

Zetelverplaatsing generalaat

Aanleiding

Als gevolg van de toename van de vergrijzing en de afname van het aantal leden in Nederland, kampen veel algemeen besturen met hun continuïteit. De zwaartekracht en veerkracht verplaatst zich naar andere delen van de wereld. Met name naar het zuiden van de wereld, zoals Indonesië of India. Deze congregaties waarvan het generaal bestuur in Nederland is gevestigd en waarbij de congregatie Nederlandse wortels kent, overwegen hun generaal bestuur te verplaatsen naar het Zuiden van de wereld.

Is het juridisch mogelijk om de statutaire zetel van een congregatie te verplaatsen naar het buitenland? Welke consequenties brengt zo'n verhuizing met zich mee? Bezien we dit vanuit kerkrechtelijk perspectief, als ook civielrechtelijk en fiscaal.

Kerkrechtelijk

In de Codex is er niets geregeld over het verplaatsen van de zetel van een religieus instituut. Wel zal het uitmaken of het religieus instituut van pauselijk of van diocesaan recht is. Voor pauselijke instituten zal er weinig om handen zijn om een zetelverplaatsing te realiseren. Toestemming van de Congregatio voor de Religieuze Instituten is niet vereist, tenzij de constituties moeten gewijzigd worden omdat in de constituties iets is bepaald over zetelverplaatsing of indien in de constituties de vestigingsplaats van de zetel vermeld staat.

Voor diocesane religieuze instituten daarentegen, is de betrokkenheid van de Bisschop van de Hoofdzetel vereist. Een voorbeeld van een congregatie van diocesaan recht die haar zetel heeft verplaatst naar Indonesië, is de congregatie van de Fraters van Utrecht. Om zich in Indonesië te kunnen vestigen, was de instemming van de Bisschop waar de congregatie haar hoofdzetel wenste te vestigen van belang. Voor de congregatie was als gevolg van de zetelverplaatsing niet meer de Aartsbisschop van Utrecht de Bisschop van hun hoofdzetel, maar de Bisschop van het bisdom waar de congregatie haar hoofdzetel heeft gevestigd.

Een ander punt waarnaar gekeken moet worden is de interne structuur van de congregatie. Het verplaatsen van het generalaat kan namelijk nadelige gevolgen hebben voor de onderdelen die onder het generalaat vallen en in Nederland gevestigd zijn. Indien de constituties deze onderdelen geen bevoegdheid geven zelfstandig te beschikken en bezitten van tijdelijke goederen, moet er een voorziening worden getroffen zodat zij wel zelfstandig kunnen deelnemen aan het Nederlands maatschappelijk rechtsverkeer. Oplossingen kunnen zijn:

- 1) de constituties op dit punt te wijzigen;
- 2) indien de constituties een uitzonderingsmogelijkheid kennen, voor deze onderdelen een uitzondering op de hoofdregel maken;
- 3) het oprichten van een kerkelijke rechtspersoon of burgerlijke rechtspersoon die over het beheer van de materiele goederen gaat van het betreffende onderdeel.

Een voorbeeld is de Congregatie Broeders van Huijbergen. In de constituties worden provincie, regio's en gemeenschappen uitgezonderd van de bevoegdheid tijdelijke goederen te verwerven, bezitten en te beheren. Alleen de congregatie als geheel heeft de bevoegdheid om tijdelijke goederen te bezitten. Wanneer het Generalaat verhuist naar Indonesië, kan de Nederlandse broedergemeenschap in beginsel niet deelnemen aan het maatschappelijk rechtsverkeer in Nederland.

Zetelverplaatsing vanuit perspectief van het Internationaal Privaatrecht

Een zetelverplaatsing brengt veel complexe juridische vraagstukken met zich mee wanneer het gaat om rechtspersonen, laat staan voor kerkgenootschappen. Wanneer de zetel wordt verplaatst, komt men in aanraking met het internationaal privaatrecht. Immers men verhuist van het ene land naar het andere land, waar ze weer andere regelgeving kennen. Gekeken moet worden of er tussen beide landen verdragen zijn gesloten, waarin bepaalde afspraken zijn vastgelegd, die betrekking kunnen hebben op de rechtspersoon die gaat verhuizen.

