

Een fiscale stimuleringsmaatregel voor kunstaankopen

Een bouwtekening

Een fiscale aftrekpost voor kunstaankopen: het klinkt heel mooi, maar kan het ook? In dit artikel worden de fiscale randvoorwaarden besproken en wordt een schets van een fiscale kunstkoopregeling gemaakt.

Particuliere aankopen bij Nederlandse galeries van werken van levende Nederlandse kunstenaars aantrekkelijk maken door de aankoopkosten gedeeltelijk fiscaal aftrekbaar te maken. Cultureel ondernemerschap en de kunstmarkt zouden erdoor worden gestimuleerd en commissiesoevereiniteit zou plaatsmaken voor meer consumentensoevereiniteit. Ook zouden een groter draagvlak, meer diversiteit en meer kwaliteit in het kunstaanbod er een gevolg van zijn. Een voorstel voor een dergelijke fiscale regeling werd gedaan in het vorig jaar bij de Stichting Boekmanstudies verschenen *Kunst te koop!* (Gubbels en Janssen 2001, 25, 62 en 66). Sindsdien is deze gedachte vaker geuit in de beeldendekunstwereld, voorzover mij bekend voor het laatst in een eind mei verschenen interview met de directeur van de Mondriaan Stichting, Gitta Luiten (*de Volkskrant* 2002a).

Het idee is deels een oude bekende. De voorgestelde opzet van de regeling doet denken aan de Aankoopsubsidieregeling Kunstwerken (ASK) die van 1960 tot 1979 van kracht was.¹ Dit was een korting bij de aankoop van werken van Nederlandse levende kunstenaars bij door de Raad voor de Kunst goedgekeurde 'verkoop tentoonstellingen', die konden worden georganiseerd door bijvoorbeeld kunstenaarsverenigingen, musea en galeries (Gubbels 1995, 12). Het doel van de regeling was het bevorderen van sociale en geografische kunstspreiding en het verbeteren van de sociaal-economische positie van beeldend kunstenaars. Door de prijs van een kunstwerk te verlagen verwachtte men dat bredere lagen van de bevolking kunst zouden gaan kopen. Aan de regeling was een groot aantal voorwaarden verbonden: zo dienden kopers en kunstenaars de Nederlandse nationaliteit te bezitten en moesten kopers verklaren de werken gedurende vijf jaar niet te zullen verkopen. Ook mochten kunstenaars de werken niet aan familieleden of mede-exposanten verkopen. De ASK is om een aantal uiteenlopende redenen afgeschaft: het budgettaire beslag werd door het alsmaar toenemende gebruik van de regeling steeds groter, het doel van sociale kunstspreiding werd niet bereikt (de regeling werd vooral gebruikt door beter gesitueerden die toch al kunst kochten), er was twijfel over de kwaliteit van de kunst waarvoor de regeling gold en bovendien was de regeling fraudegevoelig (Gubbels 1995, 16).

Nieuw aan het voorstel voor fiscale aftrekbaarheid van kunstaankopen² is dat het

1. Ook deze regeling kende een vergelijkbare voorloper in de vorm van subsidie bij aankopen van kunstwerken door particulieren op de jaarlijkse Contourtentoonstellingen in museum Het Prinsenhof in Delft (Gubbels 1999, 44).

2. De eerlijkheid gebiedt te erkennen dat de roep om fiscale aftrekmogelijkheden bij de aankoop van kunst niet geheel nieuw is: zo'n twintig jaar geleden pleitte de Vereniging van Galeriehouders en Handelaren in Hedendaagse Kunst hier ook al voor (Gubbels 1999, 115).

nu niet gaat om een directe subsidie, maar om een fiscale stimuleringsmaatregel. Ook 'nieuw', of in ieder geval anders, is het huidige tijdperk, waarin Europese regelgeving een veel grotere invloed heeft op nationale wetten.

Als fiscaal econoom heb ik het pleidooi voor een fiscale kunstkoopregeling belangstellend gevolgd. Het lijkt mij van belang om de discussie niet alleen over de wenselijkheid van een fiscale stimuleringsmaatregel te laten gaan, maar ook over de uitvoerbaarheid en de mogelijkheden tot inbedding in het fiscale stelsel. Met het nieuwe kabinet zijn er immers ook nieuwe ideeën gekomen over de financiering van kunstbeleid en het gebruik van de belastingwetten daarvoor. In tegenstelling tot de Cultuurnota, die voor vier jaar wordt vastgesteld, zijn fiscale wetsbepalingen wel direct aan te passen (hetgeen wordt geïllustreerd door de voorgenomen afschaffing van de heffingskorting voor cultureel beleggen per 1 januari 2003). Het blijft uiteraard van groot belang dat de wens om te komen tot een fiscale kunstkoopregeling met inhoudelijke argumenten wordt onderbouwd. Een pleidooi voor het fiscaal stimuleren van kunst aankopen wint echter aan kracht als er een regeling wordt gemaakt die fiscaal-technisch haalbaar is.

