

2013

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

NADRUK VERBODEN

Erasmus School of Economics

Masterscriptie

KERK & BELASTING

Naam student: Lukas Coenraats
Studentnummer: 319669
Begeleider: Drs. J.E. van den Berg
Bergen op Zoom, 28 juli 2013

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord	3
Lijst met gebruikte afkortingen	4
1. Inleiding	5
1.1 <i>Probleem</i>	5
1.2 <i>Doel</i>	6
1.3 <i>Onderzoeksvraag</i>	6
1.4 <i>Afbakening</i>	6
1.5 <i>Onderzoeksopzet</i>	7
1.6 <i>Toetsingskader</i>	7
2. De kerk en haar inkomsten	8
2.1 <i>Kerkgenootschap</i>	8
2.2 <i>Convenant CIO</i>	11
2.3 <i>Inkomsten van de kerk</i>	13
2.4 <i>Algemeen Nut Beogende Instelling</i>	18
2.5 <i>Deelconclusie</i>	21
3. De kerk en belasting (Nederland)	22
3.1 <i>Belastingfaciliteiten kerk</i>	22
3.2 <i>Rechtsverhouding en beloning predikant</i>	34
3.3 <i>Faciliteiten voor de gever</i>	45
3.4 <i>Deelconclusie</i>	49
4. De kerk en belasting (Europa)	51
4.1 <i>Kerkbelasting</i>	51
4.2 <i>Vermoedelijk verboden staatssteun bij de Italiaanse kerk</i>	54
4.3 <i>FE (Europese Stichting)</i>	58
5. Conclusie	62
Literatuurlijst	65
Bijlage 1: De volledige lijst van bij de CIO aangesloten kerkgenootschappen	71

VOORWOORD

Als afronding van mijn studie Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam heb ik gezocht naar een boeiend en uitdagend onderwerp voor mijn masterscriptie, bij voorkeur een onderwerp waar minder literatuur reeds voorhanden zou zijn. Deze uitdaging heb ik gevonden in de combinatie van kerk en belasting, in het combineren van mijn interesse voor mijn geloof en de (functie van de) belastingheffing. Past de belastingheffing omtrent kerkgenootschappen nog binnen de huidige maatschappelijk ideeën over welke plaats de kerk in ons leven inneemt? Wat zijn de invloeden van de steeds verdergaande Europese invloeden op de belastingheffing? Gaan belastingheffing en geloof überhaupt samen?

Het is een leerzaam proces geweest. Mijn speciale dank gaat uit naar drs. J.E. van den Berg, die mijn scriptie heeft overgenomen en begeleid. Hij heeft mij altijd van goede en adequate input voorzien. Ook wil ik de heer A.E. van Oostveen bedanken, die met mij heeft nagedacht over een geschikte opzet voor mijn scriptie. Daarnaast bedank ik mijn vrouw voor de steun tijdens het hele proces.

Bergen op Zoom, 28 juli

Lukas Coenraats

LIJST MET GEBRUIKTE AFKORTINGEN

ANBI	Algemeen Nut Beogende Instelling
AWR	Algemene Wet Rijksbelastingen
CCBE	Council of Bars and Law Societies of Europe
CGK	Christelijk Gereformeerde Kerk
CIO	Interkerkelijk Contact in Overheidszaken
ESBL	Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden
FE	Europese stichting
GBA	Gemeentelijke basisadministratie
GVW	Gecorrigeerde vervangingswaarde
GW	Gemeentewet
PKN	Protestantse Kerk Nederland
MvT	Memorie van Toelichting
NBV	Nieuwe Bijbel Vertaling
NOB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NVB	Nederlandse Vereniging van Gemeenten
SBBI	Sociaal Belang Behartigende Instelling
SILA	Stichting Interkerkelijke Ledenadministratie
SKA	Scientology Kerk Amsterdam
SW	Successiewet 1956
VwEU	Verdrag werking Europese Unie
Wet IB 2001	Wet Inkomstenbelasting 2001
Wet WOZ	Wet Waardering Onroerende Zaken
WFR	Weekblad Fiscaal Recht

HOOFDSTUK 1 – INLEIDING

“Geef iedereen wat hem toekomt: belasting aan wie u belasting verschuldigd bent, accijns aan wie u accijns verschuldigd bent, ontzag aan wie ontzag toekomt, eerbied aan wie eerbied toekomt.” (Romeinen 13, vers 7, Nieuwe Bijbel Vertaling (NBV))

1.1 Probleem

De kerk en belastingen is wellicht niet een associatie die bij fiscalisten snel wordt gemaakt. Toch is dit een zeer interessant onderwerp.

Maatschappelijk gezien wordt hier met enige regelmaat aandacht aan geschonken. Zo zijn er diverse landen met een kerkbelasting, waaronder Duitsland. Deze heffing wordt automatisch in de inkomstenbelasting geheven bij ongeveer 15 miljoen gelovige Duitsers, en vervolgens aan de Duitse kerkgenootschappen afgedragen. Gemiddeld gaat het om €180 per persoon. Opvallend detail is dat men uit de kerk gezet wordt wanneer men deze heffing weigert (excommunicatie).¹

In Italië richt de interesse zich op een heel ander terrein. Hier wordt namelijk betwist of de kerk feitelijk geen staatssteun ontvangt. De Italiaanse premier Monti heeft daarbij reeds aangegeven van deze belastingvoordelen van de kerk af te willen en inmiddels blijkt er een concreet wetsvoorstel te liggen om dit te effectueren. Sinds 2010 loopt er echter al een onderzoek van de Europese Commissie, welke inmiddels is afgerond en wordt besproken.²

Ook in Nederland is er rondom de kerk discussie met betrekking tot belastingen. Is bijvoorbeeld een gift aan de scientology kerk ook aftrekbaar?³ Moet er ook belasting worden betaald over vergoedingen die slachtoffers van het seksueel misbruik binnen de katholieke kerk krijgen?⁴ Is het nodig om een kerkgebouw te waarderen volgens de Wet waardering onroerende zaken, en moet er onroerende zaakbelasting afgedragen worden?⁵

Duidelijk mag zijn dat het onderwerp leeft in de samenleving, zowel in Europa alsook in Nederland.

1 Luja, R.H.C., Taxing Heaven: over ethiek en kerkbelasting, Almanak 2010, fiscale studievereniging FIRST Maastricht, februari 2011.

2 Europese Commissie, zaaknummer C26/2010.

3 Hoge Raad 7 november 2003, nr. 38 049, BNB 2004/30.

4 Antwoorden van Staatssecretaris Weekers, Aangangsel van de Handelingen, nr. 2119, 2011/2012.

5 Hoge Raad 29 augustus 2000, nr. 35 257, BNB 2000/345.

1.2 Doel

In deze scriptie wil ik aandacht schenken aan bovengenoemde zaken. Hierbij wil ik met name kijken in hoeverre de kerk – in fiscale zin – een speciale status heeft. Wordt zij beoordeeld ten opzichte van verenigingen en stichtingen? Staan er meer faciliteiten open voor een kerkgemeenschap dan een stichting of een voetbalvereniging? En zo ja, hoe ver gaat dat dan?

1.3 Onderzoeksvraag

De onderzoeksvraag zal daarom luiden:

Wordt de kerk beoordeeld binnen de fiscale wetgeving?

Daarbij komen de volgende subvragen aan bod:

1. Wat wordt onder ‘kerk’ verstaan, en hoe komt zij aan haar inkomsten?
2. Welke fiscale faciliteiten zijn er met betrekking tot de kerk in Nederland?
3. Wat zijn andere faciliteiten, welke in andere Europese landen spelen, waardoor de kerk mogelijk wordt beoordeeld?

1.4 Afbakening

Ik beperk me in dit onderzoek zoveel mogelijk tot de Nederlandse situatie. Voor zaken als een kerkenbelasting – welke we in Nederland niet kennen – wordt echter uitgeweken naar Europese casuïstiek. Ook wordt het onderzoek van de Europese Commissie naar de Italiaanse kerk, die wellicht verboden staatssteun ontvangt, behandeld.

Daarnaast beperk ik me – voor zover noodzakelijk – tot de christelijke kerken, gezien mijn persoonlijke kennis met betrekking tot de islam en andere geloven in Nederland onvoldoende is. Slechts voor zover jurisprudentie over een andere religie of over een ANBI⁶ toegevoegde waarde heeft voor deze scriptie zal deze worden besproken.

Bij de fiscale faciliteiten die in hoofdstuk 3 aan de orde komen worden niet alleen de faciliteiten voor de kerk zelf meegenomen, maar ook de faciliteiten voor bijvoorbeeld schenkingen en giften aan de kerk en het loon van de predikant komen aan bod. Hiermee

⁶ Algemeen Nut Beogende Instelling, zie paragraaf 2.4.

wordt getracht een volledig beeld te schetsen met betrekking tot de belastingheffing rondom de kerk in al haar facetten.

1.5 Onderzoeksopzet

Hoofdstuk 2 behandelt het begrip ‘kerk’, alsmede hoe de kerk aan haar inkomsten komt. Hoofdstuk 3 behandelt vervolgens hoe welke faciliteiten er rondom de kerk in Nederland zijn, zowel voor de gever/schenker, alsook de kerk zelf. Daarna behandelt hoofdstuk 4 de Europese zaken omtrent de kerk en belastingen, welke – in ieder geval op dit moment – niet in Nederland spelen. Hoofdstuk 5 is het concluderende hoofdstuk waarin de onderzoeksvraag wordt beantwoord.

1.6 Toetsingskader

In dit onderzoek wordt getoetst of, en zo ja, in hoeverre de kerk wordt bevoordeeld ten opzichte van andere belastingplichtigen. Staan voor hen meer (fiscale) faciliteiten ter beschikking dan andere belastingplichtigen? Dit kunnen dan zowel overige algemeen nut beogende instellingen zijn alsmede beperkt belastingplichtige lichamen.

HOOFDSTUK 2 – DE KERK EN HAAR INKOMSTEN

In dit hoofdstuk wordt aandacht geschonken aan het begrip kerk. Het gaat hierbij om het gehele kerkgenootschap in al haar facetten, de kerk als allesomvattend begrip. Hierbij gaat het zowel om de gebouwen als de leden van het kerkgenootschap. Om een goed beeld te geven behandelt paragraaf 2.1 de definitie van het begrip kerk(genootschap).

Paragraaf 2.2 behandelt vervolgens het convenant gesloten door het Interkerkelijk Contact in Overheidszaken (CIO), ter verkrijging van de ANBI-status als kerkgenootschap.

Paragraaf 2.3 behandelt de inkomsten van de kerk. Deze paragraaf is onderverdeeld in de inkomsten verkregen uit giften (2.3.1), collectes (2.3.2), actie Kerkbalans (2.3.3), de verkoop van grafrechten (2.3.4), nalatenschappen (2.3.5), periodieke uitkeringen (2.3.6) en de overige inkomsten van de kerk, zoals verhuur van het gebouw (2.3.7).

Paragraaf 2.4 ziet op de Algemeen Nut Beogende Instelling (ANBI), waar een kerkgenootschap in beginsel ook onder valt.

Paragraaf 2.5 is de deelconclusie van het begrip kerk en haar inkomsten.

2.1 Kerk(genootschap)

De definiëring van een kerk is niet eenvoudig. Zo zijn er gemeenten zonder eigen kerkgebouw, die hun samenkomsten bijvoorbeeld in de aula van een school houden. Andersom zijn er leegstaande kerkgebouwen waar weinig tot niets meer mee gebeurt. Een eenduidig, allesomvattend begrip laat zich dus niet snel vinden.

Als uitgangspunt in deze scriptie ga ik uit van een gemeente, gedefinieerd als een groep mensen die periodiek samenkomt om een bepaald geloof te uiten. Hierbij kunnen zij gebruikmaken van een ‘eigen’ gebouw, maar dat is geen vereiste. Ook kan het zijn dat bij gebrek aan een ‘eigen’ gebouw een gemeente bijvoorbeeld over een kantoor beschikt. Vanuit dit kantoor kan de voorganger van die gemeente zijn taken uitvoeren.

Het begrip ‘kerk’ kent geen wettelijke basis in het Burgerlijk Wetboek. Het ruimere begrip ‘kerkgenootschap’ vinden we wel terug in het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) 2.

In BW 2:2 vinden we:

“1. Kerkgenootschappen alsmede hun zelfstandige onderdelen en lichamen waarin zij zijn verenigd, bezitten rechtspersoonlijkheid.

2. Zij worden geregeerd door hun eigen statuut, voor zover dit niet in strijd is met de wet. Met uitzondering van artikel 5 gelden de volgende artikelen van deze titel niet voor hen; overeenkomstige toepassing daarvan is geoorloofd, voor zover deze is te verenigen met hun statuut en met de aard der onderlinge verhoudingen.”

Uitgangspunt is dus een kerkgenootschap, bijvoorbeeld de Protestantse Kerk Nederland (hierna: PKN). Dit kerkgenootschap heeft in verschillende plaatsen in Nederland onderdelen van dat kerkgenootschap in de vorm van plaatselijke gemeenten. Wanneer ‘kerk’ of ‘gemeente’ niet gedefinieerd is kan dus worden uitgeweken naar het begrip ‘kerkgenootschap’.

Vooraf de ‘aard der onderlinge verhoudingen’ roept vraagtekens op, wat wordt daar onder verstaan? Verwijst dit wederom naar een kerkordelijk verband, zoals bijvoorbeeld in de Rooms-katholieke kerk, waarbij er een sterk hiërarchisch verband bestaat met de Paus bovenaan? Hier lijkt het inderdaad wel op. Duidelijk moge zijn dat – ondanks dat het begrip weliswaar niet gedefinieerd worden door de wet – er wel degelijk regels gelden in kerkgenootschappen. Vaak wordt dit aangeduid als ‘kerkrecht’. Dit kerkrecht zal afhankelijk zijn van de visie van de geloofsgemeenschap waartoe men behoort. Dit maakt het ook lastig om te toetsen door een rechter (die daarin dus ook terughoudend zal zijn),⁷ gezien kennis van de geloofsgemeenschap essentieel is om dit ‘kerkrecht’ toe te passen, met name in interne situaties.⁸ Dit kerkrecht kan ook gaan over hoe de verschillende onderdelen van een kerkgenootschap samenhangen, iets wat men wederom met name terugziet bij de Rooms-katholieke kerk.

Toch zijn er grenzen aan het begrip kerkgenootschap in de rechtspraak. Artikel 2:2 BW biedt weliswaar geen definitie, maar de rechtspraak kan wel degelijk (meer) vorm geven aan het begrip. Niet alles wat zich ‘kerk’ noemt is immers ook echt een kerk. Zo was er ‘De

⁷ A.H. Santing-Wubs schrijft hierover in de conclusie van hoofdstuk 3: *“De toevoeging dat overeenkomstige toepassing is geoorloofd ‘voor zover deze is te verenigen met hun statuut en de aard der onderlinge verhoudingen’, laat zien dat de rechter rekening moet houden met de interne organisatievrijheid van het kerkgenootschap. De rechter wordt derhalve tot terughoudendheid gemaand.”*. ‘Kerken in geding. De burgerlijke rechter en de kerkelijke geschillen’, Santing-Wubs, A.H., Boom, Meppel, 2002.

⁸ Meijers, A.P.H., Scheiding van kerk en staat - maar vervlechting van burgerlijke en canonieke rechtsorde, in: Op het snijvlak van civiel en canoniek recht, A.P.H. Meijers e.a., Zwolle, 1994, p. 16/17.

Kloosterorde der Zusters van Sint Walburga’, als onderdeel van de ‘Kerk van Satan’.⁹ Deze ‘kloosterorde’ bood seksshows aan en was gevestigd op de Amsterdamse wallen. Om politiecontroles te ontgaan¹⁰ werd getracht deze ‘kloosterorde’ als (onderdeel van) een kerkgenootschap aan te duiden. Nadat de rechtbank Sint Walburga niet ontvankelijk had verklaard¹¹ oordeelde het hof¹² dat deze uitleg niet juist is. Het hof overwoog:

“De eerste vraag is of de Kerk van Satan als een kerkgenootschap in de zin van dit artikel (art. 2:2 lid 1 BW) kan gelden. In de rechtsliteratuur wordt wel aangenomen dat de wetgever hier alleen aan de christelijke en joodse kerkgenootschappen gedacht heeft, zodat alleen deze een beroep op voormeld artikel kunnen doen. Vaststaat blijkens de overgelegde producties dat de Kerk van Satan ondanks het gebruik van kennelijk aan de rooms katholieke kerk ontleende woorden als kerkprovincie, zusters, moeder-overste en abdis niet tot de christelijke of joodse godsdienst behoort. Het hof is voorshands van oordeel dat gezien de huidige multiculturele samenleving van ons land en de in art. 6 Grondwet en diverse internationale verdragen verankerde gelijkheid van alle godsdiensten tegenover de Staat ook aan de aanhangers van andere dan de christelijke en joodse godsdienst het recht toekomt zich op voormeld artikel te beroepen. Hieraan dient dan echter wel de eis gesteld te worden dat het om godsdienst gaat en dat de aanhangers een gestructureerde organisatie hebben. Beide zijn voorshands onvoldoende komen vast te staan.”

De Hoge Raad concludeerde vervolgens dat het hof geen blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting en verwierp het beroep. Duidelijk wordt in ieder geval dat niet alleen christelijke en joodse kerkgenootschappen een beroep op dit artikel kunnen doen.

Na dit arrest is er nog een ander arrest van de Satanskerk geweest, dit keer over de omzetbelasting.¹³ Ook hier ging de Hoge Raad mee met het Hof, en werd het idee dat de Satanskerk vrijgesteld zou zijn van omzetbelasting vanwege het zijn van een kerkgenootschap verworpen.¹⁴

Het begrip kerk is bewust niet gedefinieerd. Dit heeft alles te maken met de scheiding tussen kerk en staat; de staat wil niet dicteren aan welke regels een kerk moet voldoen om als ‘kerk’

⁹ Hoge Raad 31 oktober 1986, NJ 1987, 173.

¹⁰ In art. 123 aanhef en onder 2° Sv. werd destijds bepaald: *“In de gevallen waarin krachtens dit wetboek het betreden van plaatsen is toegelaten, geschiedt dit, buiten het geval van ontdekking op heeter daad niet: (...) 2°. In de lokalen, voor den godsdienst bestemd, gedurende de godsdienstoefening.*

¹¹ Rechtbank ‘s Gravenhage 31 augustus 1984, NJ 1987, 173.

¹² Hof ‘s Gravenhage 13 december 1987, NJ 1987, 173.

¹³ Hof Amsterdam 16 november 1987, nr. 25 773, BNB 1990/161.

¹⁴ Hoge Raad 22 maart 1989, nr. 25 773, BNB 1990/161.

te kwalificeren.¹⁵ Er staat dan ook niets in de wet over de interne (juridische) organisatie van een kerkgenootschap. Statuten zijn weliswaar verplicht maar zijn vormvrij bij een kerkgenootschap en derhalve door het kerkgenootschap zelf in te richten. Op basis van artikel 6 van de Grondwet (godsdienstvrijheid) is er wel de Wet openbare manifestaties¹⁶, maar ook deze regelt in beginsel de godsdienstvrijheid, en beperkt deze *‘slechts ter bescherming van de gezondheid, in het belang van het verkeer en ter bestrijding of voorkoming van wanordelijkheden’*.¹⁷

Wel is het zo dat de Hoge Raad naar aanleiding van de arresten enkele zaken heeft benoemd om een kerkgenootschap (fiscaal) te kwalificeren, of in ieder geval het begrip af te bakenen. Dit om te voorkomen dat er misbruik wordt gemaakt van het begrip kerkgenootschap, zoals bij de Kerk van Satan het geval was. De eisen blijken in ieder geval te zijn dat het *‘om godsdienst gaat en dat de aanhangers een gestructureerde organisatie hebben.’*

2.2 Convenant CIO

Allereerst kort iets over het Interkerkelijk Contact in Overheidszaken (hierna: CIO). Het CIO is in de Tweede Wereldoorlog ontstaan vanuit het verzet. Na de Tweede Wereldoorlog is het CIO gebleven als contactpunt tussen overheid en kerk en kreeg het een vastere vorm. De voornaamste taak is het behartigen van de belangen van de kerk bij de overheid. Daarnaast houdt het CIO contact met de Europese kerkelijke organisaties. Voorzitter is op dit moment dhr. Deetman.¹⁸

Interessant is om het convenant van het CIO door te nemen. Dit convenant¹⁹ regelt voor een groot aantal kerkgenootschappen de ANBI-status, met als grootste kerkgenootschappen de Rooms-Katholieke Kerk en de PKN.²⁰

¹⁵ Zie bijvoorbeeld Kamerstukken II 1985/86, 16 635, nr. 7, antwoord 2.

¹⁶ Deze wet is ingegaan op 20 april 1988, en is een uitwerking van zowel artikel 6 als artikel 9 van de Grondwet. De uitwerking van artikel 6 was eerst uitgewerkt in de Wet op de kerkgenootschappen (ingevoerd in 1853). Deze wet is ingetrokken bij de invoering van de Wet openbare manifestaties.

¹⁷ Artikel 2 Wet openbare manifestaties.

¹⁸ Website CIO, <http://www.cioweb.nl/cio/index.php?id=7>, geraadpleegd op 31 januari 2013.

¹⁹ Persbericht Ministerie van Financiën, 30 november 2007, V-N 2007/59.9.

²⁰ De volledige lijst van bij de CIO aangesloten kerkgenootschappen is in bijlage 1 opgenomen.