Nederland hanteert de **incorporatieleer**. Dit houdt in dat een rechtspersoon wordt beheerst door het recht van het land volgens welk de rechtspersoon is opgericht. In het oprichtingsland van de rechtspersoon bevindt zich tevens de statutaire zetel.¹ Op grond van de incorporatieleer doet het dan ook niet ter zake waar de rechtspersoon zijn bestuurszetel heeft gevestigd noch waar de feitelijke bedrijfsactiviteiten worden verricht. Het oprichtingsrecht regeert dus het ontstaan, de inrichting, de structuur en het einde van de rechtspersoon.² Waar de rechtspersoon ook gaat of staat, de rechtspersoon blijft onderworpen aan het oprichtingsstatuut. Dit heeft als voordeel dat er een grote mate van rechtszekerheid bestaat vanwege de continue gelding van het oprichtingsrecht. Een nadeel is dat het misbruik van buitenlandse rechtspersonen in de hand werkt.³ Andere landen die deze leer aanhouden zijn onder andere UK, Ierland, Denemarken, Noorwegen en de Verenigde Staten.

Op grond van artikel 10:117a BW kan een kerkelijke rechtspersoon aangemerkt worden als een ieder ander als zelfstandige eenheid of organisatie naar buiten optredend lichaam en derhalve aangemerkt worden als een corporatie.

Artikel 10:118 BW bepaalt dat de oprichting van een corporatie wordt beheerst door het recht van het land waar de rechtspersoon ingevolge haar oprichtingsakte haar zetel heeft of bij gebreke daarvan haar centrum van optreden naar buiten heeft ten tijde van de oprichting.

Artikel 10:119 BW bepaalt dat in geval een religieus instituut in Nederland is opgericht, zij hier in Nederland haar statutaire zetel heeft, het Nederlands recht geldt voor de rechtsgeldigheid van de oprichting.

Op grond van artikel 2:2 BW hebben kerkelijke rechtspersoon de vrijheid om hun rechtspersoon dusdanig op te richten en in te richten overeenkomstig het eigen kerkelijk recht. Het Nederlands recht verwijst derhalve naar het kerkelijk recht, als het gaat om rechtsgeldigheid van de oprichting, bevoegdheid drager te zijn van rechten en plichten, in rechte op te treden, het inwendig bestel en de bevoegdheden van de organen en functionarissen.

Het **werkelijke zetelstelsel** bepaalt in tegenstelling tot de incorporatieleer dat een rechtspersoon wordt beheerst door het recht van het land waar haar centrale bestuurszetel dan wel feitelijke leiding zich bevindt.⁴ Dit hangt af van de feitelijke omstandigheden en kan worden aangeduid als de plaats van waaruit de rechtspersoon daadwerkelijk wordt bestuurd. Met andere woorden: de plaats waar de feitelijke leiding zich bevindt is daar waar feitelijk gezien de sterkste maatschappelijke en economische band bestaat. De vraag volgens welk recht de rechtspersoon is opgericht doet in dit stelsel in beginsel niet ter zake. Een nadeel van de werkelijke zetelleer is de rechtsonzekerheid die deze met zich meebrengt. Dat komt doordat het vaststellen van de plaats waar de werkelijke leiding ligt soms moeilijk te bepalen is. Alles hangt af van de omstandigheden van het geval. Een voordeel van een dergelijk stelsel is het indammen van concurrentie en het bestrijden van misbruik.⁵ Landen die de werkelijke zetelleer toepassen zijn onder meer Duitsland, België, Luxemburg, Frankrijk, maar ook Indonesië.

