

Van giften, hun juridisch-fiscale vormgeving en van beloning voor vrijgevigheid

Giften zijn voor het Rijksmuseum van groot belang. Dat was in het verleden het geval, en dat geldt nog steeds. Daarvan wil dit themanummer de lezer overtuigen, mede in de verwachting dat de gegeven voorbeelden appelleren aan wat met een kernachtig ouderwets woord 'burgerzin' wordt genoemd, aan onze gevoelens van liefde en medeverantwoordelijkheid voor het Nederlands erfgoed in zijn diverse schakeringen. De Nederlandse musea getuigen van de continuïteit en de vitaliteit van onze cultuur. Die cultuur is gegroeid in wisselwerking met de buitenwereld en toont de brede belangstelling van de Nederlandse burgers van vroeger en nu voor de wijde wereld om hen heen. Die wereldwijde belangstelling wordt zowel in de openbare als in de particuliere verzamelingen in Nederland weerspiegeld. Recent was in het Amsterdams Historisch Museum bij gelegenheid van de tentoonstelling *De wereld binnen handbereik* te zien hoe in de zeventiende eeuw Nederlandse weetgierigheid geen grenzen kende. Helaas verdween veel van wat destijds in de vaderlandse rariteitenkabinetten schitterde naar het buitenland. Toch kwam gelukkig ook allerlei moois en wetenswaardigs uiteindelijk in Nederlandse openbare collecties terecht. Het Rijksmuseum werd voor kunstschaten onze nationale schatkamer bij uitnemendheid. Uit het door J. P. Filedt Kok gegeven overzicht blijkt hoezeer het beeld van de huidige collectie is bepaald door hetgeen de Staat in

het verleden ten behoeve van het Rijksmuseum van particulieren heeft gekregen. Dat beeld is natuurlijk niet statisch. De collecties van 'het Rijks' zijn dynamisch en dat moet zo blijven. Daartoe is van de zijde van het museum een actief collectie- en acquisitiebeleid noodzakelijk. Tegelijkertijd moet ook het publiek daaraan bijdragen door bezoek en – zo mogelijk – door vrijgevigheid. Overheid en burgers hebben elk een eigen verantwoordelijkheid ervoor te zorgen dat van tijd tot tijd het Rijksmuseum het beste visitekaartje is voor de zichtbare hoogtepunten van de Nederlandse cultuur, in den brede gezien. De bedoeling van deze bijdrage is de juridische en fiscale aspecten te belichten van giften – in goederen en in geld – ten gunste van het Rijksmuseum. De moraal ervan: de generositeit van de gever wordt beloond, in immateriële maar ook in materiële zin. Wie cultuurgoederen doorgeeft aan de gemeenschap die zij of hij zelf door de historie overgeleverd heeft gekregen of zelf door speuren en collectioneren bij elkaar heeft gebracht, kwijt zich van een belangrijke verantwoordelijkheid door ervoor te zorgen dat cultuurgoederen welke op grond van het algemeen belang daarvoor in aanmerking komen, bij toebedeling aan het Rijksmuseum voor de toekomst naar behoren worden veilig gesteld. Voor vele goede gevers is het bovendien zeer bevredigend dat aldus een groot publiek kan genieten van wat de schenkers koesterden. Het is een rustige gedachte en een eer als

dierbaar eigen bezit door het Rijksmuseum voor zijn collecties wordt aanvaard. Past een geschonken kunstwerk niet in het Rijksmuseum, dan sluit dat natuurlijk geenszins uit dat een ander Nederlands museum er toch zeer gelukkig mee kan worden gemaakt.¹

Over de materiële voordelen van giften aan met name het Rijksmuseum gaat deze bijdrage. Enerzijds wordt onder bepaalde voorwaarden vrijgevigheid door de overheid fiscaal gehonoreerd. Anderzijds biedt het burgerlijk recht degenen die vrijgevig is enige bescherming tegen zichzelf en tegen ondankbaarheid van de begiftigde.

Vrijgevigheid is een aantrekkelijk, royaal klinkend, ietwat ouderwets begrip. Het wordt genoemd in de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 (art. 47 lid 4) en in de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (art. 16 lid 2) ter aanduiding van wat volgens die wetten wordt aangemerkt als 'gift'. In het Burgerlijk Wetboek komt de term niet voor, niet in de bepalingen over het onderwerp 'schenking' in het huidige Burgerlijk Wetboek (boek 4, titel 11, art. 1703 e.v.) en evenmin in het ontwerp voor het Nieuw Burgerlijk Wetboek (boek 7, titel 3, art. 7.3.1 e.v.). Dat is merkwaardig want de Hoge Raad heeft bij herhaling overwogen (o.a. bij arresten van 8 april 1927, NJ 1927-1202, en 18 januari 1946, NJ 1946-99) dat vrijgevigheid een essentieel element is voor de schenking, en de rechtsgrond voor de verrijking van de begiftigde ten koste van de schenker. Wat in concreto als vrijgevigheid geldt, kan van geval tot geval verschillen. Centraal staat de bedoeling van zowel de gever als de begiftigde om ten laste van de gever de begiftigde een vermogensvoordeel te bezorgen. Daarbij moet onderscheid worden gemaakt tussen vrijgevigheid bij leven en bij overlijden. In het eerste geval gaat het om bevoordeling uit hoofde van een tweezijdige, verbintenis-scheppende overeenkomst tussen de gever en de begiftigde, met als wettelijk model de schenking. In het tweede geval vloeit de bevoordeling voort uit een eenzijdige rechtshandeling, te weten het maken van een testamentaire beschikking waarbij de begunstigde wordt aangewezen tot erfgenaam of legataris.

De juridische en fiscale consequenties van een keuze voor vrijgevigheid bij leven dan wel bij overlijden verschillen aanmerkelijk. Dat is overigens ook het geval voor de immateriële gevolgen van die keuze. Wie geeft, kan veelal genieten van dankbaarheid en heeft zicht op de besteding van de gave en op de nakoming van eventuele verplichtingen die de begiftigde op zich heeft genomen. Wie nalaat, blijft weliswaar levenslang meester over het aan de begunstigde toegedachte vermogensvoordeel, met de mogelijkheid voor de erflater zich alsnog te bedenken, maar met het risico dat later bij overlijden de bedachte gave in feite niet meer gerealiseerd kan worden, bijvoorbeeld doordat erven aanspraak maken op hun wettelijk erfdeel of doordat de tand des tijds bij particulieren soms onherstelbaar aan het object knaagt. Voor een belastingplichtige begunstiger speelt bij de keuze tussen gift of erfstelling de vraag of het al dan niet van belang is bij leven bepaalde faciliteiten in de sfeer van de inkomstenbelasting te genieten. Als die vraag in bevestigende zin wordt beantwoord is het als het om aanzienlijke bedragen gaat aan te bevelen een fiscale planning voor langere termijn op te zetten, en vervolgens samen met het museum een met de gekozen fiscale strategie sporend schenkingsbeleid vast te leggen.

