



Rapport

Datum: 29 oktober 2003
Rapportnummer: 2003/387

Klacht

Verzoekster klaagt er over dat de Belastingdienst/Oost-Brabant in zijn brieven van 29 januari en 21 februari 2003 haar verzoek om een kostenvergoeding heeft afgewezen. Het verzoek betrof de kosten die verzoekster heeft gemaakt als gevolg van het later onjuist geachte standpunt van de Belastingdienst dat zij over de jaren 1994 tot en met 1999 in Nederland inkomstenbelasting was verschuldigd over de opbrengsten van haar activiteiten in Duitsland als logopediste. Voorts stelt zij dat zij tevens schade heeft opgelopen doordat zij ten gevolge van het standpunt van de Belastingdienst geen "Kindergeld" in Duitsland heeft genoten. Zij is van mening dat ook deze schade voor vergoeding in aanmerking komt.

Beoordeling

I. Algemeen

1. Verzoekster, woonachtig in Nederland, is in 1994 activiteiten gaan ontplooiën als logopediste. Zij heeft daartoe in september 1994 een overeenkomst gesloten met een in Duitsland gevestigde "Sprachtherapeutin" en ingevolge deze overeenkomst behandelt verzoekster in Duitsland woonachtige patiënten. De behandeling vindt veelal plaats bij de patiënten thuis, doch verzoekster kan ook gebruik maken van een behandelruimte welke haar in Duitsland ter beschikking staat.
2. De inkomsten in de jaren 1994 tot en met 1999 uit haar activiteiten als logopediste in Duitsland heeft verzoekster opgenomen in haar aangiften inkomstenbelasting over die jaren zonder daarbij te verzoeken om toepassing van de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting zoals bedoeld in artikel 20 van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting (zie Achtergrond, onder 4.; hierna: het Verdrag). De aangiften inkomstenbelasting 1995 en 1996 zijn bij de Belastingdienst ingediend op 15 september 1997.
3. Op 31 oktober 1997 heeft een medewerker van de Belastingdienst/Ondernemingen 's-Hertogenbosch (sinds 1 januari 2003 onderdeel van de Belastingdienst/Oost-Brabant; hierna: de Belastingdienst) een bezoek aan verzoekster gebracht. Blijkens het van dit bezoek opgemaakte rapport was het doel van dit bezoek "het verstrekken van inlichtingen over fiscale regelgeving en het wijzen op de administratieve verplichtingen overeenkomstig de eisen van het bedrijf."
4. In 2001 nam de Duitse belastingdienst het standpunt in dat de inkomsten van verzoekster als logopediste in Duitsland dienden te worden belast. Op verzoek van verzoekster heeft de Nederlandse Belastingdienst de aanslagen inkomstenbelasting over 1994 tot en met 1996 van verzoekster met het standpunt van de Duitse belastingdienst in overeenstemming gebracht. Omdat verzoekster in de betrokken jaren alleen over het jaar

1996 inkomstenbelasting verschuldigd was geworden, leidde de toepassing van de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting uitsluitend tot een teruggave over dat jaar. Deze teruggaaf bedroeg f 578 inclusief heffingsrente.

5. In een brief van 25 november 2002 vroeg verzoekster de Belastingdienst om vergoeding van kosten tot een bedrag van f 4.489. Dit betrof de diverse kosten die verzoekster in de loop van de betrokken jaren had gemaakt ten behoeve van haar administratie en de aangiften inkomstenbelasting in Nederland. In zijn brieven van 29 januari en 21 februari 2003 weigerde de Belastingdienst de betrokken kosten te vergoeden.

II. Ten aanzien van verzoeksters klacht

1. Verzoekster klaagt er over dat de Belastingdienst haar verzoek om vergoeding van de kosten heeft afgewezen. Zij stelt zich op het standpunt dat zij deze kosten heeft gemaakt als gevolg van het achteraf onjuist gebleken standpunt van de Belastingdienst dat zij over haar activiteiten in Duitsland alleen in Nederland inkomstenbelasting verschuldigd was. Zij stelt dat het bezoek van de Belastingdienst op 31 oktober 1997 op verzoek van haar of haar gemachtigde heeft plaatsgevonden, juist omdat het haar niet duidelijk was in welk land zij over de opbrengsten uit de activiteiten in Duitsland belasting diende te betalen. Volgens haar is toen ten onrechte geconstateerd dat zij daarover in Nederland inkomstenbelasting diende te betalen.

Verzoekster stelt voorts dat zij ten gevolge van de onjuiste standpuntbepaling van de Belastingdienst ook het recht op het Duitse "Kindergeld" is misgelopen. Ook het daarmee gemoeide bedrag komt volgens haar voor vergoeding door de Belastingdienst in aanmerking.

2. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt niet gehouden te zijn tot vergoeding, noch van de gemaakte kosten, noch van het gederfde Kindergeld. De Belastingdienst merkt ter ondersteuning van zijn standpunt op dat verzoekster, vóórdat het bezoek van 31 oktober 1997 plaatsvond, al over tenminste twee jaren (1995 en 1996) aangifte inkomstenbelasting had gedaan en daarbij zelfstandig het standpunt had ingenomen dat zij uitsluitend in Nederland belasting verschuldigd was.

De Belastingdienst merkt verder op dat tijdens het bezoek van 31 oktober 1997 door verzoekster geen informatie is verstrekt die had moeten leiden tot een andere conclusie dan dat zij in Nederland belasting moest betalen. Met name is, aldus de Belastingdienst, geen informatie verstrekt die moest leiden tot de conclusie dat sprake was van een vaste inrichting in Duitsland. Pas in het gesprek van 9 januari 2002 heeft verzoekster informatie naar voren gebracht die kon leiden tot de conclusie dat er een vaste inrichting in Duitsland was. Er is, aldus de Belastingdienst in zijn reactie op de klacht, dan ook geen sprake van een onrechtmatige gedraging van de Belastingdienst jegens verzoekster die grond zou kunnen zijn voor een schadevergoeding.

Tenslotte ontkent de Belastingdienst dat sprake zou zijn van een toezegging van de Belastingdienst waaraan verzoekster het gerechtvaardigde vertrouwen kon ontleen dat zij uitsluitend in Nederland belasting verschuldigd zou zijn.

3. De Nationale ombudsman is van oordeel dat de Belastingdienst de inwilliging van verzoeksters verzoek om vergoeding van de door haar gemaakte kosten in redelijkheid heeft kunnen weigeren.

