

32. Kerk en belastingen

De kerken nemen in ons Nederlandse belastingstelsel, in tegenstelling tot wat weleens wordt verondersteld, in het algemeen genomen geen uitzonderingspositie in. Weliswaar wordt aan kerken soms gehele of gedeeltelijke vrijstelling of vermindering van een bepaalde belasting verleend, maar dat neemt niet weg dat de kerkelijke gemeente als rechtspersoon, in beginsel onderworpen is aan die belastingen waaraan rechtspersonen in het algemeen, volgens de bepalingen van de betreffende belastingwetten, zijn onderworpen.

Loonbelasting en premieheffing voor de sociale verzekering (loonheffing)

De loonbelasting en de premies volksverzekeringen worden van de werknemers geheven over hun fiscaal loon, door middel van inhouding op het loon door de werkgever, de inhoudingsplichtige.

Op de werkgever rust de plicht om deze loonheffing op het salaris van de werknemer in te houden en periodiek aangifte te doen aan de Belastingdienst en vervolgens deze bedragen af te dragen. De werkgever dient ook de premies sociale verzekeringswetten, zowel het werknemersdeel als het werkgeversdeel periodiek aan de Belastingdienst af te dragen.

Uitbetaalde bedragen aan derden (IB-47 verplichting)

Soms verrichten mensen werk voor de kerk tegen betaling, zoals werknemers of zelfstandigen. Een zelfstandige, dat kan een musicus zijn, maar ook een gastspreker, kan voor de verrichte dienst een factuur sturen aan de gemeente. De kerkelijke gemeente betaalt vervolgens de factuur, net zoals de factuur van bijvoorbeeld de schilder en de loodgieter.

Wordt er echter betaald aan mensen die niet zijn geregistreerd als ondernemer (met een inschrijving in de Kamer van Koophandel), dan gelden dergelijke betalingen als 'betalingen aan derden'. Deze betalingen moeten

door de betalende gemeente aan de Belastingdienst worden gemeld. Dat is een verplichting voor de opdrachtgever. Hierbij moeten de betalingen aan die persoon, maar ook gegevens als geboorteplaats, geboortedatum en BSN-nummer worden doorgegeven. Door de verscherpte privacywet van mei 2018 (de AVG) is de opgave van het BSN-nummer voorlopig opgeschort. Er is nu onvoldoende wettelijke basis voor de Belastingdienst om dit soort persoonsgegevens te mogen vragen, maar daar wordt 'reparatiewetgeving' op voorbereid.

Vrijwilligersregeling

Soms worden er kleine vergoedingen aan vrijwilligers betaald. Deze bedragen zijn vrijgesteld van loonbelasting, op grond van de vrijwilligersregeling, indien aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- De vergoeding (inclusief kostenvergoedingen voor onder meer reizen en dergelijke) bedraagt niet meer dan € 170 per maand en maximaal € 1.700 per jaar (2019).
- Indien een urenvergoeding wordt uitbetaald, mag deze niet hoger zijn dan € 2,50 per uur voor degenen die jonger dan 23 jaar zijn en niet hoger dan € 4,50 per uur voor vrijwilligers vanaf 23 jaar.
- De instelling is niet onderworpen is aan de heffing van vennootschapsbelasting (zie hierna) of is als ANBI-instelling aangemerkt.

Omzetbelasting (btw)

De btw is een belasting die gebaseerd is op Europese regelgeving. De lidstaten van de EU moeten deze regelgeving verplicht invoeren. De Nederlandse wet op de omzetbelasting is gebaseerd op deze regelgeving. Volgens deze wet hoeven hoeft er in de regel alleen btw-aangifte te worden gedaan door ondernemers die goederen en diensten leveren (tegen betaling, al dan niet in natura). Voor de btw geldt dat eenieder die goederen en diensten levert tegen betaling, in feite al onder deze hoofdregel valt.

Over dergelijke leveringen moet de ondernemer btw berekenen. Een uitzondering geldt, onder andere, voor incidentele activiteiten en leveringen binnen een zeer besloten groep, zoals een familiekring. Ook interne leveringen en diensten (dus leveringen en diensten binnen dezelfde rechtspersoon) vallen niet onder de btw. Wie wel onder de btw valt, moet in beginsel 21% (of 9%) btw berekenen over de prijs van de leveringen en diensten. Dat hoeft niet altijd nadelig te zijn, want een ondernemer kan ook (deels) btw terugvragen op ingekochte goederen en diensten.