Ter beleidsbepaling voor musea in het algemeen – en voor het Rijksmuseum in het bijzonder – is het van belang om van tijd tot tijd onderzoek te doen naar de ideële en meer zakelijke overwegingen pro én contra die heden ten dage spelen bij (potentiële) weldoeners en hun keuze voor schenken danwel nalaten danwel – bij nadere overweging – toch niet vrijgevig zijn.

Alvorens in te gaan op de eventuele lasten voor het museum, welke de schenker of de erflater aan een gift kan koppelen, eerst het een en ander over de beide hoofdvormen voor vrijgevigheid: de schenking en het legaat, waarbij het object ofwel een kunstvoorwerp ofwel geld is.

Schenking

Niet elke gift is een 'schenking' zoals gedefinieerd in de huidige wetstekst (art. 1703 Bur-

gerlijk Wetboek). In de juridische praktijk wordt daarnaast – conform de realiteit van het dagelijks leven – ook een ruimer schenkingsbegrip gehanteerd: de schenking in materiële zin, ook wel als ‘gift’ aangeduid. Onder gift wordt verstaan elke rechtshandeling die erop gericht is dat degeen die de handeling verricht ten koste van eigen vermogen een ander verrijkt (zie in het Nieuw Burgerlijk Wetboek art. 7.3.12 lid 2, dat nog niet is ingevoerd). Als voorbeeld van dergelijke giften die strikt genomen onder het huidige recht niet als schenking in de zin der wet gelden, kan men denken aan verkoop van kunstwerken aan een museum tegen een prijs ver gelegen beneden de marktwaarde, of aan het verwerven door een museum van een collectie tegen een naar verhouding bescheiden periodieke uitkering.

Voor de vorm waarin dat moet gebeuren, maakt het onder het huidige Burgerlijk Wetboek verschil wat men schenkt. Bij wijze van bescherming van gevers tegen onbesuisde al te grote goedheid, is in beginsel voor elke schenking een notariële akte vereist. Belangrijke uitzondering op dat beginsel zijn de giften van hand tot hand van roerende zaken, in de zin van stoffelijke voorwerpen (art. 1724). Wanneer ook voor wat betreft de schenkingsovereenkomst het Nieuw Burgerlijk Wetboek wet wordt, verdwijnt als zodanig het vormvereiste van de notariële akte. Toch blijft ook dan een dergelijke akte aan te bevelen, onder meer omdat door tussenkomst van een notaris de afspraken tussen schenker en begiftigde zorgvuldig kunnen worden gepreciseerd en omdat met de akte in de hand de schenker zich in een betere bewijsspositie bevindt, wanneer de begiftigde onverhoopt eventuele bij de schenking opgelegde verplichtingen niet nakomt (art. 7.3.2 en art. 7.3.10). Vanuit fiscaal oogpunt is een notariële akte vereist als de schenking aan een periodieke uitkering wordt gekoppeld. Hoewel kunstvoorwerpen doorgaans zonder formaliteiten aan een museum kunnen worden geschonken, namelijk door overdracht van de feitelijke macht, komt het toch veel voor dat ook aan de gift van hand tot hand een notariële akte ten grondslag wordt gelegd. Het museum neemt als regel de kosten van

de akte voor zijn rekening. De akte noemt allereerst de partijen. Aan de ene kant treedt op de schenker en, voor zover vereist in verband met het goedkeuringsvereiste van art. 88 boek 1 Burgerlijk Wetboek, de echtgenoot van deze. Aan de andere kant fungeert het Rijksmuseum – formeel als representant van de Staat – als begiftigde. In de akte wordt het object van de schenking beschreven en worden de eventuele voorwaarden waaronder de schenking plaatsvindt en de eventuele verplichtingen welke aan de schenking zijn verbonden, vermeld. Met het oog op de fiscale gevolgen van de schenking wordt in de akte aan de te schenken objecten een geldswaarde toegekend.

Bij de fiscale keuze voor de particulier die voor de vraag staat of het voordeliger is een kostbare gift in natura te verrichten of deze in een andere vorm te gieten, is het meest gebruikelijke alternatief voor de gift ‘van hand tot hand’, die, waarbij de begiftigde het object koopt en de koopprijs schuldig blijft, terwijl de schenker die schuld in termijnen kwijtscheldt.

De hoofdregel van art. 47 lid 1 Wet i.b. is dat voor de inkomstenbelasting aftrekbare giften zijn:

- ‘a. giften in de vorm van termijnen van lijfrenten aan in Nederland gevestigde:
 1. kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijke of het algemeen nut beogende instellingen;
 2. niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen dan wel daarvan vrijgestelde verenigingen met volledige rechtsbevoegdheid welke ten minste 25 leden tellen;
- b. met schriftelijke bescheiden gestaafde overige giften aan in Nederland gevestigde instellingen als bedoeld in onderdeel a, onder 1; een en ander met uitzondering van giften in de vorm van termijnen van huren, pachten en renten van schuldvorderingen voor zover deze termijnen rijpen na het tijdstip van schenking.’

De in Nederland belastingplichtige die kunstvoorwerpen of geld aan het Rijksmuseum wil schenken, komt derhalve – mits de schenking door het Rijksmuseum wordt aanvaard – in beginsel in aanmerking voor giftenaftrek binnen het kader van de inkomsten-

belasting. Wil de begunstiger die fiscale besparing in één belastingjaar genieten dan zijn er twee limieten, nl. 1.- de benedengrens van 1% van het onzuivere inkomen dat de belastingplichtige bij het totaal van de voor dat jaar aftrekbare giften voor eigen rekening moet nemen, en 2.- de bovengrens voor aftrek van giften (uit welken hoofde ook) van 10% van het onzuivere jaarinkomen (art. 47 lid 3 Wet i.B.). Voor de schenker die niet aan die beide grenzen gebonden wil zijn en die – met behoud van de volle jaarlijkse aftrekmogelijkheid voor giften ex art. 47 lid 1 Wet i.B. – voor het volle pond wil profiteren van de mogelijkheid tot aftrek van een voor het Rijksmuseum bestemde gift in kunstvoorwerpen of in geld, biedt art. 47 lid 2 Wet i.B. een aantrekkelijke optie: ‘Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel a, worden alleen in aanmerking genomen termijnen van lijfrenten welke berusten op een bij notariële akte van schenking aangegane verplichting om de termijnen gedurende vijf of meer jaren tenminste jaarlijks uit te keren.’