Er kunnen complicaties ontstaan op het moment dat de zetel van een land dat het incorporatieleer toepast verplaatst naar een land dat de werkelijke zetelleer toepast. Vanuit Nederlands perspectief bezien, vindt er in Nederland geen probleem plaats, wanneer de hoofdleiding van een congregatie naar het buitenland verhuist. Op grond van het Nederlands recht blijft de rechtspersoon in Nederland bestaan. Complicaties ontstaan in het nieuwe vestigingsland. Deze erkent de Nederlandse rechtspersoon niet waardoor de congregatie niet kan deelnemen aan het maatschappelijk rechtsverkeer. Een nieuwe rechtspersoon moet dan opgericht worden overeenkomstig het civiele recht van het nieuwe vestigingsland. De Nederlandse rechtspersoon omzetten naar een rechtsvorm die in het nieuwe vestigingsland gebruikelijk is, is niet mogelijk, omdat het Nederlands recht niet voorziet in een omzetting naar een rechtsvorm naar het recht van een ander land. Hetzelfde geldt voor internationale fusering. In welke rechtsvorm en onder welke voorwaarden deze rechtsvorm ingericht moet worden, vergt juridische deskundigheid ter plaatse in het nieuwe vestigingsland. Het kan zo zijn dat

¹P.Vlas, Rechtspersonen, Apeldoorn/Antwerpen: Maklu, 2009, nr.16.

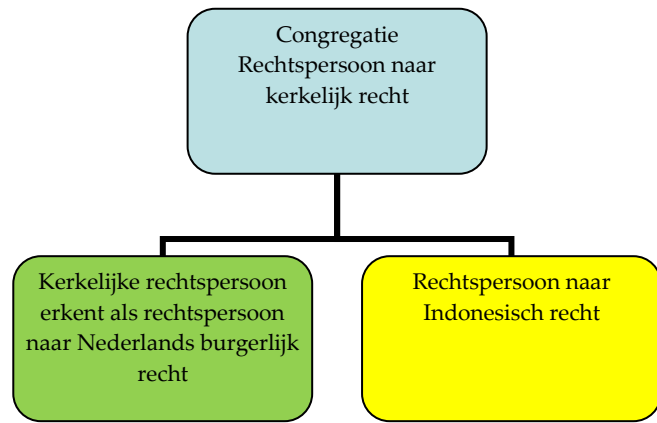
²J.W. Bellingwout, Zetelverplaatsing van rechtspersonen, Serie monografieën vanwege het Van der Heijden Instituut, deel 54, Kluwer, Deventer 1996, p. 19.

³P.Vlas, Rechtspersonen. Apeldoorn/Antwerpen: Maklu, 2009, nr 72 en verder.

⁴J.A. Kok, Zetelverplaatsing van vennootschappen vanuit Nederland naar Hongarije, Forfaitair. Mei 2008 nr. 184, p. 12.

⁵P.Vlas, Rechtspersonen. Kluwer: Deventer 2002, p. 12.

bestuurders van deze rechtsvorm geen buitenlandse nationaliteit mogen hebben, zodat bestuurlijke betrokkenheid van Nederlandse leden van de congregatie wordt uitgesloten. Andere vragen kunnen bijvoorbeeld zijn of de rechtspersoon is toegestaan vermogen in het buitenland onder te brengen of dat het kapitaal in het vestigingsland moet geplaatst worden. Er zijn dus talloze vragen die boven komen bij de noodzaak van het oprichten van een nieuwe rechtspersoon overeenkomstig het recht van het nieuwe vestigingsland.



Een voorbeeld waarbij het verplaatsen van de zetel problemen opleveren, is: Een naar Nederlands recht opgerichte rechtspersoon geeft een Duits aannemersbedrijf opdracht om voor de Nederlandse rechtspersoon bouwwerkzaamheden in Duitsland te verrichten. Als gevolg van wanprestatie eist de Nederlandse rechtspersoon voor de Duitse rechter een schadevergoeding van het Duits aannemersbedrijf. Op grond van het Duitse internationaal privaatrecht, hanteert Duitsland de werkelijke zetelleer. Duitsland stelt de procesbevoegdheid van de Nederlandse rechtspersoon in de gerechtelijke procedure ter discussie, omdat alle