Destijds²¹ is deze regeling op basis van artikel 41c Uitvoeringsregeling Inkomstenbelasting IB 2001 geregeld. Door deze wetsbepaling kunnen bij één beschikking meerdere instellingen aangemerkt worden als ANBI. Sinds de verhuizing per 1 januari 2012 van het ANBI-begrip van artikel 6.33 Wet IB 2001 naar artikel 5b AWR is de bovengenoemde wetsbepaling vervallen.²² Deze is nu opgenomen in artikel 5b lid 5 AWR:

“Het aanmerken als een algemeen nut beogende instelling (...) geschiedt op verzoek van de instelling. De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking eventueel onder door hem te stellen voorwaarden. In afwijking van de eerste volzin kan de inspecteur een categorie instellingen dan wel een groep met elkaar verbonden instellingen bij één voor bezwaar vatbare beschikking aanmerken als instellingen als bedoeld in het eerste lid, ook zonder dat een daartoe strekkend verzoek is gedaan door die instellingen.”

Het afsluiten van dergelijke groepsbeschikkingen is een uitvloeisel van het in 2005 geïntroduceerde horizontaal toezicht van de Belastingdienst. In juni 2012 heeft de onderzoekscommissie “Horizontaal toezicht Belastingdienst” – met als commissievoorzitter prof. dr. L.G.M. Stevens – onderzoek gedaan naar horizontaal toezicht. De onderzoekscommissie kijkt anders aan tegen de groepsbeschikkingen dan de Belastingdienst zelf. De onderzoekscommissie ziet dit interessant genoeg niet als horizontaal toezicht en schrijft hierover:

“Om pragmatische redenen volgt de onderzoekscommissie de terminologie van de Belastingdienst, maar trekt daarbij de grens bij convenanten met individuele belastingplichtigen. De relatief recente ontwikkelingen met brancheorganisaties (...) rekent de Commissie in dit rapport dus niet tot horizontaal toezicht, omdat deze partijen redelijkerwijs niet kunnen worden aangesproken op toetsing van de aanvaardbaarheid van de aangifte van hun brancheleden (...) en op het uitvoeren van toezichtswerkzaamheden.”²³

Helaas is de exacte inhoud van het convenant geheim. Wel wordt uit de antwoorden op de Kamervragen van dhr. Remkes en dhr. Weekers (VVD)²⁴ duidelijk dat elk kerkgenootschap aangesloten bij het CIO apart een groepsbeschikking heeft ontvangen. Daarnaast betekent de groepsbeschikking niet dat elke kerk aangesloten bij een van deze kerkgenootschappen automatisch de ANBI-status heeft, het betekent slechts dat er afspraken zijn tussen de

²¹ Het convenant is op 1 januari 2008 in werking getreden.

²² Formeel is deze pas op 1 juli 2012 bij een wijziging gepubliceerd op 19 juni 2012 vervallen.

²³ ‘Fiscaal toezicht op maat’, Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, juni 2012.

²⁴ Brief Staatssecretaris van Financiën, 11 januari 2008, nr. DGB 2007-06412, V-N 2008/8.13.

Belastingdienst en het kerkgenootschap. In casu kan dat betekenen dat het CIO bepaalde controlerende taken uitvoert om de ANBI-status te waarborgen, in overleg met de Belastingdienst. Het blijft echter gissen naar de exacte inhoud.

2.3 Inkomsten van de kerk

Uiteraard heeft de kerk geld nodig om haar taken goed te kunnen uitoefenen. Dit geld wordt op verschillende wijzen bijeengebracht. Deze geldstromen hebben een fiscale lading. In paragraaf 2.3.1 wordt ingegaan op de collectes. Paragraaf 2.3.2 behandelt vervolgens de actie Kerkbalans en paragraaf 2.3.3 de overige giften. Paragraaf 2.3.4 gaat over de verkoop van grafrechten, paragraaf 2.3.5 gaat over de overige inkomsten van de kerk. In hoofdstuk 3 komen deze onderwerpen weer terug voor de fiscale behandeling. Dit hoofdstuk zal zo veel mogelijk de theoretische basis zijn, zonder al te veel fiscaal hier op in te gaan.

2.3.1 Collecte

“Laat ieder van u elke eerste dag van de week naar vermogen iets opzijleggen” (1 Korintiërs 16, vers 2, NBV)

In veel gemeenten is het gebruikelijk om iedere week tijdens de dienst één of meerdere collectes te houden. Deze collectes kunnen aan allerlei doelen toekomen. Voor de duidelijkheid: deze doelen zijn veelal niet de kerk zelf, al kan dat uiteraard wel.

Eventueel kunnen ook deze gaven onder de giftenaftrek vallen, mits deze voldoende kunnen worden bewezen. De Belastingdienst kan echter niet zien hoeveel geld iemand in de collectezak doet. Daarom wordt er veelal gebruik gemaakt van kerkmunten. Dit zijn veelal plastic gekleurde munten, waarbij de verschillende kleuren verschillende bedragen representeren.²⁵ Gemeenteleden kunnen kerkmunten inkopen voor een vast bedrag, bijvoorbeeld €50, waarvoor een betalingsbewijs wordt verkregen. Dit bedrag wordt bij deze transactie per bank of contant voldaan. Met deze munten kan alleen in de kerk worden ‘betaald’ tijdens de collecte. Vervolgens kan men zelf bepalen hoeveel geld (in de vorm van deze kerkmunten) men iedere week geeft. Op deze manier hoeft niet elk (klein) bedrag iedere

²⁵ Qua waarde wordt vaak €0,50, €1 en €2,50 gehanteerd, afhankelijk van de kleur, maar dit verschilt per kerk.

week verantwoord te worden, maar kan worden volstaan met enkele bewijzen per jaar. Hierdoor blijft de giftenaftrek toch behouden.

Het is mogelijk om de drempel van 1% van het verzamelinkomen²⁶ te overschrijden door kerkmunten voor meerdere jaren in 1 jaar aan te schaffen. Uiteraard kan men ook eens per bijvoorbeeld drie jaar een gift doen. Ook dan zou de drempel geheel conform de wet kunnen worden ‘gefrustreerd’. Vaak is het in kerkelijke kringen echter gebruikelijk om iedere week een bijdrage te leveren in de vorm van collecte.

2.3.2 Kerkbalans

Naast de reguliere giften en collectes wordt vaak eenmaal per jaar de actie Kerkbalans gehouden. Kerkbalans is een initiatief van vijf kerkgenootschappen, met als grootste de Rooms-katholieke kerk en de Protestantse Kerk Nederland.²⁷ Via deze actie wordt eenmalig of structureel (maandelijks) geld gevraagd ten behoeve van de gemeente. Op de website van Kerkbalans valt te lezen:

*“Het geld dat bij de actie Kerkbalans wordt toegezegd is geheel bestemd voor de eigen gemeente, namelijk voor de voortgang van de Evangelieverkondiging. De predikant wordt hiervan betaald, de koster, de organist, het onderhoud van de kerk, het jeugdwerk enz.”*²⁸

Aan deze actie wordt landelijk aandacht geschonken door middel van reclames op televisie, posters op stations en dergelijke.²⁹ Daarnaast beschikt de kerk over de gegevens uit de gemeentelijke basisadministratie (hierna: GBA). Op basis van artikel 99 lid 2 Wet gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens kan er namelijk een regeling worden getroffen omtrent de systematische verstrekking van een aantal basisgegevens uit het GBA, waaronder naam, echtgenoot of geregistreerde partner, adresgegevens en geboortedatum. Dit alles moet gebeuren op een wijze die toelaatbaar is volgens de Wet bescherming persoonsgegevens. Deze gegevens worden bijgehouden door de Stichting Interkerkelijke

²⁶ Artikel 6.39 lid 1 Wet IB 2001. De drempel is €60 of 1% van het verzamelinkomen, afhankelijk van welke van de twee het hoogste bedrag oplevert.

²⁷ Verder doen de Oud-katholieke kerk, de Algemene Doopsgezinde Sociëteit en de Remonstrantse Broederschap mee.

²⁸ Website Kerkbalans, <http://www.kerkbalans.nl/faq/7/bestemming-opbrengst-wat-wordt-er-gedaan-met-het-geld-dat-bij-kerkbalans-wordt-toegezegd-woorden-daar-bij-voorbeeld-ook-armen-mee-geholpen>, geraadpleegd op 13 februari 2013.

²⁹ Bij de actie Kerkbalans 2013 is de slogan: ‘Wat is de kerk jou waard?’

Ledenadministratie (hierna: SILA).³⁰ In de GBA is opgenomen of iemand is aangesloten bij één van de bij SILA aangesloten kerkgenootschappen,³¹ en derhalve of de gegevens worden doorgegeven aan de SILA of niet, de zogenaamde SILA-stip.

Door deze gegevens kan de kerk haar leden een uitnodiging sturen om mee te doen aan de actie Kerkbalans, veelal toegelicht door een begroting van de plaatselijke gemeente, inclusief tekort en gevraagde bijdrage per huishouden om de begroting sluitend te krijgen. Anders dan bijvoorbeeld in Duitsland – waar de kerkbelasting verplicht is – blijft de actie Kerkbalans echter wel geheel vrijblijvend.

2.3.3 Giften

Het hele jaar door kunnen er giften worden gedaan. Zeker bij gemeenten die onderdeel zijn van een kerkgenootschap die niet meedoet aan de actie Kerkbalans komen de geldstromen binnen als collectegeld of als gift. Om echter te voorkomen dat men ‘opzichtig in de dienst’ veel geld geeft, zullen veel gelovigen ervoor kiezen om geld als gift te storten. Dit gebeurt al dan niet in de plaats van de actie Kerkbalans. In essentie zijn de bijdragen voor de actie Kerkbalans uiteraard ook giften, zij het dat de bijdragen aan de actie Kerkbalans wat ‘dwingender’ zijn,³² en ook het karakter wat concreter is.

2.3.4 Verkoop grafrechten

Sommige gemeenten beschikken over een eigen begraafplaats, waar leden (en soms ook niet-leden) kunnen worden begraven. Het voordeel hiervan is bijvoorbeeld dat na een rouwdienst de aanwezigen makkelijk allen mee kunnen naar de begraafplaats. Daarnaast geeft het een gevoel van gemeenschap. Naast dat men samen in de kerk zit, blijft men ook na de dood bij elkaar.

³⁰ Dit staat overigens wel ter discussie. Zo wil D66 deze gegevensverstrekking afschaffen, zie het Reformatorisch Dagblad, http://www.refdag.nl/nieuws/politiek/inzage_kerk_in_gba_onder_de_loep_1_701244, geraadpleegd op 29 maart 2013.

³¹ Er zijn zeven kerkgenootschappen aangesloten bij de SILA, dit zijn de Protestantse Kerk in Nederland, de Rooms-Katholieke Kerk, de Algemene Doopsgezinde Sociëteit, de Oud-Katholieke Kerk van Nederland, de Vrij-Katholieke Kerk in Nederland, de Nieuw-Apostolische Kerk en het Leger des Heils.

³² Zo komt men vaak de ingevulde envelop van de actie Kerkbalans bij de mensen thuis ophalen.

Ook hier staat uiteraard een vergoeding tegenover. Prijzen kunnen globaal zo variëren van ongeveer €2.000 tot €6.000. Dit is mede afhankelijk van de keuze of men voor een bepaalde periode³³ of voor onbepaalde tijd het grafrecht wil kopen. Ook dit kan hiermee een inkomstenbron zijn voor een gemeente.

De aankoop van een dergelijk graf(recht) was afhankelijk van de omstandigheden fiscaal aftrekbaar in de inkomstenbelasting. Uit een arrest gewezen door de Hoge Raad in 1996³⁴ blijkt dat dit afhankelijk is van of de uitgaaf rechtstreeks verband houdt met het overlijden van de belastingplichtige. Relevant hierbij is of het grafrecht overdraagbaar is en of er restitutie mogelijk is. Dit is bevestigd in een Besluit van de Staatssecretaris uit 2009.³⁵ Per 1 januari 2009 is deze mogelijkheid echter afgeschaft, en zijn de uitgaven wegens overlijden niet langer aftrekbaar in de inkomstenbelasting.

2.3.5 Nalatenschappen

Bij een kerk is het niet ongebruikelijk dat sommige leden een bepaling in hun testament laten opnemen waardoor (een deel van) de nalatenschap – al dan niet via een legaat – aan de kerk toekomt. Op de (totale) verkrijging kunnen de overlijdenskosten worden afgetrokken van de nalatenschap.³⁶ In tegenstelling tot de faciliteit in de inkomstenbelasting is de mogelijkheid om overlijdenskosten in mindering te brengen voor de faciliteit in de successiewetgeving niet afgeschaft.

Over deze verkrijging door de kerk moet in beginsel erfbelasting worden betaald. Er is echter een vrijstelling opgenomen voor ANBI's in zowel de schenk- als de erfbelasting, waardoor de kerk over verkregen schenkingen en nalatenschappen geen belasting is verschuldigd.

³³ Bijvoorbeeld 30 jaar, niet ongebruikelijk bij grafrechten.

³⁴ Hoge Raad 8 juli 1996, nr. 31 287, BNB 1996/269.

³⁵ *Besluit Staatssecretaris van Financiën van 28 oktober 2009, nr. CPP2009/1820M, BNB 2010/26. De paragraaf komt overigens oorspronkelijk uit een eerder Besluit, maar is meermaals vernieuwd en samengevoegd.*

³⁶ Artikel 20 Successiewet.

2.3.6 Periodieke uitkeringen

Het is ook mogelijk om periodiek een bedrag te schenken als gift. Het voordeel van een periodieke schenking is dat deze – wanneer gedaan aan een ANBI – geheel aftrekbaar is in de inkomstenbelasting zonder toepassing van de drempel. Een dergelijke periodieke uitkering dient dan wel te worden vastgelegd in een notariële akte, en moet minimaal 5 jaar duren, tenzij de schenker overlijdt.³⁷

Op 28 mei 2013 heeft het Ministerie van Financiën laten weten het beleid omtrent periodieke giften vanaf 1 januari 2014 te versoepelen.³⁸ Vanaf die datum zal het mogelijk worden om via een schenkingsovereenkomst tussen gever en begunstigde een periodieke gift fiscaal aftrekbaar te laten zijn. Een notariële akte is derhalve dan niet langer een vereiste. Op de website van de Belastingdienst zal een voorbeeld van een dergelijke schenkingsovereenkomst worden gepubliceerd, welke kan worden gebruikt bij het opstellen van een eigen schenkingsovereenkomst.

2.3.7 Overige inkomsten kerk

Naast de genoemde inkomsten kunnen er ook nog andere inkomsten zijn. Met name de gemeenten met een fysiek eigen kerkgebouw zullen hun ruimte bijvoorbeeld doordeweeks verhuren voor andere activiteiten, bijvoorbeeld koren of musicalgroepen. Ook worden er trouw-, rouw- en doopdiensten verzorgd aan niet-leden, waarvoor al dan niet een vergoeding wordt gevraagd. Uiteraard variëren prijzen afhankelijk van welke kerk men kiest, maar doorgaans gaat dit om bedragen van €200 tot €400 voor de huur van der kerk zelf, plus de eventuele extra kosten voor koffie/thee en dergelijke.

Ook subsidie kan een inkomstenbron zijn. Kerken in Nederland ontvangen in principe geen subsidie, maar indien zij een kerkgebouw hebben wat als rijksmonument wordt aangeduid is subsidie wel mogelijk.³⁹ Zo waren er in 2010 260 van deze subsidies uitgekeerd aan kerken.⁴⁰ Deze subsidies samen waren ongeveer 50 miljoen euro.⁴¹

³⁷ Artikel 6.38 Wet IB 2001.

³⁸ Ministerie van Financiën 28 mei 2013, DB/2013/234U.

³⁹ Dit is de Brim-subsidie, voluit Besluit rijkssubsidiëring instandhouding monumenten.

⁴⁰ Persbericht 6 oktober 2010, <http://www.cultureelerfgoed.nl/actueel/persberichten/record-aantal-kerken>, geraadpleegd op 19 februari 2013.

⁴¹ In 2013 is het budget 48,5 miljoen euro, waarvan een deel naar kerken zal gaan.

2.4 Algemeen Nut Beogende Instelling

Door het convenant afgesloten door het CIO zoals behandeld in paragraaf 2.2 is het mogelijk om de kerkgenootschappen die onder het CIO vallen een ANBI-status toe te kennen, wanneer het kerkgenootschap zelf voldoende hierop controleert. In deze paragraaf staan de wetsartikelen centraal waarop dit is gebaseerd, en eveneens de belangen van de ANBI-status.

In artikel 5b van de Algemene Wet Rijksbelastingen (AWR) is de Algemeen Nut Beogende Instelling (hierna: ANBI) opgenomen. Een ANBI is hierbij gedefinieerd als een lichaam dat *‘uitsluitend of nagenoeg uitsluitend (voor 90% of meer) het algemeen nut beoogt’*. Daarnaast moet een ANBI voldoen aan de bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden conform artikel 5b lid 1 sub a AWR.⁴²

Het kwalificeren als ANBI heeft fiscale voordelen. In andere wetten – zoals de Wet op de Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) en de Successiewet 1956 (hierna: SW) – wordt verwezen naar dit ANBI-begrip, bijvoorbeeld bij de giftenaftrek van artikel 6.33 sub b Wet IB 2001.⁴³

Met ingang van 1 januari 2012 is in artikel 5b van de AWR volgens lid 3, sub i, “religie, levensbeschouwing en spiritualiteit” expliciet aangemerkt als algemeen nut. Aan de ene kant lijkt het toevoegen van sub i aan lid 3 van artikel 5b AWR voor de hand te liggen en lijkt het meer duidelijkheid te geven. Aan de andere kant is het maar de vraag of het daadwerkelijk tot meer duidelijkheid gaat leiden. Immers; zal een gift aan bijvoorbeeld de Scientology kerk nu wel aftrekbaar zijn?⁴⁴ En is hier een beleidswijziging mee bedoeld, of is dit slechts het codificeren van reeds algemeen aanvaarde opvattingen?

Aan de andere kant kan opgemerkt worden dat in een tijd waarin de kerk leden verliest het wellicht minder vanzelfsprekend is dat religie als algemeen nut wordt aangemerkt. Ter vergelijking: een sportvereniging is doorgaans geen ANBI maar een Sociaal Belang Behartigende Instelling (hierna: SBBI). Bij een sportvereniging wordt er namelijk uitgegaan van een prestatie richting haar leden, en geen ‘algemeen belang’. Interessant genoeg wordt er bij een kerk dus wel uitgegaan van algemeen belang, terwijl men ook van de kerk kan zeggen

⁴² Voor de volledigheid moet deze ANBI ook gevestigd zijn in het Koninkrijk of in een andere lidstaat van de Europese Unie (of in een bij ministeriële regeling aangewezen staat gevestigd)⁴² en door een daartoe bevoegde inspecteur als zodanig zijn aangemerkt.

⁴³ In paragraaf 3.3.1 (giftenaftrek) en 3.3.2 (successiewetgeving) zal hier meer aandacht aan worden besteed.

⁴⁴ Hoge Raad 7 november 2003, nr. 38 049, BNB 2004/30. Dit arrest wordt in paragraaf 3.3.1 besproken.

dat zij voor haar leden ‘presteert’. Het vastleggen van religie als ANBI kan dus wel degelijk zekerheid bieden, mits het begrip ‘religie’ op zichzelf voldoende helder is.

Nu kan er uiteraard gesteld worden dat de kerk voor meer dan alleen haar leden presteert. Zo zijn de kerkdiensten voor iedereen open, ook voor ‘niet-leden’. Daarnaast is de relatie tussen de ‘prestatie’ en de ‘betalingen’ veel minder aanwezig dan bij bijvoorbeeld een sportvereniging. Toch lijkt het me veelzeggend dat de wetgever religie heeft toegevoegd aan het ANBI begrip.

In de Memorie van Toelichting (hierna: MvT) van de Geefwet⁴⁵ is over de toevoeging van “religie, levensbeschouwing en spiritualiteit” aan artikel 5b AWR het volgende opgenomen:

“Kerkgenootschappen staan (...) voor een lange traditie van filantropie. Deze instellingen en hun activiteiten passen daarom in beginsel bij uitstek binnen het concept van algemeen nut beogende instelling. Met het CIO (Interkerkelijk Contact in Overheidszaken) en de daarbij aangesloten grote religieuze instellingen in Nederland zijn door de Belastingdienst convenanten afgesloten. Onder de werking van het convenant vallen kerkgenootschappen (...) alsmede organisaties die aanwijsbaar verband hebben met een kerkgenootschap. De Belastingdienst gaat daarbij uit van een kerkelijke binding. Van die binding kan bij voorbeeld blijken uit de doelstelling, de benoeming of voordracht van het bestuur, de financiële verantwoording, de bestemming van het liquidatiesaldo of een kerkordelijk verband. In het convenant is uitdrukkelijk opgenomen dat een instelling met een kerkelijke binding dient te voldoen aan de voorwaarden van de ANBI regeling. Zo kunnen bijvoorbeeld commerciële brouwerijen of exploitatiestichtingen van onroerend goed ook al behoren zij bij een kerkgenootschap niet zelf worden aangemerkt als ANBI vanwege hun winstoogmerk. Levensbeschouwelijke stromingen zijn gelijk gesteld met kerkgenootschappen, evenals spirituele bewegingen.”

Ook deze toelichting heeft de nodige onduidelijk in zich. Immers, wat wordt verstaan onder ‘levensbeschouwelijke stromingen’ en ‘spirituele bewegingen’? Hoe kan de kerkelijke binding concreet worden aangetoond, hoe blijkt deze binding uit bijvoorbeeld de financiële verantwoording? Hier lijken verder geen ‘vaste criteria’ voor te zijn gegeven. Of en hoe bijvoorbeeld deze kerkelijke binding concreet kan worden aangetoond is derhalve sterk casuïstisch. Een voorbeeld kan bijvoorbeeld een aparte stichting zijn, die voor een plaatselijke kerk de grafrechten regelt. Of een klooster, behorende tot de Rooms-katholieke kerk.

⁴⁵ KAMERSTUKKEN II 2011/12, 33 006, NR. 3.

Wanneer deze bijvoorbeeld financiële verantwoording af moet leggen aan het bestuur van de kerk (de kerkenraad) zal deze kwalificeren als onderdeel van het kerkgenootschap.