Wie zich met betrekking tot een gift van een kunstwerk wil bedienen van de lijfrente-constructie, kan daartoe diverse wegen bewandelen. Het meest gebruikelijk is die waarbij de kunstwerken tegen taxatiewaarde door de Staat worden gekocht en de koopsom vervolgens aan de Staat wordt geleend met de bepaling dat deze zal worden afgelost in (tenminste) vijf jaarlijkse termijnen van dezelfde grootte, doorgaans met de nadere bepaling dat de Staat eveneens de rente over de lening schuldig blijft danwel dat de schuld rentevrij is. In dezelfde notariële akte verklaart de schenker vervolgens aan de Staat elk van de termijnen van de schuld, inclusief eventuele rente, op de vervaldatum te schenken als periodieke uitkering, met dien verstande dat de uitkeringsplicht eindigt indien de schenker overlijdt voordat de termijn van de laatste periodieke uitkering is verstreken. Op iedere vervaldag kan de door de Staat verschuldigde termijn van aflossing op de geleende koopprijs worden gecompenseerd met de aan de Staat verschuldigde periodieke uitkering. Als de rente in de constructie is betrokken, kan ook daarvoor fiscaal giftenaftrek worden gerealiseerd.

Verwacht een begunstiger dat een collectie kunstwerken in de loop van de lijfrente-periode in waarde zal stijgen, dan is denkbaar dat de schenker in plaats van een koop- en verkoop-transactie jegens de Staat een schuld aangaat waarbij zij of hij zich verbindt gedurende (tenminste) vijf jaar die schuld af te lossen door middel van het doen van een periodieke jaarlijkse uitkering die niet in geld maar in kunstwerken geschiedt. Ten tijde van elke periodieke uitkering zal dan het Rijksmuseum kunstwerken mogen kiezen die een tegenwaarde hebben tot het bedrag van de periodieke uitkering. De waarde van de betreffende kunstwerken moet dan telkens, nadat de keuze is gemaakt, worden vastgesteld. Als onverhoopt zou blijken dat voordat de periodieke verplichting is afgelopen de waarde van de resterende kunstwerken onvoldoende is, zal de schenker ofwel in contanten het tekort moeten aanvullen wil zij of hij van de giftenaftrekregeling optimaal gebruik kunnen maken, ofwel het risico moeten aanvaarden dat de faciliteit met terugwerkende kracht niet geldt en navordering plaats vindt voor zover in de loop der jaren de ‘normale’ 10% maximumgrens werd overschreden.

Het spreekt vanzelf dat het verstandig is fiscaal en juridisch advies in te winnen voordat een ingewikkelde schenkingsconstructie wordt beproefd. Het Rijksmuseum beschikt over de nodige expertise, maar steun van de zijde van het museum impliceert geenszins dat de fiscus tot acceptatie verplicht is van een uit het oogpunt van het museum aanvaardbare constructie en evenmin tot aanvaarding van de tussen de begunstiger en de begiftigde voor de kunstwerken afgesproken prijs of de tussen partijen overeengekomen normen voor de waardering en ook niet hun keuze van een of meer taxateur(s). Tijdig vooroverleg door de schenker met de inspecteur die de belastingaangifte te rechter tijd zal moeten behandelen, is gewenst.

Dat de beide voor deze materie verantwoordelijke departementen – vvc en Financiën – op zichzelf positief staan tegenover diegenen die door vrijgevigheid willen bijdragen aan de instandhouding en ontwikkeling van het publieke cultuurbezit blijkt uit het voor-

woord van de toenmalige minister van Cultuur, mr. drs. L. C. Brinkman, bij de in april 1985 door het ministerie van w.v.c. met instemming van de Minister van Financiën gepubliceerde brochure *Musea en fiscus* van de hand van mr. H. Mobach.² Die brochure bespreekt onder meer schenking langs de weg van een periodieke uitkering, zij het niet in detail. Minister Brinkman wees erop dat het toenmalige kabinet 'tracht om financiële bijdragen van particulieren en bedrijven voor het instandhouden van ons culturele erfgoed te stimuleren. Nu bestaan er reeds vele fiscale faciliteiten om deze vrijgevigheid aantrekkelijker te maken. Deze mogelijkheden blijken echter weinig bekendheid te genieten. Ik vind het dan ook een eerste taak van dit departement om de bestaande faciliteiten onder de aandacht te brengen van allen die bij het cultuurbehoud betrokken zijn.' Voor elke potentiële begunstiger is van belang de conclusie van de brochure: 'Uit het oogpunt van belastingbesparingen verdienen schenkingen tijdens het leven verre de voorkeur boven schenking door legaat of erfstelling.'

Erfstelling

Wie in plaats van bij leven te schenken, er de voorkeur aan geeft om bij overlijden aan het Rijksmuseum goederen en geld na te laten, moet daartoe een testament maken. In de notariële akte waarbij het Rijksmuseum wordt aangewezen tot erfgenaam of legataris, worden de eventuele voorwaarden en lasten vermeld die de erflater aan het museum wenst op te leggen. Het is verstandig over eventuele verplichtingen tijdig met de begiftigde overleg te plegen. Dan kunnen beide partijen hun wensen aan de praktische mogelijkheid toetsen en op elkaar afstemmen. In beginsel kunnen bij uiterste wilsbeschikking dezelfde verplichtingen worden opgelegd als bij schenkingsovereenkomst. Op die regel maakt art. 931 van het Burgerlijk Wetboek een belangrijke uitzondering: een last die de bevoegdheid tot vervreemding of bezwaring geheel uitsluit, wordt voor niet geschreven gehouden. Wie derhalve zoveel mogelijk juridische zekerheid wil hebben dat een collectie kunstvoorwerpen die bestemd is

voor een bepaald museum, daarin ook permanent zal blijven, kan beter niet legateren maar doet er verstandig aan bij schenkingsovereenkomst onvervreemdbaarheid te bedingen. Omdat bij schenking museum en begunstiger het over bijkomende verplichtingen eens zullen moeten zijn, verdient schenking in het algemeen voor zowel de gever als het museum de voorkeur boven erfstelling en legaat. In deze laatste gevallen heeft het museum immers slechts de keuze een onwelkome last als voldongen feit te accepteren of het legaat te weigeren.

Voor het Rijksmuseum maakt het, vanuit fiscaal oogpunt, geen verschil of giften worden verkregen als schenking danwel krachtens erfstelling of legaat. De Staat geniet als begiftigde een algehele vrijstelling uit hoofde van art. 32 lid 1, 1° Successiewet 1956. Hetzelfde geldt voor verkrijging door een provincie of een gemeente mits de verkrijging 'in het algemeen belang is geschied'. Voor musea die niet deel uitmaken van Rijk, provincie of gemeente geldt voor erfstellingen – in 1992 – een vrijstelling van maximaal f 13.998,- (art. 32, lid 1, 3°). Gaat het om hogere bedragen dan is de gift voor het geheel belast zij het met het verlaagde percentage van 11% (art. 24, lid 4). Ten aanzien van de nalatenschap zelf resulteert een erfstelling of legaat ten gunste van een museum niet in een aftrekpost, omdat de gelegateerde gelden of kunstvoorwerpen fiscaal niet worden beschouwd als 'gift' van de overleden belastingplichtige ten laste van haar of zijn inkomen in het overlijdensjaar. Ook de erven kunnen geen fiscaal voordeel ontlenen aan de erfstelling ten gunste van de Staat.