Voor dit oordeel is in de eerste plaats van belang dat tijdens het onderzoek van de Nationale ombudsman niet is komen vast te staan noch anderszins is gebleken dat verzoekster de vraag in welk land de inkomsten uit haar activiteiten in Duitsland belast waren, vooraf uitdrukkelijk heeft voorgelegd aan de Belastingdienst. Uit het rapport dat van het bezoek is opgemaakt, blijkt niet van een dergelijke vraag van verzoekster. In het rapport wordt immers als doel van het bezoek slechts in algemene bewoordingen genoemd het verstrekken van inlichtingen over fiscale regelgeving en het wijzen op de administratieve verplichtingen. Het door de Belastingdienst naar voren gebrachte gegeven dat de aangiften inkomstenbelasting 1995 en 1996 al bij de Belastingdienst waren ingediend vóórdat het bezoek van 31 oktober 1997 plaatsvond, is eveneens in strijd met de stelling van verzoekster op dit punt.

4. Voorts is van belang dat in het rapport dat van het bewuste bezoek is opgemaakt, niet een expliciet antwoord op de bedoelde vraag wordt gegeven. In het rapport wordt slechts impliciet uitgegaan van onderworpenheid van de inkomsten aan de Nederlandse inkomstenbelasting. Indien het rapport bedoelde antwoord te geven op een uitdrukkelijk gestelde vraag had het voor de hand gelegen dat daarop expliciet in het rapport was ingegaan en dat de feiten en omstandigheden waarop het antwoord was gebaseerd daarin als zodanig werden genoemd. Uit een dergelijke afweging had dan tevens kunnen blijken op welke informatie van verzoekster de standpuntbepaling van de Belastingdienst was gebaseerd en of de door verzoekster verstrekte informatie juist en volledig was.

Nu niet kan worden vastgesteld dat verzoekster de vraag aan de Belastingdienst heeft voorgelegd en het rapport daarop ook niet expliciet antwoord geeft, kan niet worden vastgesteld dat de Belastingdienst verzoekster onjuiste of onvolledige informatie heeft verstrekt waarop verzoekster bij het inrichten van haar administratie en het invullen van haar aangifte is afgegaan en op de juistheid waarvan zij mocht vertrouwen.

5. Het oordeel onder 3. betekent tevens dat niet kan worden geoordeeld dat verzoekster het recht op het Duitse Kindergeld is misgelopen als gevolg van onjuiste informatie van de Belastingdienst.

6. Voor het oordeel dat de Belastingdienst in redelijkheid inwilliging van verzoeksters verzoek kon weigeren, is voorts van belang dat verzoekster ook in Nederland aangifte inkomstenbelasting had moeten doen wanneer al zou hebben vastgestaan dat haar

inkomsten als logopediste in Duitsland aan belastingheffing waren onderworpen. De Wet op de inkomstenbelasting 1964 (zie Achtergrond, onder 1.) kende immers als grondslag voor de heffing van een binnenlandse belastingplichtige diens gehele inkomen, waar ook ter wereld verworven. Met de door verzoekster in Duitsland verschuldigde belasting kon ingevolge de met Duitsland gesloten overeenkomst (zie Achtergrond, 3.) slechts worden rekeninggehouden door het verlenen van een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting. In overeenstemming met dit systeem van heffing van inkomstenbelasting is verzoekster ingevolge het bepaalde in artikel 52 Algemene wet inzake rijksbelastingen (zie Achtergrond, onder 2.) ter zake van haar ondernemersactiviteiten administratieplichtig.

Gelet hierop kan niet zonder meer worden gezegd dat verzoekster de nu gemaakte kosten voor administratie en aangifte in Nederland niet had behoeven te maken als zij had geweten dat de bewuste inkomsten in Duitsland aan belastingheffing waren onderworpen. In dat geval had in beginsel dezelfde aangifte moeten worden opgemaakt, maar dan uitgebreid met een verzoek om toekenning van een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting.

7. Op grond van het overwogene onder 3. en 5. kan niet worden vastgesteld dat de Belastingdienst jegens verzoekster ernstig in verzuim of anderszins ernstig nalatig is geweest en dat verzoekster daardoor schade heeft geleden die voor vergoeding door de Belastingdienst in aanmerking komt.

Gelet hierop kan niet worden gezegd dat de Belastingdienst in redelijkheid niet had kunnen komen tot een afwijzing van verzoeksters verzoek om vergoeding van de door haar gemaakte kosten.

De onderzochte gedraging is, mede gelet op de wijze waarop de Nationale ombudsman klachten over de afwijzing van een verzoek om schadevergoeding pleegt te beoordelen (zie Achtergrond, onder 4.), behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Oost-Brabant, die wordt aangemerkt als een gedraging van de minister van Financiën, is niet gegrond.

Onderzoek

Op 10 maart 2003 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift, gedateerd 7 maart 2003, van mevrouw H. te Cuijk, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Oost-Brabant. Op 27 maart 2003 ontving de Nationale ombudsman nog een aanvulling op het verzoekschrift.

Naar de gedraging van de Belastingdienst/Oost-Brabant, die wordt aangemerkt als een gedraging van de minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld.

In het kader van het onderzoek werd de minister van Financiën verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Vervolgens werd verzoekster in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen.

De Belastingdienst berichtte dat het verslag hem geen aanleiding gaf tot het maken van opmerkingen.

De reactie van verzoekster gaf aanleiding het verslag op een enkel punt aan te vullen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. Verzoekster is in 1994 afgestudeerd als logopediste. Op 30 september 1994 sloot zij met een te X in Duitsland gevestigde "Sprachtherapeutin" een overeenkomst. Ingevolge deze overeenkomst nam zij de behandeling over van patiënten van de Duitse logopediepraktijk voor ongeveer 30 uur per week tegen een beloning per behandeling.

2. Bij brief van 14 november 1997 zond de Belastingdienst verzoekster een afschrift van het rapport dat was opgemaakt van een bij verzoekster op 31 oktober 1997 afgelegd bezoek door een "klantmanager" van de Belastingdienst/Ondernemingen 's-Hertogenbosch (sinds 1 januari 2003 onderdeel van de Belastingdienst/Oost-Brabant, hierna: de Belastingdienst). De Belastingdienst verzocht verzoekster onjuistheden of onvolledigheden in het rapport binnen vier weken te melden aan de klantmanager. In het rapport was het volgende opgenomen:

"...Het doel van het onderzoek was het verstrekken van inlichtingen over fiscale regelgeving en het wijzen op de administratieve verplichtingen overeenkomstig de eisen van het bedrijf.

