019 0.pdf \(artscouncil.org.uk\)](#)

¹²³ Sections 30-34 Inheritance Taks act.

¹²⁴ Section 30 (1)-(3) Inheritance Tax Act

¹²⁵ HM Revenue & Customs, CAPITAL TAXATION AND THE NATIONAL HERITAGE, p. 39-40.

¹²⁶ HM Revenue & Customs, CAPITAL TAXATION AND THE NATIONAL HERITAGE, p. 15.

6.1 WELKE VOORWERPEN KOMEN IN AANMERKING?

Volgens de huidige regelgeving in België kan de inbetalinggeving van de erfbelasting enkel gedaan worden door middel van kunstwerken. Echter laat de wetgever na om hiervan een duidelijke, wettelijke definitie op te nemen, waardoor het niet geheel duidelijk is of er ook andere voorwerpen, zoals beeldhouwwerken, meubilair, boeken en andere voorwerpen, onder kunnen vallen. Dat er gekozen wordt om een ruime interpretatie te hanteren, is enkel terug te vinden in een Wetsvoorstel, maar dat biedt weinig rechtszekerheid. Voorts kunnen enkel kunstwerken die tot de nalatenschap behoren in aanmerking komen.

De Nederlandse regelgeving, daarentegen, bepaalt dat de kwijtschelding van erfbelasting gedaan kan worden door de afgifte van cultuuroederen of verzamelingen van cultuuroederen die onder één van de drie duidelijk omschreven categorieën van artikel 15 Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 valt. De Nederlandse wetgever koos ervoor om gebruik te maken van het ruimer begrip 'cultuuroederen' en 'verzamelingen van cultuuroederen', waardoor hier verschillende roerende goederen onder geplaatst kunnen worden. Hetgeen België en Nederland gemeenschappelijk hebben, is het feit dat onroerende goederen zijn uitgesloten van het toepassingsgebied.

In het Verenigd Koninkrijk komen drie categorieën van voorwerpen in aanmerking: 'land' en gebouwen, voorwerpen in gebouwen en voorwerpen of verzamelingen van voorwerpen die bij uitstek geschikt zijn (pre-eminent). Deze staan duidelijk opgesomd in §230 van de Inheritance Act. Het Verenigd Koninkrijk gaat dus nog een stap verder dan Nederland en België, omdat volgens het Acceptance in Lieu Scheme wel mogelijk is om onroerende goederen af te geven aan de Staat ter voldoening van verschuldigde successierechten. Voorts is het niet noodzakelijk dat de voorwerpen deel uitmaken van de nalatenschap, terwijl dit in België niet mogelijk is. Deze regelgeving is wat betreft de voorwerpen die in betaling kunnen worden gegeven het ruimst.

België zou naar voorbeeld van deze andere twee landen ervoor kunnen kiezen om een ruime definitie van kunstwerken op te nemen in de regelgeving. Op die manier wordt er verzekerd dat zoveel mogelijk voorwerpen onder de toepassingsvoorwaarden vallen en biedt dit de vereiste rechtszekerheid.

6.2 VERZOEK BIJ LEVEN?

In België is het, net zoals in het Verenigd Koninkrijk, volgens huidig recht niet mogelijk om bij leven reeds een aanvraag in te dienen of bepaalde kunstwerken, bij overlijden, onder de toepassing van de inbetalinggevingsregeling vallen. In Nederland is het krachtens artikel 14 Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 wel mogelijk dat, wanneer er vermoed wordt dat een cultuuroed voldoet aan de voorwaarden van artikel 15 Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956, bij leven een verzoek wordt ingediend bij de Minister ten einde een verklaring te bekomen dat de kwijtscheldingsregeling toepassing kan vinden na overlijden.

De mogelijkheid voor de toekomstige erflater om een verzoek bij leven in te stellen om te zien of er na zijn overlijden gebruik gemaakt kan worden van het inbetalinggevingsstelsel is bijzonder interessant. Op die manier heeft de toekomstige erfgenaam, begiftigde of legataris reeds enige zekerheid dat wanneer zij een aanvraag doen, deze ook aanvaard zal worden. Naar voorbeeld van het Nederlands recht is het wenselijk dat hier ook de voorwaarde aan gekoppeld wordt dat op ogenblik dat de aanvraag wordt ingediend de inbetalinggeving nog bestaat.