Het opnemen van *‘alsmede organisaties die aanwijsbaar verband hebben met een kerkgenootschap’* verschaft wel meer duidelijkheid, zeker gezien wat oudere jurisprudentie. Hof 's Gravenhage heeft in het arrest van het Sint Laurensziekenhuis te Breda⁴⁶ namelijk het volgende geoordeeld over een zelfstandig onderdeel van een kerkgenootschap:

“De op particulier initiatief opgerichte stichting kan (immers) niet aangemerkt worden als een kerkgenootschap of zelfstandig onderdeel daarvan, daar niet gezegd kan worden dat hier sprake is van een instelling of organisatie welke de gemeenschappelijke godsverering door de bij die instelling of organisatie aangeslotenen of betrokkenen beoogt.”

Derhalve is het dus wenselijk duidelijkheid te hebben over deze organisaties, en daarom belangrijk dat ook deze zijn opgenomen in de MvT.

Op 28 mei 2013 heeft het Ministerie van Financiën laten weten het beleid omtrent ANBI's aan te scherpen.⁴⁷ De belangrijkste wijziging is de publicatieplicht; een ANBI zal worden verplicht om een aantal gegevens via internet te publiceren. Het gaat om de naam van de instelling, RSIN-nummer (fiscaal nummer), contactgegevens, bestuurssamenstelling en het beleid omtrent beloningen, het kort uiteenzetten van de activiteiten en het beleid, vergezeld met de financiële verantwoording. Wanneer deze informatie niet wordt gepubliceerd, zal dit het intrekken van de ANBI-status tot gevolg hebben. Een serieus aandachtspunt voor kerkgenootschappen dus!

Op 11 juni 2013 heeft de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) haar reactie gegeven op bovenstaand voorstel. Zij stellen dat de publicatieverplichting – welke zal worden opgenomen in de uitvoeringsregeling van de AWR – een niet-fiscale doestelling dient, namelijk het verhogen van de transparantie. Zij achten dit onwenselijk, en vinden dat dergelijke bepalingen overeen moeten stemmen met de voorgenomen publicatieverplichting in boek 2 van het burgerlijk wetboek. Het is volgens hen in strijd met de rechtszekerheid en het legaliteitsbeginsel om de digitale publicatieverplichting zo belangrijk te maken, dat het niet voldoen hieraan leidt tot fiscale consequenties door het intrekken van de ANBI-status.

⁴⁶ Hoge Raad 30 oktober 1987, NJ 1988, 392.

⁴⁷ Ministerie van Financiën 28 mei 2013, DB/2013/234U.

Zij merken op dat niet elk kerkgenootschap over een RSIN-nummer beschikt. Wellicht zouden hier dan speciale ANBI-nummers voor kunnen worden uitgegeven. Ook stellen zij dat de ingroeiregeling – welke een uitzondering maakt voor de bij het CIO aangesloten kerkgenootschappen – niet alleen voor bij deze kerkgenootschappen zou moeten gelden, maar voor meer instellingen met diezelfde problematiek.

Op 16 juli 2013 heeft de staatssecretaris de nieuwe regelgeving omtrent ANBI's in de Staatscourant gepubliceerd en naar de Tweede Kamer verstuurd.⁴⁸ Deze regelgeving zal in de Uitvoeringsregeling AWR worden opgenomen. Kerkgenootschappen hoeven niet alles te publiceren. In verband met artikel 16 Wet bescherming persoonsgegevens – waarin is bepaald dat iemands geloofsovertuiging niet mag worden bijgehouden in een register – hoeven kerkgenootschappen namelijk de namen van de bestuurders niet te publiceren. De kerkgenootschappen zullen verder vanaf 1 januari 2016 geheel moeten voldoen aan de gestelde publicatievoorwaarden.

2.5 Deelconclusie

Het begrip 'kerk' is niet eenvoudig te definiëren. Ook in de wet is hier relatief weinig over opgenomen. Weliswaar is 'kerkgenootschap' in de wet terug te vinden, maar ook dit is een 'open norm', die steeds getoetst zal moeten worden. Zo bleek uit het arrest "Zusters van Sint Walburga" dat het begrip kerkgenootschap weliswaar ruimer is dan de christelijke en joodse kerk, maar er wel degelijk een zekere vorm van godsdienst waar te nemen moet zijn, met als eisen dat het om godsdienst gaat en de aanhangers een gestructureerde organisatie hebben.

Als uitgangspunt voor de scriptie wordt van een gemeente uitgegaan, die al dan niet haar eigen kerkgebouw heeft. De inkomsten van de kerk komen met name uit giften, collectes en de actie Kerkbalans. Eventueel kunnen ook de verkoop van grafrechten en overige inkomsten zoals verhuur van het kerkgebouw bijdragen, wanneer een gemeente beschikt over een eigen kerkgebouw en/of kerkhof.

⁴⁸ Ministerie van Financiën 16 juli 2013 DB/2013/372M.

HOOFDSTUK 3 – DE KERK EN BELASTING (NEDERLAND)

In dit hoofdstuk wordt aandacht geschonken aan de belastingheffing van de kerk in al haar facetten in Nederland. Paragraaf 3.1 behandelt de faciliteiten voor de kerk zelf, waarbij bekeken wordt of – en zo ja in hoeverre – de kerk belastingplichtig is voor diverse belastingen.

Paragraaf 3.2 behandelt vervolgens de rechtspositie van een predikant, gevolgd door hoe de predikant fiscaal wordt behandeld. Dit kan zowel een predikant met een vaste gemeente zijn alsook een predikant die in meerdere gemeenten als gastpredikant optreedt.

Paragraaf 3.3 behandelt de faciliteiten van de gever (en ontvanger), waarbinnen paragraaf 3.3.1 zich zal richten op de giftenaftrek en 3.3.2 op de successiewetgeving.

Paragraaf 3.4 is de deelconclusie van de belastingheffing van de kerk in Nederland.

3.1 Belastingfaciliteiten kerk

De kerk krijgt te maken met verschillende (soorten) belastingen. Aan bod komt de vennootschapsbelasting, de omzetbelasting en de energiebelasting in paragraaf 3.1.1 en de onroerende zaak belasting (hierna: OZB) in paragraaf 3.1.2.

3.1.1 Vennootschapsbelasting, omzetbelasting en energiebelasting

In deze paragraaf wordt aandacht geschonken aan de vennootschapsbelastingpositie (paragraaf 3.1.1.1) en de omzetbelastingpositie (paragraaf 3.1.1.2) van de kerk. Tevens wordt bekeken of er energiebelasting verschuldigd is, en zo ja, of het mogelijk is een teruggaaf te krijgen van (een deel van) de energiebelasting (paragraaf 3.1.1.3).

De plaatselijke kerk kan in meerdere vormen voorkomen: als kerkgenootschap (of als zelfstandig onderdeel daarvan), maar soms ook in de vorm van een vereniging of stichting. Vast staat in ieder geval dat ze rechtspersoonlijkheid bezitten. Toch kan de juridische vorm nog wel consequenties hebben voor de fiscale behandeling.

3.1.1.1 Vennootschapsbelasting

De vennootschapsbelasting belast de winst, behaald door rechtspersonen. Dit kunnen zowel volledige alsook beperkt belastingplichtige lichamen zijn. Zowel verenigingen en stichtingen alsook de (onderdelen van) kerkgenootschappen kwalificeren hierbij “indien en voor zover zij een onderneming drijven”⁴⁹, oftewel als beperkt belastingplichtige lichamen.

Volgens artikel 4 Wet VPB wordt onder het drijven van een onderneming ook verstaan:

“een uiterlijk daarmee overeenkomende werkzaamheid waardoor in concurrentie wordt getreden met ondernemingen, gedreven door natuurlijke personen, dan wel door lichamen, vermeld in artikel 2, eerste lid, onderdelen a, b, c en d.”

Een kerk zal niet snel een onderneming drijven. In concurrentie treden met andere ondernemingen acht ik echter eerder van toepassing, indien de kerk bijvoorbeeld zalen verhuurt. De meeste kerken zullen dan echter gebruik kunnen maken van de vrijstelling van artikel 6 Wet VPB. Hierin is in lid 1 opgenomen:

“Lichamen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel e (...) zijn met betrekking tot een jaar van de belasting vrijgesteld, indien de winst van het jaar (...) niet meer bedraagt dan € 15 000, dan wel van het jaar en de daaraan voorafgaande vier jaren tezamen niet meer bedraagt dan € 75 000. Indien in een jaar verlies geleden wordt, wordt de winst voor dat jaar gesteld op nihil.”⁵⁰

Gesteld kan dan ook worden dat de meeste kerken geen vennootschapsbelasting hoeven af te dragen. Dit neemt echter niet weg dat ze wel belastingplichtig (kunnen) zijn, wat eventueel ook voordelen kan hebben wanneer verliezen worden geleden. Op basis van artikel 6 lid 3 Wet VPB kan de belastingplichtige namelijk op verzoek niet van de belasting worden vrijgesteld, uiteraard voor het geval dat dit voor belastingplichtige gunstiger uit zou pakken.

⁴⁹ Ze vallen allen onder artikel 2 lid 1 sub e Wet VPB 1969.

⁵⁰ Voorheen waren de bedragen €7.500 resp. €37.500, en was dit geregeld in het Vrijstellingsbesluit Vennootschapsbelasting. Deze is echter per 1 januari 2012 vervallen.

3.1.1.2 Omzetbelasting

Kwalificeren als ondernemer voor de omzetbelasting is vrij eenvoudig: een ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent is ondernemer. In beginsel kan een kerk dus ook als ondernemer worden gezien voor de omzetbelasting.

Nu zal een kerk voor (reguliere) giften en bijvoorbeeld de actie Kerkbalans geen ondernemer zijn. Immers, dit is geen vergoeding voor een tegenprestatie. Toch kan een kerk wel degelijk als ondernemer kwalificeren, bijvoorbeeld – afhankelijk van de omstandigheden – door de verhuur van (zalen van) het kerkgebouw.⁵¹

Ook in de jurisprudentie is terug te zien dat kerken regelmatig met omzetbelasting te maken hebben. Zo zijn er diverse constructies geweest met kerkgebouwen, waarbij er getoetst werd of er sprake was van *fraus legis*, het opzetten van een constructie met als enige (of in ieder geval hoofdzakelijke) doel om belasting te besparen. In dit licht worden er twee arresten besproken.

Het eerste arrest gaat over de aanschaf van een nieuw gerealiseerd kerkgebouw voor een Gereformeerde Gemeente (Synodaal).⁵² Door belanghebbende (een kerkgenootschap) is een constructie opgezet met een tussengevoegde beheerstichting. Belanghebbende heeft bij notariële akte het recht op erfpacht van de kerk gevestigd tegen een jaarlijks bedrag (canon) van f82.500 inclusief BTW, ten behoeve van de beheerstichting. Belanghebbende huurt via een onderhandse akte vervolgens de kerk voor een periode van tien jaren voor f87.500 per jaar. Hierdoor kan de BTW wel in aftrek worden gebracht, maar wordt er weinig BTW verschuldigd.

Het Hof overweegt hierover:

“De inspecteur heeft onweersproken gesteld dat belanghebbende voor haar (...) als kerkgenootschap verrichte activiteiten de hoedanigheid mist van ondernemer in de zin van artikel 7 (...) en dat zij bijgevolg terzake geen recht heeft op de aftrek van voorbelasting (...).”

⁵¹ Op basis van artikel 7 lid 2 Wet OB 1968 respectievelijk artikel 9 lid 1, tweede alinea, Btw-richtlijn. Een voorbeeld is een uitspraak van het Hof van Justitie van 27 januari 2000, zaak C-23/98, Heerma. Kort gezegd is in dit arrest beslist dat een maat voor de verhuur van een onroerende zaak al ondernemer voor de BTW is, gezien een economische activiteit een ruim begrip is.

⁵² Hoge Raad 31 augustus 1998, nr. 33 483, FED 1998/691.

Vervolgens wordt gesteld dat de beheerstichting slechts in theorie naar eigen inzicht zou kunnen handelen, dat zij geen functie van betekenis heeft gekregen en dat deze constructie hoofdzakelijk gericht is op het ontgaan van belastingheffing. Alles duidt op fraus legis.

Toch concludeert de Hoge Raad anders:

“Het Hof van Justitie heeft (...) geoordeeld dat het verlenen van een recht op opstal op een onroerend goed door de eigenaar van dat goed aan een ander, waarbij deze ander voor een bepaald tijdvak tegen vergoeding een gebruiksrecht op het onroerend goed verkrijgt, moet worden beschouwd als een economische activiteit bestaande in de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (...). Redelijkerwijs kan niet worden betwijfeld dat hetzelfde geldt voor een recht van erfpacht.”

Belanghebbende kwalificeert dus wel degelijk als ondernemer. Vervolgens overweegt de Hoge Raad:

“De in geding zijnde rechtshandelingen brengen mee dat belanghebbende de haar ter zake van de stichting van de kerk in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek brengt, doch omzetbelasting is verschuldigd over de aan de erfpachter in rekening gebrachte vergoeding, (...) welke omzetbelasting de erfpachter niet in aftrek kan brengen (...). Dat de alsdan per saldo aan de fiscus ten goede komende omzetbelasting een lager bedrag beloopt dan in het geval dat de in geding zijnde rechtshandelingen niet zouden zijn verricht, brengt niet mee dat het verrichten van die rechtshandelingen in strijd met doel en strekking van de Wet is geschied. Dat bij belanghebbende de bedoeling heeft vooropgestaan de volledige beschikkingsmacht over de kerk te behouden, is geen bijzondere omstandigheid die tot een ander oordeel moet leiden.”

De conclusie is dus dat de constructie in stand blijft en voor de omzetbelasting wordt geaccepteerd. Dit wordt door de wetgever echter als onwenselijk geacht, en hier is dan ook herstelwetgeving voor gekomen. Deze constructie is nu niet meer mogelijk. Dat neemt echter niet weg dat het de continue spanning illustreert tussen constructies om de omzetbelasting toch in aftrek te kunnen brengen enerzijds, en de wetgever en doel en strekking van wetsartikelen anderzijds. Duidelijk moge zijn dat deze constructies ook door sommige kerkgenootschappen worden toegepast.

Een ander voorbeeld van dergelijke jurisprudentie is een verhuurstichting, opgericht door een Hervormde Gemeente.⁵³ Deze verhuurstichting procedeerde als belanghebbende. Zij verhuurt de onroerende zaak die zij beheert overigens niet alleen aan de Hervormde Gemeente, maar ook aan clubs, instellingen, verenigingen en particulieren voor cursussen, vergaderingen, uitvoeringen, recepties en dergelijke bijeenkomsten. De kerkzaal is 420 m², de overige ruimtes 352 m². Verder blijkt uit de feiten dat de verhuuropbrengsten in 1996 in totaal f 68 913,35 bedroegen, waarvan f 54 185,45 (78,63%) afkomstig was van de gemeente A, f 5889,40 (8,55%) van vaste en f 8838,50 (12,82%) van incidentele huurders.

De conclusie van de Hoge Raad luidt:

“De stukken van het geding laten geen andere gevolgtrekking toe dan dat de onderhavige verhuur plaatsvond per dagdeel, en derhalve telkens voor een korte periode. Voorts laten de feiten geen andere gevolgtrekking toe dan dat de verhuuractiviteiten van belanghebbende kunnen worden aangemerkt als het ter beschikking stellen van congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte, en dat belanghebbende niet kan worden aangemerkt als een buurthuis, dorpshuis of daarmee verwante instelling, een en ander in de zin van het Besluit.”

Het Besluit waar hier naar wordt verwezen is het Besluit van 19 december 1995.⁵⁴

Ook na deze uitspraak is overigens vrijwel direct een wijziging gekomen. Nog geen twee weken na de uitspraak van de Hoge Raad is in het Besluit opgenomen:

“De goedkeuring voor het belast verhuren van congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte kan niet worden toegepast door de hierna genoemde instellingen c.q. ten aanzien van de hierna genoemde onroerende zaken. De goedkeuring geldt niet omdat de exploitatie van de betrokken onroerende zaken veelal niet commercieel van aard is c.q. in belangrijke mate wordt gefinancierd door middel van subsidieregelingen of andere tegemoetkomingen. Het gaat om: Kerkgenootschappen en andere organisaties/instellingen op religieuze of levensbeschouwelijke grondslag of daarmee verbonden lichamen dan wel andere gesubsidieerde instellingen die (kerk)gebouwen verhuren.”⁵⁵

Dit alles neemt echter niet weg dat ook hier het kat-en-muis spel tussen belastingplichtigen (waaronder ook stichtingen, verenigingen en kerkgenootschappen) en de wetgever weer naar

⁵³ Hoge Raad 15 november 2000, nr. 35 735, FED 2001/63.

⁵⁴ Besluit Staatssecretaris van Financiën 19 december 1995, nr. VB 95/4058.

⁵⁵ Deze uitzondering vinden we nu in Besluit Staatssecretaris van Financiën 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, Stcrt. 2009, 11140, waarin een aantal Besluiten over de omzetbelasting zijn samengevoegd.

boven komt. De wetgever heeft echter vaak de mogelijkheid om de ‘gaten’ die de muis vindt te dichten. Hierbij is de wetgever meestal de (grotere) kat. In die zin lijkt het dus geen eerlijk spel, zij het dat het uiteraard ook niet de bedoeling is om op een gekunstelde wijze toch aftrek van omzetbelasting te krijgen wanneer de uiteindelijke (hoofd)gebruiker geen recht op aftrek van omzetbelasting heeft.

Vanaf 1 januari 2012 is de vrijstelling voor fondsverwervende activiteiten gewijzigd, omdat deze deels strijdig was met de BTW-richtlijn.⁵⁶ Hierover zijn ook Kamervragen gesteld aan de Staatssecretaris, dhr. Weekers, die per brief heeft gereageerd.⁵⁷ Hij schrijft hierover:

“Is het waar dat organisaties die voor hun primaire activiteiten niet kwalificeren als btw-ondernemer, zoals kerken, (...) voor hun fondswervende activiteiten met ingang van 1 januari 2012 btw verschuldigd zijn en geen gebruik kunnen maken van de vrijstelling (...) ?”

Antwoord: Ja, voor zover het geen donaties/giften betreft.”

Hier zien we dat de Nederlandse wetgever haar autonomie is verloren, en zich moet schikken naar de Europese regelgeving, in dit geval de BTW-richtlijn. Dit gebeurt niet geheel toevallig bij de omzetbelasting, gezien dit de belasting is die in Europees verband het meest geüniformeerd is.⁵⁸

Concluderend kan dus gesteld worden dat de omzetbelasting voor kerken in beginsel in kerntaken geen rol speelt. Toch kan een kerk wel met de omzetbelasting te maken krijgen, zoals ook uit de jurisprudentie blijkt.

3.1.1.3 Energiebelasting

Energiebelasting is een belasting op het gebruik van elektriciteit en aardgas. De overheid doet dit om het gebruik van beiden te proberen te verlagen, om te zorgen dat verbruikers zuiniger omgaan met de energie die zij nodig hebben. Deze energiebelasting wordt geheven via de energieleverancier en staat vermeld op de energierekening.

⁵⁶ Besluit Staatssecretaris van Financiën 20 december 2011, nr. BLKB 2011-2594M, Stcrt. 30 december 2011 nr. 24018.

⁵⁷ Brief Staatssecretaris van Financiën 7 februari 2012, nr. DGB/2012/465, V-N Vandaag 2012/412.

⁵⁸ Zo staat er bijvoorbeeld vast dat lidstaten een omzetbelasting moeten heffen en dat het lage tarief voor eerste levensbehoeften minimaal 5% is en het tarief voor normaal belaste goederen minimaal 15% is.

Ook een kerkgenootschap moet in beginsel energiebelasting afdragen. Voor de energiebelasting bestaat echter een afwijkende regeling die onder andere geldt voor kerkgebouwen. Er kan namelijk een teruggaaf energiebelasting worden aangevraagd. Dit alles gebeurt op basis van artikel 69 lid 1 van de Wet belastingen op milieugrondslag. De tekst luidt:

“Op verzoek wordt teruggaaf van de belasting verleend met betrekking tot aardgas en elektriciteit, verbruikt in een onroerende zaak die in hoofdzaak is bestemd voor de openbare eredienst of voor het houden van openbare bezinningsbijeenkomsten van levensbeschouwelijke aard.”

In de praktijk komt dit neer op het sturen van een formulier met daarbij gevoegd de eindnota van de energiemaatschappij. De teruggaaf is 50% van de energiebelasting die de energieleverancier in rekening heeft gebracht.⁵⁹

3.1.2 Onroerende Zaak Belasting

Artikel 220 van de Gemeentewet (hierna: GW) regelt dat gemeenten onder de naam onroerende-zaakbelasting kunnen heffen over de binnen de gemeente gelegen onroerende zaken. Uit artikel 220a GW blijkt dat de kwalificatie als onroerende zaak volgt uit hoofdstuk III van de Wet Waardering Onroerende Zaken (hierna: Wet WOZ). Ook een kerkgebouw valt onder deze Wet WOZ.

Het is daarom interessant om te bekijken of er over een kerkgebouw ook onroerende-zaakbelasting wordt geheven, of dat een kerkgebouw hiervan is vrijgesteld. Paragraaf 3.1.2.1 gaat in op de vraag of er überhaupt onroerende-zaakbelasting verschuldigd is, paragraaf 3.1.2.2 gaat in op de waardebepaling van een kerkgebouw.

