Kerkelijke begraafplaats en de belastingen

De kerken nemen in ons Nederlandse belastingstelsel, in tegenstelling tot wat wel eens wordt verondersteld, in het algemeen genomen geen uitzonderingspositie in. Weliswaar wordt aan de 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.

**Inkomstenbelasting (2001)**

Aan inkomstenbelasting zijn slechts natuurlijke personen onderworpen. Kerkgenoot- schappen, alsmede hun zelfstandige onderdelen, zoals de plaatselijke gemeente en de diaconie, zijn rechtspersonen. Zij bezitten, volgens de wet, rechtspersoonlijkheid en zijn als zodanig niet-belastingplichtig voor de inkomstenbelasting. Zijdelings kunnen kerkrentmeesters hiermee te maken krijgen, omdat is bepaald dat een rechtspersoon (dus de kerkelijke gemeente) gehouden is aan de inspecteur schriftelijk opgaaf te verstrekken van in het afgelopen jaar uitbetaalde bedragen ter zake van uitgevoerde werkzaamheden. Dat kan ook het geval zijn in het kader van werkzaamheden voor de begraafplaats.

**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.

Het college van kerkrentmeesters heeft als werkgever van bijvoorbeeld een grafdelver de verplichting tot die inhouding van loonheffing over het loon.

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.

**Vrijwilligersregeling (loonheffingen)**

In veel gemeenten en stichtingen die begraafplaatsen exploiteren, zijn taken, die vroeger door betaalde functionarissen werden verricht, overgenomen door vrijwilligers. Dat is ook het geval bij de exploitatie van de begraafplaats waar in toenemende mate van de diensten van vrijwilligers gebruik wordt gemaakt. Soms worden er kleine vergoedingen aan deze 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 € 210 per maand en maximaal € 2.100 per jaar (2024).
* Indien een urenvergoeding wordt uitbetaald, mag deze niet hoger zijn dan € 2,75 per uur voor degenen die jonger dan 21 jaar zijn en niet hoger dan € 5,00 per uur voor vrijwilligers vanaf 21 jaar.
* Indien de instelling niet onderworpen is aan de heffing van vennootschapsbelasting (zie hierna) of indien zij als ANBI (Algemeen Nut Beogende Instelling) is aangemerkt.

Kerkelijke gemeenten hebben als regel de ANBI-status. Voor de toepassing van de vrijwilligersregeling hoeft dan dus niet meer voldaan te worden aan de voorwaarde dat er geen sprake is van onderworpenheid aan vennootschapsbelasting.

Vaak is het zo dat de uitvoeringsinstelling UWV zich aan het standpunt van de Belastingdienst conformeert, zodat er onder dezelfde voorwaarden ook geen premies sociale verzekeringswetten verschuldigd zijn. Voor het geval de vergoeding hoger is dan

€ 210 per maand en € 2.100 per jaar, dan geldt deze vrijwilligersregeling niet meer en is het volledige bedrag belast voor de loonheffing en premies sociale verzekeringswetten (voor zover geen sprake is van een toegelaten kostenvergoeding).

**Omzetbelasting**

In de Wet op de omzetbelasting 1968 zijn de diensten verricht door lijkbezorgers vrijgesteld van de heffing van omzetbelasting. Deze bepaling is gebaseerd op artikel 371, van de BTW-richtlijn en de daarbij behorende bijlage X, deel B, onderdeel 4. De reikwijdte van deze vrijstelling is door de Hoge Raad beoordeeld als een vrijstelling met een objectief karakter (HR 27 januari 2006, nrs. 40403 en 40750). Hierbij is de aard van de dienst bepalend voor de vrijstelling en niet de dienstverrichter. Uit de ontstaansgeschiedenis van de vrijstelling en naar maatschappelijke opvattingen is zo een aantal kenmerkende en essentiële diensten aangemerkt, zoals de verzorging van de uitvaartplechtigheid en de teraardebestelling of crematie, mits deze diensten een afzonderlijk geheel en een kenmerkend en essentieel deel uitmaken van de lijkbezorgingvormen.

De wettelijke BTW-vrijstelling is in principe beperkt tot diensten van lijkbezorgers, maar de BTW-richtlijn biedt wel de mogelijkheid leveringen die rechtstreeks hiermede verband houden en voldoen aan bepaalde criteria, vrij te stellen.