Geen btw voor vrijwillige bijdragen

De hoofdregel geldt ook voor kerkelijke gemeenten en diaconieën. Nu bestaat het grootste deel van de inkomsten van deze kerkelijke rechtspersonen in de regel uit vrijwillige bijdragen, andere giften en legaten. Ook dit leidt niet tot ondernemerschap voor de btw. In de loop der jaren is aan de hand

van rechtspraak over giften en contributies immers duidelijk geworden dat deze inkomsten niet onder de btw vallen. Deze betalingen zijn namelijk vrijblijvend en tegenover de belangrijkste 'prestaties' van de gemeente (zoals de erediensten en pastorale zorg) staat dus geen individuele betaling. Ook contributies (bij verenigingen) vallen niet onder de btw, indien daar geen individuele prestaties van de vereniging jegens het lid tegenover staan.

Commerciële inkomsten

Op grond van de hoofdregel is wel duidelijk dat er andere inkomsten van kerkelijke rechtspersonen zijn, waar wel btw over verschuldigd is. Zonder volledig te zijn valt te denken aan:

1. zaalverhuur
2. verkoop van koffie
3. catering activiteiten
4. rommelmarkten
5. overige verkoopactiviteiten (cd's, boeken, enzovoort)
6. kerkbladen (daarvoor bestaat een abonnementsgeldenvrijstelling die hier niet verder behandeld wordt)
7. het leveren van elektriciteit (op grond van zonnepanelen)

Deze activiteiten zijn in meerdere of mindere mate commercieel van aard. Een aantal van deze activiteiten (de nummers 1 tot en 5) is vaak bedoeld om extra gelden te werven voor de gemeente of de diaconie. Dat zijn de fondswervende activiteiten.

In onderstaande tekst worden er per activiteit bijzonderheden genoteerd, zoals de vraag of er btw moet worden berekend.

Zaalverhuur

Over zaalverhuur hoeft in de regel geen btw te worden berekend. Hoewel een kerk die zalen verhuurt, ondernemer is, geldt de hoofdregel dat zaalverhuur vrijgesteld is van btw. Over de huurprijs is dus geen btw verschuldigd en de btw kan niet worden teruggevraagd.

Overige activiteiten tot en met 2011

Voor de activiteiten 2 tot en met 5 geldt dat deze in eerste instantie op basis van de hoofdregel onder de btw vallen. Tot en met 2011 gold voor dergelijke activiteiten een btw-vrijstelling (de zogenoemde fondswervingsvrijstelling) indien:

- ze waren bedoeld om financiële middelen voor de kerk of diaconie te verkrijgen; en
- de ontvangsten (omzet) niet meer bedroegen dan € 68.067 per jaar voor leveringen van goederen en € 22.689 voor diensten.

Deze voorwaarden zijn opgenomen in de fondswervingsvrijstelling van de Wet op de Omzetbelasting. Normaliter geldt een vrijstelling alleen voor

btw-ondernemers, want wie niet met btw in aanraking komt, hoeft ook niet vrijgesteld te worden. De staatssecretaris heeft echter in de jaren '80 van de vorige eeuw in een besluit aangegeven dat instellingen die (voor hun hoofdtak) geen ondernemer waren, ook gebruik konden maken van deze wettelijke fondswervingsvrijstelling.

Fondswervingsvrijstelling vervallen vanaf 2012

De Europese Commissie vond echter op basis van de EU-regelgeving dat Nederland de fondswervingsvrijstelling te ruim toepaste. Daarom werd de fondswervingsvrijstelling voor (onder meer) kerken ingetrokken per 1 januari 2011. Voor gemeente zou dit betekenen dat er voor fondswervende activiteiten btw moet worden berekend. Echter, vanuit het Ministerie van Financiën is duidelijk geworden dat voor de volgende vier categorieën van fondswervende activiteiten desondanks geen btw verschuldigd is:

1. indien sprake is van een btw-vrijstelling (zoals bij verhuur van zalen of bij abonnementen).
2. schenken van koffie of thee bij vrijgestelde verhuur tegen symbolische vergoeding.
3. rommelmarkten en dergelijke, onder voorwaarden.
4. advertenties in lokale kerkbladen.