3.1.2.2 Onroerende-zaakbelasting verschuldigd?

Een gebouw dat hoofdzakelijk (70% of meer) is bestemd voor de openbare eredienst is vrijgesteld. Deze vrijstelling vinden we terug in artikel 220d (sub c) GW:

⁵⁹ Op basis van artikel 69 lid 4 van de Wet belastingen op milieugrondslag: *“De teruggaven, bedoeld in het eerste en tweede lid, worden verleend aan de gebruiker van de desbetreffende onroerende zaak en bedragen 50 percent van de aan hem in rekening gebrachte belasting.”*

“In afwijking in zoverre van artikel 220c wordt bij de bepaling van de heffingsmaatstaf voor de onroerende-zaakbelastingen buiten aanmerking gelaten, voor zover dit niet reeds is geschied bij de bepaling van de in dat artikel bedoelde waarde, de waarde van: c. onroerende zaken die in hoofdzaak zijn bestemd voor de openbare eredienst of voor het houden van openbare bezinningssamenkomsten van levensbeschouwelijke aard, een en ander met uitzondering van delen van zodanige onroerende zaken die dienen als woning”

Er is dus geen onroerende-zaakbelasting verschuldigd wanneer een kerkgebouw is bestemd voor de openbare eredienst. De discussie lijkt dus klaar, er is verder geen belang meer voor de onroerende-zaakbelasting. De waardebepaling van een kerkgebouw lijkt ook niet meer relevant. Toch ligt dat een stuk genuanceerder. Zo ligt er een onderzoek (in opdracht van de Nederlandse Vereniging van Gemeenten, hierna: NVG) van het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden (ESBL), gepubliceerd medio 2001, waar uit blijkt dat zij deze vrijstelling feitelijk een verkapte subsidieverlening vinden. De NVG zelf zegt hierover:

“De kerkenvrijstelling stamt uit een tijd dat er in het algemeen, en meer in het bijzonder in de landelijke politiek, anders werd gedacht over de verhouding van kerk en overheid dan tegenwoordig. De vrijstelling is een verborgen subsidie van kerkgenootschappen en andere genootschappen op levensbeschouwelijke basis. Als er nog steeds voldoende politiek draagvlak voor subsidieverlening aan kerken e.d. bestaat, verdient het de voorkeur om de subsidiëring zichtbaar te maken. Nu duikt zij onder in de belastingheffing. Bovendien komt zij in de huidige situatie ten laste van de gemeentekas. Dat is merkwaardig omdat de gemeente geen bevoegdheid of taak heeft ten aanzien van de genootschappen die van de kerkenvrijstelling profiteren.”

Nu twaalf jaar later deze vrijstelling nog steeds in de Gemeentewet is opgenomen kan echter worden geconcludeerd dat de wetgever de vrijstelling toch blijkbaar van dermate groot belang acht, dat deze het afgelopen decennium in de wet is gebleven.

Toch maakt dat deze vrijstelling nog geen vanzelfsprekendheid. Zo is er een onderzoek geweest van de Europese Commissie tegen de Italiaanse Kerk,⁶⁰ waarin werd onderzocht of het vrijstellen van kerkgebouwen van OZB kwalificeert als (verboden) staatssteun. Dit onderzoek wordt in paragraaf 4.2.2 besproken, evenals de conclusie in dat onderzoek van de Europese Commissie.

⁶⁰ Europese Commissie, zaaknummer C26/2010, zie paragraaf 4.2.2.

Ook is er nog een ander discussiepunt. Het gebouw moet namelijk in hoofdzaak (70% of meer) worden gebruikt voor erediensten. Hierop wil het wel eens ‘misgaan’, en dan is de waardebeoordeling ineens wel weer een relevant feit. Dit was bijvoorbeeld het geval in een kerk in Vlaardingen.⁶¹ De feiten zijn als volgt: een kerkgebouw bestaat voor 57% uit een kerkzaal en voor 43% uit overige ruimten. De kerkzaal wordt uitsluitend gebruikt voor openbare erediensten, de overige ruimten voor kindernevendienst en jeugdkerk en voor vergaderingen.

Voor mij toch behoorlijk merkwaardig, overweegt de Hoge Raad:

“De opvatting, dat een gebouw dat bestemd is als kerkgebouw dienst te doen, dat als zodanig is gesticht en wordt gebruikt en dat maatschappelijk gezien als zodanig wordt ervaren, in aanmerking komt voor de vrijstelling van art. 11(a) van de Verordening, vindt geen steun in het recht.”

Ik kan me inderdaad voorstellen dat dit puur wetsmatig bekeken klopt, het percentage is immers lager dan 70%. Tegelijkertijd is deze vrijstelling nu juist bedoeld om kerkgebouwen vrij te stellen. De Hoge Raad zegt verder nog over de uitspraak van Hof ’s Gravenhage:

“Op grond van zijn vaststelling dat de kerkzaal 57% van de totale inhoud uitmaakt en de overige vertrekken 43%, is het Hof van oordeel dat het onroerend goed niet in hoofdzaak voor de eredienst is bestemd, mede in aanmerking genomen dat niet aannemelijk is gemaakt dat de overige vertrekken in hoofdzaak voor kinder- en jeugddiensten worden gebruikt. Aldus heeft het Hof een onjuiste maatstaf aangelegd nu de mogelijkheid bestaat dat het gebruik van die vertrekken voor als openbare eredienst aan te merken kinder- en jeugddiensten, ook indien deze daarvoor niet „in hoofdzaak” worden gebruikt, ertoe leiden dat daardoor het gehele gebouw voor 70% voor de eredienst wordt gebruikt.”

Al met al gaat het er dus om dat het gehele gebouw in haar totaliteit voor minimaal 70% moet worden gebruikt voor de openbare eredienst. Hier vallen kinder- en jeugddiensten ook onder. De losse ruimten behoeven niet voor minimaal 70% te worden gebruikt voor de openbare eredienst om toch mee te kunnen tellen voor het gebouw in haar totaliteit. Voor de meeste kerkgebouwen zal dit wellicht goed gaan, maar het is belangrijk om hier op te letten, zeker bij bijvoorbeeld regelmatige verhuur van het pand voor overige activiteiten.

⁶¹ Hoge Raad 4 december 1991, 27 661, BNB 1992/47.

3.1.2.2 Waarde van een kerkgebouw volgens de Wet WOZ

Voor de waardebepaling van kerkgebouwen die bestemd zijn voor de openbare eredienst is een aparte bepaling opgenomen in artikel 2, eerste lid, onderdeel g Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken.⁶² Hierin is opgenomen dat de waarde van ‘onroerende zaken die in hoofdzaak zijn bestemd voor de openbare eredienst of voor het houden van openbare bezinningssamenkomsten van levensbeschouwelijke aard, een en ander met uitzondering van delen van zodanige onroerende zaken die dienen als woning’ bij de bepaling van de waarde buiten aanmerking wordt gelaten.

Toch is hiervoor al duidelijk geworden dat er soms OZB verschuldigd is over kerkgebouwen. Daarom wordt de waardebepaling in deze paragraaf onder de loep genomen. Deze waardebepaling is van belang voor kerkgebouwen die leeg staan en kerkgebouwen die om een andere reden niet hoofdzakelijk voor de openbare eredienst worden gebruikt.

Artikel 220c GW geeft aan dat de heffingsmaatstaf ook volgt uit de Wet WOZ, namelijk de waarde. Maar hoe wordt de waarde van een kerkgebouw bepaald? Zeker wanneer dit gebouwen zijn die er al eeuwen staan, is het niet eenvoudig om bijvoorbeeld een vergelijkbaar object te vinden, of de verkoopwaarde te bepalen. Zeker ook omdat deze kerkgebouwen helemaal niet of nauwelijks worden verkocht. Dat maakt het lastiger om de reële verkoopprijs te bepalen.

Dit waarderingsvraagstuk speelde ook in het arrest van de Nieuwe Kerk te Amsterdam.⁶³ In het Weekblad Fiscaal Recht is hier door dhr. Monsma ook aandacht aan geschonken.⁶⁴

Vanaf 1 januari 1983 is de gecorrigeerde vervangingswaarde toegevoegd aan de waardering van (incourante) onroerende zaken.⁶⁵ Dit had als gevolg dat bijvoorbeeld kerkgebouwen gewaardeerd konden worden tegen de investering die nu benodigd zou zijn om het gebouw te realiseren. De Wet WOZ zegt hier in artikel 17 lid 3 over:

“3. In afwijking in zoverre van het tweede lid wordt de waarde van een onroerende zaak, voor zover die niet tot woning dient (...) bepaald op de vervangingswaarde indien dit leidt tot een hogere waarde dan die ingevolge het tweede lid. Bij de berekening van de vervangingswaarde wordt rekening gehouden met: a. de aard en de bestemming van de zaak; b. de sedert de

⁶² Op basis van artikel 18 lid 3 Wet waardering onroerende zaken.

⁶³ Hoge Raad 5 juni 1996, nr. 30 314, BNB 1996/250c.

⁶⁴ Monsma, J.A., Nieuwe kerk te Amsterdam: Een monument zonder waarde voor de OZB?, WFR 1996/1137.

⁶⁵ Wet van 22 december 1982, Stb. 723.

stichting van de zaak opgetreden technische en functionele veroudering, waarbij de invloed van latere wijzigingen in aanmerking wordt genomen.”

In het arrest van de Nieuwe Kerk te Amsterdam werd deze kerk niet meer wekelijks gebruikt voor erediensten. De stichting, die het kerkgebouw beheerde, was verantwoordelijk voor de verhuur van het kerkgebouw. Belangrijk om te vermelden is dat partijen in dit geschil al overeen waren gekomen dat er diende te worden gewaardeerd op basis van de gecorrigeerde vervangingswaarde. Was dit niet het geval geweest, dan was de uitkomst waarschijnlijk anders (hoger) uitgevallen. De Hoge Raad overweegt:

“Als de te waarderen onroerende zaak een in cultuur-historisch en esthetisch opzicht waardevol kerkgebouw is - dat niet meer in hoofdzaak is bestemd voor de openbare eredienst en daarom niet is vrijgesteld - moet voor de bepaling van dat nut worden onderscheiden naar het gebruik met het oog waarop het gebouw door de eigenaar wordt aangehouden. Het onderhavige kerkgebouw (...) levert voor de huidige zakelijk gerechtigde, die naar moet worden aangenomen is opgericht om het voortbestaan van de Nieuwe Kerk als monument en een zinvol gebruik als zodanig te verzekeren, geen ander nut op (...) dan dat het inderdaad blijft voortbestaan als monumentaal gebouw. Dat nut kan niet in een geldswaarde worden uitgedrukt. Een en ander leidt tot de gevolgtrekking dat de vervangingswaarde van het kerkgebouw wegens algehele functionele veroudering moet worden gecorrigeerd tot een gecorrigeerde vervangingswaarde van nihil. Aangezien de ondergrond van het kerkgebouw daarmee één onroerende zaak vormt is er geen reden om (...) voor de grond wel een zodanige waarde aan te nemen. Ook voor de grond geldt immers dat die voor de huidige zakelijk gerechtigde geen ander nut oplevert dan dat het daarop staande monument blijft voortbestaan, welk nut niet in een geldswaarde kan worden uitgedrukt. Het voorgaande leidt ertoe dat de gecorrigeerde vervangingswaarde van het kerkgebouw met ondergrond niet hoger kan worden gesteld dan nihil.”

Dit lijkt toch een opmerkelijke uitspraak. Interessante conclusie is dus dat de waarde afhangt van de gebruiker, een soort subjectiviteit dus. Afhankelijk van de gebruiker zou de verschuldigde onroerende-zaakbelasting dus kunnen variëren. Een merkwaardige uitkomst in een objectieve belasting als de OZB.

Daarnaast kan worden afgevraagd waarom er geen enkele waarde in geldeenheden uitgedrukt kan worden. Er zijn immers verhuuropbrengsten. Daartegenover staan uiteraard (onderhouds)kosten, maar dan zou de conclusie eerder zijn dat het saldo van de opbrengsten

verminderd met de kosten (structureel) negatief uitvalt en het pand derhalve geen waarde heeft voor de gebruiker.

De reproductiemethode (sterk gelijkend op de GVW) wordt in 2000 door de Hoge Raad afgewezen voor Rijksmonumenten.⁶⁶ Dit arrest is een geschil tussen de gemeente Elburg en een plaatselijke Hervormde Gemeente. Zij hadden een kerkgebouw, als zodanig nog in gebruik voor openbare erediensten, wat tevens een Rijksmonument is. De Hoge Raad overweegt:

“De in lid 3 van genoemd artikel (art. 17 Wet WOZ) opgenomen uitzondering op deze algemene regel geldt niet voor onroerende zaken die zijn ingeschreven in (...) de Monumentenwet 1988 vastgestelde registers (...) zoals het onderhavige kerkgebouw. Bij de waardering is daarom bepalend welke potentiële gegadigden er zijn voor het desbetreffende kerkgebouw en welke prijs dezen voor dat gebouw zouden willen betalen. Bij de door de gemeente toegepaste reproductiemethode is geen rekening gehouden met dat uitgangspunt, aangezien hierbij de vraag welke potentiële partij bereid zou zijn de berekende reproductiekosten te maken buiten beschouwing is gelaten. Deze waarderingmethode is daarom niet in overeenstemming met de wettelijke regels.”

Er kunnen dus vraagtekens worden geplaatst bij de toepasbaarheid van de GVW. Bij monumenten is de GVW überhaupt niet van toepassing. Echter ook bij kerkgebouwen zonder monumentstatus – zoals in het arrest van de Nieuwe Kerk te Amsterdam – kan de GVW de waarde naar nihil verlagen. Een gebouw laten vervangen of opnieuw vervaardigen zal echter uiteraard nooit kosteloos kunnen, waarmee het praktische nut van de GVW als extra waarderingmethode afgenomen lijkt te zijn. Ook in de conclusie van A-G IJssels⁶⁷ voorafgaand aan de uitspraak van de Hoge Raad in de zaak Hervormde Gemeente vs. Gemeente Elburg wordt deze twijfel uitgesproken:

“Aan de kerk kan dus niet een geobjectiveerde verkoopwaarde worden toegekend. Ook langs de weg van de reproductieve methode kan die verkoopwaarde niet worden bepaald. Vooreerst niet omdat ik niet geloof dat met die methode überhaupt een verkoopwaarde kan worden bepaald; het is immers veeleer de vervangingswaarde (of een variant daarvan) die op deze wijze wordt vastgesteld. Belangrijker is echter dat ook voor het hanteren van de reproductieve methode een gegadigde beschikbaar moet zijn en die is er nu juist niet.”

⁶⁶ Hoge Raad 29 augustus 2000, nr. 35 257, BNB 2000/345.

⁶⁷ Conclusie van A-G IJssels 29 maart 2000, nr. 35 257, V-N 2000/30.21.

De GVW heeft al met al dus slechts nut in zoverre er meerdere gegadigden zijn en het kerkgebouw geen Rijksmonument is. Immers, slechts dan zullen gegadigden een prijs moeten betalen voor het (kerk)gebouw die boven een symbolische prijs ligt. Deze prijs zou dan wel de GVW kunnen zijn. Dat is immers het bedrag dat de koper zelf ook kwijt zou zijn geweest, wanneer de koper het kerkgebouw nu zelf zou laten bouwen.

Kerken hebben dus in beginsel met de onroerende-zaakbelasting te maken. Afhankelijk van de omstandigheden is het echter wel zo dat op basis van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ de waarde wordt verminderd, afhankelijk van hoe het kerkgebouw wordt gebruikt. Indien deze hoofdzakelijk (70% of meer) voor openbare erediensten wordt gebruikt is (per saldo) geen OZB verschuldigd. Indien het kerkgebouw niet hoofdzakelijk voor openbare erediensten wordt gebruikt, dan is de OZB wel verschuldigd. Als er wel OZB is verschuldigd, is de waarde van het kerkgebouw ineens een belangrijke factor. Deze waarde moet de verkoopwaarde zijn (= waarde in het economisch verkeer). Mocht deze niet of lastig kunnen worden vastgesteld, dan kan hier ook de gecorrigeerde vervangingswaarde (hierna: GVW) voor worden gebruikt. Die methode doet echter niet af aan het feit dat er in ieder geval een gegadigde moet zijn, wil men tot een correcte waardebepaling van een (kerk)gebouw komen.

3.2 Rechtsverhouding en beloning predikant

In deze paragraaf staan de loon- en inkomstenbelastingaspecten van de beloningen en/of kostenvergoedingen van de predikant centraal. Er wordt bekeken of er sprake kan zijn van een dienstbetrekking, en zo niet, hoe de beloning dan zal worden belast.

Er zijn meerdere beloningen mogelijk voor een predikant. Zo kan een predikant in dienst zijn van de gemeente. Ook kan een predikant in een andere gemeente dan zijn eigen gemeente preken. Hiervoor zal hij dan een 'preekvergoeding' vragen.

In paragraaf 3.2.1 wordt aandacht geschonken aan hoe de rechtsverhouding tussen predikant en gemeente het beste kan worden getypeerd. Paragraaf 3.2.2 en 3.2.3 behandelen vervolgens de beloning van een predikant van zijn eigen gemeente respectievelijk de beloning die een gastpredikant krijgt.

3.2.1 Rechtsverhouding predikant - gemeente

Hoe ziet de rechtsverhouding tussen predikant en gemeente er uit? Is er sprake van een dienstverband, of kan niet gesteld worden dat de predikant in dienst van de gemeente werkt? Hoewel in beginsel juridisch van aard, heeft dit uiteraard ook consequenties voor de fiscaliteit. Een aantal auteurs heeft zich wel eens gewaagd aan deze vraag, waaronder dhr. P. Raven. Hij heeft in 2006 zijn doctoraalscriptie Nederlands recht⁶⁸ gewijd aan de vraag hoe de rechtspositie van de predikant het best getypeerd kan worden.

Fiscaal is deze kwalificatie uiteraard ook relevant. Het geeft immers bijvoorbeeld aan of er loonbelasting ingehouden dient te worden door de kerk. Er zal dus getoetst moeten worden of er sprake is van een dienstverband. Globaal genomen is sprake van een dienstbetrekking wanneer de werknemer zich verplicht om persoonlijk arbeid te verrichten, de werkgever verplicht is hiervoor loon te betalen (meer dan een onkostenvergoeding) en er een gezagsverhouding bestaat. Als hier inderdaad aan is voldaan zal de kerk kwalificeren als inhoudingsplichtige.⁶⁹

De Hoge Raad⁷⁰ oordeelde in 1991 dat er geen arbeidsovereenkomst bestaat tussen predikant en gemeente. Dit omdat er geen gezagsverhouding zou bestaan. Later is dit echter genuanceerd. De predikant heeft weliswaar de vrijheid om zijn mening te verkondigen op de kansel, maar er is wel degelijk een gezagsverhouding tussen predikant en gemeente, met name in de vorm van de kerkenraad.

Na deze uitspraak van de Hoge Raad is dit gekanteld, wellicht ook door de tijdsgeest. Dhr. Raven schrijft hier dan ook over:

“Uiteraard staat het de predikant vrij de Bijbel uit te leggen op de wijze die hem goeddunkt en zonder vooraf goedkeuring te vragen aan de kerkenraad, in zijn preek naar voren te brengen, maar dit doet er niet af dat er bij de niet - geestelijke aspecten van het werk wel degelijk sprake kan zijn van een gezagsverhouding.”

⁶⁸ Raven, P., De rechtsverhouding van een predikant en zijn gemeente, 2006, gepubliceerd op www.kerkrecht.nl, te vinden op <http://www.kerkrecht.nl/main.asp?item=233&pagetype=onderdeel&subitem=5530>, geraadpleegd op 5 maart 2013.

⁶⁹ Op basis van artikel 6 lid 1 sub a Wet op de loonbelasting 1964.

⁷⁰ Hoge Raad 14 juni 1991, NJ 192, 173.

In een andersoortige casus buigt de Hoge Raad zich over de vraag of er een arbeidsrelatie bestaat, wanneer er geen schriftelijke arbeidsovereenkomst is. De Hoge Raad overweegt bij de vraag of er een arbeidsrelatie bestaat:

“De Rechtbank heeft, nu — anders dan bij Schoevers bij het sluiten van arbeidsovereenkomsten gebruikelijk — geen schriftelijke arbeidsovereenkomst is opgemaakt, deze vraag beoordeeld aan de hand van de feiten en omstandigheden van het geval, waarbij zij doorslaggevende betekenis heeft toegekend aan de vraag of partijen totstandkoming van een arbeidsovereenkomst hebben beoogd. Hiermee heeft de Rechtbank kennelijk en terecht tot uitgangspunt genomen dat partijen die een overeenkomst sluiten die strekt tot het verrichten van werk tegen betaling, deze overeenkomst op verschillende wijzen kunnen inrichten, en dat wat tussen hen heeft te gelden wordt bepaald door hetgeen hun bij het sluiten van de overeenkomst voor ogen stond, mede in aanmerking genomen de wijze waarop zij feitelijk aan de overeenkomst uitvoering hebben gegeven en aldus daaraan inhoud hebben gegeven.”⁷¹

Hoewel deze zaak over een belastingadviseur ging die zijn onderneming in een commanditaire vennootschap dreef, lijkt deze zaak toch betekenis te hebben voor een predikant. Zeker wanneer deze overwegingen van de Hoge Raad in 2005 door Rechtbank Zwolle gebruikt worden in een arrest tussen de Christelijk Gereformeerde Kerk (hierna: CGK) Zeewolde en ds. De Boer.⁷²

In 1983 is ds. De Boer benoemd tot predikant van de CGK. Startend in 1990 heeft hij ook diensten verzorgd in Zeewolde. Eerst was dit slechts een afdeling van de CGK, vanaf 15 september 1995 is deze afdeling in Zeewolde geïnstitueerd en is dhr. De Boer hier predikant geworden.

Vervolgens ontstaat er een conflict, waarbij enkele leden van de gemeente Zeewolde onder censuur worden geplaatst. Naar aanleiding van de berichten die bij het classis⁷³ binnenkomen besluit het classis de situatie te onderzoeken en een rapport op te stellen. Geconcludeerd wordt dat er niet voldoende vertrouwen meer is in de kerkenraad (met als voorzitter ds. De Boer). Ook concludeert het classis dat ds. De Boer *“op zijn minst de schijn van solistisch en manipulatief gedrag en selectief pastoraat niet had vermeden, dat hij niet goed bestand was tegen kritiek en dat hij overmatig kon reageren”*.