Voor de exploitanten van begraafplaatsen en crematoria geldt dat de door hen verrichte diensten inclusief het vestigen van het recht van een eigen graf, ook onder de vrijstelling vallen. Bij de toepassing van de vrijstelling mag geen BTW op kosten worden teruggevraagd.

**Onroerende zaakbelastingen (OZB)**

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

De OZB bestaat uit twee gedeeltes. Een deel is het zogenaamde eigenaarsdeel, het andere deel is het gebruikersdeel. Peildatum is 1 januari van een belastingjaar. De gemeente kan gebruik maken van de wettelijke toegestane tariefdifferentiatie. Gemeentelijke verordeningen op de heffing en invordering van OZB bevatten in veel gevallen een vrijstelling voor begraafplaatsen en crematoria. Uitgezonderd zijn de gedeelten die als woning dienen. Men kan dit door inzage in de verordening nagaan.

**Vennootschapsbelasting**

Voor kerkelijke gemeenten geldt geen uitzondering in het kader van de vennootschapsbelasting. Of een kerkelijke gemeente, die een begraafplaats exploiteert, dit doet vanuit haar kerkelijke opdracht als genoemd in ordinantie 11 van de kerkorde, maakt in principe geen verschil. De vraag die steeds gesteld moet worden is of zij ondernemer is. Zo ja, dan is er sprake van belastingplicht voor de vennootschapsbelasting. Allekerkelijkegemeenten,stichtingenenverenigingenkunneninbeginselbelastingplichtig 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:

1. met bepaalde activiteiten, die uitstijgen boven normaal vermogensbeheer, wordt deelgenomen aan het economisch verkeer; en
2. hiermee feitelijk winst wordt gemaakt dan wel wordt beoogd of indien de ker- kelijke gemeente in concurrentie treedt met andere ondernemingen die be- graafplaatsen exploiteren. Het gaat bij dit concurrentiecriterium om onderne- mingen die worden gedreven door natuurlijke personen of andere lichamen die onbeperkt belastingplichtig zijn, zoals B.V.’s.

Voorwaarde a.

Hoe actiever de kerkelijke gemeente is in het beheer en de ondersteunende activiteiten bij begrafenissen, hoe eerder aan het gestelde onder a. wordt voldaan. Verhuur sec zal niet tot belastingplicht leiden. In zijn algemeenheid geldt dat het verstrekken van bijkomende diensten en/of de inzet van arbeidskrachten voor allerhande zaken uitstijgt boven normaal vermogensbeheer. In de praktijk leidt dit vaak tot hele feitelijke jurisprudentie. Gelet op de diverse werkzaamheden die bij het exploiteren van een begraafplaats verricht moeten worden, bestaat het risico dat relatief snel aan deze voorwaarde voldaan wordt.

Voorwaarde b.

Indien aan voorwaarde a. wordt voldaan en geen winst wordt behaald, resteert de vraag of in concurrentie wordt getreden met andere ondernemers. Omdat er in den lande diverse commerciële organisaties zijn die begraafplaatsen exploiteren, gaan we er vanuit dat dit het geval is. Er is overigens geen concrete rechtspraak bekend over de vraag in hoeverre stichtingen of kerkelijke gemeenten die een begraafplaats exploiteren aan voorwaarde a. en b. voldoen en derhalve een onderneming drijven.

De conclusie is derhalve dat het exploiteren van een begraafplaats in beginsel onder de vennootschapsbelasting valt (voor de vrijstellingen: zie hierna). In zoverre, dus ter zake van de begraafplaats, is er dus naar alle waarschijnlijkheid sprake van belastingplicht. Indien echter geen winst wordt behaald met de begraafplaats, zal er geen sprake zijn van verschuldigdheid van vennootschapsbelasting.

**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:

1. uitvaartverzorging (en derhalve niet voor het exploiteren van begraafplaatsen);
2. voor kerkelijke gemeenten, stichtingen en andere instellingen, die € 15.000 of minder aan winst per jaar behalen of € 75.000 voor vijf jaar (artikel 6 Wet Vpb). 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.   
   Een rechtspersoon die meer dan € 15.000 per jaar winst behaalt, valt voor de gehele winst in de vennootschapsbelasting. Kerkelijke gemeenten die een begraafplaats én horeca exploiteren en daarmee jaarlijks € 20.000 winst behalen, vallen dus onder de vennootschapsbelasting, zonder toepassing van deze vrijstelling.