De Hoge Raad heeft bij arrest van 27 oktober 1971 (BNB 1971-245) beslist dat de uitkering van een legaat door een erfgenaam niet kan worden beschouwd als een door deze gedane gift in de zin van art. 47 Wet i.b.; de erfgenaam handelt niet uit vrijgevigheid maar voldoet aan een verplichting die uit het testament van de overledene voortvloeit. Wie de zaken op hun beloop laat, geen voorzieningen treft voor de bestemming van belangrijke culturele voorwerpen die zij of hij heeft geërfd of gecollectionneerd, en

hoopt dat de erfgenamen te rechter tijd successierecht kunnen voldoen met kunstvoorwerpen die onderdeel uitmaken van de nalatenschap, moet vooralsnog rekening houden met teleurstelling. Anders dan bij voorbeeld in Frankrijk waar de mogelijkheid bestaat dat de overheid belangrijke kunstwerken aanvaardt bij wijze van betaling van successierecht – de zogenaamde 'dation' en de 'acceptance en lieu'³ – kent Nederland die faciliteit (nog) niet, al wordt zij wel bepleit o.a. door de Nederlandse Museumvereniging. Vooralsnog moeten erfgenamen en legatarissen het volle successierecht betalen over de kunstwerken die zij erven. Er is wel een uitzondering op die regel, maar die baat particuliere erven niet. Kwijtschelding van successierecht is mogelijk, maar uitsluitend wanneer het gaat om 'voorwerpen van kunst en wetenschap', die zijn nagelaten of geschonken aan binnen Nederland gevestigde verenigingen of stichtingen, 'welke de in haar bezit zijnde voorwerpen in de regel kosteloos, of tegen een matige toegangsprijs, ter bezichtiging van het publiek stellen' (art. 67 lid 1, 1° Successiewet). De fiscus is overigens niet verplicht particuliere musea die kwijtschelding te verlenen.

Vanuit fiscaal oogpunt is er geen twijfel onder het huidige regime: het is voor de begunstiger van het Rijksmuseum beter bij leven te geven dan na te laten.

Voor wie om wat voor reden niet aan de Staat als zodanig wil legateren en daarom niet het Rijksmuseum rechtstreeks kan begunstigen, biedt de Rijksmuseum-Stichting als potentiële legataris uitkomst. Voor deze stichting geldt niet de algemene vrijstelling van art. 32 lid 1 Successiewet 1956 omdat zij niet gelijkt te stellen is met de Staat, maar het gewenste resultaat kan bereikt worden als de minister op grond van art. 67 lid 1 algehele kwijtschelding van recht verleent. Binnen het kader van de verwezenlijking van de plannen tot verzelfstandiging van de (rijks)musea lijkt het redelijk dat de vrijstellingsregeling van art. 32 lid 1 wordt uitgebreid en wel met de categorie van de verzelfstandigde (rijks)musea of – meer algemeen – de groep van de daartoe door de ministers van Financiën en Cultuur aangewezen musea. Als het

beleid is dat de Staat bij verzelfstandiging eigenaar blijft van 'de collectie', en de verzelfstandiging alleen plaatsvindt ten aanzien van de exploitatie van de rijksmusea, ligt aanpassing van de vrijstellingsregeling minder voor de hand.

Belastingvrije overgang naar elk museum kan ook worden geëffectueerd wanneer objecten aan de Staat worden geschonken of nagelaten, met als voorwaarde of als last dat zij als bruikleen of als schenking door de Staat worden toegevoegd aan één of meer met name genoemde (rijks)collectie(s). Van een gift meer in het algemeen ten behoeve van 'de collectie Nederland', is de opdracht waaronder de Staat – 'ten behoeve van de Rijksdienst Beeldende Kunst' – de zogenaamde collectie mr. P. Cleveringa verkreeg een goed voorbeeld: 'dat het zijn [mr. Cleveringa's] uitdrukkelijke wens is dat de [...] kunstwerken zoveel mogelijk in zijn geheel dan wel in grote parten en bij voorkeur voor langere duur in bruikleen worden gegeven aan rijks-, provinciale en stedelijke musea, die een actief aankoopbeleid voeren met betrekking tot de eigentijdse beeldende kunst.'

De voorbeeldige liberaliteit van mr. Cleveringa blijkt niet alleen uit diens gift maar ook uit het feit dat hij deze niet koppelde aan een als last geformuleerde rechtsplicht maar veeleer aan een – moreel bindende – 'wens'. Het is gelukkig dat de Staat door acceptatie het behoud van deze collectie van eigentijdse Nederlandse kunst voor ons land heeft veilig gesteld.

Wellicht onvoldoende leeft in de gemeenschap het besef dat de Nederlandse overheid ook langs de fiscale – indirecte – weg van de acceptatie van giften en erfstellingen, een belangrijke bijdrage levert aan de financiering van en de zorg voor de uitbouw van het Nederlandse culturele erfgoed. Gegeven de aldus gederfde belastinginkomsten en vervolgens de met de zorg voor de verworven objecten gemoeide kosten, behoeft het geen betoog dat de overheid én de musea kritisch moeten zijn bij de beslissing of een schenking of legaat al dan niet moet worden aanvaard. Hetzelfde geldt bij aanvaarding van een dergelijke gift ten aanzien van de vast-

stelling van de reële waarde van geschenken of gelegateerde objecten.

Terecht aanvaardde de fiscus bij voorbeeld niet als aftrekbare gift de kwijtschelding van f 2.000,- welke de leden van de Voedingsbond FNV als vaste prijs berekenden aan de door deze bond opgerichte en bestuurd Stichting Kunstbeoefening uit Liefhebberij (KUL) voor door hen vervaardigde kunstvoorwerpen die de stichting van hen kocht. Het Gerechtshof Arnhem⁴ was begrijpelijkerwijs van oordeel dat niet het bedrag van f 2.000,- maar de zeer geringe werkelijke waarde van de door de stichting verworven objecten voor aftrek in aanmerking kwam, waardoor de drempel voor de giftenaftrek in het algemeen niet werd overschreden. De fiscale faciliteiten zijn niet bestemd voor flauwekul.

Wie twijfelt over begunstiging door bij leven te schenken dan wel bij overlijden na te laten, moet zich realiseren dat een erfgenaam of legataris niet verplicht is de erfenis of het legaat te aanvaarden. Redenen voor het museum om afstand te doen van de bij testament toegekende voordelen zijn o.m. al te bezwarende verplichtingen waaronder objecten of geld worden nagelaten, dubieuze herkomst, slechte staat of matig belang van de objecten, het feit dat een collectie of de nagelaten kunstwerken, in weerwil van grote kwaliteit, niet in een van de verzamelingen van het museum past.

Waarde

Over de bepaling van de waarde van giften in de vorm van kunstwerken is een uitgebreide juridisch-fiscale verhandeling te schrijven. In dit bestek moge worden volstaan met verwijzing naar art. 21 lid 1 Successiewet 1956 dat 'de waarde welke aan een voorwerp op het tijdstip van de verkrijging in het economische verkeer kan worden toegekend' als criterium geeft.