6.3 WAARDEBEPALING

In België wordt de waarde van het kunstwerk geschat door de Bijzondere Commissie, die hiervoor beroep kan doen op kunstexperts. Het is die waarde die, in geval van aanvaarding, uiteindelijk ook gebruikt wordt voor de inbetalinggeving. In Nederland wordt de waarde opgenomen in het besluit van goedkeuring door de Minister. Deze waarde wordt in aanmerking genomen voor de kwijtscheldingsregeling. Nederland gaat een stap verder dan België en vermeerderd deze waarde met 20 procent, waardoor er dus 120 procent van de waarde van het cultuurgoed kwijtgescholden wordt. Als dit de verschuldigde erfbelasting en de bijhorende interest overschrijdt, wordt de overwaarde in principe niet vergoed, tenzij het OCW beslist om dit wel te doen. Ook kunnen andere partijen bijdragen. De Belgische regeling staat niet toe dat een meerwaarde wordt terugbetaald.

In het Verenigd Koninkrijk wordt bij toepassing van het Acceptance in Lieu Scheme de marktwaarde van het voorwerp vermeerderd met 25 procent om de successierechten te voldoen. Indien de waarde van het cultuurvoorwerp groter is dan de verschuldigde successierechten is het mogelijk om een 'hybrid agreement' te sluiten met het museum, de galerie of het archief die het voorwerp willen, die zich verbinden het verschil te betalen tussen de verschuldigde erfbelasting en de erfbelasting die kwijtgescholden had kunnen worden wanneer het voorwerp de gewone marktwaarde had.

Om de inbetalinggeving van kunstwerken interessanter te maken is het wenselijk dat de Belgische wetgever ook een gelijkaardige regeling zou invoeren. Eerst en vooral stimuleert het verhogen van de marktwaarde met een bepaald percentage de erflaters, legatarissen en begiftigden immers om te gebruik te maken van deze regeling, in plaats van het kunstwerk te verkopen op de private markt. Op die manier is het niet enkel de Staat die er profijt uit haalt, namelijk de verrijking van het nationaal erfgoed, maar haalt de erfgenaam, begiftigde of legataris hier ook een voordeel uit, omdat op de private markt geen extra bedrag bij de waarde geteld wordt.

Ten tweede werkt het feit dat het in België niet mogelijk is om een overwaarde vergoed te krijgen, afschrikkend en is het wenselijk dit te herzien. Op dit vlak biedt het Verenigd Koninkrijk het grootste voorbeeld met hun 'hybrid agreements'. De Belgische regelgeving kan het ook toe laten om dergelijke overeenkomsten te sluiten met derde partijen. Op die manier is het nog steeds voordeliger voor de musea om een cultuurgoed aan te kopen dan wanneer dit op de vrije markt zou gebeuren.

6.4 (VOORWAARDELIJKE) VRIJSTELLING ERFBELASTING?

In het Verenigd Koninkrijk bestaat de mogelijkheid om een vrijstelling van successierechten voor bepaalde voorwerpen te krijgen onder een aantal voorwaarden. Momenteel genieten kunstwerken in België geen vrijstelling of vermindering van erfbelasting.¹²⁷ Ook België zou deze optie kunnen verkennen.