	Naar land met incorporatieleer	Naar land met werkelijke zetelleer
Nederland met incorporatieleer	Geen gevolgen voor toepasselijk recht. Nederlands recht is op de rechtspersoon van toepassing.	<ul style="list-style-type: none"> • Rechtspersoon blijft in Nederland bestaan naar Nederlands recht. • Recht van vestigingsland is van toepassing vanwege werkelijke zetelleer. • Voor erkenning als rechtspersoon in nieuw vestigingsland dient er een nieuwe rechtspersoon te worden opgericht waarvan de statutaire zetel en werkelijke zetel naar het recht is opgericht van nieuw vestigingsland. • Rechtspersoon heeft dubbele nationaliteit

aandelen van de Nederlandse rechtspersoon zijn overgedragen aan twee Duitse inwoners. Hierdoor is de werkelijke zetel op grond van het Duitse recht gelegen in Duitsland. Aangezien de Nederlandse rechtspersoon niet overeenkomstig het Duitse recht is opgericht, wordt zij niet als rechtspersoon in Duitsland erkend en is zij derhalve niet bevoegd om een rechtszaak in Duitsland aan te spannen en een rechtsvordering op de tegenpartij af te dwingen.⁶

VERPLAATSING VAN DE WERKELIJKE ZETEL BUITEN DE EU

Indien een congregatie haar zetel wenst te verplaatsen naar bijvoorbeeld Indonesië dan blijft Nederlandse rechtspersoon van de congregatie in Nederland bestaan en dient de congregatie om in Indonesië te kunnen deelnemen aan het maatschappelijk rechtsverkeer een nieuwe rechtspersoon op te richten overeenkomstig het Indonesische recht.

Binnen de EU

In geval de rechtspersoon verhuist binnen de EU dan dient niet alleen gekeken te worden naar de rechtstelsels van de landen waartussen de rechtspersoon verhuist, maar ook naar het EU recht. Gelet op de complexiteit van zetelverplaatsing ook binnen de EU, reikt het te ver om in deze notitie hier verder op in te gaan.

⁶ Arrest *Uberseering*, HvJ EG 5 november 2001, nr. C-208/00. In deze casus heeft het Europese Hof van Justitie geoordeeld dat lidstaten die de werkelijke zetelleer hanteren rechtspersonen die opgericht zijn overeenkomstig een ander EU-lidstaat als rechtspersoon moeten erkennen in het kader van vestigingsvrijheid. Dit geldt dus niet voor werkelijke zetelverplaatsing buiten de EU.

Zetelverplaatsing vanuit internationaal fiscaal perspectief

Dat voor het Nederlands burgerlijk recht het geen gevolgen heeft voor de rechtspersoon als deze de hoofdleiding verplaatst, wil nog niet zeggen dat de rechtspersoon bij zetelverplaatsing ook onderhevig blijft aan het Nederlands Belastingrecht. Het fiscale begrip van woonplaats, is anders dan het civielrechtelijke begrip. Civielrechtelijk is de woonplaats van een rechtspersoon gelijk aan de plaats waar de statutaire zetel is gelegen. Waar een rechtspersoon zijn fiscale woonplaats heeft, wordt in de eerste plaats door de nationale wet van een land bepaald.⁷

Artikel 4 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen geeft de algemene regel voor het bepalen van een vestigingsland van een rechtspersoon. Voor de bepaling van de vestigingsplaats van een rechtspersoon is de plaats waar de feitelijke leiding van de rechtspersoon is gelegen bepalend. De rechtspraak gaat hierbij uit dat de feitelijke leiding bij het bestuur berust.⁸

Feitelijke leiding

Het bestuur zijn degenen die de kernbeslissingen met betrekking tot het beleid, investeringen, het beheren van het vermogen, het nemen van de eerste stap in de keten van het geven van instructies aan de werkzame personen binnen de rechtspersoon en om het dragen van de eindverantwoordelijkheid e.d.⁹ nemen die noodzakelijk zijn voor de bedrijfsuitoefening. Dat de dagelijkse leiding van de werkorganisatie (de bedrijfsleiding) wellicht bij iemand anders ligt, doet hier niet aan af. De plaats van vestiging is de plaats waar het bestuur feitelijk de leiding uitoefent. Alleen als de bestuurstaken in feite door iemand anders worden uitgeoefend, geldt een afwijkende plaats.¹⁰