Hoe een dergelijke fiscale kunstkoopregeling eruit zou kunnen zien en met welke beperkingen rekening moet worden gehouden bij de vormgeving ervan, is onderwerp van dit artikel. De regeling moet overigens niet worden verward met de reeds bestaande KunstKoopregeling, die wordt uitgevoerd door de Mondriaan Stichting. Op grond van deze regeling kunnen particulieren bij geselecteerde galleries kunstwerken op afbetaling kopen, zonder dat zij rente hoeven te betalen. De Mondriaan Stichting neemt de rente voor haar rekening. De KunstKoopregeling is echter geen fiscale regeling, maar een 'gewone' subsidieregeling.

Ik begin mijn 'bouwtekening' met de fiscale omgeving waarin een kunstkoopregeling moet gedijen. Om fiscale weerstand te minimaliseren, moet de regeling toetsbaar zijn en niet te veel uitvoeringslasten met zich meebrengen. Zoveel mogelijk moet worden voorkomen dat de regeling een openeindekarakter krijgt en gevaar loopt evenals de ASK, aan haar eigen succes ten onder te gaan. Vervolgens ga ik in op de mogelijkheden voor de vormgeving van de regeling: een aftrek op het inkomen of een aftrek op de verschuldigde belasting. Tot slot komt de vraag aan de orde of een dergelijke faciliteit beperkt kan worden tot aankopen van kunstwerken van levende Nederlandse kunstenaars bij bepaalde Nederlandse galleries.

Inbedding in de inkomstenbelasting

Het ligt voor de hand een fiscale kunstkoopregeling op te nemen in de inkomstenbelasting. Een btw-verlaging zou uiteraard ook stimulerend kunnen werken, maar dat is geen haalbare kaart. Kunstwerken vallen al onder het zogenaamde verlaagde tarief van zes procent. Het is niet mogelijk dit tarief alleen voor kunstwerken te verlagen. De btw is een in Europees verband geharmoniseerde belasting, waarin individuele lidstaten niet zomaar veranderingen kunnen aanbrengen.

Als opname van een fiscale kunstkoopregeling in de inkomstenbelasting het uitgangspunt is, is het van belang wat het doel is van die belasting. Dit doel wordt ook wel de primaire structuur van een belastingwet genoemd. Als de maatregel past in de primaire structuur is deze eenvoudiger door te voeren dan wanneer dat niet het geval is. Een inbreuk op de primaire structuur eist namelijk van de voorstanders van een fiscale

kunstkooptregeling een sterkere motivering van de noodzaak van de maatregel.

Zoals de meeste belastingen heeft de inkomstenbelasting als primair doel het bijeenbrengen van middelen om overheidsuitgaven te kunnen financieren. In een rechtsstaat als Nederland wordt het van belang geacht deze overheidsfinanciën niet alleen op een doelmatige, maar ook op een rechtvaardige wijze bijeen te brengen. Voor de inkomstenbelasting is dit vertaald in het adagium dat de sterkste schouders de zwaarste lasten moeten dragen. Dit principe wordt aangeduid met het draagkrachtbeginsel.

Draagkracht is geen eenduidig meetbaar begrip. In vorige eeuwen werd draagkracht bijvoorbeeld gemeten aan de hand van het vermogen, luxe verteringen en uiterlijke tekenen van welstand (zoals het aantal dienstboden, ramen of haardsteden dat men had). De econoom Tinbergen heeft ooit geopperd om bij de meting van draagkracht aan te sluiten bij persoonlijke begaafdheden als talent en intelligentie, vanwege de daaruit volgende draagkrachtverwervende potentie (Grapperhaus 1997, 13). Omdat dit problemen zou geven bij de uitvoering is dit nooit in praktijk gebracht. Sinds de invoering van de eerste inkomstenbelasting in 1915 is het aanknopingspunt voor draagkracht het verworven inkomen van een persoon. De draagkrachtgedachte komt onder meer tot uitdrukking in de zogeheten progressieve tariefstructuur. Naarmate het inkomen uit werk en woning van een persoon hoger is, geldt een hoger belastingtarief.