Met nadruk wordt erop gewezen dat aan dit bezoek geen vertrouwen kan worden ontleend betreffende de aanvaardbaarheid van de door uw onderneming ingediende aangiften. In dit rapport zijn de standpunten van de Belastingdienst opgenomen.

(...)

De ondernemer werkt voor een opdrachtgever in Duitsland en behandelt haar patiënten, die in en om (X; N.o.) wonen, meestal thuis. Zij krijgt de adressen van haar opdrachtgever door en maakt zelf de afspraken en het behandelplan. Vervolgens declareert zij bij haar opdrachtgever. De afstand van (verzoeksters woonplaats; N.o.) naar X; N.o.) is volgens de ondernemer 65 kilometer. Zij werkt tot nu toe 5 dagen per week.

(...)

Plaats van de werkzaamheden:

(...) Praktijkruimte aan huis alleen voorbereiden en administratie

(...) Behandelruimte elders

(...) Bij patiënt thuis voornamelijk..."

Verzoekster reageerde niet op de inhoud van het rapport.

3. In een brief van 9 januari 2001 verzocht het Finanzamt Moers om informatie over haar activiteiten in Duitsland en de in Nederland aan inkomstenbelasting onderworpen inkomsten daaruit.

4. In een brief van 6 december 2001 schreef de Belastingdienst verzoekster het volgende:

"...Naar aanleiding van het telefonisch onderhoud dat ik op 4 december jl. mocht hebben met uw echtgenoot (...) deel ik u het volgende mee.

Tijdens voornoemd telefoongesprek deelde uw echtgenoot mij mee dat u van de Duitse fiscus een belastingaanslag (Einkommensteuer) hebt ontvangen over de werkzaamheden die u in de afgelopen jaren in Duitsland als fysiotherapeute hebt verricht.

Uw echtgenoot deelde mij verder mee dat u tot voor kort van mening was dat u over deze inkomsten niet in Duitsland maar in Nederland belasting verschuldigd was; dit mede vanwege het feit dat mijn collega (K; N.o.) tijdens het boekenonderzoek dat hij op 31 oktober 1997 bij u heeft ingesteld zich niet in andere zin heeft uitgelaten.

Tijdens het telefoongesprek heb ik met uw echtgenoot afgesproken dat u mij op 9 januari a.s. nader inzicht zult verstrekken in alle voor de belastingheffing relevante feiten.

Desalniettemin acht ik het zinvol u op dit moment inzicht te verstrekken in de uitgangspunten die tot nu toe zijn gehanteerd bij de heffing van inkomstenbelasting over de inkomsten die u met uw werkzaamheden in Duitsland hebt genoten.

Feiten

Tot nu toe is bij de heffing van inkomstenbelasting over de inkomsten die u met uw werkzaamheden in Duitsland hebt genoten uitgegaan van de volgende feiten:

U wordt zowel op grond van de relevante Nederlandse wetgeving als op grond van artikel 3 van de tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland (hierna: Duitsland) gesloten overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van het inkomen (hierna: het belastingverdrag) geacht inwoner van Nederland te zijn (Sie haben im Sinne des Abkommens ihren Wohnsitz in den Niederlanden).

U geniet als fysiotherapeute winst uit onderneming (Sie beziehen Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen).

U verricht een deel van de werkzaamheden voor uw onderneming in Duitsland (Die Wirkung ihrer Unternehmung erstreckt sich auch auf das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland).

Uw onderneming heeft geen vaste inrichting in Duitsland (Es befindet sich keine Betriebsstätte des Unternehmens in der Bundesrepublik Deutschland).

Fiscale gevolgen

Uitgaande van de hiervoor geschetste feiten zijn de fiscale gevolgen als volgt:

Artikel 5 van het belastingverdrag bepaalt dat indien een persoon die inwoner is van Nederland winst geniet uit een onderneming waarvan de activiteiten zich uitstrekken tot op het grondgebied van Duitsland, Duitsland slechts over deze winst uit onderneming belasting mag heffen voor zover de winst kan worden toegerekend aan een vaste inrichting van de onderneming in Duitsland.

Het voorgaande betekent dat de inspecteur tot op heden de mening is toegedaan dat in casu het heffingsrecht over de winst uit onderneming exclusief toekomt aan Nederland (Bis her bin ich der Meinung dass es sich keine Betriebsstätte des Unternehmens in der Bundesrepublik Deutschland befindet. Deswegen hat meiner Meinung nach die Bundesrepublik Deutschland kein Besteuerungsrecht für diese Einkünfte).

Standpunt Duitse fiscale autoriteiten

Blijkbaar zijn de Duitse fiscale autoriteiten van mening dat het heffingsrecht over de in Duitsland genoten inkomsten aan Duitsland toekomt.

Mij is niet bekend op grond van welke vermeende feiten en welke bepalingen in het belastingverdrag deze mening is gebaseerd. Ik acht het dan ook zinvol dat u dit alsnog na gaat en mij daarover op 9 januari a.s. informeert (graag alle relevante bescheiden

overleggen).

Bespreking 9 Januari 2002

Ik acht het wenselijk dat u tijdens onze bespreking van 9 januari a.s. een zo gedetailleerd mogelijk beeld geeft van de wijze waarop u uw werkzaamheden in Duitsland in het verleden organiseerde. U dient daarbij in ieder geval inzage te verlenen in de tussen u en uw Duitse opdrachtgever(s) gesloten overeenkomsten.

Daarnaast is van belang dat aan de hand van de door u te schetsen feitelijke situatie kan worden nagegaan of uw onderneming wellicht toch in Duitsland beschikte over een zgn. vaste inrichting. U kunt daarbij onder andere denken aan een kantoorruimte/behandelruimte waarover u duurzaam kon beschikken.

Indien daarbij mocht blijken dat het heffingsrecht over voornoemde inkomsten bij nader inzien toekomt aan Duitsland dan laat dat onverlet dat u uw volledige inkomen (het zgn. wereldinkomen) in Nederland aan moet geven. Wel dient Nederland in een dergelijk geval aan u een zgn. aftrek ter voorkoming van dubbele belasting te verlenen (Abzug zur Vermeidung der Doppelbesteuerung), en wel op grond van artikel 20, lid 3 van het belastingverdrag.