**Fiscale winstbepaling vennootschapsbelasting en specifieke aftrekposten (faciliteiten)**

De winstbepaling geschiedt volgens de fiscale totaalwinst en jaarwinstbepaling, waarbij de vorming van voorzieningen is toegestaan op grond van goed koopmansgebruik. Een voorziening voor groot onderhoud, mits goed onderbouwd en gelijkmatig opgebouwd over de jaren (vanwege het toerekeningsbeginsel), kan de winst derhalve verlagen. Dotaties aan reserves voor verwachte prijsstijgingen of instandhouding van de begraafplaats in het algemeen (zoals continuïteitsreserves en dergelijke) zijn fiscaal echter niet aftrekbaar. 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 worden ontvangen voor een aantal jaren, kunnen hieronder vallen.

Giften waar geen tegenprestatie tegenover staat, (dus ook geen graf- en onderhoudsrechten) zijn in de regel niet belast voor de vennootschapsbelasting.

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

* -de aftrekpost voor vrijwilligers.
* -de aftrekpost van de zogenoemde fiscaal fondswervende instelling (artikel 9a Wet Vpb), voor kenbare fondswervende activiteiten die met behulp van vrijwilligers worden uitgevoerd. Die geldt alleen voor ANBI’s of voor fondswerving voor ANBI’s.
* de herbestedingsreserve (artikel 12 Wet Vpb) voor instellingen van sociaal belang.

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

**Samenvatting vennootschapsbelasting**

Samenvattend kan gesteld worden dat een kerkelijke gemeente die een begraafplaats exploiteert, in beginsel onder de vennootschapsbelasting valt. Vanwege de vrijstelling voor winsten tot € 15.000 per jaar zullen veel begraafplaatsen in de praktijk vrijgesteld zijn. Die grens van € 15.000 per jaar betreft de winst van de kerkelijke gemeente of stichting, die behaald is met de begraafplaats en/of eventuele overige commerciële winsten (bijv. verhuur of horeca). Men dient dit dus te beoordelen aan de hand van alle eigen winsten (begraafplaatsen/overige commerciële activiteiten) die vallen onder de verantwoordelijkheid van de kerk of stichting. Vaak is dat te zien in de (geconsolideerde) jaarrekening van de kerk of stichting, dus de jaarrekening waar al haar activiteiten in zijn verwerkt.

In beginsel zou er dus geen vennootschapsbelasting gelden, als tarieven worden gehanteerd waardoor er min of meer “kostendekkend” wordt begraven (zie ook hoofdstuk 12). Met andere woorden: de begraafplaats moet rekening houden met de verplichtingen die zij jegens rechthebbenden voor een aantal jaren (b.v. 20 jaren) aangaat. Die verplichtingen of voorzieningen moeten als zodanig op de balans gepassiveerd zijn. Op basis hiervan mag zoals hiervoor uiteengezet een voorziening van groot onderhoud worden opgenomen, mits deze maar gelijkmatig wordt verdeeld over de jaren op basis van het zogenoemde toerekeningsbeginsel van goed koopmansgebruik.

Wanneer de fiscale winstbepaling van de kerkelijke gemeente of stichting, allicht als gevolg van deze passiveringen, niet tot jaarlijkse overschotten — winst — leidt, dan is er dus geen sprake van vennootschapsbelasting. Ook kleine winsten (zie de vrijstellingsbedragen) zullen per saldo niet tot vennootschapsbelasting leiden, maar bij substantiëlere winsten zal men nader moeten onderzoeken of dit tot heffing leidt, of dat wellicht gebruik kan worden gemaakt van een specifieke fiscale faciliteit (zie hiervoor). De Belastingdienst kan (achteraf) komen controleren of er sprake was van vennootschapsbelastingplichtig en kan vijf jaar terugvorderen.

Voor het geval men in bepaalde situaties daarover meer zekerheid of advies wenst, is het raadzaam hiervoor het advies te vragen van de fiscaal adviseur van de VKB.