In andere gevallen (horeca, verkoop van boeken, enzovoort) zal dus, althans volgens de staatssecretaris van Financiën, bij leveringen van goederen en diensten wel btw verschuldigd zijn, of er nu sprake is van fondswerving of niet.

Uiteraard geldt wel dat colleges van kerkrentmeesters en diakenen goed zullen moeten nagaan welke activiteiten worden verricht en wat de btw-consequenties daarvan (kunnen) zijn.

Ten slotte wordt nog opgemerkt dat het leveren van elektriciteit aan het net (op basis van zonnepanelen) tot btw-plicht leidt. Dit betekent dat de btw op de aanleg van de zonnepanelen kan worden teruggevraagd.

Teruggaaf energiebelasting

ANBI-instellingen en multifunctionele centra kunnen een deel van de betaalde energiebelasting terugkrijgen van de Belastingdienst. De teruggaaf is 50% van de energiebelasting die de energieleverancier in rekening heeft gebracht, minus de heffingskorting. Het verzoek moet binnen dertien weken, nadat de eindfactuur is ontvangen, worden ingediend.

Onroerendezaakbelastingen (OZB)

De Wet waardering onroerende zaken (WOZ) van 1994 bepaalt dat alle onroerende zaken door de burgerlijke gemeente moeten worden gewaardeerd. De WOZ-waarde wordt momenteel gebruikt voor onder andere de bepaling van de gemeentelijke onroerendezaakbelasting (OZB) en voor de

vaststelling van de waterschapsbelastingen.

Het OZB-tarief bestaat uit twee gedeeltes. Een deel is het zogenaamde eigenaarsdeel, het andere deel is het gebruikersdeel. De peildatum is 1 januari van een belastingjaar. De gemeente kan gebruik maken van de wettelijke toegestane tariefdifferentiatie. Dit betekent dat een burgerlijke gemeente er voor kan kiezen om aan instellingen met een sociaal belang het (veelal lagere) tarief voor woningen te berekenen.

Voor de OZB geldt een vrijstelling voor onroerende zaken die in hoofdzaak (meer dan 70%) zijn bestemd voor de openbare eredienst of voor het houden van openbare bezinningsbijeenkomsten van levensbeschouwelijke aard, met uitzondering van woningen. Om die reden kunnen kerken vaak onder de vrijstelling vallen, mits deze niet te veel voor andere zaken (zoals verhuur) worden gebruikt.

Vennootschapsbelasting

Voor kerkelijke gemeenten geldt geen algemene uitzondering in het kader van de vennootschapsbelasting.

De vraag die steeds gesteld moet worden is of zij ondernemer is. Zo ja, dan is er sprake van belastingplicht voor de vennootschapsbelasting voor zover sprake is van ondernemerschap.

Alle kerkelijke gemeenten, stichtingen en verenigingen kunnen in beginsel belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting op grond van de wet, zoals hiervoor gesteld, indien en voor zover zij een onderneming drijven. Dat is het geval indien:

- met bepaalde activiteiten, die uitstijgen boven normaal vermogensbeheer, wordt deelgenomen aan het economisch verkeer; en
- hiermee feitelijk winst wordt gemaakt dan wel wordt beoogd of indien de kerkelijke gemeente in concurrentie treedt met andere ondernemingen. Het gaat bij dit concurrentiecriteria om ondernemingen die worden gedreven door natuurlijke personen of andere lichamen die onbeperkt belastingplichtig zijn, zoals bv's.

Toelichting bij voorwaarde 1.

Eenvoudig gezegd gaat het er hierbij vooral om of een gemeente, al dan niet verkapt, producten of diensten verkoopt tegen betaling. Het enkele beleggen van geldmiddelen valt niet onder dit begrip. Verhuur op zich zal niet tot belastingplicht leiden. In zijn algemeenheid geldt dat het verstrekken van bijkomende diensten en/of de inzet van arbeidskrachten bij verhuur wel uitstijgt boven normaal vermogensbeheer (zoals verhuur van zalen). In de praktijk leidt dit vaak tot feitelijke jurisprudentie.