Indien het zover mocht komen dat zowel Nederland als Duitsland van mening blijft dat het recht om over de uit Duitsland afkomstige inkomsten belasting te mogen heffen aan hem toekomt, waardoor de inkomsten uiteindelijk dubbel blijven belast, ontstaat een situatie die het belastingverdrag nu juist beoogt te voorkomen. Vandaar dat artikel 22 van het belastingverdrag bepaalt dat u in een dergelijke situatie de Nederlandse Minister van Financiën kunt verzoeken contact op te nemen met de Duitse fiscale autoriteiten teneinde te trachten met de Duitse Minister van Financiën in onderlinge overeenstemming een regeling te treffen, teneinde dubbele belasting te vermijden.

Ik geef u in overweging de Duitse fiscale autoriteiten door middel van deze brief in kennis te stellen van de uitgangspunten die tot nu toe zijn gehanteerd bij de heffing van inkomstenbelasting over de inkomsten die u met uw werkzaamheden in Duitsland hebt genoten.

Verder geef ik u in overweging om - voor zover dit nog niet is gebeurd - ter behoud van uw rechten bezwaar te maken tegen de door de Duitse fiscale autoriteiten opgelegde aanslag en u verder te laten adviseren door een persoon die bekend is met het Duitse fiscale recht (een zgn. Steuerberater)..."

5. In een brief van 25 november 2002 wendde verzoekster zich tot de Belastingdienst met het volgende:

“...Naar aanleiding van de bespreking op uw kantoor d.d. 9 januari 2002 wil ik de volgende zaken onder Uw aandacht brengen.

uit een bedrijfsbezoek op 31-10-1997 door de heer (K.; N.o.) is naar voren gekomen dat belastingplichtige onderneemster is voor de Inkomstenbelasting.

Uw standpunt na bespreking en onderzoek van de feiten en een gesprek met belastingplichtige in 2002 leidt ertoe dat sprake is van winst uit onderneming voor de Duitse fiscus.

Belastingplichtige heeft in de jaren 1994 t/m 1999 haar inkomsten als winst uit onderneming aangegeven voor de Nederlandse fiscus. Mede op grond van het bezoek op 31-10-1997 mocht zij erop vertrouwen dat deze werkwijze de enig juiste was. Naar nu later blijkt is er sprake van inkomen voor de Duitse fiscus; dit blijkt nu ook het standpunt van de Duitse fiscus.

Dientengevolge is door belastingplichtige materiële schade geleden die als volgt te becijferen is:

Bijgevoegd facturen van de accountant ad f. 4039,-

telefoonkosten 150,-

reis- en verblijfkosten 300,-

Totaal f. 4489,-

Ik verzoek U dan ook om het bovengenoemde schadebedrag ad f. 4489,- (€ 2037) aan belastingplichtige te vergoeden. Daarnaast verzoek ik U de over de periode 1994 t/m 1999 ten onrechte betaalde inkomstenbelasting terug te betalen.

Ten overvloede zij vermeld dat de gehele boekhouding momenteel door een Steuerberater in orde wordt gemaakt voor de Duitse fiscus...”

6. De Belastingdienst reageerde in een brief van 29 januari 2003 als volgt:

“...U stelt dat de geleden schade zijn oorsprong vindt in het feit dat bij een op 31 oktober 1997 ingesteld boekenonderzoek de controlerend ambtenaar zich op het standpunt heeft gesteld dat het recht om over de door u genoten voordelen uit uw in Nederland en Duitsland uitgeoefende praktijk voor logopedie belasting te mogen heffen exclusief toekwam aan Nederland; dit gelet op hetgeen is bepaald in de tussen Nederland en Duitsland op 16 juni 1959 gesloten overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidene andere belastingen en tot het regelen van andere aangelegenheden op belastinggebied (hierna: het verdrag).

Voor zover mij bekend is tijdens het destijds ingestelde boekenonderzoek bij de controlerend ambtenaar aan de hand van de door u verstrekte informatie de indruk gewekt dat u de in Duitsland woonachtige patiënten bij hen aan huis behandelde, en dat u daarbij niet beschikte over een zgn. vaste inrichting als bedoeld in artikel 5 dan wel artikel 9 van het verdrag.

Zoals bekend is eerst later gebleken dat het door u uit uw onderneming behaalde voordeel moest worden toegerekend aan een vaste inrichting in Duitsland. Ik verwijs in deze onder meer naar mijn brief van 6 december 2001 en het gesprek dat ik op 9 januari 2002 met u en uw echtgenoot mocht hebben.

Het voorgaande brengt met zich mee dat niet met vrucht kan worden gesteld dat de inspecteur destijds in deze onrechtmatig heeft gehandeld.

Daarnaast dient in deze te gelden dat de geleden schade niet is veroorzaakt door een handelen of nalaten van de Nederlandse fiscale autoriteiten. De geleden schade is immers een rechtstreeks gevolg van het feit dat u op enig moment werd geconfronteerd met door de Duitse fiscale autoriteiten opgelegde belastingaanslagen, waardoor u zich genoodzaakt zag om gebruik te maken van de diensten van een adviseur met voldoende kennis van het Duitse fiscale recht.

Er bestaat dan ook geen causaal verband tussen de geleden schade en de belastingheffing in Nederland...”

7. In een brief van 7 februari 2003 schreef de Belastingdienst verzoekster het volgende:

“...Naar aanleiding van de brief van 29 Januari 2003 (...), heb ik onderzoek gedaan naar de belastingaanslagen vanaf 1994 tot en met 2000.

Gebleken is dat in alle jaren, met uitzondering van 1996, er per saldo door u geen belasting verschuldigd is geweest.

Voor dit ene jaar dient de aanslag ambtshalve aangepast te worden met een aftrek elders belast.

Ik verzoek u (mij) op korte termijn mee te delen of u mijn visie deelt...”

8. Verzoekster reageerde in een brief van 9 februari 2003 aan de Belastingdienst als volgt:

“...Uw brief van 7 februari '03 hebben wij ontvangen. U vraagt mij of ik uw visie deel. Welnu, dit is inderdaad het geval; over betreffende jaren ben ik geen belasting schuldig geweest.

Echter gaarne kom ik terug op de stelling: het behaalde voordeel van de onderneming destijds moest worden toegerekend aan een vaste inrichting in Duitsland. (...)

Uit reportage blijkt mijns inziens voldoende dat zich in Duitsland, te weten (X; N.o.), een behandelruimte bevond. In deze behandelruimte alsmede op diverse scholen en bij patiënten thuis, oefende ik mijn beroep uit.

Het feit dat nu betreffende behandelruimte als zijnde: "vaste inrichting" wordt benoemd is uiterst vreemd. Immers ten tijde van het onderzoek werd dit niet als zodanig gerapporteerd.