**ANBI**

Veel kerken en stichtingen in Nederland zijn aangemerkt als Algemeen Nut Beogende Instelling (ANBI). De voordelen hiervan van deze status zijn – globaal gesteld - de volgende:

1. ANBI-status leidt tot volledige vrijstelling van schenkbelasting zowel over ont- vangen schenkingen als over gedane schenkingen.
2. De ANBI-status biedt giftenaftrek voor donateurs.
3. De ANBI-status biedt onder voorwaarden mogelijkheden voor vrijstelling van overdrachtsbelasting bij fusies of taakoverdracht tussen ANBI’s. Een voorbeeld is de overdracht van de begraafplaats (zowel de grond als de taken) door een kerk aan een ANBI. Beide instellingen moeten dan de ANBI- status hebben en er mag geen koopsom worden bedongen.
4. De ANBI-status biedt in een relatief beperkt aantal gevallen - onder voorwaarden - voordelen in de vennootschapsbelasting, bijvoorbeeld in de situatie dat een kerkelijke gemeente, met behulp van vrijwilligers, een winstgevende begraafplaats exploiteert.
5. De ANBI-status geeft recht op toepassing van de vrijwilligersregeling (zie het begin van dit hoofdstuk).

**Aanvraagprocedure**

De aanvraagprocedure voor de ANBI-status kan op twee manieren verlopen:

1. Een instelling vraagt zelf de ANBI-status aan bij de belastingdienst.
2. De instelling wordt meegenomen in de ANBI-groepsbeschikking van de Protestantse Kerk in Nederland of een ander kerkgenootschap. In dat geval moet de instelling onder de invloedssfeer van de Protestantse Kerk in Nederland vallen. Een afzonderlijke aanvraag is dan niet nodig.
3. Voor kerkelijke gemeenten en diaconieën geldt dat deze in beginsel onder ANBI-groepsbeschikking vallen.
4. Kerkelijke stichtingen en verenigingen, die onder de invloedssfeer van de Protestantse Kerk in Nederland vallen, kunnen eveneens onder de ANBI-groepsbeschikking vallen. In zijn algemeenheid geldt dat een kerkelijke stichting of vereniging die is opgericht door een kerkelijke gemeente als zodanig wordt aangemerkt (vergelijk ook de ordinantiebepalingen hierover).
5. De Protestantse Kerk in Nederland heeft de namen van al deze instellingen de afgelopen jaren verzameld. Indien dit nog niet is gebeurd, kan men voor vragen hierover het beste contact opnemen met de Dienstenorganisatie van de Protestantse Kerk in Nederland.

In alle gevallen moet aan de wettelijke voorwaarden van de ANBI-status zijn voldaan.

* De instelling moet het algemeen belang voor ten minste 90 procent dienen, zowel statutair als feitelijk.
* De instelling heeft met het geheel van haar algemeen nuttige activiteiten geen winstoogmerk en de mensen die rechtstreeks bij de instelling betrokken zijn, voldoen aan de integriteitseisen.
* De bestuurders of beleidsbepalers van de instelling mogen niet over het vermogen van de instelling beschikken, alsof het hun eigen vermogen is. Er moet sprake zijn van gescheiden vermogen. In de praktijk worden daarom ten minste drie bestuurders geadviseerd.
* De instelling mag niet meer vermogen aanhouden dan redelijkerwijs nodig is voor het werk van de instelling. Daarom moet het eigen vermogen beperkt blijven.
* De beloning voor bestuurders is beperkt tot een onkostenvergoeding of minimale vacatiegelden.
* De instelling heeft een actueel beleidsplan.
* De instelling heeft een redelijke verhouding tussen kosten en bestedingen.
* Geld dat overblijft na opheffing van de instelling, wordt volgens de statuten besteed aan een ANBI met een soortgelijk doel.
* De instelling voldoet aan de administratieve verplichtingen.
* De instelling publiceert bepaalde gegevens op een internetsite via het gebruik van de standaardformulieren.
* De instelling besteedt commerciële inkomsten binnen redelijke termijn voor haar algemeen nuttige doel.

Het is van belang deze voorwaarden goed na te lopen. Op de website van de Protestantse Kerk in Nederland is een uiteenzetting gegeven van alle ANBI-voorwaarden specifiek voor kerken. Ook stichtingen en dergelijke zullen aan de voorwaarden (inclusief de publicatieverplichtingen) moeten voldoen. Als een stichting begraafplaats geen fondsen werft, kan er naar onze inschatting vanuit worden gegaan dat sprake is van een vermogensfonds. In dat geval is geen balans vereist, maar moet wel een verkorte begroting en lijst van bestedingen worden gepubliceerd.