6.4.1 Aanbeveling

In de Conceptnota aan de Vlaamse Regering: Een langetermijnvisie voor aanvullende financiering en ondernemerschap in de Vlaamse cultuursector in oktober 2018 werd er een eerste aanzet gegeven om de huidige regelgeving aan te passen. Naar aanleiding hiervan werd een werkgroep opgestart die samengesteld was uit zowel fiscale experts als experts van de administratie Cultuur. De hoofdtaak van deze groep was onderzoeken of de huidige inbetalinggeving van kunstwerken aangepast kan worden ten einde deze aantrekkelijker te maken, zodat het oorspronkelijke doel van de wetgever om het nationaal erfgoed in België te houden verwezenlijkt kan worden. Het oprichten van de werkgroep heeft zijn vruchten afgeworpen, aangezien zij concrete aanbevelingen hebben gedaan wat betreft de definiëring van de kunstwerken die gebruikt kunnen worden voor de inbetalinggeving. Er wordt gopteerd om het begrip cultuurgooderen te hanteren, naar voorbeeld van de Nederlandse kwijtscheldingsregeling. Vervolgens werd in de werkgroep ook het verzoek tot inbetalinggeving bij leven onderzocht. In Nederland is het krachtens artikel 12 Uitvoeringsbesluit Successiewet reeds mogelijk om dit te doen. Ook werd de mogelijkheid om de marktwaarde te verhogen met een bepaald percentage onderzocht evenals de vergoeding voor de meerwaarde, wanneer de waarde van het kunstwerk de verschuldigde erfbelasting overstijgt. Minister Lydia Peeters gaf hierbij aan dat er gestreefd werd naar een decreetontwerp.¹²⁸

In de Beleids- en Begrotingstoelichting Cultuur 2022 geeft Jan Jambon aan dat hij in 2022 verder zal werken aan een decreet omtrent de inbetalinggeving van cultuurgooderen om de erfbelasting te voldoen.¹²⁹ Het voorontwerp van dit decreet zou definitief goedgekeurd worden in de zomer 2022 en in het najaar van dit jaar zou het uitvoeringsbesluit volgen.¹³⁰

¹²⁷ E. Beeken, F. Heylen en E. Janssens, "Hoofdstuk 15 - Kunst en vermogensplanning" in O. Lenaerts (ed.), *Handboek kunstrecht*, 1^e editie, Brussel, Intersentia, 2021, (407) 451.

¹²⁸ *Vr. en Antw. Commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting, 15 januari 2019.*

¹²⁹ J. Jambon, Beleids- en Begrotingstoelichting Cultuur 2022, nr. 13-B (2021-2022), 28 oktober 2021, p. 9.

¹³⁰ *Ibid*, 101.

7 CONCLUSIE

Na het onderzoeken van de inbetalinggeving van kunstwerken in België kan er geconcludeerd worden dat ondanks het doel van de wetgever om via die manier cultureel erfgoed in ons land te houden, dit in de praktijk helemaal niet het geval is. De laatste jaren werden er zelfs helemaal geen aanvragen ingediend. Dit komt doordat de huidige regelgeving complex is en zich op sommige vlakken wat knelpunten bevinden. Hierdoor is het minder interessant voor erflaters, begiftigden of legatarissen om gebruik te maken van dit systeem. Het is wenselijk om deze problemen aan te pakken, omdat uit het rechtsvergelijkend onderzoek blijkt dat gelijkaardige regelingen in het buitenland wel succes hebben.

Het eerste probleem dat zich voordoet is het ontbreken van een juridische definitie van 'kunstwerken'. In Nederland en in het Verenigd Koninkrijk wordt er een ruim begrip gehanteerd. Vervolgens is het naar Belgisch recht niet mogelijk om, wanneer de waarde van het kunstwerk de verschuldigde erfbelasting overtreft, deze meerwaarde te vergoeden. Deze mogelijkheid bestaat wel in Nederland en het Verenigd Koninkrijk. In België zou net zoals in de andere twee landen een optie moeten bestaan om in dergelijk geval een overeenkomst te sluiten met de overheid of een andere partij, zoals bijvoorbeeld een museum.

Ten derde wordt er, in tegenstelling tot de andere twee landen, geen extra percentage bijgerekend op de marktwaarde van het kunstwerk, waardoor er geen bijkomende stimulans is om te kiezen voor de voldoening van de erfbelasting in plaats van de kunstwerken te verkopen op de private markt. Voorts kunnen enkel roerende goederen die deel uitmaken van de nalatenschap in aanmerking komen. In het Verenigd Koninkrijk is op dat gebied de regeling een pak ruimer. Daar kunnen zowel roerende als onroerende goederen in betaling gegeven worden, ongeacht of deze tot de nalatenschap behoren of niet.