De brochure *Musea en fiscus* wijst er op dat wanneer geen geld maar goederen worden geschenken, 'de waarde in het economische verkeer (in het algemeen de verkoopwaarde) van die goederen als gift in aanmerking [wordt] genomen'.⁵

Het is vaak verre van eenvoudig om zelfs maar bij benadering te bepalen welke waarde

een min of meer uniek object – en om dergelijke kunstvoorwerpen zal het gaan wil het Rijksmuseum ermee worden begiftigd – in het vrije economisch verkeer heeft. Doorgaans zullen er geen recente transacties van werkelijk vergelijkbare objecten op de 'vrije' markt hebben plaatsgevonden ter toetsing van de prijs en de waarde van een bijzonder kunstvoorwerp ten tijde van de acceptatie van de gift of het overlijden van de erflater. Ook als er wel een min of meer aanvaardbare parallel is te vinden, moeten alle relevante aspecten daarvan zorgvuldig onder de loupe worden genomen. De opbrengst bij veiling van een vergelijkbaar object kan niet zonder meer als norm worden gehanteerd; daarvoor fungeert het marktmechanisme van het (inter)nationale veilingwezen te willekeurig. Er zullen bij voorbeeld vrijwel steeds kwaliteitsverschillen zijn in de objecten, terwijl het gevolg van een veiling van een bijzonder object kan zijn dat de nadien voor verwerving beschikbare equivalenten nog zeldzamer en dus nog kostbaarder zijn geworden.

Bij de bepaling van de waarde in het economisch verkeer mag op grond van de ratio van de fiscale giftenregeling en de wetgeving geen rekening worden gehouden met eventuele beperkingen op de vervreemdbaarheid van een object of een collectie die voortvloeien uit de Wet Behoud Cultuurbezit van 1 februari 1984 (Stb. 49). Ingevolge die wet heeft de Staat een soort voorkeursrecht bij vervreemding e.d. (maar niet bij vererving) van door plaatsing op een lijst als 'beschermde voorwerpen' aangemerkte voorwerpen en collecties. Als de Staat van het recht tot aankoop gebruik maakt en partijen het over de prijs niet eens worden, dan bepaalt de Haagse rechtbank de prijs, na verplicht 'deskundigen-advies' daarover te hebben ingewonnen. De Wet Behoud Cultuurbezit verduidelijkt niet wat de grondslagen voor die prijsbepaling zijn. Wellicht zullen rechtbank en deskundigen zich daarbij laten leiden door de met de Ontheffingswet gedurende een lange reeks van jaren gegroeide jurisprudentie en praktijk. Bij ontheffing wordt het complexe begrip 'werkelijke waarde' gehanteerd.

In het vrije verkeer zal het voor de prijsvaststelling normaal gesproken van belang zijn of conditie is dat een voorwerp op een bepaalde locatie bewaard moet worden, niet uitgeleend of gereproduceerd mag worden, en niet mag worden vervreemd. Het is echter terecht dat de fiscus over het algemeen dergelijke verplichtingen niet als waarde drukkende factor aanmerkt. Gegeven de bijzondere bestemming der objecten ten dienste van het publiek en als Nederlands cultureel erfgoed zou het onredelijk zijn – en contra-productief – om de bedongen blijvende locatie van kunstvoorwerpen en collecties in een museum en de onvervreemdbaarheid ervan als waardedrukkende factoren te beschouwen. In zoverre wijkt het fiscale waardebegrip af van de 'waarde in het economisch verkeer'.⁶

Men moet ermee rekening houden, dat de fiscus dezelfde 'werkelijke' waarde van hetzelfde object voor uiteenlopende doeleinden zal hanteren. Het gaat niet aan dat de waarde van een object in geval van schenking hoog wordt opgevoerd door de schenker met het oog op de te verkrijgen belastingaftrek en dat vervolgens een veel lagere door de begiftigde wordt opgevoerd ter berekening van eventueel verschuldigd schenkingsrecht.

Ter voorkoming van moeilijkheden met de fiscus over de waardering, is het verstandig het maken van een gift in natura – rechtstreeks dan wel langs de omweg van een koop en verkoop met behulp van een schuld en kwijtschelding daarvan via een periodieke uitkering – te koppelen aan één of meer taxatie-rapporten van (een) acceptabele deskundige(n) op grond waarvan tussen partijen de waarde of koopprijs wordt vastgesteld. De museale begunstigde zelf is veelal voor de fiscus niet aanvaardbaar als (enige) deskundige ter bepaling of toetsing van de waarde of prijs van het object in kwestie. Vergelijkt men voor wat betreft het belang van particuliere steun de situatie van de musea in Nederland met bijvoorbeeld de Amerikaanse dan blijken deze in allerlei opzichten te verschillen als gevolg van het feit dat bij ons overheidsverantwoordelijkheid en steun van essentieel belang zijn, ter-

wijl over het algemeen de musea in de Verenigde Staten zowel voor collectievorming als voor hun exploitatiebudget in overwegende mate afhankelijk zijn van particuliere weldoeners en van 'corporate sponsors'. In 1986 vond een ingrijpende wijziging in de belastingwetgeving plaats waardoor het veel minder aantrekkelijk werd voor particulieren om musea te begiftigen met vooral zoste eeuwse kunst, waarvan de waarde om fiscale redenen nogal eens buiten proportie werd opgeklopt. Het gevolg van deze ingreep, die de aftrek voor de inkomstenbelasting van de al dan niet denkbeeldige waardevermeerdering van gegeven kunst aan banden legde, was dat de omvang van de giften door particulieren aan de leden van de Amerikaanse museumvereniging in de periode 1986–1989 terugliep van 693.295 tot 537.005 objecten en in geldswaarde van \$ 103.825.000,- tot \$ 40.251.000,-, nadat 1986 – wellicht vooruitlopend op de fiscale veranderingen – een substantiële stijging van 94,5% in aantal objecten en van 31,2% in geld te zien had gegeven ten opzichte van 1985 (becijfering uitgaande van een enquête met ruime respons door de American Association of Museums). Na fervente pleidooien vanuit de Amerikaanse museumwereld is de aftrekregeling van vóór 1986 voor het jaar 1991 opnieuw (met uitloop voor in dat jaar aangegane periodieke verplichtingen) eenmalig hersteld, althans in essentie. Het aantal objecten dat in de Verenigde Staten aan musea werd en wordt gegeven, en de bedragen die door particulieren en bedrijven worden geschonken waren en zijn nog steeds van volstrekt andere proporties dan in Nederland.⁷ Het voorbeeld van de Verenigde Staten wijst er ook op dat in het verleden nogal eens van fiscale faciliteiten een oneigenlijk gebruik werd gemaakt. Behalve uit het geval van de hierboven genoemde Stichting KUL blijkt daarvan echter voor wat betreft Nederland in de literatuur en gepubliceerde rechtspraak – gelukkig – niets. In Nederland wordt veeleer te weinig geprofiteerd van de aantrekkelijke fiscale faciliteiten die juist ten behoeve van o.a. de versterking van onze culturele instellingen langs de weg van particuliere giften, zijn gecreëerd. Voor de vermogensovergang

bij successie is er goede reden om de bestaande fiscale faciliteiten verder uit te bouwen, met name om particulieren tege- moet te komen bij het bezit en behoud – ook bij vererving – van cultuurbezit. Daarbij kunnen de uiteenlopende regelingen in andere EG-landen tot voorbeeld dienen; ook de Monumentenwet 1988 en de Natuurschoonwet 1928 geven daarvoor aanknopingspunten. Door de Nederlandse Museumvereniging wordt in goed overleg met het ministerie van WVC aan voorstellen gewerkt om voldoening van successierecht mogelijk te maken door middel van overdracht aan de Staat van kunstvoorwerpen uit de nalatenschap.