Voor de inkomstenbelasting is de wijze waarop belastingplichtigen hun inkomen besteden in beginsel niet relevant. Als iemand kosten maakt, moet hij nagaan of deze kosten samenhangen met belastbare inkomsten. Als dat het geval is, verlagen de kosten zijn draagkracht en zijn ze aftrekbaar. Is dat niet het geval, dan vormen de kosten een inkomensbesteding die voor de draagkracht en daarmee voor de inkomstenbelasting niet relevant is.

Bij kunst aankopen kan dit beginsel als volgt worden vertaald. De fiscale kunstkoopregeling moet particulieren ertoe aanzetten kunst te kopen. Voor particulieren leidt de aankoop van een kunstwerk niet tot inkomensverwerving.³ Vanuit de primaire structuur van de inkomstenbelasting gezien, vormt een kunst aankoop een niet relevante inkomensbesteding. Het toch aftrekbaar maken van een deel van de aankoopkosten, is derhalve een inbreuk op de primaire structuur van de inkomstenbelasting.

Weerstand tegen instrumentalisme vereist onderbouwde regeling

Dat een fiscale kunstkoopregeling een inbreuk vormt op de primaire structuur van de inkomstenbelasting, heeft niet noodzakelijkerwijs tot gevolg dat een dergelijke regeling niet kan worden ingevoerd. De inkomstenbelasting kent meerdere inbreuken, ook wel 'belastinguitgaven' genoemd, die gebaseerd zijn op de politieke wens om bepaalde beleidsdoelstellingen te bereiken. De oudste inbreuk op cultureel gebied is de uit 1893 daterende vrijstelling van particulier kunstbezit. Andere inbreuken met een culturele doelstelling zijn de Monumentenregeling, die bepaalde uitgaven voor monumentenpanden in aftrek toelaat, de giftenaftrek en de vrijstelling van culturele beleggingen van de vermogensrendementsheffing.

Door de fiscale wereld worden deze inbreuken met groot wantrouwen bekeken. Het 'instrumentele' gebruik van de inkomstenbelasting maakt de wet er volgens fiscalisten niet eenvoudiger op. Belastinguitgaven zijn feitelijk niets anders dan een indirecte subsidie. Onder de Zalmnorm, die inhield dat de overheidsuitgaven niet boven een bepaald

3. De fiscaliteit denkt slechts in termen van geldelijk inkomen. Eventueel cultureel kapitaal dat de koper van het kunstwerk opbouwt door de aanschaf, is niet relevant.

maximum mochten uitkomen, was het niet goed mogelijk om nieuwe directe subsidies te verstrekken. Veel departementen vluchtten daarom in belastinguitgaven om zo op indirecte wijze hun subsidiedoelen te bereiken. Er lijkt echter een verzadigingspunt te zijn bereikt voor invoering van nieuwe belastingsubsidies, zowel bij fiscalisten uit de beroepspraktijk en de wetenschap, als bij de staatssecretaris van Financiën in het vorige kabinet, de PvdA'er Wouter Bos en nog in sterkere mate bij de huidige LPF-staatssecretaris Steven van Eijck.⁴ Ook de nieuwe regeringspartijen CDA en VVD hebben zich geen voorstander getoond van belastinguitgaven, al dan niet op cultureel gebied (*de Telegraaf* 2002). De spaarloonregeling is de eerste (overigens niet culturele) belastinguitgave die is gesneuveld, op de voet gevolgd door de heffingskorting voor onder meer groene en culturele beleggingen.⁵

Met deze weerstand moet rekening worden gehouden bij de introductie van een fiscale kunstkoopregeling. De regeling moet een toetsbare doelstelling hebben, waarvan duidelijk is dat deze beter op fiscale wijze kan worden bereikt dan via een directe subsidie. Daarbij moet ook rekening worden gehouden met de in het verleden geuite kritiek op de Aankoopsubsidieregeling uit de jaren zestig en zeventig. Bovendien zal de regeling zo eenvoudig mogelijk moeten zijn. Een complexe samenleving leidt echter onvermijdelijk tot een complex belastingstelsel, waardoor er grenzen zijn aan het eenvoudigen van regelingen (Bindels en Klip 2002).

Het vermijden van openeinderegeling afgewogen tegen uitvoeringslasten

Een ander bezwaar tegen belastinguitgaven is dat deze vaak de vorm hebben van openeinderegelingen, waardoor de belastingderving onverwacht uit de hand kan lopen. De tot 2000 geldende filmfaciliteiten, waardoor beleggers in film-cv's die in de hoogste belastingschijf vielen, door gebruikmaking van een aantal ondernemersfaciliteiten op kosten van de schatkist een gegarandeerd rendement behaalden, zijn hiervan vanwege hun onverwacht grote succes een aansprekend (en voor fiscalisten afschrikwekkend) voorbeeld. Dit monster is te bezweren door aan een belastinguitgave een maximum te verbinden. Uitvoeringstechnisch is een maximum per belastingplichtige het eenvoudigst. Maar als onverwacht veel mensen van de regeling gebruikmaken, kan ook een dergelijke regeling tot een grote belastingderving leiden. Op macroniveau blijft er dan sprake van een soort van openeinderegeling met als natuurlijk maximum het aantal belastingplichtigen maal de maximale faciliteit.