Het is in België tevens niet mogelijk om een aanvraag tot inbetalinggeving van kunstwerken ter voldoening van de erfbelasting in te dienen bij leven. In Nederland is dit wel mogelijk en het is een gemiste kans dat België hier (nog) geen gebruik van maakt.

Tot slot is het duidelijk dat de inbetalinggeving van kunstwerken helemaal niet bekend is in België. In Nederland rust er een plicht voor notarissen om de kwijtscheldingsregeling ter aandacht te brengen van cliënten, wanneer er zich cultuurgoederen in de nalatenschap bevinden. Het Verenigd Koninkrijk spant het kroontje wat betreft het bekendmaken van de Acceptance in Lieu. De Art Council publiceert ieder jaar een uitgebreid verslag over alle voorwerpen die aanvaard zijn tot voldoening van de successierechten.

Het is duidelijk dat het na ruim 20 jaar hoogtijd is voor verandering. Na een eerste aanzet in de conceptnota van 2017 om deze problemen aan te kaarten kwam er eindelijk schot in de zaak. Zo werd er een werkgroep opgericht die heel de regelgeving onder het vergrootglas heeft genomen en aanbevelingen heeft geformuleerd. Naar aanleiding hiervan werd er gestreefd naar een decreetontwerp. Minister Jan Jambon geeft in de Beleids- en Begrotingstoelichting Cultuur 2022 aan dat er in 2022 verder gewerkt wordt aan een decreet omtrent de inbetalinggeving van cultuurgoederen om de erfbelasting te voldoen. Het voorontwerp van dit decreet zou definitief

goedgekeurd worden in de zomer 2022. Gaat de inbetalinggeving van kunstwerken, na goedkeuring van de nieuwe regelgeving, eindelijk een gewaardeerd systeem worden om het cultureel nationaal erfgoed te verrijken? Zal daardoor eindelijk het doel bereikt worden, waarvoor zij bijna 40 jaar geleden werd ingevoerd?

8.1 BELGIË

1. Wetgeving

Artikelen 83/3 en 83/4 Wetboek der Successierechten.

Artikel 3.4.3.0.2 Vlaamse Codex Fiscaliteit.

Wet van 1 augustus 1985 houdende fiscale en andere bepalingen, *BS* 6 augustus 1985.

Koninklijk besluit van 20 januari 1987 betreffende de afgifte van kunstwerken ter betaling van erfbelasting, *BS* 3 februari 1987.

Wet van 21 juni 2001 tot wijziging van de gevolgen voor de inkomstenbelastingen van schenkingen aan de Staat en tot wijziging van de regeling voor de aangifte van kunstwerken ter betaling van successierechten, *BS* 5 juli 2001.

Omz. nr 5 (AFZ/2000/0046 - Dos. 215) 24 oktober 2001.

Koninklijk besluit van 26 augustus 2003 houdende aanvullende regels betreffende de inbetalinggeving van kunstwerken ter voldoening van de successierechten, tot vaststelling van de nadere regels betreffende de betaling en de teruggave van de schattingskosten bedoeld in artikel 83-3 van het Wetboek der successierechten en in artikel 111, vijfde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van elk van de artikelen van de wet van 21 juni 2001 tot wijziging van de gevolgen voor de inkomstenbelastingen van schenkingen aan de Staat en tot wijziging van de regeling voor de afgifte van kunstwerken ter betaling van successierechten, *BS* 10 september 2003.

Ministerieel besluit van 30 januari 2004 houdende de werkwijze en de organisatie van de bijzondere commissie, belast onder meer met de schatting van kunstwerken voor de toepassing van sommige fiscale wetten, *BS* 9 februari 2004.

Besluit van de Vlaamse Regering van 19 december 2014 tot wijziging van het besluit Vlaamse Codex Fiscaliteit van 20 december 2013 en diverse andere bepalingen in het licht van de overname van de dienst van de registratie- en erfbelasting

Wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen, *Parl.St.* Senaat 1984-85, nr. 1.