Toelichting bij voorwaarde 2.

Indien aan voorwaarde 1 wordt voldaan en geen winst wordt behaald met

de betreffende activiteit, resteert de vraag of in concurrentie wordt getreden met andere ondernemers.

De conclusie is derhalve dat de meest voorkomende activiteiten die onder de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting vallen, horeca-activiteiten zullen zijn, al dan niet in combinatie met zaalverhuur.

Vrijstellingen vennootschapsbelasting

Indien sprake is van het drijven van een onderneming, kan onderzocht worden of een beroep kan worden gedaan op een vrijstelling. Zoals eerder vermeld, is er geen algemene vrijstelling voor kerken of stichtingen. Wel kan er een vrijstelling gelden voor:

- uitvaartverzorging (niet: begraafplaatsen);
- kerkelijke gemeenten, stichtingen en andere instellingen, die € 15.000 of minder aan winst per jaar behalen of € 75.000 voor vijf jaar. Bij het bepalen hiervan wordt een verlies op nihil gesteld. De winstbepaling voor de vrijstelling loopt vaak, maar niet altijd, gelijk op met de algemene fiscale winstbepaling.

Fiscale winstbepaling vennootschapsbelasting en specifieke aftrekposten

De winstbepaling geschiedt volgens de fiscale totaalwinst- en jaarwinstbepaling, waarbij de vorming van voorzieningen is toegestaan op grond van goed koopmansgebruik. De totaalwinstbepaling houdt in dat per saldo alle winst van de ondernemingsactiviteit belast wordt met inachtneming van specifieke regels (waaronder vrijstellingen) van de fiscale wetgeving. De jaarwinstbepaling ziet er vooral op toe, dat op jaarbasis de regels van goed koopmansgebruik gevolgd moeten worden. Enige voorzichtigheid is toegestaan: een voorziening voor groot onderhoud, mits goed onderbouwd en gelijkmatig opgebouwd over de jaren (vanwege het toerekeningsbeginsel), kan de jaarwinst derhalve verlagen. De fiscale winstbepaling kent ook zogenoemde winstuitstelposten: indien inkomsten worden ontvangen waarvoor in de toekomst prestaties moeten worden geleverd, dan mag de winst worden verdeeld over de komende jaren. Een schoolvoorbeeld is vooruit ontvangen rente, maar ook ineens ontvangen grafrechten die vooruit worden ontvangen voor een aantal jaren, kunnen hieronder vallen.

Specifieke fiscale bepalingen die de winst kunnen verminderen zijn de volgende:

- de aftrekpost voor vrijwilligers;
- de aftrekpost van de zogenoemde fiscaal fondswervende instelling voor kenbare fondswervende activiteiten die met behulp van vrijwilligers worden uitgevoerd;
- de herbestedingsreserve voor instellingen van sociaal belang.

Deze aftrekposten zijn aan bijzondere voorwaarden verbonden, die hier niet nader worden behandeld.

Meer informatie

Meer informatie met betrekking tot de OZB-vrijstelling:

- <http://kerkrentmeester.nl/media/verwijzingen/kerkrentmeester2017/kennisbank/geld/OZB-vrijstelling-voor-kerkgebouw.pdf...>
- <https://kerkrentmeester.nl/media/kerkbeheerartikel/flip-books/2018/201810/30/index.html>

Vennootschapsbelasting en beperkte belastingplicht:

- https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/vennootschapsbelasting/belastingplicht_en_aangifte/wanneer_moet_een_stichting_vereniging_of_vergelijkbare_organisatie_aangifte_doen/

Informatie, voorwaarden en een stroomschema voor de teruggaaf van energiebelasting:

- https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/overige_belastingen/belastingen_op_milieugrondslag/teruggaafregelingen/teruggaafregeling_energiebelasting

Opgave uitbetaalde bedragen aan derden:

- https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/personeel_en_loon/uitbetaalde_bedragen_aan_derden/uitbetaalde_bedragen_aan_derden/uitbetaalde_bedragen_aan_derden2