Voorwaarden en Verplichtingen

Het is begrijpelijk dat gevers als zij kunstvoorwerpen aan openbare collecties toevertrouwen wensen koesteren omtrent o.a. het (permanent) tentoonstellen van de objecten, de wijze waarop dat geschiedt (al dan niet met vermelding van de naam van de gever) en over de condities voor eventuele vervreemding of bruikleen. Toch is het niet altijd redelijk en wenselijk, wanneer begunstigers hun schenking of legaat afhankelijk maken van ontbindende of opschortende voorwaarden waardoor de schenking of het legaat op losse schroeven komt te staan. De gever bedenke dat daarmee het genot van eventuele fiscale voordelen op de tocht wordt gezet alsook dat een opgelegde last in beginsel ook invloed kan hebben op de waarde van het met bezwarende verplichtingen geschonkene.

Musea doen er verstandig aan de verleiding te weerstaan om voor de presentatie en flexibiliteit van hun collecties bezwaarlijke condities te aanvaarden. Dergelijke verplichtingen brengen onvermijdelijk onzekerheid met zich mee, waarmee goed museaal beleid niet is gediend. Zij scheppen onvoorziene, lastige problemen tussen het museum enerzijds en de zich soms toch reeds financieel en anderszins benadeeld voelende nabestaanden van de begunstigers anderzijds.

Allerlei afschrikwekkende voorbeelden zijn te bedenken waarbij onder ontbindende voorwaarde geschonken objecten – waar

omheen de bestaande collectie was ge(her)groepeerd – moeten worden teruggegeven. Stel dat een collectionneur een belangrijke verzameling niet unieke negentiende eeuwse spotprenten schenkt onder de opschortende voorwaarde dat daarvoor een aparte zaal wordt ingericht binnen een bepaalde termijn. Om financiële, technische of andere goede museale redenen slaagt het museum er niet in die intentie tijdig te verwezenlijken. Intussen heeft het museum in afwachting van de betreffende verzameling welbewust nagelaten op andere wijze de betreffende leemte te vullen: de kansen daarop zijn door tijdsverloop wellicht verkeken of de prijzen zodanig gestegen dat aankoop geen reëel perspectief meer. Het museum heeft het nakijken en is de dupe van te weinig voorzichtigheid en te groot optimisme.

Natuurlijk zijn er allerlei verplichtingen – ook wel 'lasten' genoemd – die de begiftigde bij schenking op zich neemt en bij acceptatie van een erfstelling aanvaardt en die met vreugde, zonder wezenlijke problemen te vervullen zijn. Een museum zal bijvoorbeeld gaarne van zijn dankbaarheid getuigen door bij een geschonken of gelegateerd schilderij de naam van de begunstiger(s) te vermelden. Dat heeft wellicht ook op andere, potentiële donoren een wervend effect. De verzamelingen in binnen- en buitenland – met name in de Verenigde Staten en in Groot-Brittannië – getuigen daarvan. Niet alleen particulieren maar ook instellingen, zoals de Vereniging Rembrandt en het Prins Bernhard Fonds, verwachten dat bij kunstwerken die van hen of met hun financiële steun zijn verworven, dat wordt vermeld. Soms is een schenking van zodanige importantie dat een museum zijn naam wijzigt (zoals geschiedde na de verwerving van de collectie D. G. van Beuningen bij het toenmalige Museum Boymans), waarbij de dankbare gemeenschap dat als volkomen gewettigd ervaart. Ook komt het voor dat de begunstigers bedingen – als het museum het zelf al niet spontaan aanbiedt – om de locatie, waarin een belangrijke geschonken collectie wordt getoond, om te dopen. Men denke bij het Rijksmuseum aan de 'Drucker-uitbouw', die de collectie

Drucker-Fraser herbergt, en – in een veelheid van musea – vooral in het buitenland, aan de zalen genoemd naar goede particuliere gevers of naar sponsors en bedrijfsbegunstigers.⁸

In een beperkt aantal gevallen heeft de wetgever door middel van de Wet van 1 mei 1925, *Staatsblad* 1925 nr. 174 – met een te groot woord in juridisch spraakgebruik ook wel ‘de Museumwet’ genoemd – het mogelijk gemaakt verplichtingen die in de loop der tijd in het bijzonder voor musea onvermoed bezwaarlijk zijn geworden, te wijzigen of vervallen te verklaren. Dat geldt echter alleen voor verplichtingen die voortvloeien uit erfstelling of legaat, met als argument dat deze gevolg zijn van eenzijdige rechtshandelingen. De wetgever ging er destijds van uit dat niet kon worden ingegrepen in verplichtingen die welbewust waren aangegaan krachtens de – tweezijdige – overeenkomst tussen schenker en begunstigde. Dat argument is niet overtuigend, al was het maar omdat een erfstelling of legaat kan worden verworpen, hetgeen – terecht – ook gebeurt als de lasten daaraan gekoppeld het museum in de gegeven omstandigheden te zwaar voorkomen.

Als gevolg van de (gedeeltelijke) invoering van het Nieuw Burgerlijk Wetboek is de juridische situatie inmiddels gewijzigd. Denkbaar is dat een museum een bij schenking opgelegde verplichting niet meer (ongewijzigd) behoeft na te leven omdat het ‘in de gegeven omstandigheden naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar is’ (art. 2 lid 2 boek 6 Burgerlijk Wetboek). Lasten waaraan een schenking is verbonden kunnen sinds 1 januari 1992 door rechterlijke tussenkomst in feite vervallen worden verklaard of worden gewijzigd. De rechter zal bij de beslissing daarover zowel met de belangen van het museum en het publiek als met de intenties en belangen van de gevers rekening houden. Sinds de invoering van art. 258 lid 1 boek 6 Burgerlijk Wetboek geldt ook voor schenking de bepaling dat de gewone rechter die overeenkomst kan wijzigen of geheel dan wel ten dele ontbinden indien zich ‘op grond van onvoorziene omstandigheden’ de situatie voordoet ‘dat de wederpartij naar maatstaven van redelijkheid

en billijkheid ongewijzigde instandhouding van de overeenkomst niet mag verwachten’. Er moet sprake zijn van ‘onvoorziene omstandigheden’, een eis die de Museumwet 1925 voor wijziging van een testamentaire last niet stelt: ook als men de problemen wel had (kunnen) voorzien kan op grond van die wet worden ingegrepen. In zoverre biedt de Museumwet 1925 ruimere mogelijkheden tot aanpassing dan het Nieuw Burgerlijk Wetboek.