Internationale religieuze instituten kunnen worden vergeleken met multinationals of concernverbanden. M.i. kan een religieus instituut beschouwd worden als een economische eenheid. Zowel kerkrechtelijk als civielrechtelijk¹¹ Afhankelijk van in hoeverre het subsidiariteitsbeginsel binnen een religieus instituut een rol speelt, mag worden aangenomen dat het generaal bestuur de centrale leiding heeft over deze economische eenheid. Gelet op de interne structuren van religieuze instituten en de onderlinge (rechts)verhoudingen mag in het algemeen worden aangenomen dat het generaal bestuur ook daadwerkelijk beschouwd mag worden als het bestuur waar de vaste rechtspraak op doelt. Het generaal bestuur is het orgaan dat beslissingen neemt met betrekking tot het beheren van het vermogen, het uitzetten van beleid rondom het algemeen apostolaat en uitdrukking geven aan het charisma van het religieus instituut. Afhankelijk van het subsidiariteitsbeginsel binnen het instituut kan aansturing geven aan onderliggende onderdelen binnen het instituut ook een belangrijker rol spelen.

Plaats

Als is vastgesteld wie de werkelijke leiding uitoefent, dient de plaats te worden bepaald waar dat gebeurt. Deze vraag kan niet altijd zo eenvoudig van te voren worden beantwoord. De werkelijke leiding van een rechtspersoon hoeft niet noodzakelijkerwijs uitgeoefend te worden in één land. Zeker gelet op de huidige digitale communicatiemiddelen en wereldwijde mobiliteit kan er sprake zijn van een mobiel bestuur. De vraag waar de fiscale woonplaats is, dient derhalve aan de hand van de concrete omstandigheden van het geval beantwoordt te worden.¹² Nadeel hiervan is dat niet op voorhand duidelijk is welke omstandigheden bepalend zijn bij de vaststelling van de fiscale woonplaats van de rechtspersoon. Bovendien loopt de vaste rechtspraak achter ten opzichte van de recente ontwikkelingen en digitale communicatietechnieken, waardoor spreiding en uitsplitsing van uitgeoefende functies en aansturing van functies op afstand het vaststellen van de fiscale woonplaats bemoeilijkt. Een materiele toetsing moet plaatsvinden.

Met welke omstandigheden houdt de rechtspraak zo al rekening?

⁷ Deel Internationaal Belastingrecht, Noordhoff Uitgevers bv Groningen/Houten, editie 2013 p. 3.

⁸ HR 23 september 1992, BNB 1993/193.

⁹ I.J.J. Burgers, Wegwijs in het Internationaal Belastingrecht, tweede druk, blz. 113 Sdu, Den Haag 2003. E.A. Brood, De vestigingsplaats van vennootschappen, FM nr. 48, blz.145 en 146, Kluwer, Deventer 1989.

¹⁰ BNB 2006/79.

¹¹ Zie canon 607 CIC en artikel 2:24b BW.

¹²HR 23 september 1992, BNB 1993/193.

1. Als doorslaggevende omstandigheid geldt de plaats waar de rechtspersoon zijn feitelijke leiding heeft.
2. Andere omstandigheden kunnen ook van belang zijn, maar deze omstandigheden zijn echter van ondergeschikt belang. Deze omstandigheden kunnen zijn:
 - de plaats waar de rechtspersoon haar activiteiten uitoefent;
 - de woonplaats van de bestuurders;
 - de plaats waar de administratie wordt gevoerd;
 - de plaats waar de algemene vergadering van bijvoorbeeld de aandeelhouders wordt gehouden. In geval van religieuze instituten zou dit m.i. generale kapittels kunnen zijn en;
 - de plaats waar de statutaire zetel is gevestigd;
 - de plaats waar de contracten worden getekend;
 - land waar de uitoefening van de werkorganisatie is;
 - plaats waar beslissingen en beleid worden ontwikkeld;
 - recht van het land waar de rechtspersoon is opgericht;
 - aard en omvang van de bedrijfsactiviteiten van de rechtspersoon;
 - stortingen van baten op bankrekeningen;
 - valuta waarin de boekhouding wordt opgemaakt;
 - adres waarop een bankrekening wordt aangehouden;
 - doorberekeningen van kosten aan verbonden partijen in het buitenland;
 - aanwezigheid eigen briefpapier;
 - volmachten verstrekt in het kader uitvoering bedrijfsuitoefening.