In een gemaximeerde regeling is voor alle belastingplichtigen samen een bepaald bedrag beschikbaar (in de filminvesteringsaftrek bijvoorbeeld op jaarbasis 23 miljoen euro). Een gemaximeerde regeling brengt echter een grotere uitvoeringslast met zich mee. Uit het oogpunt van rechtszekerheid zal de belastingplichtige vooraf moeten weten of hij op tijd is om van de faciliteit gebruik te kunnen maken. In plaats van een toetsing achteraf – bij de aangifte – moet vooraf een verzoek worden ingediend, dat binnen een bepaalde termijn beoordeeld en beantwoord moet worden. Als aan de fiscale kunstkoopregeling kwalitatieve eisen worden verbonden, ligt het voor de hand dat deze beoordeling wordt gemandateerd aan de Mondriaan Stichting. Dit zal al gauw de vraag oproepen waarom niet een directe subsidie wordt ingevoerd. Het verschil met een gewone subsidie lijkt in dat geval immers gering.

4. De voorzitter van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Estourgie, spreekt in zijn jaarrede uit 2001 van ver doorgevoerd instrumentalisme (*Exposé* 2001, 25), hoogleraar belastingrecht Happé heeft het over te ver doorgesloten instrumentalisering in een interview in *Fiscaal Advies* (2001, 16) en op 13 november 2001 gaf toenmalig staatssecretaris van Financiën Bos aan paal en perk te willen stellen aan de wildgroei van belastinguitgaven. Hij had in een nieuw regeerakkoord afspraken willen maken over de omvang van de belastinguitgaven (*NRC Handelsblad* 2001). Van Eijck sprak over de 'Vermeenditis' (naar voormalig PvdA-staatssecretaris Vermeend) van het fiscale stelsel, dat als een kerstboom is opgetuigd met allerlei voordeeltjes en dat moet worden opgeschoond ofwel 'hereijckt' (*de Volkskrant* 2002b).

5. Inmiddels is, met het vallen van het kabinet Balkenende, onzeker geworden of de genoemde belastinguitgaven ook daadwerkelijk zullen sneuvelen.

Aftrek op het inkomen of op de te betalen belasting?

Zoals aangegeven past een kunstkoopregeling niet in de primaire structuur van de inkomstenbelasting. Aftrek in een van de drie inkomstenboxen die de inkomstenbelasting sinds 1 januari 2001 kent,⁶ is niet mogelijk. In de inkomstenbelasting zijn echter twee aanvullende aftrekcategorieën opgenomen op grond waarvan bepaalde belastinguitgaven toch in aftrek kunnen worden gebracht. De fiscale kunstkoopregeling zou in een van deze categorieën kunnen worden opgenomen.

De eerste mogelijkheid is dat (een gedeelte van) de aanschafprijs in mindering wordt gebracht op het inkomen. Hiermee zou de fiscale kunstkoopregeling de vorm krijgen van een zogeheten persoonsgebonden aftrek. Onder de persoonsgebonden aftrek vallen aftrekposten die geen inkomensverwerving, maar inkomensbesteding vormen, maar die de wetgever vanwege het bereiken van bepaalde beleidsdoelstellingen belangrijk vindt, waardoor ze toch in mindering kunnen worden gebracht op het inkomen. Op het gebied van cultuur zijn als voorbeelden van een persoonsgebonden aftrek te noemen de Monumentenregeling en de giftenaftrek. De persoonsgebonden aftrek wordt in eerste instantie in mindering gebracht op het progressief belaste inkomen uit werk en woning. Als dat inkomen onvoldoende is, komt het restant in mindering op het tegen een vast tarief belaste, forfaitair bepaalde inkomen uit sparen en beleggen. Als ook dat inkomen onvoldoende is kan aftrek plaatsvinden van het inkomen uit aanmerkelijk belang.