Ik voel mij door het geheel dan ook sterk bedrogen. Te goeder trouw heb ik naar eer en geweten alle informatie aan de heer (K.; N.o.) medegedeeld. Hierop heeft hij rapport opgemaakt en heeft hij ons vertrouwen opgewekt.

Nu zit ik vervolgens met dubbele boekhouderskosten, zowel in Nederland als in Duitsland..."

9. De Belastingdienst reageerde in een brief van 21 februari 2003 met het volgende:

"...Zoals afgesproken tijdens het telefonische onderhoud met uw man, heb ik uw brief van 9 februari 2003 ter beoordeling gegeven aan collega (A.; N.o.) hier op het kantoor te Oss.

Na lezing van alle stukken is hij van mening dat het standpunt, welke mijn collega in 's-Hertogenbosch heeft ingenomen, juist is.

Heden is door mij de vermindering inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996 opgemaakt ten bedrage van f 578 inclusief te vergoeden heffingsrente..."

B. Standpunt verzoekster

Voor het standpunt van verzoekster wordt verwezen naar de klachtsamenvatting onder Klacht.

C. Standpunt Belastingdienst/Oost-Brabant

In reactie op de klacht liet de Belastingdienst het volgende weten:

"...**Overzicht relevante feiten (1)**

Verzoekster is op 1 januari 1994 gestart met een praktijk voor logopedie. De inkomsten daaruit heeft zij in haar aangiften inkomstenbelasting (in ieder geval vanaf het jaar 1995) aangegeven als winst uit onderneming. Tevens is daarbij een beroep gedaan op ondernemersfaciliteiten als de zelfstandigenaftrek.

Op 31 oktober 1997 heeft dhr. (K.; N.o.), medewerker van de (toenmalige eenheid) Belastingdienst/Ondernemingen 's-Hertogenbosch een zogenaamd "klantmanagementbezoek" afgelegd bij verzoekster. Daarbij stelde (K.; N.o.) vast dat

verzoekster voldeed aan de criteria voor het ondernemerschap, die gelden voor de inkomstenbelasting (...). Deze conclusie baseerde (K.; N.o.) op verklaringen, die verzoekster tijdens het bezoek tegenover hem heeft afgelegd. Met name de volgende verklaringen, die (K.; N.o.) in zijn verslag van het bezoek heeft vastgelegd, zijn in dit kader van belang:

Onderdeel 2.1: "De ondernemer werkt voor een opdrachtgever in Duitsland en behandelt haar patiënten, die in en om (X; N.o.) wonen, meestal thuis. Zij krijgt de adressen van haar opdrachtgever door en maakt zelf de afspraken en het behandelplan";

Onderdeel 3.4: "De bestaande garage van de woning is tot werkkamer omgebouwd", "In de werkkamer staan een bureau, bureaustoel, twee-zits-bank en kast met boeken en speelgoed" en "In de praktijk worden geen patiënten behandeld. De ruimte wordt alleen gebruikt om thuis administratie en voorbereidend werk te doen";

Onderdeel 3.5: "Na het eerste consult wordt er een behandelplan gemaakt. De ondernemer geeft spraaklessen. Verder worden adviezen gegeven. Tevens vindt er een rapportage plaats naar de huisarts of specialist";

Onderdeel 3.8: "Plaats van de werkzaamheden: Praktijkruimte aan huis alleen voorbereiden en administratie. Behandelruimte elders. Bij patiënt thuis voornamelijk".

In het verslag is opgenomen dat verzoekster een gemachtigde had, te weten dhr. (B.; N.o.) te Grave. (...) Uit het verslag valt niet op te maken of dhr. (B.; N.o.) bij het bezoek op 31 oktober 1997 aanwezig was. Dhr. (K.; N.o.) verklaarde op 22 mei 2003 dat dhr. (B.; N.o.) bij het betreffende bezoek aanwezig was (zijn aanwezigheid blijkt ook uit de brief van verzoekster aan de Nationale Ombudsman van 7 maart 2003). Dhr. (K.; N.o.) vertelde mij dat dhr. (B.; N.o.) tijdens het bezoek duidelijk aangaf van mening te zijn dat er op basis van de feiten sprake was van binnenlands ondernemerschap.

Beschouwing (1)

Verzoekster beschouwde zichzelf vanwege haar ondernemersactiviteiten als logopediste als binnenlands belastingplichtig onderneemster voor de inkomstenbelasting. Dat blijkt uit de wijze waarop zij de inkomsten uit die activiteiten heeft verwerkt in haar aangiften inkomstenbelasting. Uit de systemen van de Belastingdienst blijkt dat de aangiften inkomstenbelasting 1995 en 1996 bij de Belastingdienst zijn ontvangen op 15 september 1997. Hiermee staat vast dat verzoekster al vóór het klantmanagementbezoek van 31 oktober 1997, mogelijk in overleg met haar adviseur, zélf de conclusie heeft getrokken dat zij moest worden aangemerkt als binnenlands belastingplichtig onderneemster. Het is dus niet zo dat deze kwalificatie primair een gevolg is geweest van het klantmanagementbezoek van 31 oktober 1997 en de conclusies die naar aanleiding daarvan zijn opgenomen in het verslag daarvan.

Op basis van de mij beschikbare informatie concludeer ik dat het aan u voorgelegde klaagschrift van 7 maart 2003 een feitelijke onduidelijkheid bevat. Daarin staat namelijk het volgende: *"Wij wisten echter op dat moment niet in welk land zij nu belastingplichtige was. Wij hebben toen een boekhouder geraadpleegd en deze legde vervolgens het probleem voor aan de Belastingdienst Ondernemingen in Den Bosch. Deze belastingdienst besloot onderzoek te gaan doen. Er kwam een inspecteur bij ons thuis: Dhr (K.; N.o.). Hij stelde ons een aantal vragen welke wij beantwoordden, hij bekeek de kantoorruimte, en overlegde met onze boekhouder die ook aanwezig was. Het was een vriendelijke bijeenkomst. Tot slot deelde hij ons mede dat wij met onze jaarlijkse aangiften bij hem terecht konden. Hij zou rapport op gaan maken en ons dit toesturen. Mijn vrouw wenste hij succes met haar onderneming. Wij hebben alle jaren daaropvolgend keurig onze aangiften gedaan".*

Het standpunt van verzoekster met betrekking tot het binnenlandse ondernemerschap voor de inkomstenbelasting lijkt volgens deze verklaring in het klaagschrift primair gebaseerd op de conclusies naar aanleiding van het bezoek van 31 oktober 1997. Het lijkt daardoor dat er vooroverleg was gepleegd, nog vóórdat verzoekster terzake een standpunt had ingenomen. Aangezien verzoekster vóór het bezoek van 31 oktober 1997 al aangiften inkomstenbelasting had ingediend waarin zij zélf dit standpunt had ingenomen, en van eerder vooroverleg uit de beschikbare stukken niets blijkt, lijkt daarvan geen sprake te zijn.