In 2016 is het Besluit 'Dienstverleningslichamen en zekerheid vooraf vastgesteld', gewijzigd.¹³ Dit is een beleidsregel van de fiscus waarin beleid is uitgewerkt in het kader van internationale bijstandsverlening bij heffing van belastingen die betrekking hebben op binnenlandse belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting. Hoewel afgevraagd kan worden in hoeverre deze regelgeving en beleidsregels ook van toepassing kunnen zijn op zelfstandige onderdelen van kerkgenootschappen, geeft het wel inzicht over de werkwijze en richtlijnen die de fiscus hanteert voor het vaststellen van de plaats waar de werkelijke leiding zich bevindt, althans voor belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting. In dit besluit worden een aantal vereisten opgesomd voor aanwezigheid in Nederland, die deels terug te vinden zijn in de rechtspraak. Volledigheidshalve worden deze vereisten hieronder benoemd:¹⁴

- a. ten minste de helft van het totaal aantal statutaire en beslissingsbevoegde bestuursleden van de belastingplichtige woont of is feitelijk gevestigd in Nederland;
- b. de in Nederland wonende of gevestigde bestuursleden beschikken over de benodigde professionele kennis om hun taken naar behoren uit te voeren, tot welke taken ten minste behoort de besluitvorming, op grond van de eigen verantwoordelijkheid van de belastingplichtige en binnen het kader van de normale concernbemoeyenis, over door de belastingplichtige af te sluiten transacties, alsmede het zorg dragen voor een goede afhandeling van de afgesloten transacties;
- c. de belastingplichtige beschikt over gekwalificeerd personeel voor de adequate uitvoering en registratie van de door de belastingplichtige af te sluiten transacties;
- d. de bestuursbesluiten worden in Nederland genomen;
- e. de belangrijkste bankrekeningen van de belastingplichtige worden in Nederland aangehouden;
- f. de boekhouding wordt in Nederland gevoerd;
- g. het vestigingsadres van de belastingplichtige is in Nederland;
- h. de belastingplichtige wordt, voor zover bij de belastingplichtige bekend, niet in een ander land fiscaal als inwoner beschouwd;
- i. de belastingplichtige loopt met betrekking tot de geldleningen of rechtsverhoudingen en de samenhangende geldleningen of rechtsverhoudingen die ten grondslag liggen aan de ontvangen en betaalde rente, royalty's, huur of leasetermijnen een reëel risico als bedoeld in artikel 8c, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969;
- j. de belastingplichtige heeft ten minste een bij het vereiste reële risico, bedoeld in onderdeel i,

¹³ Besluit van 11 december 2011, Lichamen met financiële dienstverleningsactiviteiten binnen concernverband zonder reële economische aanwezigheid in Nederland; geen zekerheid vooraf, verstrekken van inlichtingen en beperking verrekening bronheffing.

¹⁴ Artikel 3a lid 7 van het besluit zoals genoemd in voetnoot 13.

passend eigen vermogen.

Let op:

Het kan dus best zo zijn dat een bestuur op papier ruime bevoegdheden heeft om de rechtspersoon te vertegenwoordigen, als een bestuur bij wijze van spreken alleen handelt op instructie van een derde, die de instructies vanuit een ander land geeft, dus niet waar het bestuur zich bevindt, is de fiscale woonplaats in het andere land.¹⁵

Concreet betekent dit dat wanneer het generaal bestuur naar het buitenland verhuist, maar de Nederlandse rechtspersoon in Nederland achterblijft als ook de activa en passiva van deze rechtspersoon en dit vermogen in Nederland wordt beheerd door al dan niet-leden van de congregatie, dan loopt het instituut het risico dat op grond van de vaste rechtspraak de fiscale woonplaats van de Nederlandse rechtspersoon zich in het buitenland bevindt en het land waarin het generaal bestuur naartoe is verhuisd, heffingsbevoegd is. De beslissingen en instructies rondom het beheer van het vermogen worden namelijk in feite genomen in het buitenland, waardoor wordt bepaald dat de fiscale woonplaats van de rechtspersoon, het religieus instituut, in het buitenland is gevestigd in plaats van in Nederland.