Doordat de kosten in eerste instantie mogen worden afgetrokken van het progressief belaste inkomen uit werk en woning, is het voordeel van een persoonsgebonden aftrek groter naarmate het inkomen van een belastingplichtige hoger is. Bij een inkomen dat in de eerste tariefschijf valt, neemt de fiscus immers slechts 32,35 procent van de kosten voor zijn rekening, terwijl dit bij een inkomen in de hoogste schijf 52 procent is. Een persoonsgebonden aftrek vormt daardoor met name voor mensen met een hoog inkomen een sterke stimulans. De keerzijde is echter dat bij een persoonsgebonden aftrek een dubbele inbreuk op de primaire structuur van de inkomstenbelasting wordt gemaakt. De eerste is dat inkomensbesteding in aanmerking wordt genomen en de tweede inbreuk is dat de sterkste schouders de grootste lastenverlichting krijgen. De fiscalist Van Dijk heeft de kritiek op deze laatste inbreuk als volgt verwoord: 'Het valt (...) niet in te zien waarom een belastingplichtige met een hoog IB-tarief een hoger belastingvoordeel moet krijgen dan een belastingplichtige met een laag IB-tarief' (Van Dijk 2000, 840). Dit maakt dat het draagvlak voor de invoering van persoonsgebonden aftrek aan het afnemen is. Bij de invoering van de aftrek voor cultureel beleggen heeft de Tweede Kamer via een amendement van Vendrik (GroenLinks) en Giskes (D66) ervoor gezorgd dat deze aftrek niet de vorm kreeg van een persoonsgebonden aftrek. In de toelichting op dit amendement werd vermeld dat nieuw in te voeren aftrekposten die bij een hoger inkomen een hoger geldelijk voordeel opleveren, dienen te worden vermeden (Kamerstukken II 2000). Het lijkt daarom uit het oogpunt van haalbaarheid niet verstandig om voor een fiscale kunstkoopregeling in de vorm van een persoonsgebonden aftrek op het inkomen te pleiten.

Het alternatief voor een aftrek op het inkomen is een aftrek op de verschuldigde belasting. Sinds 1 januari 2001 kent de Nederlandse inkomstenbelasting deze figuur en

De fiscale kunstkoopregeling zou de vorm kunnen krijgen van een zogeheten persoonsgebonden aftrek

6. Te weten Box I, waarin inkomen uit werk en woning wordt belast (en waarin de daarmee verband houdende kosten aftrekbaar zijn), Box II, waarin inkomen uit aanmerkelijk belang wordt belast en Box III, waarin het inkomen uit sparen en beleggen op forfaitaire wijze wordt belast en waarin geen kostenaftrek mogelijk is.

wel onder de naam heffingskorting. Het voordeel van een heffingskorting is dat deze in mindering komt op de verschuldigde belasting, dus nadat progressieve tariefstoepassing heeft plaatsgevonden. Doordat het nut van deze aftrekpost onafhankelijk is van het toepasselijke tarief, is het voordeel voor iedere belastingplichtige gelijk. Een heffingskorting heeft dus slechts een enkele inbreuk op de primaire structuur van de inkomstenbelasting tot gevolg: het in aanmerking nemen van een inkomensbesteding. Het ligt niet voor de hand dat het gehele aankoopbedrag zal mogen worden afgetrokken, omdat dan het budgettaire beslag de regeling op voorhand onmogelijk zou maken. Bovendien zou dit ook buiten alle proporties zijn. Zo krijgen ouders bijvoorbeeld een heffingskorting van 40 euro per jaar vanwege het feit dat zij kinderen hebben. Het is reëler uit te gaan van een percentage van het aankoopbedrag. De hoogte van dit percentage is geen fiscaal vraagpunt, maar een politiek discussiepunt. Ter vergelijking: de heffingskorting

Een kunstkoopregeling in de vorm van een heffingskorting lijkt meer kans te maken dan een faciliteit in de vorm van een persoonsgebonden aftrek

voor groene beleggingen bedraagt 1,3 procent van de waarde van die beleggingen. Een kunstkoopregeling in de vorm van een heffingskorting lijkt meer kans te maken dan een faciliteit in de vorm van een persoonsgebonden aftrek. Maar ook het invoeren van een heffingskorting zal zeker niet eenvoudig zijn. Voormalig staatssecretaris Bos heeft afgelopen jaar, niet lang voor de verkiezingen in mei, aangegeven afhoudend te staan tegenover invoering van nieuwe heffingskortingen: 'Sinds de introductie van de heffingskorting heeft de politiek dit als een nieuw speeltje ontdekt. Het is een soort magisch woord geworden. Als we niet oppassen loopt dit uit de hand' (Bindels en Klip 2002). Zijn opvolger Van Eijck heeft geen blijk gegeven van een posi-

tievere houding ten opzichte van het invoeren van nieuwe heffingskortingen. Er is eerder een tendens tot het afschaffen van de reeds bestaande, al blijkt er wel ruimte te zijn om de arbeidskorting evenals de kinderkorting te verhogen.