Tijdens het bezoek van 31 oktober 1997 heeft de ambtenaar beoordeeld of het door verzoekster aangegeven ondernemerschap voor de inkomstenbelasting voldeed aan de daarvoor geldende criteria. Op grond van verklaringen van de verzoekster heeft de ambtenaar destijds vastgesteld dat aan de daarvoor geldende eisen werd voldaan. Alle betrokken partijen waren het daarmee eens. Dit blijkt uit het feit dat verzoekster, bijgestaan door haar adviseur (uit de bijgevoegde facturen van administratiekantoor (B.; N.o.) blijkt dat dit kantoor de aangiften inkomstenbelasting van verzoekster van de betreffende jaren heeft verzorgd), zowel vóór als ná het klantmanagementbezoek de betreffende inkomsten in de aangiften inkomstenbelasting (tot 1999) aangaven als winst uit een binnenlandse onderneming.

Mijns inziens is de conclusie, die de ambtenaar op basis van de aan hem op 31 oktober 1997 verstreekte informatie trok, ook gerechtvaardigd. Verzoekster werd namelijk zowel op grond van de relevante Nederlandse wetgeving als op grond van artikel 3 van het op 16 juni 1959 gesloten verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van het inkomen (hierna: het belastingverdrag) geacht inwoner van Nederland te zijn. Verzoekster genoot als logopediste winst uit onderneming en verrichtte een deel van de werkzaamheden voor haar onderneming in Duitsland, maar had daarvoor kennelijk geen vaste inrichting in Duitsland. Uit de informatie die verzoekster op 31 oktober 1997 aan de ambtenaar verstreekte blijkt dat zij haar ondernemingsactiviteiten ontplooid in en vanuit haar woning in Grave. Van een vaste inrichting in Duitsland is destijds niets gebleken. Artikel 5 van het

belastingverdrag bepaalt dat indien een persoon, die inwoner is van Nederland, winst geniet uit een onderneming waarvan de activiteiten zich uitstrekken tot op het grondgebied van Duitsland, Duitsland slechts over deze winst uit onderneming belasting mag heffen voor zover de winst kan worden toegerekend aan een vaste inrichting van de onderneming in Duitsland. Verzoekster werd naar mijn mening terecht als onderneemster betrokken in de Nederlandse heffing van inkomstenbelasting.

Verzoekster en haar adviseur waren het daar kennelijk mee eens. Zij hebben nooit aangegeven dat het verslag van 31 oktober 1997 onjuistheden bevat. Ook hebben zij op dit punt nooit bezwaar gemaakt tegen aanslagen inkomstenbelasting.

Overzicht relevante feiten (2)

Uit de beschikbare gestelde stukken maak ik op dat de Duitse belastingdienst in 1999 een onderzoek is gestart. Naar aanleiding van dat onderzoek heeft de Duitse belastingdienst de conclusie getrokken dat verzoekster over de betreffende jaren in Duitsland inkomstenbelasting verschuldigd is wegens aldaar genoten inkomsten uit een "verkapte vorm van loondienst" (...).

Naar aanleiding van dit standpunt van de Duitse belastingdienst is namens verzoekster door haar echtgenoot op 4 december 2001 de Belastingdienst/Ondernemingen

's-Hertogenbosch telefonisch verzocht om een heroverweging inzake het heffingsrecht over de door inkomsten uit de in Nederland en Duitsland uitgeoefende praktijk voor logopedie. Een kort verslag van dit gesprek tussen de echtgenoot van verzoekster en (...) de Belastingdienst/Ondernemingen 's-Hertogenbosch, is opgenomen in een brief (...) aan verzoekster van 6 december 2001. (...) In deze brief is verder onder meer een uitleg gegeven over het tot dan toe gevolgde standpunt en wordt informatie gevraagd ten behoeve van een op 9 januari 2002 geplande bespreking. Daarbij wordt het volgende verzoek aan verzoekster gedaan: "Daarnaast is van belang dat aan de hand van de door u te schetsen feitelijke situatie kan worden nagegaan of uw onderneming wellicht toch in Duitsland beschikte over een zgn. vaste inrichting. U kunt daarbij onder andere denken aan een kantoorruimte/behandelruimte waarover u duurzaam kon beschikken".

Beschouwing (2)

Uit de woorden "wellicht toch" en uit het in de brief omschreven feitencomplex blijkt duidelijk dat het hier gaat om nieuwe informatie. Informatie, die verzoekster tijdens het bezoek van 31 oktober 1997 niet aan dhr. (K.: N.o.) heeft verstrekt.

Overzicht relevante feiten (3)

Na wederzijds overleg en correspondentie staat in een brief van 5 februari 2002 (niet opgenomen; N.o.)... aan verzoekster (...) onder meer het volgende:

"Uit de aan uw Steurerberater gerichte brief van 9 januari jl. leid ik af dat het Finanzamt Moers van mening is dat het recht om over uw als logopediste genoten inkomsten belasting te mogen heffen toekomt aan Duitsland; dit op grond van hetgeen is bepaald in artikel 9 van de tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland (hierna: Duitsland) gesloten overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van het inkomen (hierna: het verdrag). Artikel 9, eerste lid van het verdrag bepaalt dat indien een persoon met woonplaats in een van de Staten (Nederland) inkomsten uit zelfstandige arbeid verkrijgt, de andere Staat (Duitsland) het recht heeft tot belastingheffing voor deze inkomsten, indien de arbeid in de andere Staat (Duitsland) is uitgeoefend. Voor zover hier van toepassing bepaalt artikel 9, tweede lid van het verdrag dat uitoefening van zelfstandige arbeid in de andere Staat (Duitsland) slechts dan aanwezig wordt geacht, indien de persoon die de zelfstandige arbeid verricht, voor zijn werkzaamheden gebruik maakt van een duurzame inrichting die aldaar geregeld tot zijn beschikking staat (...). Verder verzoek ik u - eventueel door tussenkomst van uw Steuerberater - schriftelijk na te gaan op grond van welke (vermeende) feiten het Finanzamt Moers van mening is dat in casu sprake is van een duurzame inrichting die geregeld tot uw beschikking stond, en mij nadien over het standpunt van het Finanzamt Moers te berichten."