⁷¹ Hoge Raad 14 november 1997, nr. 16 453, NJ 1998, 149, LJN: ZC2495.

⁷² Rechtbank Zwolle 2 februari 2005, kantonrechter Lelystad, nr. 217772 CV EXPL 03-9824, LJN: AS6771.

⁷³ De classis is een vergadering van een aantal gemeenten in de regio. Zij functioneren feitelijk als één bestuursniveau hoger dan de kerkenraad van de gemeente zelf.

De commissie Zeewolde brengt verslag uit bij de classis. De commissie schrijft:

“Wanneer blijkt dat ds. De Boer niet inziet dat een belangrijke oorzaak van de problematiek door zijn functioneren komt en niet bereid is zich daarvoor onder deskundige begeleiding te stellen, dan ziet de commissie geen andere oplossing om de eenheid in de gemeente te herstellen dan dat de predikant van deze gemeente wordt losgemaakt of dat we net zolang wachten totdat de gemeente leegloopt en er alleen nog maar predikant-getrouwen overblijven.”

Hierna wordt ds. De Boer ontheven uit zijn ambtelijke dienst door het classis. De classis besluit later de ontheffing om te zetten in een schorsing, omdat ds. De Boer zich tot de burgerlijke rechter heeft gewend.

Uiteindelijk komt de zaak bij de generale synode⁷⁴ terecht, binnen een aantal christelijke stromingen de hoogste vergadering. Ds. De Boer wordt gevraagd om door de plaatselijke synode te worden gehoord, waar hij niet aan meewerkt. Ds. De Boer gaat als docent maatschappijleer in Gorinchem aan de slag en meldt zich ziek bij de CGK Zeewolde.

Er wordt besloten om ds. De Boer af te zetten. Tegen dit afzettingsbesluit is geen kerkelijk appèl ingesteld. Er wordt uiteindelijk geen financiële regeling getroffen, ondanks dat deze wel mogelijk is volgens de richtlijnen van de plaatselijke synode.

Ondanks deze hele kerkelijke ‘rechtsgang’ vordert ds. De Boer bij rechtbank Zwolle voor recht dat hij een arbeidsovereenkomst heeft. Hij vordert hierbij een aanzienlijke geldsom. De CGK stelt dat ds. De Boer niet ontvankelijk moet worden verklaard, subsidiair stelt de CGK dat de vorderingen moeten worden afgewezen, dan wel onbevoegdverklaring door de rechter. Er ontstaat een spanningsveld tussen kerkelijk recht en burgerlijk recht.

De kantonrechter acht zich echter bevoegd. Het betreft een burgerrechtelijk belang. Vervolgens verweert het CGK zich. Zij stellen dat ds. De Boer niet ontvankelijk dient te worden verklaard. Er stond immers een interne (kerkelijke) procedure open. De kantonrechter wijst dit echter af. Niemand kan van zijn recht worden afgehouden die de wet beschikbaar stelt. Wel kan opgenomen zijn in de kerkelijke rechtsorde dat eerst de interne procedure afgerond dient te worden, alvorens de burgerlijk rechter zich hierover kan uitspreken. Dit is

⁷⁴ De generale synode is een kerkelijke vergadering op landelijk niveau. De generale synode bestaat bij de gereformeerde kerken uit een aantal afgevaardigden van de particuliere synode. Deze particuliere synode is weer opgebouwd uit een aantal classes. Van laag naar hoog kent de gereformeerde kerk: kerkenraad, classis, particuliere synode, generale synode.

hier echter niet het geval. Daarnaast stelt de kantonrechter dat het wachten op de generale synode – die in beginsel slechts eens per drie jaar samenkomt,⁷⁵ buiten redelijkheid en billijkheid valt.

Artikel 7:610 BW wordt getoetst, waarin de arbeidsovereenkomst staat gedefinieerd. Er is sprake van arbeid gedurende langere tijd. Ook is er een vergoeding, namelijk het traktement. Dan komt toetsing van de gezagsverhouding. Het classis kan een visitatiecommissie instellen. Daarnaast kan zij bij “grove zonden” overgaan tot schorsing of afzetting, wat in deze zaak ook daadwerkelijk is gebeurd. Dit gebeurt op basis van het functioneren van de predikant, en niet op basis van godsdienstige aspecten.

Geconcludeerd kan worden dat er inderdaad sprake is van een gezagsverhouding. Dat het classis en niet CGK Zeewolde zelf deze gezagsverhouding uitoefende leidt volgens de kantonrechter niet tot een andere conclusie. Ook een aantal secundaire arbeidsvoorwaarden duiden op een arbeidsovereenkomst, zoals een oudedagsvoorziening en loondoorbetaling bij ziekte.

Ds. De Boer heeft recht op een schadeloosstelling a €10.588 (bruto). Bij de beoordeling van het ontslag past terughoudendheid bij de inhoudelijke beoordeling. Toch concludeert Rechtbank Zwolle hier dat ds. De Boer onvoldoende in de gelegenheid is gesteld stukken in te zien en bij getuigenverhoren te zijn. De schadevergoeding wordt gesteld op €30.000.

Vervolgens gaan partijen in hoger beroep bij Hof Arnhem. Hof Arnhem geeft bij de eerste uitspraak (tussenuitspraak)⁷⁶ aan behoefte te hebben aan meer inlichtingen van partijen. Zo wil Hof Arnhem onder ander weten of het kerkelijk recht goed geïnterpreteerd is. Ook over de communicatie en de stukken wil Hof Arnhem meer weten. Mijns inziens ook volkomen terecht, gezien het hier om zeer veel feiten gaat, en het daarnaast vermoedelijk geen dagelijkse kost is voor Hof Arnhem om kerkrecht te toetsen.

Na deze informatie gekregen te hebben stelt Hof Arnhem in het hoger beroep⁷⁷:

“Appellant had de mogelijkheid om alle besluiten van de Particuliere Synode voor te leggen aan de Generale Synode, alsmede om de mogelijke partijdigheid van de (afgevaardigden van) de Particuliere Synode voor te leggen aan de Generale Synode door middel van een

⁷⁵ Tenzij er omstandigheden zijn die dit wel noodzakelijk maken. Dan moet de generale synode en minimaal 2 particuliere synodes hier voor zijn.

⁷⁶ Hof Arnhem 24 juni 2008, nr. 104.001.028.

⁷⁷ Hof Arnhem 19 januari 2010, nr. 104.001.028, LJN: BK9957.

wrakingsverzoek. (...) Appellant heeft echter van deze mogelijkheden geen gebruik gemaakt. Van het afzettingsbesluit van 2 juli 2003 en van het financiële besluit van 8 oktober 2003 heeft hij voorts geen appel ingesteld bij de Particuliere Synode. Bovendien heeft hij ook de appellen die hij bij de Generale Synode had ingesteld ingetrokken. Aldus heeft appellant dan ook alle mogelijkheden om de eventuele fouten (in de rechtsgang) van de Particuliere Synode voor te leggen aan de Generale Synode teneinde die fouten recht te zetten aan zich voorbij laten gaan. (...) Gelet op het voorgaande kan appellant niet worden ontvangen in zijn vorderingen.”

Er is ook arrest geweest door de Hoge Raad in deze zaak.⁷⁸ De Hoge Raad verwerpt echter het beroep in cassatie. Inhoudelijk wijzigt dit niets meer aan de zaak.

De arbeidsovereenkomst wordt echter niet door Hof Arnhem betwist. Aangenomen mag dan ook worden dat een predikant een arbeidsovereenkomst kan hebben. Toch zal in de volgende paragraaf blijken dat de Belastingdienst predikanten doorgaans als pseudo-ondernemer behandelt, en niet als (pseudo-)werknemer.

3.2.2 Vergoeding predikant (in dienst bij de gemeente)

Of het nu fiscaal kwalificeert als dienstverband of niet, de predikant zal in ieder geval een ‘vergoeding/salaris’ krijgen voor de werkzaamheden die hij of zij verricht ten behoeve van de gemeente. Bij predikanten noemt men dit een ‘traktement’.

Fiscaal moet worden getoetst of er sprake is van een bron van inkomen. Er zijn drie belangrijke elementen uit de jurisprudentie om te bepalen of er sprake is van een bron van inkomen:

1. Deelname aan het economisch verkeer.
2. Werd er (subjectief) een voordeel beoogd?
3. Was er (objectief) een voordeel te verwachten?

Een predikant neemt deel aan het economisch verkeer. Hoewel wellicht niet de hoofdreden, wordt er ook een voordeel beoogd – een predikant moet immers ook kunnen rondkomen. Er valt ook objectief een voordeel te verwachten, er wordt immers een vergoeding/loon betaald

⁷⁸ Hoge Raad 9 december 2011, nr. 10/02149, LJN: BT7594.

voor het zijn van een predikant met een vaste gemeente, dan wel preekbeurten verzorgt. Er is dus sprake van een bron van inkomen.

Er zijn in de inkomsten-/loonbelasting vervolgens drie basisvarianten te onderscheiden hoe een predikant in de belastingheffing wordt betrokken:

1. De predikant geniet winst uit onderneming.⁷⁹
2. De predikant geniet resultaat uit overige werkzaamheid.⁸⁰
3. De predikant is in loondienst bij zijn of haar gemeente en heeft een normale of fictieve dienstbetrekking.

Als basissituatie ga ik uit van een predikant die een vaste gemeente heeft, en daar hoofdzakelijk zijn inkomen (traktament) geniet. Verder kan hij preekbeurten verzorgen in andere gemeenten, maar dat zal met name als bijverdiensten gezien moeten worden.

3.2.2.1 Inkomen belast als medegerechtigde

In principe worden de inkomsten die deze predikant heeft als medegerechtigde belast in box 1 van de Wet IB, optie 2 van hierboven. De predikant wordt hier gezien als pseudo-ondernemer, en niet als ‘echte ondernemer’. Dit blijkt bijvoorbeeld uit meerdere uitspraken.⁸¹ De predikant kwalificeert in beginsel niet als ‘echte ondernemer’ omdat hij geen reëel risico loopt over zijn inkomsten, en daarnaast zijn inkomsten voor het grootste deel van één ‘opdrachtgever’ krijgt, namelijk zijn kerkgenootschap.

Kosten zijn bij medegerechtigden weliswaar aftrekbaar – voor zover deze kunnen worden gestaafd met bescheiden – maar er staan minder faciliteiten voor de predikant met een vaste gemeente open dan voor een ‘echte’ (kwalificerende) ondernemer. Wel kan de predikant bijvoorbeeld zijn voor het werk aangeschafte laptop afschrijven.

Kosten zoals representatiekosten en kosten van maaltijden kunnen conform artikel 3.15 lid 1 in combinatie met lid 5 Wet IB 2001 worden afgetrokken van de belasting, zij het voor 73,5%. Het overige deel wordt geacht een privécomponent te zijn en is derhalve niet aftrekbaar.

⁷⁹ Artikel 3.2 Wet IB 2001.

⁸⁰ Artikel 3.3 Wet IB 2001, lid 1 sub a.

⁸¹ Hoge Raad 26 januari 2007, nr. 42 519, V-N 2007/8.11 (onder de Wet IB '64), Hof 's-Hertogenbosch 15 juli 2005, nr. 03/2649, V-N 2006/17.13 (onder de Wet IB 2001).

Het aftrekken van ‘werkkleding’ ligt wat lastiger, hier is ook enige jurisprudentie over. Een ‘normaal pak’ kan immers werkkleding vormen voor een predikant, maar is wellicht te algemeen, en dus niet exclusief als werkkleding te bestempelen. Toch zien we dat in het verleden de Hoge Raad onder omstandigheden dit wel als werkkleding heeft goedgekeurd.⁸² In dit arrest was belanghebbende werkzaam in de Gereformeerde Kerk. Hiervoor moest hij in een zwart pak, door de kerkenraad werd zwart verplicht gesteld. De Hoge Raad overweegt:

“Anders dan in het middel wordt verondersteld gaat het bij de onderhavige kleding klaarblijkelijk om kleding die weliswaar ook buiten de uitoefening van het ambt kan worden gedragen maar, evenals bij voorbeeld een rokkostuum, niet geschikt is om te worden gebruikt in het normale dagelijkse leven. Het middel faalt derhalve.”

Enigszins opmerkelijk is de uitspraak wel, indien men bedenkt dat het hier onder andere om een zwart pak en zwarte schoenen gaat, welke – eventueel met een ander overhemd of andere stropdas – vermoedelijk prima in het dagelijkse leven ook te gebruiken zijn. Ook in de literatuur vindt men deze uitkomst merkwaardig.⁸³ Voor predikanten lijkt het echter de ruimte te bieden om deze kosten ook af te kunnen trekken. In de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt hier echter anders mee omgegaan, en zijn de regels voor werkkleding strenger. In artikel 3.16 lid 2 sub c Wet IB 2001 is opgenomen dat kleding, met uitzondering van werkkleding, niet in aftrek mag worden gebracht. In lid 5 is vervolgens opgenomen dat werkkleding alleen kwalificeert indien deze “uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is om in het kader van de onderneming te worden gedragen”.⁸⁴ Het zwarte pak zal onder de huidige wetgeving derhalve niet meer kwalificeren. Slechts indien een dominee verschijnt in toga, is deze toga aftrekbaar.⁸⁵

Verder is het niet ongebruikelijk dat de predikant in een woning woont die door het kerkgenootschap ter beschikking is gesteld. Dit zal dan ook worden gezien als loon in natura. Vaak wordt het basistraktement verlaagd met een waarde voor het (privé-)gebruik van de woning, indien het kerkgenootschap een woning ter beschikking stelt. Of dit wordt verrekend of niet, het kwalificeert in ieder geval als inkomen voor de inkomstenbelasting. Op basis van

⁸² Hoge Raad 8 maart 1995, nr. 30 186, BNB 1995/122.

⁸³ Zie bijvoorbeeld Rammeloo, D.V.E.M., ‘De kleren van de wetgever. Een modern sprookje?’, WFR 1995/6176, p. 1832.

⁸⁴ Of “is voorzien van zodanige uiterlijke kenmerken dat daaruit blijkt dat deze uitsluitend is bestemd om bij het behalen van de winst te worden gedragen”, conform artikel 3.16 Wet IB lid 5.

⁸⁵ Wat bijvoorbeeld ook blijkt uit een arrest gewezen door Hof Leeuwarden in 1993, waarin wordt overwogen: “Uit de toelichting (...) blijkt dat het hierbij niet gaat om kleding - zoals de toga - die hij bij uitstek in zijn ambt van predikant heeft te dragen.” In dat arrest was overigens de conclusie dat een ‘normaal pak’ niet aftrekbaar was. Hof Leeuwarden 17 september 1993, nr. 93/0334, V-N 1993, p. 4188.

artikel 3.19 Wet IB 2001 geldt immers een bijtelling van 1,50% van de WOZ waarde voor het privégebruik van de ter beschikking gestelde woning.⁸⁶ Kosten van een werkruimte kunnen, mits deze werkruimte een zelfstandig onderdeel van de woning vormt,⁸⁷ echter wel weer worden afgetrokken.

Bij de kosten mag overigens de verschuldigde omzetbelasting op ingekochte goederen ook als kostenpost worden afgetrokken, gezien een predikant deze omzetbelasting niet terug kan krijgen. Hij is immers vrijgesteld van omzetbelasting voor zijn diensten.⁸⁸

In het geval van een meewerkende partner die ook uren maakt als (ondersteuning van de) predikant, kan ook de partner voorzien worden van een salaris. Bij deze uren kan bijvoorbeeld aan pastoraal werk worden gedacht, maar ook aan voorbereidingen voor preken door middel van (theologische) studie. Het is wel belangrijk dat er dan een urenadministratie wordt bijgehouden en dat de uren (en de daarbij behorende vergoeding) reëel zijn. Door ook de partner een deel van het salaris te laten genieten kan een tariefsvoordeel ontstaan door de progressiviteit van de inkomstenbelasting.⁸⁹ ⁹⁰ Uiteraard staat deze mogelijkheid niet open voor loon uit dienstbetrekking, maar slechts bij winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheid, optie 1 en 2.⁹¹

Eventueel zou normaal gesproken door deze partner ook gebruik kunnen worden gemaakt van de meewerkaftrek.⁹² Op basis van het aantal meegewerkte uren is de aftrek maximaal 4% van de winst. Gezien we hier echter te maken hebben met een medegerechtigde en niet met een ondernemer is de meewerkaftrek niet voor de predikant beschikbaar. Deze staat alleen open voor kwalificerende ondernemers, niet voor pseudo-ondernemers.

⁸⁶ Waarbij is uitgegaan dat de ter beschikking staande woning een waarde vertegenwoordigt tussen €75.000 en €1.040.000, wat in de meeste gevallen inderdaad zo zal zijn.

⁸⁷ Deze beperking is opgenomen in artikel 3.16 Wet IB 2001, lid 1.

⁸⁸ Op basis van artikel 11, eerste lid, sub t Wet OB 1969.

⁸⁹ Door de oplopende marginale belastingtarieven worden in beginsel bijvoorbeeld twee inkomens van €20.000 in totaal lager belast dan één inkomen van €40.000.

⁹⁰ Het moet overigens wel gaan om minimaal €5.000. Indien het bedrag minder dan €5.000 is mag het niet in aftrek worden gebracht, en is de beloning bij de partner onbelast. Het beoogde effect gaat dan dus niet op. Deze beperking is opgenomen in artikel 3.16 lid 4 Wet IB 2001.

⁹¹ Een alternatief zou overigens wel kunnen zijn om bij het kerkgenootschap beide partners op de loonlijst te hebben, en zo zelf de 'arbeidsbeloning' te verdelen over de partners. Dit moet echter uiteraard wel overeenkomen met de feitelijke werkzaamheden.

⁹² Artikel 3.78 Wet IB 2001, bij minimaal 525 uren per jaar 1,25% van de winst. Maximum van 4% van de winst is bij 1750 uren of meer.

3.2.2.2 Opting-in

Door van de ‘opting-in’ mogelijkheid gebruik te maken kan men echter als pseudo-werknemer toch onder de regels van de loonbelasting worden geschaard, voor zover een dienstbetrekking niet vaststond. Dit zal een administratieve last met zich mee brengen voor de kerk. Voor de predikant kan dit voordelen hebben, zoals de duidelijkheid die wordt gecreëerd. Hij/zij zal immers zijn loon netto ontvangen. Hierdoor neemt ook het belang van voorlopige aanslagen af. Daarnaast zijn onbelaste kostenvergoedingen nu te realiseren, terwijl bij de ondernemer kostenvergoedingen in beginsel ook belast zijn, en vervolgens de daadwerkelijk aangetoonde kosten aftrekbaar. Ook kan hij als pseudo-werknemer bijvoorbeeld makkelijker pensioen opbouwen. Als pseudo-ondernemer kan een predikant immers geen oudedagsreserve opbouwen, gezien hij niet als ondernemer kwalificeert.

Een aantal kerkgenootschappen heeft overigens de pensioenvoorziening op een eigen manier geregeld, zoals bijvoorbeeld de Gereformeerde Kerk Vrijgemaakt, die de Stichting VSE hebben voor hun predikanten. Deze krijgen hun inkomsten van de kerken en kerken via een omslagstelsel pensioen uit.⁹³ De stichting is weliswaar geen pensioenfonds, maar probeert wel steeds voor voldoende middelen te zorgen.

De PKN heeft bijvoorbeeld ook een pensioenvoorziening. Deze is ondergebracht bij Pensioenfonds Zorg&Welzijn, en geldt naast predikanten ook voor kerkelijk medewerkers.⁹⁴ Ook heeft de PKN een arbeidsongeschiktheidsverzekering voor predikanten.

Het Steunpunt Kerkenwerk⁹⁵ raadt de opting-in methode af.⁹⁶ Zij schrijven hierover:

“In de ‘Materiële regelingen predikanten’ is geen rekening gehouden met ‘opting-in’ situaties omdat deze methodiek wordt afgeraden. SKW adviseert alvorens de opting-in constructie toe te passen eerst gedetailleerd fiscaal advies in te winnen om alle consequenties in kaart te brengen. In het algemeen geldt dat er geen doorslaggevende argumenten zijn om voor deze methode te kiezen.”

Mijns inziens is deze conclusie niet geheel terecht. Dit advies lijkt vanuit eenvoud te zijn geschreven, gezien de kerk hierdoor minder administratieve lasten heeft (slechts het uitkeren

⁹³ Zie ook <http://www.gkv-vse.nl/wieisvse>, geraadpleegd op 18 maart 2013.

⁹⁴ <http://www.pkn.nl/actief-in-de-kerk/arbeidsvoorwaarden/predikanten/Paginas/Pensioenen.aspx>, geraadpleegd op 18 maart 2013.

⁹⁵ Behorend bij de Gereformeerde Kerk Vrijgemaakt.

⁹⁶ Zie http://www.steunpuntkerkenwerk.nl/upload/predikant_en_fiscus_update_2011.pdf, geraadpleegd op 12 maart 2013.

van het bruto traktement, eventueel verrekend met bijvoorbeeld een correctie privé-gebruik woning), en slechts de predikant met de loon- en inkomstenbelasting te maken krijgt.

Uiteraard moet eerst fiscaal worden bekeken wat de consequenties zijn, maar juist daarom is de conclusie dat er in het algemeen geen doorslaggevende argumenten zijn wellicht wat eenzijdig. Vanuit de kerk bekeken kan ik me dat voorstellen. Vanuit de predikant bekeken denk ik dat er wel voordelen te behalen zijn. Blijkbaar weegt het SKW deze belangen af en stelt dat opting-in per saldo over het algemeen onvoldoende voordelen biedt.

3.2.3 Vergoeding predikant (bij preken in een andere gemeente)

Wanneer een predikant wordt gevraagd om in een andere gemeente te preken, dan zal deze gastgemeente hier een vergoeding tegenover stellen.