Beperkingen door gelijkheidsbeginsel en Europese regels

Ingrid Janssen vroeg in haar essay in *Kunst te koop!* om een onderzoek naar de mogelijkheid om specifiek aankopen van levende Nederlandse kunstenaars bij Nederlandse galleries te stimuleren (Gubbels en Janssen 2001, 25). Het is de vraag of dergelijke beperkingen aan een fiscale regeling mogen worden verbonden en het antwoord moet worden gegeven aan de hand van het gelijkheidsbeginsel en het Europese recht.

De KunstKoopregeling van de Mondriaan Stichting is beperkt tot aankopen bij bepaalde galleries. Het is zeer de vraag of een dergelijke beperking in een fiscale maatregel mogelijk is. Een van de zogenaamde beginselen van behoorlijke wetgeving is het gelijkheidsbeginsel. Dit beginsel wordt in artikel 1 van de Grondwet als volgt gedefinieerd: 'Allen die zich in Nederland bevinden worden in gelijke gevallen gelijk behandeld.' Gelijke gevallen mogen slechts ongelijk worden behandeld, als hiervoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat. Dit is bij zakelijke onderscheidingen⁷ het geval als het maken van het onderscheid in het algemeen belang is, of, met andere woorden, als er sprake is van een legitieme doelstelling van overheidsbeleid (Happé 1996, 102). Een belastingplichtige die een kunstwerk van de onlangs overleden kunstenaar Mar koopt bij een niet-aangesloten galerie, bevindt zich in dezelfde omstandigheid als een belastingplichtige die een schilderij van Mar koopt bij een wel aangesloten gale-

7. Een zakelijk onderscheid staat tegenover een onderscheid op grond van persoonsgebonden kenmerken of grondrechten.

rie. Het slechts begunstigen van aankopen in bepaalde galeriën, terwijl andere galeriën dezelfde kunstwerken verkopen, lijkt geen objectieve en redelijke rechtvaardiging voor een ongelijke behandeling van beide kunstkopers. Op grond van het gelijkheidsbeginsel kan de koper bij de niet-aangesloten galerie naar mijn mening niet de fiscale kunstkoopfaciliteit worden ontzegd.

Overigens kan een belastingplichtige zich niet bij een rechter op de Grondwet beroepen, omdat artikel 120 van de Grondwet bepaalt dat de rechter de grondwettigheid van wetten en verdragen niet mag beoordelen. De rechter mag wetten wel toetsen aan door Nederland afgesloten verdragen. Dit geldt ook voor belastingwetten. Belastingplichtigen hebben in het verleden met succes een beroep gedaan op het Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (BUPO). Artikel 26 van dit verdrag bevat de bepaling dat allen gelijk zijn voor de wet en zonder discriminatie aanspraak hebben op gelijke bescherming.⁸ Volgens de Hoge Raad is een wetsbepaling in strijd met dit gelijkheidsbeginsel als voor de geconstateerde ongelijkheid geen objectieve en redelijke rechtvaardiging valt aan te wijzen. Een fiscale kunstkoopregeling in strijd met het gelijkheidsbeginsel is dus niet houdbaar. Een onderscheid tussen aangesloten en niet aangesloten galeriën kan naar mijn mening daarom niet worden gemaakt.

De volgende vraag is, of, als geen onderscheid tussen galeriën in Nederland mag worden gemaakt, de faciliteit mag worden beperkt tot aankopen bij Nederlandse galeriën. Voor de beantwoording van deze vraag is het Europese verbod op het verlenen van staatssteun van belang (artikel 87 EG-verdrag). Dit verbod betreft ook fiscale steunmaatregelen die de mededinging op de gemeenschappelijke markt (dreigen te) vervalsen door begunstiging van bepaalde ondernemingen of producties. Steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen worden echter als verenigbaar met de gemeenschappelijke markt beschouwd, wanneer door deze maatregelen de voorwaarden inzake het handelsverkeer en de mededingingsvoorwaarden in de Gemeenschap niet zodanig worden veranderd dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad. Het voornemen tot invoering van een dergelijke steunmaatregel moet aan de Europese Commissie worden gemeld en zolang de Commissie geen goedkeuring verleent mag deze maatregel niet in werking treden. De grote vertraging bij de uiteindelijk op 16 juli 2002 van kracht geworden filmfaciliteiten is toe te rekenen aan dit artikel en de bijbehorende meldingsprocedure. Deze filmfaciliteiten, willekeurige afschrijving op filminvesteringen en de filminvesteringaftrek, worden slechts verleend als minimaal de helft van de kosten voor de film in Nederland wordt besteed. De terughoudendheid van de Europese Commissie bij het verlenen van goedkeuring is terug te voeren op het feit dat voor het verkrijgen van deze filmfaciliteit aan geen enkel kwalitatief (cultureel) criterium behoefde te worden voldaan. Hierdoor laadde de faciliteit de verdenking op zich niet zozeer een cultuurstimulus te zijn, als wel een industriestimulus. Mogelijk zou een kunstkoopregeling, als de aftrek slechts beperkt blijft tot aankopen in Nederlandse galeriën, op deze grond niet goedgekeurd worden omdat dan in feite steun wordt verleend aan de Nederlandse galerie'industrie'. Deze mogelijke afkeuring van de regeling door de Europese Commissie is een overweging om de regeling niet te beperken tot aankopen bij Nederlandse galeriën. Daarbij moet echter worden onder-