Wetsvoorstel tot wijziging van de gevolgen voor de inkomstenbelastingen van schenkingen aan de Staat en tot wijziging van de regeling voor de afgifte van kunstwerken ter betaling van successierechten, *Parl.St.* Senaat 2000-01, nr. 2-75/3.

Vr. en Antw. Commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting 15 januari 2019 (LANTMETERS, antw. PEETERS, L.), 15 januari 2019.

Vr. en Antw. VI.Parl., Vr. nr. 261 13 maart 2020 (SCHRYVERS, K., antw. DIEPENDAELE, M.).

Vr. en Antw. VI.Parl., Vr. nr. 86 13 december 2019 (COUDYSER, C., antw. DIEPENDAELE, M.).

Vr. en Antw. VI.Parl., Vr. nr. 100 22 januari 2018 (SCHRYVERS, K., antw. TOMMELEIN, B.).

Gecombineerde Nomenclatuur" bij uitvoeringsverordening (EU) 2018/1602 van de Commissie van 11 oktober 2018 tot wijziging van bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijke douanetarief, *Pb.L.* 31 oktober 2018, afl. 273, 3, Tweede deel, afdeling XXI, Hoofdstuk 97.

2. RECHTSLEER

BODEUX, C., VAN GOIDSENHOVEN, E., VANDEN ABEELE, G., VANHOVE, J., VAN BOXSTAEL, K., VANHAUWERE, L., SOUFFRIAUX, P., ABIUSO, R., VAN GEEL, A., VERLINDEN, H., VAN EYKEN, G., DE PRETER, J., KOLJAJ, L., COBA, X., "Erf- en registratiebelasting" in TIBERGHIE, A., *Handboek Voor Fiscaal Recht 2019-2020*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, 2764p.

C. COUDYSER, J. LANTMEETERS, M. MEREMENS, M. VAN WERDE, P. DE BRUYN EN J. PEUMANS, Conceptnota voor nieuwe regelgeving betreffende de inbetalinggeving van cultuurobjecten ter voldoening van de erfbelasting, 4 oktober 2017, nr. 1288.

DE GROOT, D., *Handboek successierechten*, Antwerpen, Intersentia, 2016, 218p.

DELANOTE, M., *De erfbelasting*, Brugge, die Keure, 2020, 244p.

GATZ, S., Conceptnota aan de Vlaamse Regering: Een langetermijnvisie voor aanvullende financiering en ondernemerschap in de Vlaamse cultuursector, juli 2017, p. 14.

Lenaerts, O., (eds), *Handboek kunstrecht: een juridische schets van het kunstenlandschap*, Antwerpen, Intersentia, 2021, 94-97.

VAN BOXSTAEL, K., "Vlaamse regering bezwijkt dan toch voor precolumbiaanse kunst", *Juristenkrant* 2006, afl. 136, 15.

3. OVERIGE BRONNEN

BRUYLAND, K., Dora Janssen over haar precolumbiaanse kunstcollectie en haar overleden echtgenoot, *de Tijd*, 2006, <https://www.tijd.be/nieuws/wijde/wereld/dora-janssen-over-haar-precolumbiaanse-kunstcollectie-en-haar-overleden-echtgenoot/2476279.html>

Heylen, K., "Een banaan van 120.000 dollar: kunst of commercie? "Betekenis en waarde van kunst, dat zijn twee verschillende dingen", *VRT NWS*, 10 december 2019.

[Een banaan van 120.000 dollar: kunst of commercie? "Betekenis en waarde van kunst, dat zijn twee verschillende dingen" | VRT NWS: nieuws](#)

VANAMERONGEN, J., "Dit is waarom deze banaan 12 000 euro waard is (ook Nederlands museum wilde 'm kopen, *RTL Nieuws*, 9 december 2019. [Dit is waarom deze banaan 120.000 euro waard is \(ook Nederlands museum wilde 'm kopen\) | RTL Nieuws](#)

DE ROUCK, P., "Handleiding voor een beginnende kunst koper, *De Tijd*, 19 januari 2018. [Handleiding voor een beginnende kunst koper | Netto \(tijd.be\)](#)

8.2 NEDERLAND

1. WETGEVING

Artikel 67 lid 3 Successiewet 1956.

Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956.

Wet van 20 december 1996 tot wijziging van enkele belastingwetten, Stb. 1996/654.

MvT, Kamerstukken II, 1996/1997, 25 052, nr. 3.

Besluit van 23 februari 1998 houdende wijziging van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 in verband met de invoering van de mogelijkheid tot kwijtschelding van successierecht bij overdracht van voorwerpen met een nationaal cultuurhistorisch of kunsthistorisch belang aan de Staat, Stb. 1998, 130.

Vakstudie Successiewet, aantekening 4 lid 3 bij artikel 67 lid 3.

2. RECHTSLEER

BOSCH VAN ROSENTHAL, J., 'De waarde van kunst en antiek in het economische verkeer', *Kwartaalbericht Estate Planning* 2014/4.

BROEKSMAN, P. A., en DE KROON, B.B.A., "Erfbelasting betalen met kunst", *KWEP* 2014/2, 248-256.

EKKART, R., De kwijtscheldingsregeling van artikel 67 lid 3 Successiewet 1956 in de praktijk, Voor het recht van de schatkist 2020/4, 13 februari 2020.

JAMBON, J., Beleids- en Begrotingstoelichting Cultuur 2022, nr. 13-B (2021-2022), 28 oktober 2021, 102 p.

STANCO, G. P., "Ruim vijftien jaar kwijtschelding van successierechten met kunst; een evaluatie", *WFR* 2018/12, 1604-1615.

VAN BAKEL, M.M.F.J, en WIJKERSLOOTH-LHOËST, S.A.M., *Instellingen van algemeen of sociaal belang (FED Fiscale Brochures)*, Deventer, Wolters Kluwer, 2020, 252p.

VAN EIJSDEN, A., "Erfbelasting "betalen" met kunstvoorwerpen", *WFR* 2018/12, afl. 7277, 45-47.

3. Rechtspraak

HR 12 juli 2013, [ECLI:NL:HR:2013:31](#).

Kamer voor het Notariaat Arnhem-Leeuwarden 22 december 2015, nr. AL/2015/139, [ECLI:NL:TNORARL:2015:65](#).

8.3 VERENIGD KONINKRIJK

1. Wetgeving

Sections 30-40 Inheritance Tax Act.

Sections 230-231 Inheritance Tax Act.

2. Rechtsleer

MLA Council, Acceptance in Lieu Report 2005/06, p. 10 [Acceptance in Lieu Report 2005/06 \(artscouncil.org.uk\)](#)

Arts Council England, AIL Leaflet, [AIL Leaflet.pdf \(artscouncil.org.uk\)](#)

Acceptance in Lieu Report 2008/09, ([Acceptance in Lieu Annual Report 2008/09 \(artscouncil.org.uk\)](#))

Arts Council England, Cultural Gifts Scheme & Acceptance in Lieu Report 2017.

Arts Council England, Cultural Gifts Scheme & Acceptance in Lieu Report 2018.

Arts Council England, Cultural Gifts Scheme & Acceptance in Lieu Report 2019.

Arts Council England, Cultural Gifts Scheme & Acceptance in Lieu Report 2021, Appendix 1-3. [CGSAILAnnualReport2021 \(1\).pdf \(artscouncil.org.uk\)](#)

CHESTERS, L., "Record year for Acceptance in Lieu schemes with £65m artworks accepted for the nation", 21 dec 2020, [Record year for Acceptance in Lieu schemes with £65m artworks accepted for the nation \(antiquetrade gazette.com\)](#)

SANDERSON, D., "Early locomotive Fire Queen steams into public ownership under tax scheme", [Early locomotive Fire Queen steams into public ownership under tax scheme | News | The Times](#)

Marlborough, C., [Tilda Swinton: 'Exceptional' collection of Mughal art accepted in lieu of inheritance tax on estate of Scottish actor's father | The Scotsman](#)

HM Revenue & Customs, CAPITAL TAXATION AND THE NATIONAL HERITAGE, 246 p.