De ‘preekvergoeding’ binnen de PKN bedraagt momenteel €120. Wanneer men bedenkt dat qua voorbereiding zes uur vaak niet ongebruikelijk is, is dit omgerekend een bruto uurloon van nog geen €20. Zeker als men bedenkt dat hier ook nog reiskosten vanaf moeten, is dat een zeer schappelijk bedrag. Toch is dit zeker voer voor discussie geweest vanwege de recente verhogingen.⁹⁷ Het staat gemeenten overigens vrij om een andere vergoeding overeen te komen met de gastpredikant.

Hoe wordt deze preekvergoeding fiscaal behandeld? De predikant zal immers niet in dienst zijn bij deze gastgemeente.

Als een predikant geen vaste gemeente heeft en zijn inkomen slechts uit preekvergoedingen en bijzondere diensten zoals bruiloften en begrafenissen haalt, dan zou hij/zij – in tegenstelling tot de collega’s met een vaste gemeente – wellicht wel als ondernemer kunnen kwalificeren. Hij loopt immers een reëel risico over zijn inkomen. Hij kan echter nog steeds niet aansprakelijk worden gesteld door derden, waardoor het niet vaststaat dat hij inderdaad als ondernemer zal kwalificeren. Het zou dan ook eerder neigen naar het uitoefenen van een zelfstandig beroep, maar ook dat lijkt niet op te gaan.⁹⁸ Aangenomen mag dan ook worden dat ook hij – net als zijn collega’s met een vaste gemeente – de inkomsten zelf op zal moeten

⁹⁷ Per 1 januari 2011 is deze namelijk verhoogd van €80 naar €100, per 1 januari 2012 van €100 naar €120. In nog geen twee jaar tijd is deze dus 50% gestegen.

⁹⁸ Artikel 3.5 Wet IB 2001, waarin dit wordt gelijk gesteld met het ondernemerschap van artikel 3.4 Wet IB 2001. Kijkend naar de jurisprudentie lijkt het daar echter niet op, zie bijvoorbeeld Hof Arnhem 16 mei 2007, nr. 06/00307, V-N 2007/42.13 en de twee reeds eerder aangehaalde arresten in voetnoot 81.

geven en hierover inkomstenbelasting zal moeten afdragen als pseudo-ondernemer. Dit is ook conform het antwoord van toenmalig staatssecretaris Bos: *'Voor de geestelijke die niet heeft gekozen voor de fictieve dienstbetrekking worden de arbeidsinkomsten aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden.'*⁹⁹

3.3 Faciliteiten voor de gever

In deze paragraaf staan enerzijds de giften (paragraaf 3.3.1) centraal. Gemeenteleden (en ook niet-leden) zullen wij het bezoeken van een kerkdienst immers met enige regelmaat iets in de collectezak stoppen. Ook de actie Kerkbalans is een voorbeeld van een gift. Via giften krijgt de kerk een aardig deel van haar inkomsten binnen.

Anderzijds staan in deze paragraaf de schenkingen (paragraaf 3.3.2) centraal. Zowel bij leven als na overlijden kan er een bedrag worden geschonken aan de kerk, dan wel worden geërfd door de kerk. Over deze bedragen is in beginsel belasting verschuldigd, tenzij hier een vrijstelling geldt.

3.3.1 Giftenaftrek

Zoals in paragraaf 2.3.1 reeds kort is aangestipt, kunnen giften worden afgetrokken van het belastbaar inkomen in de inkomstenbelasting,¹⁰⁰ mits deze voldoende kunnen worden onderbouwd. Mede daarom gebruikt men in de kerk bijvoorbeeld kerkmunten voor de collecte.

Dit alles gebeurt op basis van artikel 6.32 Wet IB 2001. Hierin wordt een onderscheid gemaakt tussen periodieke giften en andere giften. Giften zijn hier bij gedefinieerd als *“bevoordelingen uit vrijgevigheid en verplichte bijdragen waar geen directe tegenprestatie tegenover staat”*.¹⁰¹ Ondanks dat het hier om de Wet IB 2001 gaat, komt “zonder directe tegenprestatie” ook terug in de successiewetgeving.

⁹⁹ Bijvoegsel Handelingen 2000/01, 22 november 2000, p. 2163 (Schriftelijke antwoorden staatssecretaris Bos).

¹⁰⁰ Of eventueel vennootschapsbelasting, ook vennootschappen met rechtspersoonlijkheid die onder de vennootschapsbelasting vallen kunnen gebruik maken van de giftenaftrek.

¹⁰¹ Artikel 6.33 Wet IB 2001.

Periodieke giften kwalificeren alleen als periodiek “indien zij berusten op een bij notariële akte van schenking aangegane verplichting om de uitkeringen of verstrekkingen gedurende vijf of meer jaren ten minste jaarlijks uit te keren”.¹⁰² Hier zit een klein belang in voor de gever, omdat er voor periodieke giften geen drempel is, in tegenstelling tot andere giften.¹⁰³

Bij partners gelden de drempels dubbel.

Ook belangrijk om op te merken is dat het begrip giften groter is dan slechts het geven van geld. Onder giften kan namelijk ook het afzien van vergoedingen worden verstaan, bijvoorbeeld het afzien van loon door te werken als vrijwilliger,¹⁰⁴ of door het afzien van een reiskostenvergoeding (€0,19 per km).¹⁰⁵

Dat giften voldoende bewezen moet worden blijkt ook uit de jurisprudentie.¹⁰⁶ Als voorbeeld een arrest van Hof Amsterdam. Hierin heeft een vrouw geld geschonken aan een moskee. De kwitanties waren echter verouderd, en het leek alsof er wijzigingen waren gedaan.¹⁰⁷ Toch beslist Rechtbank Haarlem dat de kwitanties groot €3.500 goedgekeurd worden. Het Hof kan hier zich echter niet in vinden, en komt tot de conclusie dat de kwitantie niet in de administratie van de moskee is opgenomen. Verder hecht het Hof waarde aan het feit dat de vrouw niet weet wie de penningmeester van de moskee is. Het Hof komt tot de conclusie dat de giften niet in aftrek mogen worden gebracht op het inkomen van geefster. Uit deze procedure blijkt wederom het belang van controles van de Belastingdienst ten aanzien van de aangegeven giften in de aangifte inkomstenbelasting. Wanneer er niet voldoende wordt gecontroleerd ligt misbruik en/of fraude immers op de loer, aangezien het op een eenvoudige manier het belastbaar inkomen verlaagd.

Hier zijn later nog Kamervragen over gesteld.¹⁰⁸ Hierin heeft het Tweede Kamerlid Van Dijk (PVV) gevraagd of er verscherpt toezicht mogelijk is op giften aan religieuze instellingen. Daarnaast wilde hij dat contante giften niet langer in aftrek gebracht konden worden. De Staatssecretaris kon zich hier echter niet in vinden.

¹⁰² Artikel 6.38 Wet IB 2001.

¹⁰³ Bij andere giften is de drempel €60 of 1% van het verzamelinkomen, afhankelijk van welk bedrag het hoogste is, en ten hoogste 10% van het verzamelinkomen.

¹⁰⁴ Slechts indien en voor zover er aangetoond wordt dat de vrijwilliger wel loon zou kunnen krijgen, en de kerk dat loon ook zou willen en daadwerkelijk kunnen betalen.

¹⁰⁵ Artikel 6.36 Wet IB 2001, lid 1 en 2.

¹⁰⁶ Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam 1 mei 2007, nr. 06/00473, V-N 2008/3.9.

¹⁰⁷ Het jaartal was gewijzigd, en daarnaast was het florijnteken veranderd in een euroteken.

¹⁰⁸ Brief Staatssecretaris van Financiën van 17 oktober 2007, nr. DGB2007-04736, V-N 2007/48.5.

Naast dat giften voldoende moeten worden aangetoond, kan ook de instelling waar de gift aan wordt gedaan worden betwist. Ook hier is enige jurisprudentie over. Zo is er het arrest waarin een gift wordt gedaan aan de Scientology Kerk.¹⁰⁹ Qua (hiërarchische) structuur lijkt de Scientology Kerk Amsterdam – als onderdeel van de Church of Scientology International – inderdaad een onderdeel van een kerkgenootschap uit te maken. Uit het onderzoek dat de Belastingdienst uitvoert komt het volgende:

“(...) (G)ebleken (is) dat het tegen betaling geven van cursussen aan individuele personen een overwegend deel uitmaakt van de feitelijke werkzaamheden van SKA. (...) De prijzen variëren van f 125 voor een cursus voor beginners om vervolgens (...) op te lopen tot f 9800 voor de cursussen voor zeer gevorderde cursisten. De twee laatste bedragen worden betaald voor cursussen van 12,5 uur. (...) In die lijn kan SKA daarom eerder worden aangemerkt als een commerciële instelling die aan cursisten in een min of meer alternatieve vorm bij wijze van cursus psychotherapie aanbiedt en in deze cursussen levensbeschouwelijke aspecten betreft dan dat sprake is van een kerkelijke dan wel levensbeschouwelijke instelling.”

Toch wordt dit verworpen door het Hof. Vervolgens oordeelt het Hof:

“dat SKA is te beschouwen als een kerkelijke of levensbeschouwelijke instelling in de zin van artikel 47 van de Wet; dat in beginsel mag worden aangenomen dat SKA is aan te merken als een instelling die het algemeen nut beoogt en wier werkzaamheden voor ten minste vijftig percent het algemene belang dienen.”

De Hoge Raad kan zich hier echter – overigens terecht – niet in vinden, en zegt hierover:

“Het Hof mocht aan zijn in cassatie onbestreden oordeel dat SKA is aan te merken als een kerkelijke of levensbeschouwelijke instelling niet de gevolgtrekking verbinden dat in beginsel - behoudens tegenbewijs door de Inspecteur - mag worden aangenomen dat de werkzaamheden van SKA voor ten minste vijftig percent het algemene belang dienen. De bewijslast terzake rust op de belanghebbende.”

Mijns inziens is het terecht dat aan een kerkelijke of levensbeschouwelijke instelling niet automatisch een ANBI-status kleeft. Afgezien van de toetsing of het überhaupt om een kerk(genootschap) gaat¹¹⁰ is er altijd nog de fiscale toetsing van ‘kerk’. Immers, ook de

¹⁰⁹ Hoge Raad 7 november 2003, nr. 38 049, BNB 2004/30.

¹¹⁰ Zo is er nu ook de ‘Rokerskerk’, waaronder een aantal cafés vallen die getracht hebben om onder het rookverbod in kleine cafés uit te komen door een kerk op te richten, met statuten en

groepsbeschikkingen van de Belastingdienst – bekeken in paragraaf 2.1.2 – zijn geen zekerheid op de ANBI-status, het duidt slechts de manier waarop er wordt gecontroleerd.

Concluderend kan dus gesteld worden dat giften aftrekbaar zijn, mits deze voldoende (schriftelijk) worden bewezen en daarnaast vaststaat dat deze aan een ANBI zijn gedaan.

Door de Commissie Belastingstelsel¹¹¹ is de giftenaftrek nog wel ter discussie gesteld, hetgeen ook in het Weekblad Fiscaal Recht is besproken.¹¹² De Commissie stelde hierbij dat de giftenaftrek niet daadwerkelijk voldoende zou bijdragen aan het geefgedrag van mensen, of in ieder geval niet in zodanige mate dat het bezuinigen hierop een slechte maatregel zou zijn.

Dit is niet verwonderlijk, gezien de overheid zelf ook in een eigen onderzoek¹¹³ een soortgelijke conclusie trok. Er kon in dat onderzoek niet worden aangetoond dat de giftenaftrek daadwerkelijk bij heeft gedragen aan het geefgedrag. Hoewel hier niet de conclusie kan worden verbonden dat de giftenaftrek niet effectief is, roept het in tijden van bezuinigingen wel vraagtekens op. Toch blijkt er uit het artikel uit het Weekblad Fiscaal Recht wel degelijk dat een giftenaftrek helpt, zoals blijkt uit diverse internationale onderzoeken naar geefgedrag van mensen. Als lijn uit deze studies blijkt dat als gevolg van een verlaging van de prijs van een gift met 10% (bijvoorbeeld door de giftenaftrek) er gemiddeld ongeveer 7% meer wordt gegeven.

Daarnaast hecht de politiek veel waarde aan de giftenaftrek, of ruimer gezegd aan de vrijgevigheid van Nederlanders. Het lijkt in die zin deels ook symboolpolitiek, waarbij afschaffing ervan impopulair zal zijn. Ik acht de kans dan ook klein dat de giftenaftrek op korte termijn zal worden afgeschaft, zeker ook gezien de lange tijd dat de giftenaftrek reeds in de Wet Inkomstenbelasting is opgenomen, namelijk sinds 1952.

een eigen website. Zij geloven in een eigen ‘god’ en aanbidden deze ‘door zo veel mogelijk te roken’. Ondanks dat de staat zich vanwege de scheiding van kerk en staat zo min mogelijk met religie dient te bemoeien, lijkt het me uiterst zinvol dat (in ieder geval fiscaal gezien) er wel degelijk wordt getoetst of giften wel bij een ANBI terecht komen. Mij lijkt de situatie vergelijkbaar met het arrest Sint Walburga, zoals beschreven in paragraaf 2.2, waar Sint Walburga ook voor niet-fiscale zaken niet als ‘kerkgenootschap’ kwalificeerde.

¹¹¹ Studiecommissie Belastingstelsel, Continuïteit en vernieuwing: een visie op het belastingstelsel, 's-

Gravenhage: Studiecommissie Belastingstelsel 2010.

¹¹² Bekkers, R.H.F.P., Giftenaftrek in Nederland: evaluatiemethoden en hun interpretatie, WFR 2010/1140.

¹¹³ Ministerie van Financiën, Evaluatie giftenaftrek 1996-2006, 's-Gravenhage: Ministerie van Financiën 2009. Rapport aangeboden door de Minister van Financiën in brief van 23 oktober 2009, nr. AFP/09/657 U, aan de Tweede Kamer.

3.3.2 Successiewetgeving

Ook voor de successiewetgeving is het relevant om te kijken naar mogelijke faciliteiten. Op basis van de ANBI-status van het kerkgenootschap zijn deze zeker te vinden. En gezien een kerkgenootschap rechtspersoonlijkheid heeft op basis van artikel 2:2 BW kan zij ook als erfgenaam gezien worden.

Stel dat iemand er voor kiest om de kerk als een van de erfgenamen op te geven, of geld te schenken, wat zijn dan de fiscale consequenties?

Zowel bij schenking (bij leven) als bij erving door de kerk (na overlijden van de erflater) geldt een vrijstelling voor ANBI's, dus in beginsel ook voor de kerk. Op basis van artikel 32 lid 1 sub 3 SW is de verkrijging door een ANBI vrijgesteld van de erfbelasting. Op basis van artikel 33 sub 4 SW is er ook een vrijstelling voor de schenkbelasting. Deze vrijstellingen gelden beiden uiteraard slechts voor zover er geen (tegen)opdracht bestaat die aan de schenking het karakter ontnemt van te zijn geschied in het algemeen belang.

Niet alleen vallen de 'reguliere' giften hier onder, maar ook bijvoorbeeld periodieke uitkeringen. Op basis van artikel 18 lid 2 SW wordt hieronder *“behalve de uitkering in geld, mede verstaan elke andere, voortdurende, of op vastgestelde tijdstippen terugkerende, prestatie.”*

Wel moet hier wederom vaststaan dat het kerkgenootschap als ANBI kwalificeert. In de meeste gevallen zal dit zo zijn, maar dit is geen vanzelfsprekendheid.

3.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de vraag aan de orde gekomen hoe de kerk in Nederland in de belastingheffing wordt betrokken.

Duidelijk is geworden dat de meeste kerken geen vennootschapsbelasting hoeven af te dragen. Toch kunnen ze wel belastingplichtig zijn. Over het algemeen zal een kerk echter niet boven de €15.000 per jaar aan winst uitkomen, waardoor toch geen vennootschapsbelasting hoeft te worden afgedragen.

De omzetbelasting speelt voor kerken in beginsel geen rol. Toch kan een kerk wel met de omzetbelasting te maken krijgen, bijvoorbeeld bij de aanschaf van een nieuw (kerk)gebouw.

Kerken hebben recht op een teruggaaf van 50% van de energiebelasting die de energieleverancier in rekening heeft gebracht.

De onroerende-zaakbelasting speelt geen rol wanneer het kerkgebouw hoofdzakelijk wordt gebruikt voor openbare erediensten. Wanneer dit echter niet het geval is, zal er wel onroerende-zaakbelasting verschuldigd zijn. De (verkoop)waarde van het gebouw hangt onder andere af van of er gegadigden zijn, en ook welke functie het gebouw voor de eigenaar vervult.

Tussen de predikant en de gemeente kan een arbeidsverhouding ontstaan op basis van artikel 7:610 BW. Toch wordt de predikant vaak als pseudo-ondernemer (= medegerechtigde) behandeld, waarbij hij zelf de (voorlopige) aangiftes verzorgt en zijn traktement bruto ontvangt. In zijn aangifte moet ook rekening worden gehouden met de gemaakte kosten.

Men kan ook kiezen voor de “opting-in” mogelijkheid, waarbij de predikant als pseudo-werknemer kwalificeert. De kerk dient dan loonbelasting in te houden, en kan het loon netto uitkeren aan de predikant, alsmede netto (onbelaste) kostenvergoedingen. In beide situaties mag de bijtelling privégebruik eigen woning niet worden vergeten.

De giftenaftrek zorgt ervoor dat de gever het belastbaar inkomen kan verlagen door giften te doen. Hoewel betwist door onder andere de Commissie Belastingstelsel, zal deze vermoedelijk nog geruime tijd in de wetgeving blijven.

Voor de successiewetgeving kwalificeert de kerk doorgaans als ANBI, waardoor deze geen belasting is verschuldigd over gekregen schenkingen en geërfde bedragen.

Al met al heeft de kerk in Nederland relatief weinig met de belasting te maken. Dat leidt echter niet direct tot de conclusie dat de kerk wordt bevoordeeld in de fiscale wetgeving, omdat bijna alle vrijstellingen op basis van het ANBI-begrip zijn, wat uiteraard een stuk ruimer is dan alleen kerkgenootschappen.

HOOFDSTUK 4 – DE KERK EN BELASTING (EUROPA)

In dit hoofdstuk wordt aandacht geschonken aan de belastingheffing van de kerk in Europa. Een aantal specifieke onderwerpen worden besproken. Iedere paragraaf zal afsluiten met een deelconclusie en de relevante informatie voor de Nederlandse situatie.

Paragraaf 4.1 behandelt de kerkbelasting, welke o.a. in Duitsland is ingevoerd, en hoe dat (fiscaal) is geregeld.

Paragraaf 4.2 behandelt de vermoedelijk verboden staatssteun bij de Italiaanse kerk, waarbij 4.2.1 een inleidende paragraaf over staatssteun zal zijn om vervolgens in 4.2.2 op de specifieke situatie in te kunnen gaan.

Paragraaf 4.3 geeft vervolgens een korte introductie en bespreking van de FE, de Europese stichting, die fondsenverwerving over de grens eenvoudiger moeten maken. In hoeverre is deze ook voor kerkgenootschappen relevant?

4.1 Kerkbelasting

Uiteraard moet de kerk worden gefinancierd. In Nederland zijn de kerken wat betreft de financiering behoorlijk op zichzelf aan geweest. Een aantal mogelijkheden van financiering is reeds besproken in paragraaf 2.3, waar de inkomsten van de kerk in Nederland aan bod zijn gekomen. Kerken krijgen in Nederland doorgaans geen directe subsidie, eventueel met als uitzondering de subsidie verleend voor Rijksmonumenten.

Toch zijn er met name in Europees verband meer vormen van financiering te vinden die ook meer via de (deel)staat lopen, zoals de kerkbelasting. Deze kerkbelasting vinden we bijvoorbeeld in Duitsland, maar is ook terug te vinden in Oostenrijk, Finland, Denemarken, Zweden,¹¹⁴ IJsland en delen van Zwitserland.

Met name op de kerkbelasting in Duitsland zal ik wat dieper ingaan. Dit heeft alles te maken met het feit dat er in het Nederlands nauwelijks (wetenschappelijk) is geschreven over de kerkbelasting, en Duits een taal is die ik redelijk beheers.

¹¹⁴ Aan de Zweedse kerkbelasting is het Darby-arrest ontleend, Hof van Justitie 23 oktober 1990, nr. 17/1989/233, BNB 1995/244. Darby kreeg geen vermindering van de kerkbelasting die anderen wel kregen, omdat hij niet (formeel) was geregistreerd als ingezetene in Zweden. Het Hof ziet dit als discriminatie en Darby krijgt de teveel betaalde belasting terug.

De Duitse kerkbelasting volgt uit artikel 137 lid 6 van de Weimarer Reichsverfassung, de grondwet van de Weimarrepubliek ingevoerd in 1919:

“Die Religionsgesellschaften, welche Körperschaften des öffentlichen Rechtes sind, sind berechtigt, auf Grund der bürgerlichen Steuerlisten nach Maßgabe der landesrechtlichen Bestimmungen Steuern zu erheben.“

De ‘nieuwe’ grondwet van Duitsland heeft de paragraaf over de kerk – waaruit ook bovenstaand artikel komt – in 1949 overgenomen door middel van artikel 140 GG.¹¹⁵

Deze kerkbelasting wordt geheven van mensen die staan ingeschreven bij een kerkgenootschap. Dit geldt alleen voor diegenen die zich hebben ingeschreven bij één van de deelnemende kerkgenootschappen, met als grootste de Rooms-katholieke Kerk (“römisch-katholische Kirche”) en de Protestantse Kerk (“evangelische Kirche”). Net als bij de actie Kerkbalans in Nederland doen namelijk niet alle kerkgenootschappen met de Duitse kerkbelasting mee.