Het oprichten van een aparte kerkelijke instelling waarin het vermogen van het religieus instituut wordt ondergebracht met een bestuur bestaande uit niet-leden van de congregatie, biedt m.i. op grond van bovengenoemde constatering dan ook geen soelaas. Immers op papier wordt dit bestuur in Nederland wel beschouwd als het bestuur van de kerkelijke instelling, maar in feite handelt het bestuur van deze kerkelijke rechtspersoon overeenkomstig het eigen recht van het religieus instituut enkel en alleen op instructies van het generaal bestuur, dat gevestigd is in het buitenland.

Kortom wil men dit risico vermijden dan zal het noodzakelijk zijn dat het generaal bestuur voor beleidsbepalende beslissingen naar Nederland begeeft of beter nog het generalaat gewoonweg niet verplaatsen.¹⁶

Dubbele fiscale woonplaats

Indien op grond van de Nederlands wetgeving is vastgesteld dat de rechtspersoon haar vestigingsplaats heeft in Nederland, dan kan het zijn dat ook het andere land waarnaar de hoofdleiding is verhuisd, op grond van diens nationale wetgeving constateert dat de rechtspersoon haar vestigingsplaats in dat land heeft. In dat geval moet geconstateerd worden dat er sprake is van een dubbele fiscale woonplaats. Ter voorkoming van dubbele belastingheffing worden verdragen gesloten. Deze verdragen zijn meestal gebaseerd op het OESO¹⁷ model-verdrag. Men dient derhalve te bekijken in hoeverre er een verdrag is gesloten met het betreffende land waar men naartoe verhuist. In het OESO-modelverdrag wordt in artikel 4 lid 3 bepaald dat in geval van een dubbele woonplaats een rechtspersoon geacht te zijn gevestigd in het land waarin de plaats van de werkelijke leiding zich bevindt.

OESO heeft de afgelopen tien jaar het begrip 'plaats van werkelijke leiding' aangescherpt in het bijbehorende commentaar. Mede gelet op de snelle ontwikkelingen rondom 'digitaliserende economie'. Daarnaast worden internationaal constructies als 'brievenbusmaatschappijen' als een doorn in het oog beschouwd, waarbij belastingheffing wordt ontdoken. Factoren die relevant zijn voor de vaststelling van de plaats van werkelijke leiding zijn volgens OESO:

- de plaats waar de directievergaderingen of vergaderingen van vergelijkbare organen plaatsvinden;
- de plaats waar het hoogste dagelijks management plaatsvindt;
- de plaats van vestiging van het hoofdkantoor;
- de plaats waar de bestuurders doorgaans hun werkzaamheden uitoefenen;
- het recht dat van toepassing is op de rechtspersoon;
- de plaats waar de boekhouding wordt bewaard;
- mogelijke oneigenlijk gebruik van het verdrag als de rechtspersoon als inwoner van het ene land wordt beschouwd en niet als inwoner van het andere land;

¹⁵ HR 23 september 1992, BNB 1993/193.

¹⁶ Aantekening D. Juch onder HR 23 september 1992, FED 1993/655.

¹⁷ Afkorting OESO staat voor Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling, gevestigd te Parijs, Frankrijk.

- andere factoren die de bevoegde autoriteiten van belang vinden voor het bepalen van de vestigingsplaats.

Indien beide landen van mening zijn dat zich in beide landen de plaats van werkelijke leiding bevindt, regelen zij de aangelegenheden in onderlinge overeenstemming. Bedacht moet men dus zijn voor dubbele belastingheffing en op eventuele onbedoelde belastingheffing op vermogen of andere inkomensbestanddelen in het nieuwe vestigingsland. Per belastingsoort zal gekeken moeten worden in welk land dit al dan niet wordt geheven. In het nieuwe vestigingsland of in Nederland en of dit fiscaal gunstig of ongunstig is.