Uit hoofde van de Museumwet 1925 kan de Hoge Raad – die in dat geval bij wijze van uitzondering en als extra waarborg voor integriteit en terughoudendheid optreedt als rechter in eerste en laatste instantie – een testamentair beding wijzigen of vervallen verklaren op verzoek van degenen die met dat beding is belast, maar alleen indien en voor zover het betreft:

1. ‘de plaats, waar en de wijze, waarop voortbrengselen van kunst of voorwerpen van geschiedkundige of wetenschappelijke aard, geschriften hieronder begrepen, in een voor het publiek toegankelijke verzameling moeten worden bewaard;
2. de mate, waarin de voorwaarden, waaronder aan het publiek gelegenheid moet worden verschaft om voortbrengselen en voorwerpen als hiervoor bedoeld, te bezichtigen en te gebruiken;
3. de bestemming, welke in het belang van de kunst of de wetenschap aan gelden moet worden gegeven.’

Dat de motieven van schenkers daarbij ook rechtens van bijzonder belang kunnen zijn, blijkt uit het feit dat de Hoge Raad weliswaar kan ingrijpen – zij het pas na veertig jaar na de sterfdatum –, maar dat moet doen zoveel mogelijk aansluitend bij de bedoeling van de erflater.⁹

De uit het testament of anderszins blijken motieven van de schenker spelen mede een rol bij de afweging die van de rechter wordt gevraagd, zowel bij de toepassing van de Museumwet 1925, als wanneer een van de partijen bij een schenking op grond van art. 258 boek 6 Burgerlijk Wetboek wijziging of ontbinding van die overeenkomst verzoekt vanwege ‘onvoorziene omstandigheden’ welke van dien aard zijn dat de wederpartij

'naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid' ongewijzigde instandhouding van de overeenkomst niet mag verwachten. Van de wijzigingsmogelijkheden die de Museumwet 1925 biedt is tot dusver slechts zelden gebruik gemaakt. De Hoge Raad stelt zich zeer kritisch op bij de toetsing van de verlangens van musea, afgewogen tegen de wensen van erfstaten. Dat bleek onder meer in het geval waarbij de gemeente Amsterdam vervallenverklaring verzocht van een beding over de locatie ervan, waarmee Adriaan van der Hoop bij testament van 22 november 1847 zijn bijzonder belangrijke schilderijenverzameling legateerde aan de stad Amsterdam. De Hoge Raad wees bij beschikking van 30 januari 1976 (NJ 1976-564) dat verzoek af, maar paste het beding aan zodat voortaan de collectie binnen het grondgebied van de gemeente Amsterdam, maar gesplitst over het Rijksmuseum en het Amsterdams Historisch Museum kan worden tentoongesteld.

Recent bleek het nut van de Museumwet 1925 in het geval waarbij de Hoge Raad (beschikking HR 16 maart 1990, NJ 1991-575) het op grond van die wet mogelijk maakte dat de collectie van Museum Bredius in Den Haag – in weerwil van de bepaling in het Monegaskische testament van de in Monaco overleden dr. A. Bredius – naar elders in Den Haag kon worden overgebracht in plaats van diens daartoe oorspronkelijk bestemde woonhuis, dat gaandeweg voor het publiek te excentrisch gelegen bleek.

Het Bredius-geval was voor juristen ook daarom zo belangwekkend omdat de Hoge Raad het Nederlands algemeen belang in deze zodanig groot oordeelde dat ingegrepen kon worden in een op zichzelf legaal in het buitenland gemaakt testament naar vreemd recht.¹⁰

Zolang de invoering van het nieuwe erfrecht op zich laat wachten vervult de Museumwet 1925 nog steeds een nuttige functie. Ook daarna kan dat het geval zijn, namelijk in die gevallen waarin niet van 'onvoorziene omstandigheden' kan worden gesproken en toch wijziging van testamentaire lasten dringend gewenst is vanuit het oogpunt van het algemeen belang.

Conclusie

Wie hart heeft voor het Nederlandse culturele erfgoed – en het zich kan veroorloven – geve gul. De Staat komt de schenker met aantrekkelijke fiscale faciliteiten tegemoet. Het Rijksmuseum is een bestemming bij uitstek voor giften van kunstvoorwerpen die de daarin ondergebrachte nationale collecties verrijken. Potentiële begunstigers vinden begrip als zij met het Rijksmuseum in overleg treden over hun wensen omtrent naamsvermelding, tentoonstellingsbeleid, beheer, e.d. Zij behoeven zich bij hun vrijgevigheid niet te laten terugschrikken door vrees dat op den duur gewekte verwachtingen ten aanzien van verplichtingen, waaraan zij hun giften koppelen, niet worden gehonoreerd. Voor diegenen die het Rijksmuseum willen begunstigen zij het motto: wees vrijgevig én geef vrij.

Noten

¹ In de bundel *De hulpbehoevende mecenas: Particulier initiatief, overheid en cultuur, 1940–1990* gepubliceerd door de Boekmanstichting in 1990 ingevolge een studie-opdracht van het Prins Bernhard Fonds, geeft prof. dr. A. Bevers in een mooie bijdrage, getiteld 'Aandelen in onsterfelijkheid', een overzicht van particuliere donaties en legaten die ten grondslag liggen aan de belangrijkste openbare kunstcollecties in ons land, met een pittige analyse van de gronden voor vrijgevigheid. Een enkel citaat (pp. 83–84): 'Cultuurbehoud, regionale trots en standsbesef waren telkens weerkerende motieven', 'Met oude kunst kochten nieuwe rijken een solide reputatie. Als museaal mecenas toonden zij noblesse en goede smaak. Dit streven was zowel bij oude adel als bij nouveaux riches een, veelal verhuuld maar daarom niet minder krachtig, motief voor hun donaties aan de gemeenschap. De prijs van de onsterfelijkheid was een museum', 'Ondernemers ontdekten ook de moderne kunst als levensvervulling en als middel om te delen in de onsterfelijkheid die kunstenaars uitstralen.'

² Verwacht wordt dat eind 1992 een nieuwe brochure *Cultuur en Fiscus* het licht zal zien onder verantwoordelijkheid van het ministerie van Financiën. De teneur daarvan zal naar verwachting dezelfde zijn als van de brochure van 1985.

³ Gilles Lamarque, *Droit et fiscalité du marché de l'art*, Parijs (Presses Universitaires de France) 1992, hoofdstuk 15, pp. 265 e.v.