Beschouwing (3)

Het is op dat moment dus nog geheel onduidelijk op welke gronden de Duitse fiscale autoriteiten van mening zijn dat het heffingsrecht niet aan Nederland, maar aan Duitsland toekomt.

Overzicht relevante feiten (4)

Ten behoeve van het onderzoek naar een mogelijke vaste inrichting in Duitsland stelde (een medewerker van de Belastingdienst; N.o.) aan verzoekster daarover schriftelijk een aantal vragen. Dit naar aanleiding van een verklaring van verzoekster, die in de brief van 5 februari 2002 als volgt is verwoord: *"Tijdens het overleg dat ik op 9 januari jl. met u mocht hebben liet u mij weten dat u uw werkzaamheden deels op het huisadres van uw patiënten verricht en deels in een praktijkruimte in het praktijkpand te (X; N.o.)(...)"*.

Beschouwing (4)

Deze verklaring geeft duidelijk een andere indruk van de feitelijke situatie dan de verklaring van verzoekster, zoals die in het verslag van het bezoek van 31 oktober 1997 is vastgelegd (en waarvan verzoekster nooit heeft aangegeven dat de weergave in het verslag daarvan onjuist zou zijn).

In artikel 9, tweede lid van het belastingverdrag staat dat de uitoefening van zelfstandige arbeid in de andere Staat (Duitsland) slechts dan aanwezig wordt geacht, indien de persoon die de zelfstandige arbeid verricht, voor zijn werkzaamheden gebruik maakt van

een duurzame inrichting die aldaar geregeld tot zijn beschikking staat. Voor de toetsing daarvan is onder meer het volgende van belang:

waaruit bestond de ruimte die ter beschikking stond?

waaruit bestonden de werkzaamheden die in deze ruimte zijn verricht?

Hoe vaak maakte verzoekster in de regel gebruik van deze ruimte en in welke verhouding stond dit tot de werkzaamheden die elders werden verricht?

In tegenstelling tot de verklaringen van verzoekster tijdens het bezoek van 31 oktober 1997 gaf de verklaring d.d. 9 januari 2002 wel aanleiding tot nader onderzoek naar een mogelijke vaste inrichting in Duitsland. (...) Daarbij zijn de hiervoor genoemde vragen aan verzoekster voorgelegd. Dit heeft tot de volgende conclusie geleid (citaat uit de brief van 29 januari 2003 (...)):

"Voor zover mij bekend is tijdens het destijds ingestelde boekenonderzoek bij de controlerend ambtenaar aan de hand van de door u verstrekte informatie de indruk gewekt dat u de in Duitsland woonachtige patiënten bij hen aan huis behandelde, en dat u daarbij niet beschikte over een zgn. vaste inrichting als bedoeld in artikel 5 dan wel artikel 9 van het verdrag. Zoals bekend is eerst later gebleken dat het door u uit uw onderneming behaalde voordeel moest worden toegerekend aan een vaste inrichting in Duitsland. Ik verwijs in deze onder meer naar mijn brief van 6 december 2001 en het gesprek dat ik op 9 januari 2002 met u en uw echtgenoot mocht hebben".

Verzoek om vergoeding van kosten

Deze conclusie had (de Belastingdienst; N.o.) in een eerder stadium reeds aan verzoekster medegedeeld. Naar aanleiding daarvan heeft verzoekster op 25 november 2002 een brief aan de Belastingdienst/ Ondernemingen 's-Hertogenbosch gestuurd met daarin het volgende:

"Naar aanleiding van de bespreking op uw kantoor d.d. 9 januari 2002 wil ik de volgende zaken onder uw aandacht brengen.

Uit een bedrijfsbezoek op 31-10-1997 door de heer (K.; N.o.) is naar voren gekomen dat belastingplichtige ondernemster is voor de inkomstenbelasting;

Uw standpunt na bespreking en onderzoek van de feiten en een gesprek met belastingplichtige in 2002 leidt ertoe dat sprake is van winst uit onderneming voor de Duitse fiscus.

Belastingplichtige heeft in de jaren 1994 t/m. 1999 haar inkomsten als winst uit onderneming aangegeven voor de Nederlandse fiscus. Mede op grond van het bezoek op

31-10-1997 mocht zij erop vertrouwen dat deze werkwijze de enig juiste was. Naar nu later blijkt is er sprake van inkomen voor de Duitse fiscus; dit blijkt nu ook het standpunt van de Duitse fiscus".

Vervolgens verzoekt verzoekster in haar brief van 25 november 2002 om vergoeding van adviseurskosten en teruggave van ten onrechte betaalde inkomstenbelasting over voornoemde periode.

Beschouwing verzoek om vergoeding van kosten

In de Algemene wet bestuursrecht (Awb) is thans voorzien in een regeling voor de vergoeding door een bestuursorgaan van die kosten, die iemand heeft moeten maken in verband met de behandeling van een bezwaar (artikel 7:15 Awb, datum inwerkingtreding 1 januari 1994, laatstelijk gewijzigd op 12 maart 2002) of een beroep (artikel 8:75 Awb, datum inwerkingtreding 1 januari 1994, laatstelijk gewijzigd op 12 maart 2002). In de Awb is niet voorzien in een regeling voor vergoeding van kosten, die iemand heeft moeten maken ten behoeve van de primaire besluitvormingsfase. In een eerder rapport (2002/263) constateerde de Nationale ombudsman dat in de aanslagregelende fase gemaakte adviseurskosten (die in direct verband staan met de behandeling van de aangifte), gelet op hetgeen in het maatschappelijk verkeer gebruikelijk is, in beginsel voor rekening van de belastingplichtige blijven.

Ik zal daarom hierna motiveren waarom er in dit geval naar mijn mening geen sprake is van enige verplichting tot schadevergoeding voor de Belastingdienst wegens een onrechtmatige gedraging, noch dat er sprake is geweest van zodanige tekortkomingen aan de zijde van de Belastingdienst dat deze er toe nopen dat - in afwijking van hetgeen in het maatschappelijk verkeer gebruikelijk is - toch een kostenvergoeding zou moeten worden toegekend.