***Een fiscale kunst-
aankoopregeling
in strijd met het
gelijkheidsbeginsel
is niet houdbaar***

8. In het verleden zijn onder meer de studeerkameraf-trek (Hoge Raad 17 november 1993, nr. 2587, BNB 1994/36), de auto-kostenfictie (Hoge Raad 15 juli 1998, nr. 31922, BNB 1998/293) en het arbeidskostenfor-fait (Hoge Raad 2 mei 1999, nr. 33320, BNB 1999/271) aan bovengenoemd BUPO-verdrag getoetst en als in strijd met het gelijkheidsbeginsel aangemerkt.

kend dat een uitbreiding van de regeling met aankopen bij buitenlandse galeriën tot bewijsrechtelijke problemen kan leiden en wellicht misbruik van de regeling tot gevolg zou kunnen hebben. De oplossing hiervoor is misschien te vinden in het stellen van ‘nationaliteits’ criteria aan de kunstwerken die voor de regeling in aanmerking komen.

De laatste vraag is dan ook of de faciliteit kan worden beperkt tot het aankopen van werk van Nederlandse levende kunstenaars. Deze beperking lijkt mij niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel of het Europese recht. De faciliteit behandelt een koper van Nederlandse kunst ontegenzeggelijk anders dan een koper van buitenlandse kunst, waarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging aanwezig lijkt: het stimuleren van aankopen van levende Nederlandse kunstenaars zou als legitiem cultuurbeleid van de overheid aan te merken zijn. Overigens is het de vraag wie als Nederlands kunstenaar is aan te merken: iemand die in Nederland woont? Iemand die in Nederland werkt? (gedurende welke periode?), iemand met de Nederlandse nationaliteit?

De beperking tot aankopen van duidelijk gedefinieerde Nederlandse kunstwerken lijkt onder de Europese regelgeving houdbaar

Iemand die aan alle drie de voornoemde criteria voldoet? Om geschillen en misbruik te voorkomen is er niet aan te ontkomen om vast te leggen welke werken als kunstwerken in de zin van de kunstkoopregeling kunnen worden aangemerkt.

De beperking tot aankopen van duidelijk gedefinieerde Nederlandse kunstwerken lijkt mij ook onder de Europese regelgeving houdbaar. De faciliteit is onder te brengen bij de uitzondering voor steunmaatregelen die cultuurbevordering tot doel hebben. Voordat de fiscale kunstkoopregeling met een beperking tot werken van levende Nederlandse kunstenaars kan worden ingevoerd, zal deze echter moeten worden aangemeld bij en worden goedgekeurd door de Europese Commissie.

De in de ASK uit de jaren zestig en zeventig gehanteerde eis dat kunstkopers de Nederlandse nationaliteit moesten bezitten om voor de subsidie in aanmerking te komen, is anno 2002 op grond van Europese regelgeving niet meer te stellen. Ongeacht hun nationaliteit zullen minimaal personen die als binnenlands belastingplichtige worden aangemerkt, gebruik moeten kunnen maken van de fiscale kunstkoopregeling.

Conclusie

Nadat het gumsel van mijn fiscale schets is weggeveegd, blijft het volgende beeld van een fiscale kunstkoopregeling over. Het onderbrengen van de regeling in de inkomstenbelastingssfeer zou bij voorkeur de vorm moeten hebben van een aftrek op de te betalen inkomstenbelasting met een maximum per belastingplichtige: de heffingskorting voor kunst aankopen. Het is van belang dat de regeling een toetsbare doelstelling heeft. De kunst aankopen die in aanmerking komen voor de heffingskorting, zouden eenduidig moeten worden gedefinieerd, om misbruik van de regeling te voorkomen. Ik zie weinig mogelijkheden voor het beperken van de regeling tot bepaalde galeriën, het onderscheid zou op grond van de kunstwerken of de kunstenaars zelf moeten worden gemaakt. Uit de kritiek op de toenmalige aankoopsubsidieregeling is te leren dat het vinden van een goed criterium voor dit onderscheid niet eenvoudig zal zijn.