⁴ 27 maart 1990, Vakstudie Nieuws 1990, p. 2685.

⁵ 'Ingevolge de Instructie Waarde-onderzoek (IWO) (Resolutie van 13 oktober 1960, nr. Bo/15 373, zoals deze laatstelijk is gewijzigd bij Resolutie van 28 december 1983, nr. 583-25 562) kan voor de toepassing van de Successiewet 1956 ter vaststelling van de waarde van onder meer roerende goederen, waarvan de waardebepaling moeilijkheden oplevert, zoals machines e.d., kunstvoorwerpen en postzegelverzamelingen een overeenkomst tot minnelijke waardering tussen de inspecteur en de belanghebbende worden aangegaan (par. 36). Paragraaf 37 lid 1 bepaalt dat het tijdstip waarop de overeenkomst wordt aangegaan zal liggen voordat de aangifte is ingediend. Volgens lid 2 van die paragraaf kan in uitzonderingsgevallen de overeenkomst na de indiening van de aangifte worden aangegaan, bijvoorbeeld als het voor belanghebbende in redelijkheid niet mogelijk is geweest, zich tijdig met de inspecteur te verstaan. In het algemeen geschiedt de schatting door twee deskundigen (par. 38 lid 1). Lid 2 bepaalt dat in gevallen van groot financieel belang – in het bijzonder als het daarbij om moeilijk te waarden vermogensbestanddelen gaat – drie deskundigen worden aangewezen. Als uitkomst der waardering geldt het gemiddelde der uitgebrachte schattingen (lid 3). De IWO geeft ten aanzien van kunstvoorwerpen niet aan welke deskundigen aan te wijzen. De overeenkomst wordt schriftelijk aangegaan (par. 40 lid 1) en houdt in ieder geval in (lid 3):

- a. de omschrijving van de te schatten vermogensbestanddelen;
 - b. de aanwijzing van de deskundige(n), die de taxatie zal (zullen) verrichten;
 - c. het beding, dat belanghebbenden de kosten aan de schatting verbonden – voor zover deze door niet-ambtelijke deskundigen geschiedt – voor hun rekening nemen;
 - d. het beding dat de vastgestelde waarde ten grondslag zal strekken aan de aanslag.
- Lid 4 bepaalt dat in de overeenkomst geen voorbehoud mag worden gemaakt betreffende een eventuele herrekening van de aanslag, indien de desbetreffende vermogensbestanddelen na de waardebepaling tegen een hogere, c.q. lagere prijs worden overgedragen. In de akte mag geen voorbehoud worden gemaakt betreffende een eventuele herrekening van de aanslag, indien de desbetreffende vermo-

gensbestanddelen na de waardebepaling tegen een hogere, c.q. lagere prijs worden overgedragen (par. 40 lid 4).'

⁶ Ter vergelijking hoe elders de bepaling van de waarde in deze materie geschiedt, wordt verwezen naar het in de Angelsaksische landen veelal gehanteerde begrip 'fair market value': 'the price at which the property would change hands between a willing buyer and a willing seller, neither being under any compulsion to buy or sell and both having reasonable knowledge of the relevant facts.' (vgl. US. Treas. Reg. par. 1.170.1-c-1).

⁷ Zie Lynn R. Feldman, 'The Restored Market Value Deduction for Donated Appreciated Property', *Columbia-VLA Journal of Law & Arts*, 1991, Vol. 15, nr. 2. Voor wie geïnteresseerd is in de perikelen waarin musea en experts in de Verenigde Staten verzeild kunnen raken als zij zich op sleep laten nemen – wellicht met de beste motieven voor wat betreft acquisities van majeure kunstwerken voor openbare collectie – door voornamelijk in hun eigen financiële welzijn geïnteresseerde donors, zij verwezen naar *Columbia-VLA Journal of Law & the Arts*, 1984, Vol. 8 nr. 4, 'Fine Art Appraisers: The Art, the Craft, and the Legal Design' van Debra B. Homer, en 1989, Vol. 13 nr. 2, 'Appraiser's Responsibility for Determining Fair Market Value: A question of Economics, Aesthetics and Ethics', van Peter H. Karlen, en naar het weinig illusies heel latende, ietwat journalistieke boek *The Art Biz*, met als ondertitel 'The Covert World of Collectors, Dealers, Auction Houses, Museums and Critics' van Alice G. Marquis (uitg. Contemporary Books, Inc., 1991), met name het hoofdstuk 'Museums: Welfare for the Well-Off', dat met name misstanden aan de kaak stelt in de wereld van de eigentijdse kunst.

⁸ Voor allerhande minder gelukkige ervaringen met schenkingen onder bezwarende bedingen en voor een analyse daarvan mede in het licht van belangenconflicten die nogal eens optreden bij trustees van musea die tevens als begunstiger optreden en daarbij zowel voor sociale status als fiscaal (te) groot belang blijken te hebben, wordt voor de v.s. verwezen naar het artikel van prof. Marie C. Malero 'Restricted Gifts and Museums Responsibilities' in de *Journal of Arts Management and Law*, 1988, Vol. 18, nr. 3, die concludeert: 'Museums as educational organizations have an obligation to maintain an environment that is conducive to the advancement of knowledge and that encourages the competition of ideas. Museums advance knowl-

Vervolg van blz. 289

edge through their collecting activity. The imposition of permanent restrictions on the utilization of collections strikes at the very heart of the museum's educational work. The acceptance of such restriction by museums is in conflict with basic educational goods.'

⁹ In de Verenigde Staten bestaat dezelfde norm bij zogenaamde 'cy pres' procedures waarbij de rechter zo dicht mogelijk in aansluiting bij de bedoeling van de erflater een afwijkende regeling dient te bepalen. Langs de weg van een dergelijke procedure hoopten de trustees van de fameuze Barnes-collectie van impressionisten en eerste helft twintigste-eeuwse schilderijen te bereiken dat de verzameling ondanks de bepalingen van de trust waaraan zij was onderworpen, overeenkomstig de gewijzigde eisen van deze tijd kan worden gehuisvest en tijdens de verbouwing kan reizen om geld bij elkaar te krijgen.

¹⁰ Over deze wet prof. mr. A. G. Lubbers 'De Culturele Beschikking' in de bundel *Plus est en vous* 1970, en mr. V. A. M. van der Burg in de W.P.N.R. 1976 nr. 5336 'Herziening gehele of gedeeltelijke opheffing (in het algemeen belang) bij schenking opgelegde verplichtingen' en T.v.O. 1988, nr. 5 'Bevrijding van knellende banden van een aanvaarde schenking'; over het Bredius-arrest het artikel van prof. mr. H. M. de Boer 'Internationaal Privaatrecht: herziening van een testamentair beding' in *Ars Aequi* 39 nr. 9 pp. 556 e.v. en de noot van prof. mr. J. C. Schultsz onder het arrest in de NJ.