Wil men voorkomen dat belasting wordt geheven in het buitenland over vermogen in Nederland zal het noodzakelijk zijn dat de werkelijke zetel in Nederland moet zijn gevestigd. Alles hangt derhalve af van de wijze waarop het interne bestel van de rechtspersoon wordt ingericht en van de feitelijke omstandigheden.

Indien een congregatie haar gehele activiteiten en vermogen verplaatst naar Indonesië zal zij ook onderworpen zijn aan het Indonesische belastingrecht. Indien de congregatie gedeeltelijk haar activiteiten en haar hoofdleiding verplaatst naar Indonesië dan zal op grond van de nationale wetgeving van Nederland en van Indonesië bekeken moeten worden waar de fiscale woonplaats van de congregatie is gevestigd. Tussen Nederland en Indonesië is er een belastingverdrag gesloten (2002). Dit verdrag gaat uit van heffingsbevoegdheid van de staat waar de werkelijke leiding is gelegen. Indien beide staten van mening zijn dat in beide staten een werkelijke leiding is gelegen, treden beide staten in onderling overleg. Deskundig advies over het fiscale recht van Indonesië is hierbij noodzakelijk, omdat aan de hand van het feitencomplex de fiscale woonplaats zal moeten worden beoordeeld. Voor wat betreft heffingsbevoegdheid over onroerende zaken, is overeengekomen dat deze belast zijn in het land waar de onroerende zaken zich bevinden.

Conclusie en aanbevelingen

Geconcludeerd mag worden dat het verhuizen van een generalaat niet zo eenvoudig is, als het lijkt. Achter het verhuizen van het generalaat ligt een heel juridisch complexiteit verscholen met vooral grote financiële consequenties. Kerkrechtelijk heeft een verhuizing van het generalaat weinig om handen. Civielrechtelijk en fiscaalrechtelijk daarentegen brengt het veel haken en ogen met zich mee. Het grootste risico bij zetelverplaatsing is dat onbedoeld de rechtspersoon in het nieuwe land niet wordt erkend als rechtspersoon, waardoor er civielrechtelijke nadelige gevolgen kunnen optreden of dat de rechtspersoon wordt beschouwd als inwoner van het nieuwe land of van beide landen, zodat de bilaterale afspraken gaan gelden, omdat verschillende rechtssystemen van toepassing zijn.

Religieuze instituten dienen zich er van bewust te zijn dat met name het fiscale risico groot kan zijn van het verplaatsen van de hoofdleiding van een religieus instituut. Het succes van een verplaatsingstraject zit niet alleen in de implementatie fase, een correcte uitvoering en onderhoud van de structuur is tevens essentieel. Wil men voorkomen dat het nieuwe vestigingsland wordt aangemerkt als fiscale woonplaats van de rechtspersoon, zal men derhalve ervoor moeten zorgen dat de werkelijke leiding in Nederland blijft. Binnen de wet- en regelgeving, als ook in de rechtspraak bestaan hiervoor geen concrete heldere criteria. Toetsing wordt gedaan aan de hand van de werkelijke feiten en omstandigheden. Kortom rechtszekerheid is op dit punt er niet, wanneer bestuursleden niet in Nederland wonen. Men begeeft zich dus in een grijs gebied. Wellicht dat de Belastingdienst vooraf die zekerheid kan geven, indien de situatie aan de fiscus wordt voorgelegd.

Religieuze instituten die overwegen hun zetel te verplaatsen dienen zich dan ook af te vragen of de voordelen van het verplaatsen van de zetel opwegen tegen de juridische, fiscale en maatschappelijke risico's die zo'n zetelverplaatsing met zich meebrengt. Daarnaast dient in ogenschouw te worden genomen dat de conclusies en aanbevelingen in onderhavige notitie onderhevig zijn aan wijzigingen in wet- en regelgeving.