Deze schets bevat uiteraard slechts de fiscale contouren van de regeling. Hij zal nog moeten worden ingekleurd, niet op grond van fiscale, maar op grond van inhoudelijke argumenten. Een goed uitgewerkt plan en daaraan gekoppelde doelstellingen voor een

fiscale kunst aankoopregeling zijn noodzakelijk in het huidige politieke klimaat. De lobby voor een dergelijke regeling kan veel tegenwind verwachten van tegenstanders van belastinguitgaven. Ik hoop in ieder geval de hulpmiddelen te hebben aangedragen om fiscaal-technische rukwinden te kunnen weerstaan.

Auteur

Sigrid Hemels is als universitair docent verbonden aan de afdeling belastingrecht van de Universiteit Leiden. Ze is bezig met een promotieonderzoek naar fiscale stimuleringsmaatregelen voor kunst en cultuur. Daarnaast is zij belastingadviseur bij KPMG Meijburg & Co.

Literatuur

- Bindels, G. en H. Klip (2002) 'Staatssecretaris Wouter Bos voorstander vereenvoudigingen: "Minder aftrekposten kan".' In: *Aanspraak* nr. 3, www.minfin.nl.
- Dijk, J.E.A.M. van (2000) 'De giftenregeling in de Wet inkomstenbelasting 2001'. In: *Weekblad Fiscaal recht*, nr. 6389, 839-841.
- Estourgie, C.E.M. (2001) 'De allround belastingadviseur moet blijven'. In: *Exposé*, september, 24-26.
- Grapperhaus, F.H.M. (1997) *Fiscaal beleid in Nederland van 1800 tot na 2000*. Deventer: Kluwer.
- Gubbels, T. (1995) 'Korting en krediet voor beelden-de kunst I'. In: *Baekmancahier*, jrg. 7, nr. 23, 8-22.
- Gubbels, T. (1999) *Possie of professie: geries en kunsthondel in Nederland*. Abcoude: Uitgeverij Uniepers.
- Gubbels, T. en I. Janssen (red.) (2001) *Kunst te koop!*
- Artistieke innovatie en commercie in het Nederlandse galeriestelsel*. Amsterdam: Boekmanstudies/Mondriaan Stichting.
- Happé, R.H. (1996) *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*. Deventer: Kluwer.
- Kamerstukken II (2000) Vergaderjaar 2000-2001, 27431, nr. 22.
- Ministerie van Financiën (2001) *Belastingen en premies: een verkenning naar nieuwe mogelijkheden vanuit het belastingstelsel 2001*. www.minfin.nl.
- NRC Handelsblad* (2001) 13 november.
- Peperkamp, P. (2001) 'Wezensvreemde elementen moeten uit het belastingrecht'. In: *Fiscool Advies*, nr. 3, 16-17.
- de Telegraaf* (2002) 1 juni.
- Vermeend, W.A. en H.A. Kogels (1999) *Compendium Europees belastingrecht*. Deventer: Kluwer.
- de Volkskrant* (2002a) 28 mei.
- de Volkskrant* (2002b) 27 augustus.

Abstract

A fiscal incentive scheme for the acquisition of art: a model

On a number of occasions people have advocated the introduction of a fiscal incentive scheme for stimulating the acquisition of art by private persons, but up to now it is mainly the desirability of such a measure that has been discussed. This article will describe a possible fiscal art purchase scheme (*kunstkaapregeling*) and, in particular, will examine the fiscal incorporation and the preconditions of such a scheme. The starting point is the taxable capacity principle on which the Dutch income tax system is based. An art purchase scheme would be an infringement of this principle, as a result of which such a scheme will be distrusted and received with little enthusiasm by opponents of so-called tax spending. To limit this infringement as far as possible, this facility should be offered in the form of a tax deduction for art purchases. A private person should be allowed to deduct a certain percentage of the purchase price from the amount of income tax due. A maximum deduction should apply per taxpayer. In this

respect, a clear definition of art works that qualify for the fiscal art purchase scheme will be required. Stimulating purchases from a range of selected Dutch galleries, as is currently done through the Mondrian Foundation's art purchase scheme, does not seem feasible from a fiscal point of view due to the equal treatment principle. From the viewpoint of feasibility it would be preferable not to link up with galleries, but rather to focus on the artists and on their works. However, it will not be easy to find a sound criterion. The tax incentive scheme set out above needs to be given a further spectrum of contextual arguments, it is an attempt at offering an initial basis for a tax-orientated discussion about a fiscal art purchase scheme.