Bij deze kerkgenootschappen ben je doorgaans lid op het moment dat je – meestal in je eerste levensjaar – wordt gedoopt. Een bewuste keuze is dit dus niet voor het nieuwe lid, toch heeft dit wel juridische consequenties voor de gedoopte.¹¹⁶ In de Nederlandse situatie is dit niet anders, ook in Nederland ben je na het dopen doorgaans lid van het kerkgenootschap. Wel zijn de consequenties van dit lidmaatschap verschillend, want in Duitsland heeft dit door middel van de kerkbelasting ook (verplichte) financiële consequenties.

De kerkbelasting wordt gekoppeld aan het loon. In Duitsland gaat het om een toeslag van 8 of 9% van de loon- en inkomstenbelasting,¹¹⁷ afhankelijk van in welke deelstaat men woont.¹¹⁸ Dit is wel gemaximeerd op 2,75 tot 4 % van het belastbaar inkomen.¹¹⁹ Van dit percentage van 8 a 9% houdt de deelstaat een deel (tussen de twee en vierenhalf procent) zelf, als vergoeding voor het innen en verwerken van de geldstromen.

¹¹⁵ Dit artikel 140 GG luidt: *“Die Bestimmungen der Artikel 136, 137, 138, 139 und 141 der deutschen Verfassung vom 11. August 1919 sind Bestandteil dieses Grundgesetzes.“* Website Gesetze im Internet, <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/gg/gesamt.pdf>, geraadpleegd op 21 maart 2013.

¹¹⁶ Website Kirchensteuer, <http://www.kirchensteuer.de/node/71>, geraadpleegd op 20 maart 2013.

¹¹⁷ Website Rooms-katholieke Kerk Duitsland, http://www.katholisch.de/de/katholisch/kirche/kirche_in_deutschland/kirchensteuer.php en website Protestantse Kerk Duitsland, <http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/kirchensteuer/923.html>, geraadpleegd op 20 maart 2013.

¹¹⁸ In Bayern en Baden-Württemberg is het 8%, in de overige deelstaten 9%.

¹¹⁹ Wederom afhankelijk van de deelstaat, in Bayern is deze grens er niet, en in een aantal deelstaten is de grens slechts op aanvraag te verkrijgen.

Als de forfaitaire inkomstenbelasting door de werkgever wordt betaald (bijvoorbeeld bij uitzendkrachten en parttime banen) ligt het percentage tussen de 4 en 7%, afhankelijk van de deelstaat. Hierbij is het dan niet relevant of de werknemer daadwerkelijk lid is van een kerkgenootschap of niet.

Wanneer het eigenlijke kerklid de kerkbelasting niet kan betalen vanwege geen of weinig inkomen, moet de partner de kerkbelasting betalen. Dit gaat zelfs op indien deze partner zelf geen lid is van de kerk.

Gepensioneerden moeten alleen kerkbelasting betalen als ze zijn onderworpen aan de inkomstenbelasting. Werklozen hoeven geen kerkbelasting te betalen. Gezien bijvoorbeeld ook zieken, scholieren en studenten geen kerkbelasting betalen, betaalt feitelijk ongeveer één op de drie kerkelijk ingeschreven Duitsers de kerkbelasting (circa €600 per persoon). Dit bedrag ligt feitelijk hoger, gezien ook de deelstaat nog haar aandeel (in)houdt.¹²⁰

Indien men de kerkbelasting niet betaalt wordt men uit de kerk gezet (excommunicatie).¹²¹ Dat heeft behoorlijke gevolgen. Zo kan men bijvoorbeeld in de Rooms-katholieke kerk niet langer deelnemen aan de communie of een kerkelijk huwelijk aangaan. Overigens kan men ook worden verplicht de kerkbelasting toch te voldoen. Wil men dit echt niet, dan moet iemand zich laten uitschrijven. Dit kan afhankelijk van de deelstaat bij de rechtbank of bij de burgerlijke stand.¹²² Hiervoor zijn dan wel leges verschuldigd, tot wel €30.¹²³

De opbrengst van de kerkbelasting is fors. Zo kunnen de grootste twee meewerkende kerkgenootschappen rekenen op zo'n €4,5 a €5 miljard.¹²⁴ Een groot deel van het geld gaat naar de werknemers voor de kerk, in bisdom Trier bijvoorbeeld is personeel met 69% de grootste kostenpost. Naast de kerkbelasting betalen de deelstaten ook een fors bedrag per jaar

¹²⁰ Website katholiek.nl, <http://www.katholiek.nl/opinie/duitse-bisschoppen-spreken-over-kerkverlating-niet-over-kerkbelasting/>, geraadpleegd op 20 maart 2013.

¹²¹ Luja, R.H.C., *Taxing Heaven: over ethiek en kerkbelasting*, Almanak 2010, fiscale studievereniging FIRST Maastricht, februari 2011.

¹²² In Bremen moet dit overigens bij het kerkelijk bureau zelf.

¹²³ Uit *Taxing Heaven: over ethiek en kerkbelasting*, Almanak 2010, fiscale studievereniging FIRST Maastricht, februari 2011: *Deze leges (de 'Kirchenaustrittsgebühr') zijn aangevochten bij het Duitse constitutionele hof (het 'Bundesverfassungsgericht') en daar in stand gelaten, met de kanttekening dat voor onvermogen een reductie of kwijtschelding zou moeten plaatsvinden (1e senaat, zaak 3006/07 van 2 juli 2008). Het EHRM heeft – volgens een medeklager, de 'International league of non-religious and atheists' – besloten een klacht hiertegen op basis van de vrijheid van religie (art. 9 EVRM) niet in behandeling te nemen (zaak 54773/08, beschikking van 24 september 2009).*

¹²⁴ Volgens de cijfers van 2008 ging het om €4,6 miljard voor de Protestantse Kerk en €5,1 miljard voor de Rooms-katholieke Kerk.

aan de kerken als directe subsidie. Hoewel niet alles openbaar is, gaat ook dat zeker om substantiële bedragen per jaar.

Volgens de Rooms-katholieke kerk is dit geld van de kerkbelasting echter nodig voor de stabiliteit van de sociale en culturele functies die de kerk vervult. Daarnaast heeft de kerk vele vrijwilligers. Volgens berekeningen van het Instituut voor Economie en Samenleving in Bonn bespaart dat de samenleving tot zo'n €11 miljard per jaar dat deze vrijwilligers bij de kerk aan de slag kunnen, en door de werkzaamheden die ze verrichten.

4.1.2 Deelconclusie en relevantie

De kerkbelasting is een geheel andere insteek van het financieren van kerkgenootschappen. Hoewel we dit in Nederland geheel niet kennen zijn er wel diverse andere (Europese) landen met een dergelijke kerkbelasting. In Nederland is het echter onwaarschijnlijk dat iets dergelijks in de wetgeving terecht zou komen, met name ook omdat in Nederland kerk en staat gescheiden zijn, en in tegenstelling tot bijvoorbeeld Duitsland ook wat betreft de financiële positie. Ik denk ook dat dit goed is. Vrijgevigheid hoort bij geloof, een verplichte bijdrage past mijns inziens minder bij het geloof. Desondanks zal het de financiële positie van de kerk ongetwijfeld versterken.

Er kan mijns inziens worden gesteld dat de kerk (fiscaal gezien) wordt bevoordeeld in landen met een kerkbelasting. Hoewel het geen directe fiscale maatregel is, is het ophalen van geld via de loon- en inkomstenbelasting absoluut een maatregel die de kerk bevoordeeld. Het feit dat via de Duitse grondwet de mogelijkheid wordt geboden is daarin reeds voldoende. In die zin wordt qua financiering van de kerk de kerk in Nederland dus 'minder' bevoordeeld.

4.2.1 Staatssteun in het algemeen

Staatssteun is een zeer interessant onderwerp. Op basis van artikel 107 en 108 Verdrag werking Europese Unie (hierna: VwEU) is het verboden steun te verlenen aan bepaalde ondernemingen, zodanig dat de concurrentie wordt vervalst. Door de Europese Commissie wordt dit scherp in de gaten gehouden. De Commissie heeft daarbij de bevoegdheid om een maatregel wel of niet als staatssteun aan te merken.

De criteria die hierbij aan de orde zijn komen uit artikel 107 lid 1 VwEU en luiden:

“Behoudens de afwijkingen waarin de Verdragen voorzien, zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd (1), die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen (2), onverenigbaar met de interne markt (3), voorzover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt (4).”

Dat staatssteun verder kan reiken dan men wellicht denkt, blijkt al uit de procedure die door de Commissie is gevoerd omtrent de vermeende staatssteun aan de NOS, wat overigens ook staatssteun bleek te zijn.¹²⁵ Uit dat arrest met (onder andere) de NOS volgt:

“In het kader van het mededingingsrecht omvat het begrip onderneming elke eenheid die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt gefinancierd. (...) Het feit dat een eenheid is belast met bepaalde taken van algemeen belang, is geen beletsel om de betrokken activiteiten als economische activiteiten te beschouwen.”

Ook bij bijvoorbeeld dierenpark Emmen is er discussie geweest over of er sprake zou zijn van staatssteun. Dierenpark Emmen ontving namelijk een bedrag voor verhuizing van het dierenpark, omdat gemeente Emmen het dierenpark liever niet langer midden in het centrum wilde hebben. Zolang er echter geen sprake is van overcompensatie is een schadevergoeding geen staatssteun.¹²⁶

Bovenstaande geeft ook al aan dat – indien de kerk ook economische activiteiten uitoefent – ook de kerk onder staatssteun kan vallen. Dat staatssteun door Nederland wellicht niet altijd voldoende serieus wordt genomen blijkt ook uit een artikel in het Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht (hierna: NTFR) Beschouwingen door prof. dr. P. Kavelaars.¹²⁷ Uit dit artikel blijkt dat het bijvoorbeeld maar de vraag is of de regimes van de beleggingsinstellingen en de fiscale eenheid geen verboden staatssteun kunnen vormen. Ook andere Nederlandse regelingen zouden kritisch bekeken moeten worden.

¹²⁵ Dit is bevestigd door Gerecht van de Europese Unie 16 december 2010, nr. T-231/06 en T-237/06, LJN: BO8823. Verder is er afstand gedaan van de mogelijkheid van hoger beroep bij het Hof van Justitie 20 maart 2012, C-104/11 P en C-105/11 P.

¹²⁶ Zie bijvoorbeeld ook het rapport van de Interdepartementale Commissie Europees recht (ICER), ICER-07 10-05b, 19 oktober 2007, http://www.minbuza.nl/binaries/content/assets/ecer/ecer/import/icer/adviezen/2007_nadeelcompensatie_en_staatssteun/icer-2007-staatssteun-en-nadeelcompensatie-handreiking.pdf

¹²⁷ Kavelaars, P., Staatssteun in the picture, NTFRB 2012-8.

4.2.2 Situatie Italiaanse kerk

De Italiaanse kerk beheert vele kerkgebouwen. Deze gebouwen hebben samen een aanzienlijke waarde. Net als in Nederland wordt er in Italië echter geen onroerende-zaakbelasting geheven over de waarde van deze kerkgebouwen, ook niet wanneer daar (deels) economische activiteiten in worden verricht. De Europese Commissie kan zich hier niet in vinden. Zij hebben daarom Italië gedaagd om wat aan deze vermeende staatssteun te doen. Overigens wilde ook premier Monti zelf van deze belastingvoordelen af. Dat is op zichzelf ook niet zo vreemd, gezien Monti een aantal jaren eerder als Eurocommissaris nog verantwoordelijk was voor mededinging, als voorganger van mevrouw Kroes.¹²⁸

Op 19 december 2012 is de beslissing van de Europese Commissie gepubliceerd.¹²⁹ Uit de beslissing blijkt dat het de Europese Commissie met name ging om het vrijstellen van gebouwen gehouden door entiteiten die (al dan niet deels) het algemeen nut beoogden. Sinds 1 januari 2013 geldt de vrijstelling van OZB¹³⁰ voor deze gebouwen slechts voor dat deel dat wordt gebruikt voor niet-economische activiteiten. Mocht een bewust gedeelte van een gebouw niet te definiëren zijn, dan wordt de pro-rata methode gebruikt om de vrijstelling te berekenen. Hierdoor is weer gegarandeerd dat er geen concurrentieverstorende vrijstelling is.

Wanneer men de lijst van 80 ‘interested parties’ bekijkt die ook hun overdenkingen hebben ingestuurd, blijkt dat deze lijst bijna alleen maar uit parochies bestaat. Hoewel formeel wellicht geen procedure tegen (alleen) de Italiaanse Kerk, is de conclusie wel reëel dat de Italiaanse Kerk de (hoofd)reden van het onderzoek is.

De uiteindelijke beslissing van de Europese Commissie is dat er in de huidige situatie niet kan worden geoordeeld dat het hier om verboden staatssteun gaat. Wel vindt de Commissie dat de vrijstelling onder de oude (ICI) onroerende-zaakbelasting wel als staatssteun gezien kon worden. Gezien er echter bijzondere omstandigheden zijn is herstel van de staatssteun niet gevraagd, gezien Italië heeft laten zien dat dit absoluut onmogelijk is. Dit in verband met het feit dat er hier geen data voorhanden is. Het is dus niet meer te achterhalen wie er steun heeft gehad. Daarnaast is niet te bepalen hoeveel staatssteun er is verleend, omdat het niet mogelijk is om deze objectief te berekenen. Italië heeft met de nieuwe maatregel – de nieuwe

¹²⁸ Nijkamp, H., Eurocommissaris Monti intensiveert campagne tegen schadelijke belastingconcurrentie in de Europese Unie, WFR 2002/655.

¹²⁹ C(2012) 9461 final, SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)).

¹³⁰ In Italië in eerste instantie ICI, daarna IMU. Het gaat hierbij om een percentage van de kadastrale waarde, sterk gelijkend op de onroerende-zaakbelasting die we in Nederland kennen.

onroerende-zaakbelasting met de gedeeltelijke vrijstelling – dus voldoende gedaan om te voorkomen dat het nog steeds staatssteun verleend, en heeft in het verleden wel staatssteun verleend, maar hoeft deze niet terug te vorderen.

Naast het onderzoek van de Europese Commissie staat de vrijstelling voor kerken van onroerende-zaakbelasting in Europa überhaupt steeds meer ter discussie. Naast de publieke discussie in Italië, is dezelfde discussie bijvoorbeeld in Griekenland en Spanje¹³¹ actief. Zo blijkt uit een klein onderzoek in Spanje dat 80% voor afschaffing van de vrijstelling van OZB zou zijn, en zelfs 45% van de katholieke mensen.¹³² In tijden van crisis kunnen dit soort vrijstellingen onder druk komen te staan, zeker wanneer men beseft hoe veel gebouwen en grond de kerken in Italië, Griekenland en Spanje bezitten.

4.2.3 Deelconclusie en relevantie

De kerk in Nederland is vermoedelijk minder rijk qua gebouwen en grondbezit dan de Italiaanse Kerk. In Nederland zou een soortgelijke procedure echter niet voor de hand liggen. Nederland geeft immers slechts een vrijstelling voor kerkgebouwen die hoofdzakelijk worden gebruikt voor de openbare eredienst. Daarnaast wordt er ook bij de waardebepaling van een kerkgebouw rekening gehouden met eventuele economische activiteiten.

Dat neemt niet weg dat de discussie of er OZB verschuldigd zou moeten zijn nog steeds speelt. Ook al is deze discussie in een aantal Zuid-Europese landen heftiger dan in Nederland, gezien de waarde van de gebouwen en grond daar, toch zal deze discussie ook in Nederland gevoerd (kunnen) worden.

Iets vergelijkbaars heeft overigens wel in Nederland gespeeld, toen de Europese Commissie de vrijstelling van onroerende-zaakbelasting voor substraatteelt onderzocht.¹³³ Hoewel iets geheel anders dan de kerkgebouwen, heeft ook hier de Commissie dus een vrijstelling van de OZB onderzocht.¹³⁴ In die zin zal altijd scherp bekeken moeten worden of de vrijstellingen niet te ruim worden geformuleerd.

¹³¹ Website Kerknieuws, <http://www.kerknieuws.nl/nieuws.asp?oId=22879>, geraadpleegd op 19 maart 2013.

¹³² <http://inspanje.nl/algemeen/4263/kerk-moet-ook-ozb-betalen-vindt-80-procent-van-de-spanjaarden/>

¹³³ Vrijstelling voor substraat geen staatssteun in de zin van art. 87, eerste lid, EG-verdrag, Belastingblad 2000/643.

¹³⁴ De gedeelde WOZ inkomsten voor de gemeenten waren toen ongeveer f25 miljoen.

4.3.1 Inleiding FE: Europese stichting

Op basis van artikel 352 VwEU¹³⁵ en in navolging van de reeds geïntroduceerde SE¹³⁶ en SCE¹³⁷ heeft de Europese Commissie op 8 februari 2012 een voorstel gepubliceerd¹³⁸ voor een Europese stichting, de FE. Interessant is ook dat men aan de FE Verordening ook een fiscale paragraaf heeft gewijd.¹³⁹ Nu lijkt een stichting toch iets geheel anders dan bijvoorbeeld een ANBI; echter niets is minder waar. In de Verordening wordt namelijk duidelijk dat het hier slechts om stichtingen gaat die het algemeen nut beogen. In die zin in de woordkeuze (stichting) dus wellicht wat ongelukkig. De overeenkomst met een ANBI is echter gevonden. Een vergelijking tussen de Europese FE en de Nederlandse ANBI volgt, om te bekijken welke mogelijkheden dit voor bijvoorbeeld Nederlandse kerkgenootschappen schept.

Over de doelstelling van de FE valt in de verordening te lezen:

“Met het onderhavige initiatief wordt een nieuwe Europese rechtsvorm in het leven geroepen waarmee stichtingen zich binnen de interne markt gemakkelijker kunnen vestigen en activiteiten kunnen ontplooien. Het zal stichtingen in staat stellen particuliere middelen in de EU efficiënter over de grenzen heen te kanaliseren ter ondersteuning van doelen van algemeen belang. Dit zou er op zijn beurt toe moeten leiden – onder andere dankzij lagere kosten voor stichtingen – dat er meer middelen beschikbaar zijn om activiteiten van algemeen belang te financieren, hetgeen een positief effect zou moeten hebben op het algemeen welzijn van de Europese burgers en op de EU-economie als geheel.”

Ook kan uit de verordening gehaald worden dat de activa bij oprichting minimaal €25.000 bedragen, en dat het de FE is toegestaan winst te maken, mits deze wordt aangewend voor het realiseren van haar doelen van algemeen belang.

De eisen aan een FE zijn strenger dan aan een Nederlandse ANBI. Zo geldt voor de Nederlandse ANBI een eis van 90% of meer (nagenoeg uitsluitend) activiteiten die het algemeen nut beogen. Bij de FE is dit echter 100%, dus alle activiteiten van de FE moeten

¹³⁵ Bevestigd door het Hof van Justitie in C-436/03, Europees Parlement/Raad van de Europese Unie.

¹³⁶ Europese vennootschap.

¹³⁷ Europese coöperatieve vennootschap.

¹³⁸ COM(2012) 35 final, 2012/0022 (APP)

(www.eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0035:FIN:NL:PDF).

¹³⁹ Iets wat men bij de SE en de SCE niet heeft gedaan.

door de verordening worden aangemerkt als algemeen nut beogend. Interessant is dan ook om de invulling van ‘algemeen nut’ onder de verordening nader te bekijken.

Opvallend is dat in de verordening “religie, levensbeschouwing en spiritualiteit” – zoals in artikel 5b AWR, lid 3, sub i opgenomen – niet is aangemerkt als algemeen nut. Prof. dr. S.J.C. Hemels schrijft hier in het Weekblad Fiscaal Recht¹⁴⁰ over:

“Verbazingwekkend is dat artikel 5 van de FE-Verordening geen equivalent bevat van artikel 5b, onderdeel i, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen: religie, levensbeschouwing en spiritualiteit. Dit is vreemd, omdat in alle landen van de EU die fiscale faciliteiten voor goede doelen toekennen, religie als algemeen nut wordt beschouwd. (...) De commissie wijdt echter geen woord aan het ontbreken van het in alle lidstaten aanvaarde doel religie. Is God wat de Europese Commissie betreft uit Europa verdwenen? Religie is al duizenden jaren niet aan grenzen gebonden. Waarom de Europese Commissie grensoverschrijdende fondsenwerving voor religie, levensbeschouwing en spiritualiteit niet wil vergemakkelijken via de FE is niet duidelijk. Dit lijkt bijna een politiek standpunt.”

Ook het Council of Bars and Law Societies of Europe (CCBE) – welke meer dan 1 miljoen Europese advocaten vertegenwoordigt en wordt erkend als de stem van de Europese advocatuur – uit haar verbazing in hun commentaar op het voorstel van de FE:

*“Public interest status is defined by reference to the content of national law of Member States - however all that has to do with religion (as included in public purpose in some national legislations) is not included in the definition provided by Article 2.”*¹⁴¹

Hoe vreemd het ook moge zijn, kerkgenootschappen kunnen dus in het huidige voorstel geen gebruik maken van de FE. De stand van zaken momenteel¹⁴² is dat het voorstel op 2 juli 2013 is aangenomen in de plenaire behandeling in het Europees parlement. Het voorstel is ingestemd, maar er zijn wel de nodige wijzigingen geweest. Desondanks is “religie, levensbeschouwing en spiritualiteit” niet toegevoegd aan de limitatieve lijst van algemeen nut.

¹⁴⁰ Hemels, S.J.C., De Europese Stichting en de Nederlandse ANBI: een grens aan de Nederlandse fiscale autonomie?, WFR 2012/724.

¹⁴¹ CCBE comments on the proposal for a council regulation on the statute for a European foundation FE), http://www.ccbe.eu/fileadmin/user_upload/NTCdocument/EN_22062012_CCBE_com1_1341297124.pdf

¹⁴² Zie <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P7-TA-2013-0293+0+DOC+XML+V0//NL>, geraadpleegd op 19 juli 2013.