**ANBI-status voor kerkelijke begraafplaatsen**

De eerste en belangrijkste voorwaarde, de algemeen nut-eis, verdient in het kader van begraafplaatsen enige toelichting. Gelet op het percentage van 90 pct. is deze eis van belang voor kerkelijke gemeenten en stichtingen die begraafplaatsen exploiteren. Voor beide geldt immers dat hun doelstelling en feitelijke werkzaamheden gericht moeten zijn op het algemeen belang. Voor reguliere kerkelijke activiteiten is dat op zichzelf niet in discussie. Religie wordt immers genoemd in de wet, als een van de categorieën ‘algemeen nut’. Waaronder het exploiteren van begraafplaatsen valt, is echter onduidelijk. Mogelijk dient dat geschaard te worden onder welzijn, religie of wellicht cultuur.

Omdat de ANBI-lijst van de Belastingdienst diverse begraafplaatsen kent en de Belastingdienst ook niet negatief lijkt te staan tegenover de ANBI-status van begraafplaatsen, nemen wij aan dat begraafplaatsen de ANBI-status kunnen verkrijgen. In het kader van de algemeen nut eis gelden dan wel twee aanvullende voorwaarden:

* het exploiteren van de begraafplaats mag niet gericht zijn op een besloten groep; en
* het exploiteren van de begraafplaats mag niet geschieden tegen commerciële tarieven.

Het voorgaande leidt tot de volgende conclusies:

* Een kerkelijke gemeente met een grote kostendekkende begraafplaats, die meer dan 10 procent uitmaakt van de totale begroting (kerk en begraafplaats) van de gemeente, hoeft naar onze mening niet te vrezen voor het verlies van de ANBI-status. Gelet op alle ontwikkelingen op ANBI-gebied is het echter op dit moment nog niet zeker of de Belastingdienst het hiermee eens is.
* Een kerkelijke gemeente met een begraafplaats die meer dan 10 procent uitmaakt van de begroting van de kerk en winstgevend is, kan beargumenteren dat de begraaf- plaats mede bedoeld is om de begroting van de kerkelijke gemeente als geheel sluitend te krijgen (fondswerving).Het is wel belangrijk dit doel duidelijk zichtbaar te maken in de administratie.
* Een kerkelijke gemeente met een begraafplaats die minder dan 10 procent uitmaakt van de totale begroting en voor het overige alleen maar zuivere kerkelijke activiteiten, hoeft evenmin te vrezen voor het verlies van de ANBI-status. Dit vanwege het 90 procent criterium: zelfs al zou de begraafplaats niet algemeen nuttig van aard zijn, dan nog is zij te klein ten opzichte van de gehele begroting om een risico te vormen voor de ANBI- status. Als deze begraafplaats winstgevend is, is het wel goed dit als fondswerving aan te merken en de winsten te besteden voor algemeen nuttige (kerkelijke) doelen.
* Een stichting begraafplaats met een grote kostendekkende begraafplaats kan naar onze mening de ANBI-status aanvragen. Verwacht mag worden dat die zij die kan krijgen, zeker als de begraafplaats niet alleen openstaat voor kerkleden. Mochten de Belastingdienst deze onverwacht weigeren, dan kan dit gebaseerd zijn op specifieke omstandigheden. Vooral indien de weigering gebaseerd zou zijn op het feit dat het gaat om een begraafplaats, dan is het verstandig contact op te nemen met het CIO-k, of met een adviseur.

**Voorbeeld ANBI/vennootschapsbelasting**

Een kerkelijke gemeente heeft een grote begraafplaats die een winst oplevert van€ 40.000 per jaar. Er zijn overige commerciële activiteiten. De kerkelijke gemeente heeft een tekort van € 10.000 per jaar en er wordt derhalve een totaal overschot behaald van € 30.000 per jaar. De winst is op de juiste manier berekend met inachtneming van een onderhoudsvoorziening.

In beginsel valt de kerkelijke gemeente onder de vennootschapsbelasting voor zover het de winst van de begraafplaats betreft, zijnde € 40.000 per jaar. Dat zou, bij een tarief van 20 procent, dus leiden tot € 8.000 belastingheffing per jaar. Het college van kerkrentmeesters kan nagaan of een fiscale faciliteit van toepassing is, bijvoorbeeld de aftrekpost voor vrijwilligers of de aftrekpost voor fondswerving. In dat geval zou de belastingheffing gedrukt kunnen worden.

Omdat er winst wordt behaald, zal de ANBI-inspecteur de begraafplaats zien als commercieel. Het valt dan aan te raden om als college van kerkrentmeesters duidelijk vast te stellen dat de begraafplaats fondsenwervend is. Wel dient het college ervoor te waken dat deze winsten binnen afzienbare termijn worden uitgegeven.