4.3.2 Voor- en nadelen FE

Ondanks een aantal uitspraken van het Hof van Justitie¹⁴³ blijkt het in de praktijk als fondsverwervende instelling niet eenvoudig of zelfs onmogelijk om aan de wetgeving van alle lidstaten omtrent de ANBI-status te voldoen. Door de vereisten aan de FE in de verordening te regelen is het niet langer zo dat iedere lidstaat zijn/haar eigen (aanvullende) eisen mag stellen. De FE maakt fondsverwerving over de grens dan ook eenvoudiger.

Het grootste nadeel lijkt echter in de controle te zitten; slechts één lidstaat controleert de FE, namelijk de lidstaat waar de FE in het register staat ingeschreven. Iedere lidstaat moet hiervoor een toezichthoudende autoriteit aanwijzen. Nu kan ik me echter voorstellen dat deze controles wellicht niet in elke lidstaat even scherp en correct worden uitgevoerd.

Het gevolg van een FE zal derhalve zijn dat – zonder dat Nederland hier iets aan kan doen – giften die door Nederlanders aan een FE in een andere lidstaat worden overgemaakt aftrekbaar zijn. Nederland zal dus gewoon de giften aftrekbaar stellen, maar kan de FE niet controleren.

Hoewel het de bedoeling is om samen te werken in de Europese Unie, betekent samenwerking ook regelmatig het opgeven van autonomie. Dat is niet altijd even prettig en kan wat oncomfortabel aanvoelen voor lidstaten – zeker wanneer men gegronde redenen heeft om te veronderstellen dat andere lidstaten wellicht niet even scherp zullen controleren. Hier lijkt dus ook een zwak punt van de FE te zitten. Toch is de FE ingestemd, maar helaas zonder de toevoeging van religie aan de limitatieve lijst van algemeen nut.

4.3.3 Deelconclusie en relevantie

Hoewel het een mooi voorstel lijkt om fondsverwerving over de grens eenvoudiger te maken, zijn de (Nederlandse) kerkgenootschappen helaas niets opgeschoten met de verordening zoals deze er nu ligt. Het zou het Europees Parlement dan ook hebben gesierd wanneer deze ‘misser’ zou worden rechtgezet. Religie is immers in alle lidstaten erkend als algemeen nut,

¹⁴³ Hof van Justitie 14 september 2006, nr. C-386/040, ‘Centro di Musicologia Walter Stauffer tegen Finanzamt München für Körperschaften’, NTFR 2006/1487, Hof van Justitie 27 januari 2009, nr. C-318/07, ‘Hein Persche tegen Finanzamt Lüdenscheid’, NTFR 2009/366, Hof van Justitie 10 februari 2011, zaak C-025/10, ‘Missionswerk Werner Heukelbach eV tegen Belgische Staat’, NTFR 2011/528 en Hof van Justitie 16 juni 2011, nr. C-10/10, ‘Europese Commissie v. Republiek Oostenrijk’, NTFR 2011/1557.

het zou dan ook passen als dit ook in de verordening als algemeen nut wordt aangemerkt. Helaas heeft het (nog) niet zo mogen zijn.

Mocht dit alsnog gebeuren, dan is deze FE ook relevant voor de Nederlandse kerkgenootschappen, om ook aan giften vanuit andere Europese lidstaten eenvoudiger belastingvoordelen toe te kennen. Via een FE zou makkelijker geld kunnen worden binnengehaald om bijvoorbeeld een specifiek, monumentaal kerkgebouw open te kunnen houden en/of te kunnen renoveren. Het is immers in dergelijke gevallen gebruikelijk dat voor de renovatie geld wordt ingezameld uit binnen- en buitenland.

Voor lidstaten zie ik wel nadelen, met name in het verlies van autonomie. Ze kunnen immers niet zelf alle Europese stichtingen controleren, slechts diegene die in de eigen lidstaat staan ingeschreven. Voor belastingplichtigen is dit uiteraard geen nadeel, gezien zij hier weinig van zullen merken. Voor hen kan de FE dan ook een welkome aanvulling zijn op de nationale rechtsvormen voor algemeen nut beogende instellingen.

HOOFDSTUK 5 - CONCLUSIE

In deze scriptie staat de belastingheffing omtrent de kerk centraal, met als hoofdvraag:

Wordt de kerk bevoordeeld binnen de fiscale wetgeving?

Daarbij zijn de volgende subvragen aan bod gekomen:

1. Wat wordt onder ‘kerk’ verstaan, en hoe komt zij aan haar inkomsten?
2. Welke fiscale faciliteiten zijn er met betrekking tot de kerk in Nederland?
3. Wat zijn andere faciliteiten, welke in andere Europese landen spelen, waardoor de kerk mogelijk wordt bevoordeeld?

Eerst beantwoord ik de bovenstaande subvragen, gevolgd door een algemeen concluderend antwoord op de hoofdvraag.

Als antwoord op de eerste deelvraag is duidelijk geworden dat in deze scriptie van een gemeente werd uitgegaan, die al dan niet haar eigen kerkgebouw heeft. De kerk komt op verschillende wijzen aan haar inkomsten. De inkomsten bestaan vaak met name uit giften, collectes en de actie Kerkbalans. Ook de verkoop van grafrechten en overige inkomsten zoals verhuur van het kerkgebouw kunnen bijdragen aan de financiële situatie.

Het begrip ‘kerk’ is niet eenvoudig te definiëren. Weliswaar is ‘kerkgenootschap’ in het burgerlijk wetboek terug te vinden, maar ook dit is een ‘open norm’. Wel dient het begrip beschermd te worden tegen onrechtmatig gebruik, zoals bijvoorbeeld uit het arrest “Zusters van Sint Walburga” bleek.

Als antwoord op de tweede deelvraag blijkt dat er zeker een aantal faciliteiten zijn voor de kerk in Nederland. De meeste kerken dragen geen vennootschapsbelasting af. Toch kunnen ze wel belastingplichtig zijn. Over het algemeen zal een kerk echter niet boven de €15.000 per jaar aan winst uitkomen, waardoor toch geen vennootschapsbelasting hoeft te worden afgedragen.

De omzetbelasting speelt voor kerken in beginsel geen rol. Toch kan een kerk wel met de omzetbelasting te maken krijgen, bijvoorbeeld bij de aanschaf van een nieuw (kerk)gebouw. Verder hebben kerken recht op een teruggaaf van 50% van de energiebelasting die de energieleverancier in rekening heeft gebracht.

De onroerende-zaakbelasting speelt geen rol wanneer het kerkgebouw hoofdzakelijk wordt gebruikt voor openbare erediensten. Wanneer dit echter niet het geval is, zal er wel onroerende-zaakbelasting verschuldigd zijn en zal de waarde moeten worden bepaald. De (verkoop)waarde van het gebouw hangt onder andere af van of er gegadigden zijn, en ook welke functie het gebouw voor de eigenaar vervult.

Tussen predikant en gemeente kan een arbeidsverhouding ontstaan op basis van artikel 7:610 BW. Toch wordt de predikant in principe als pseudo-ondernemer (= medegerechtigde) behandeld, waardoor hij zijn traktement bruto ontvangt. In zijn aangifte moet hij ook rekening houden met de gemaakte kosten. Men kan ook kiezen voor de “opting-in” mogelijkheid, waarbij de predikant als pseudo-werknemer kwalificeert. De kerk dient dan loonbelasting in te houden en kan het loon netto alsmede (onbelaste) kostenvergoedingen netto uitkeren.

De giftenaftrek zorgt ervoor dat de gever het belastbaar inkomen kan verlagen door giften te doen. Hoewel betwist door onder andere de Commissie Belastingstelsel, zal deze vermoedelijk nog geruime tijd in de wetgeving blijven. Voor de successiewetgeving kwalificeert de kerk doorgaans als ANBI, waardoor deze geen belasting is verschuldigd over gekregen schenkingen en geërfde bedragen.

Al met al heeft de kerk in Nederland relatief weinig met de belasting te maken. Dat leidt echter niet direct tot de conclusie dat de kerk wordt bevoordeeld in de Nederlandse fiscale wetgeving, omdat bijna alle vrijstellingen op basis van het ANBI-begrip zijn, wat uiteraard een stuk ruimer is dan alleen kerkgenootschappen.

Als antwoord op de derde vraag is gebleken dat de kerk in Europa ook andere invalshoeken heeft. Zo is de kerkbelasting een geheel andere insteek van het financieren van kerkgenootschappen. Hoewel het geen directe fiscale maatregel is, is het ophalen van geld via de loon- en inkomstenbelasting absoluut een maatregel die de kerk bevoordeeld. Aangezien Nederland geen wetsbepaling heeft om een dergelijke vorm van financiering van de kerk te faciliteren, wordt de kerk in Nederland dus ‘minder’ bevoordeeld.

Ook speelt er in Europa een discussie over de vrijstelling van kerkgebouwen voor de OZB of soortgelijke buitenlandse belastingen. Deze discussie is door het belang in een aantal Zuid-Europese landen heftiger dan in Nederland, toch zal deze discussie ook in Nederland gevoerd (kunnen) worden.

Daarnaast komt de FE er aan. Hoewel het een mooi voorstel lijkt om fondsverwerving over de grens eenvoudiger te maken, zijn de (Nederlandse) kerkgenootschappen helaas niets opgeschoten met de verordening zoals deze er nu ligt. Religie mag dan in alle lidstaten erkend zijn als algemeen nut, desondanks komt het niet in het inmiddels goedgekeurde wetsvoorstel voor.

Hoewel zowel in Nederlands alsook in Europees verband een aantal faciliteiten omtrent kerkgenootschappen zijn, is de conclusie dat een kerkgenootschap wordt bevoordeeld niet gerechtvaardigd. Als beantwoording op de hoofdvraag toont deze scriptie aan dat de kerk deels wordt bevoordeeld in de fiscale wetgeving. Dit heeft alles te maken met het feit dat veel faciliteiten waar de kerk gebruik van maakt generieke faciliteiten zijn, bijvoorbeeld gebaseerd op de ANBI-status. Toch zijn er wel een aantal specifieke faciliteiten, zoals de vrijstelling van de OZB. Ook in bijvoorbeeld de publicatieplicht is terug te zien dat rekening wordt gehouden met (de specifieke situatie van) kerkgenootschappen.

Concluderend kan dus worden gesteld dat de Nederlandse kerkgenootschappen goed af zijn in de belastingheffing, en dat – voor zover dat nodig is – er vrijstellingen zijn voor kerkgenootschappen. In Europees kader valt op te merken dat Nederland geen (wettelijke basis voor een) kerkbelasting kent, waardoor qua financiering kerkgenootschappen minder goed af zijn. Men kan zich echter ook afvragen of dat past binnen het Nederlandse gedachtegoed omtrent de kerk.

Rest mij slechts nog één onbeantwoorde vraag te beantwoorden en u gerust achter te laten – de vergoedingen die slachtoffers van het seksueel misbruik binnen de katholieke kerk krijgen vormen geen inkomen in fiscale zin, en zijn dus niet als zodanig aan belastingheffing onderworpen.

LITERATUURLIJST

Jurisprudentie (Europees)

Europese Commissie, zaaknummer C26/2010, C(2012) 9461 final, SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)).

Hof van Justitie 23 oktober 1990, nr. 17/1989/233, BNB 1995/244.

Hof van Justitie 27 januari 2000, zaak C-23/98, Heerma.

Hof van Justitie 2 mei 2006, C-436/03, Europees Parlement/Raad van de Europese Unie.

Hof van Justitie 14 september 2006, nr. C-386/040, ‘Centro di Musicologia Walter Stauffer tegen Finanzamt München für Körperschaften’, NTFR 2006/1487.

Hof van Justitie 27 januari 2009, nr. C-318/07, ‘Hein Persche tegen Finanzamt Lüdenscheid’, NTFR 2009/366.

Hof van Justitie 10 februari 2011, zaak C-025/10, ‘Missionswerk Werner Heukelbach eV tegen Belgische Staat’, NTFR 2011/528.

Hof van Justitie 16 juni 2011, nr. C-10/10, ‘Europese Commissie v. Republiek Oostenrijk’, NTFR 2011/1557.

Hof van Justitie 20 maart 2012, C 104/11 P en C 105/11 P.

Gerecht van de Europese Unie 16 december 2010, nr. T-231/06 en T-237/06, LJN: BO8823.

Jurisprudentie (Nederlands)

Hoge Raad 31 oktober 1986, NJ 1987, 173.

Hoge Raad 30 oktober 1987, NJ 1988, 392.

Hoge Raad 22 maart 1989, nr. 25 773, BNB 1990/161.

Hoge Raad 14 juni 1991, NJ 192, 173.

Hoge Raad 4 december 1991, 27 661, BNB 1992/47.

Hoge Raad 8 maart 1995, nr. 30 186, BNB 1995/122.

Hoge Raad 5 juni 1996, nr. 30 314, BNB 1996/250c.

Hoge Raad 8 juli 1996, nr. 31 287, BNB 1996/269.

Hoge Raad 14 november 1997, nr. 16 453, NJ 1998, 149, LJN: ZC2495.

Hoge Raad 31 augustus 1998, nr. 33 483, FED 1998/691.

Hoge Raad 29 augustus 2000, nr. 35 257, BNB 2000/345.

Hoge Raad 15 november 2000, nr. 35 735, FED 2001/63.

Hoge Raad 7 november 2003, nr. 38 049, BNB 2004/30.

Hoge Raad 26 januari 2007, nr. 42 519, V-N 2007/8.11.

Hoge Raad 9 december 2011, nr. 10/02149, LJN: BT7594.

Conclusie van A-G IJssink 29 maart 2000, nr. 35 257, V-N 2000/30.21.

Hof Amsterdam 16 november 1987, nr. 25 773, BNB 1990/161.

Hof Amsterdam 1 mei 2007, nr. 06/00473, V-N 2008/3.9.

Hof Arnhem 16 mei 2007, nr. 06/00307, V-N 2007/42.13.

Hof Arnhem 24 juni 2008, nr. 104.001.028.

Hof Arnhem 19 januari 2010, nr. 104.001.028, LJN: BK9957.

Hof 's Gravenhage 13 december 1987, NJ 1987, 173.

Hof 's-Hertogenbosch 15 juli 2005, nr. 03/2649, V-N 2006/17.13.

Hof Leeuwarden 17 september 1993, nr. 93/0334, V-N 1993, p. 4188.

Rechtbank 's Gravenhage 31 augustus 1984, NJ 1987, 173.

Rechtbank Zwolle 2 februari 2005, kantonrechter Lelystad, nr. 217772 CV EXPL 03-9824, LJN: AS6771.

Vakliteratuur

Bekkers, R.H.F.P., Giftenaftrek in Nederland: evaluatiemethoden en hun interpretatie, WFR 2010/1140.

Hemels, S.J.C., De Europese Stichting en de Nederlandse ANBI: een grens aan de Nederlandse fiscale autonomie?, WFR 2012/724.

Kavelaars, P., Staatssteun in the picture, NTFRB 2012-8.

Luja, R.H.C., Taxing Heaven: over ethiek en kerkbelasting, Almanak 2010, fiscale studievereniging FIRST Maastricht, februari 2011.

Meijers, A.P.H., Scheiding van kerk en staat - maar vervlechting van burgerlijke en canonieke rechtsorde, in: Op het snijvlak van civiel en canoniek recht, A.P.H. Meijers e.a., Zwolle, 1994, p. 16/17.

Monsma, J.A., Nieuwe kerk te Amsterdam: Een monument zonder waarde voor de OZB?, WFR 1996/1137.

Nijkamp, H., Eurocommissaris Monti intensiveert campagne tegen schadelijke belastingconcurrentie in de Europese Unie, WFR 2002/655.

Rammeloo, D.V.E.M., 'De kleren van de wetgever. Een modern sprookje?', WFR 1995/6176, p. 1832.

Raven, P., De rechtsverhouding van een predikant en zijn gemeente, 2006, gepubliceerd op www.kerkrecht.nl, te vinden op:

<http://www.kerkrecht.nl/main.asp?item=233&pagetype=onderdeel&subitem=5530>, geraadpleegd op 5 maart 2013.

Santing-Wubs, A.H., Boom, Kerken in geding. De burgerlijke rechter en de kerkelijke geschillen', Meppel, 2002.

Overheidsstukken

Antwoorden van Staatssecretaris Weekers, Aanhangsel van de Handelingen, nr. 2119, 2011/2012.

Besluit Staatssecretaris van Financiën 19 december 1995, nr. VB 95/4058.

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, Stcrt. 2009, 11140.

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 28 oktober 2009, nr. CPP2009/1820M, BNB 2010/26.

Besluit Staatssecretaris van Financiën 20 december 2011, nr. BLKB 2011-2594M, Stcrt. 30 december 2011 nr. 24018.

Bijvoegsel Handelingen 2000/01, 22 november 2000, p. 2163 (Schriftelijke antwoorden staatssecretaris Bos).

Brief Staatssecretaris van Financiën van 17 oktober 2007, nr. DGB2007-04736, V-N 2007/48.5.

Brief Staatssecretaris van Financiën, 11 januari 2008, nr. DGB 2007-06412, V-N 2008/8.13.

Brief Staatssecretaris van Financiën, 7 februari 2012, nr. DGB/2012/465, V-N Vandaag 2012/412.

‘Fiscaal toezicht op maat’, Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, juni 2012.

Kamerstukken II 1985/86, 16 635, nr. 7, antwoord 2.

Kamerstukken II 2011/12, 33 006, nr. 3.

Ministerie van Financiën, Evaluatie giftenaftrek 1996-2006, 's-Gravenhage: Ministerie van Financiën 2009. Rapport aangeboden door de Minister van Financiën in brief van 23 oktober 2009, nr. AFP/09/657 U, aan de Tweede Kamer.

Ministerie van Financiën 28 mei 2013, DB/2013/234U.

Ministerie van Financiën 16 juli 2013 DB/2013/372M.

Persbericht Ministerie van Financiën, 30 november 2007, V-N 2007/59.9.

Persbericht 6 oktober 2010, <http://www.cultureelerfgoed.nl/actueel/persberichten/record-aantal-kerken>, geraadpleegd op 19 februari 2013.

Rapport van de Interdepartementale Commissie Europees recht (ICER), ICER-07 10-05b, 19 oktober 2007,

http://www.minbuza.nl/binaries/content/assets/ecer/ecer/import/icer/adviezen/2007_nadeelcompensatie_en_staatssteun/icer-2007-staatssteun-en-nadeelcompensatie-handreiking.pdf

Studiecommissie Belastingstelsel, Continuïteit en vernieuwing: een visie op het belastingstelsel, 's-Gravenhage: Studiecommissie Belastingstelsel 2010.

Websites

CIO, <http://www.cioweb.nl>

Gereformeerde Kerk Vrijgemaakt, <http://www.gkv-vse.nl>

Gesetze im Internet, <http://www.gesetze-im-internet.de>

Katholiek.nl, <http://www.katholiek.nl>

Kerkbalans, <http://www.kerkbalans.nl>

Kerknieuws, <http://www.kerknieuws.nl>

Kirchensteuer, <http://www.kirchensteuer.de>

Protestantse Kerk Duitsland, <http://www.ekd.de>

Protestantse Kerk Nederland, <http://www.pkn.nl>

Rooms-katholieke Kerk Duitsland, <http://www.katholisch.de/>

Steunpunt Kerkenwerk, <http://www.steunpuntkerkenwerk.nl>

Overig

CCBE comments on the proposal for a council regulation on the statute for a European foundation FE),

http://www.ccbe.eu/fileadmin/user_upload/NTCdocument/EN_22062012_CCBE_com1_1341297124.pdf

Reformatorisch Dagblad,

http://www.refdag.nl/nieuws/politiek/inzage_kerk_in_gba_onder_de_loep_1_701244

Vrijstelling voor substraat geen staatssteun in de zin van art. 87, eerste lid, EG-verdrag, Belastingblad 2000/643.

Voorstel van de Europese Commissie inzake een Europese stichting, de FE, gepubliceerd op 8 februari 2012. COM(2012) 35 final, 2012/0022 (APP),

www.eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0035:FIN:NL:PDF.

BIJLAGE 1: DE VOLLEDIGE LIJST VAN BIJ DE CIO AANGESLOTEN KERKGENOOTSCHAPPEN

Bij het CIO zijn de volgende kerkgenootschappen aangesloten:

1. Het Rooms-Katholiek Kerkgenootschap
2. De Protestantse Kerk in Nederland
3. De Remonstrantse Broederschap
4. De Algemene Doopsgezinde Sociëteit
5. De Christelijke Gereformeerde Kerken
6. De Verenigde Pinkster- en Evangeliegemeenten
7. De Nederlands Gereformeerde Kerken
8. De Gereformeerde Gemeenten
9. De Oud-Katholieke Kerk van Nederland
10. Het Nederlands-Israëlitisch Kerkgenootschap
11. Nederlands Verbond voor Progressief Jodendom
12. De Portugees-Israëlitische Gemeente
13. Het Leger des Heils
14. De Vrijzinnige Geloofsgemeenschap NPB
15. De Unie van Baptisten Gemeenten in Nederland
16. De Bond van Vrije Evangelische Gemeenten in Nederland
17. De Gereformeerde Kerken in Nederland (Vrijgemaakt)
18. Het Kerkgenootschap der Zevende-dags Adventisten
19. De Evangelische Broedergemeente (Hernhutters)
20. De Molukse Evangelische Kerk/Geredja Indjili Maluku

21. Vereniging van Orthodoxen H. Nikolaas van Myra
22. Koptisch-Orthodoxe Kerk
23. Alliantie van Baptisten en CAMA Gemeenten
24. Hersteld Hervormde Kerk
25. Rafaël Nederland
26. Voortgezette Gereformeerde Kerken
27. Anglicaanse Kerk in Nederland
28. Syrisch-Orthodoxe Kerk in Nederland
29. Gereformeerde Gemeenten in Nederland
30. Kerk van de Nazarener in Nederland
31. Bethel Pinksterkerk Nederland