Indien de Belastingdienst een besluit neemt en handhaaft dat naderhand door de rechter wordt vernietigd, vormt dat (mogelijk) een onrechtmatige daad door de Belastingdienst jegens de belastingplichtige. In dit geval is er echter geen sprake van handhaving (in de bezwaarfase) en vernietiging door een rechter. Verzoekster en haar adviseur zijn steeds van mening geweest dat het heffingsrecht aan Nederland toekwam. Dit standpunt hebben zij in eerste instantie zélf ingenomen en tijdens een later ingesteld klantmanagementbezoek door (K.; N.o.) van de Belastingdienst/Ondernemingen

's-Hertogenbosch tegenover hem verdedigd en onderbouwd met feiten. Het nader onderbouwde standpunt van verzoekster is dan ook geaccepteerd door de Belastingdienst als zijnde juist. Verzoekster en haar adviseur hebben vervolgens jarenlang gehandeld conform dit standpunt. Nimmer is op dit punt enig bezwaar gemaakt. Totdat de Duitse autoriteiten een onderzoek instelden en oordeelde dat het heffingsrecht aan Duitsland toekwam.

Toen vroeg verzoekster om een herziening van de tot dan toe gevolgde werkwijze. Daarbij gaf zij een weergave van de feiten die een ander beeld oproepen dan de verklaringen, die tijdens het klantmanagementbezoek in 1997 waren gegeven.

De conclusie van (K.; N.o.) naar aanleiding het klantmanagementbezoek op 31 oktober 1997 was mijns inziens gerechtvaardigd. Een nadere onderzoeksplicht naar een vaste vertegenwoordiging in Duitsland was op basis van de verklaringen van verzoekster niet aanwezig.

Onderzoek naar een mogelijke "verkapte vorm van loondienst" op basis van de Duitse fiscale wetgeving hoefde mijns inziens zeker niet te worden ingesteld. Op basis van de relevante Nederlandse fiscale wetgeving is er sprake van winst uit onderneming. Dat is ook de later getrokken conclusie, op basis van de later door verzoekster verstrekte informatie. Van de Nederlandse Belastingdienst mocht dan ook niet worden verwacht dat zij voor deze inkomsten een onderzoek zou instellen naar een mogelijke dienstbetrekking elders, laat staan naar een "verkapte vorm van loondienst".

Er is naar mijn mening geen sprake van enige onrechtmatige gedraging van de fiscus. Ik zie dan ook geen reden waarom de Belastingdienst de betreffende kosten aan verzoekster zou moeten vergoeden.

De stelling van verzoekster in haar brief van 25 november 2002 "Mede op grond van het bezoek op 31-10-1997 mocht zij erop vertrouwen dat deze werkwijze de enig juiste was" is mijns inziens onterecht. Van een gerechtvaardigd vertrouwen kan slechts sprake zijn wanneer de inspecteur aan de verzoekster een toezegging heeft gedaan, die gebaseerd is op een juiste en volledige gegevensverstrekking door de belastingplichtige. Daarvan is in dit geval geen sprake geweest.

Ten aanzien van de in Nederland reeds betaalde inkomstenbelasting bleek dat, met uitzondering van 1996, er per saldo geen inkomstenbelasting verschuldigd is geweest. Voor het jaar 1996 is de aanslag ambtshalve aangepast met een aftrek elders belast, hetgeen geleid heeft tot een terugbetaling van € 262 inclusief heffingsrente. De kennisgeving daarvan is gedagtekend op 7 maart 2003 (...).

Wellicht ten overvloede wijs ik u op het volgende. De constatering dat het heffingsrecht aan Duitsland toekomt laat onverlet dat verzoekster haar volledige (wereld)inkomen in Nederland aan moet geven. In de brief van verzoekster van 7 maart 2003 staat dat zij en haar echtgenoot de door de adviseur verrichte werkzaamheden zelf niet konden doen. Daarvoor hadden zij waarschijnlijk toch een adviseur in de arm moeten nemen en daarvoor kosten moeten maken. Het is daardoor niet zo dat de geclaimde kosten in zijn geheel als schade kunnen worden beschouwd.

Vergoeding van misgelopen Kindergeld in Duitsland is op grond van het voorgaande naar mijn mening ook niet aan de orde. Door het ontbreken van een causaal verband tussen de bestreden gedraging en de betreffende vergoeding kan dat bedrag niet voor vergoeding in aanmerking...”

D. Reactie verzoekster

In reactie op het toegezonden verslag van bevindingen liet verzoekster op 29 september 2003 telefonisch nog weten dat K. tijdens het bezoek aan verzoekster niet expliciet had gevraagd naar het bestaan van een eventuele vaste inrichting in Duitsland en dat zij in de betrokken ruimte die later als vaste inrichting werd aangemerkt maar heel weinig werkzaamheden had verricht.

Achtergrond

1. Wet op de inkomstenbelasting 1964 (wet van 16 december 1964, Stb. 519)

Artikel 1

“Onder de naam ‘inkomstenbelasting’ wordt een directe belasting geheven, waaraan zijn onderworpen de natuurlijke personen die:

- a. in Nederland wonen (binnenlandse belastingplichtigen);
- b. niet in Nederland wonen en binnenlands inkomen genieten (buitenlandse belastingplichtigen).”

Artikel 3

“1. Ten aanzien van binnenlandse belastingplichtigen wordt de belasting geheven naar het belastbare inkomen.

2. Belastbaar inkomen is het in een kalenderjaar genoten inkomen verminderd met de op de voet van Hoofdstuk IV te verrekenen verliezen.

3. Inkomen is het onzuivere inkomen

- a. verminderd met de toevoeging aan en vermeerderd met de afnemingen van de oudedagsreserve;
- b. verminderd met de zelfstandigenaftrek;
- c. verminderd met de meewerkaftrek;

d. verminderd met de persoonlijke verplichtingen en vermeerderd met de negatieve persoonlijke verplichtingen, en

e. verminderd met de buitengewone lasten en de aftrekbare giften.”

Artikel 4

“1. Het onzuivere inkomen bestaat uit het gezamenlijke bedrag van hetgeen de belastingplichtige geniet als:

a. winst uit onderneming;

b. winst uit aanmerkelijk belang;

c. zuivere inkomsten uit arbeid, uit vermogen of in de vorm van bepaalde periodieke uitkeringen en verstrekkingen,

verminderd met de vrijgestelde bedragen ingevolge de rentevrijstelling en de dividendvrijstelling.

2. Leidt de berekening van winst uit onderneming of van zuivere inkomsten tot een negatief bedrag, dan vinden de bepalingen van dit hoofdstuk overeenkomstige toepassing met betrekking tot dit negatieve bedrag.”

2. Algemene wet inzake rijksbelastingen (Wet van 2 juli 1959, Stb.301)

Artikel 52, eerste en tweede lid

“1. Administratieplichtigen zijn gehouden van hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf, zelfstandig beroep of werkzaamheid naar de eisen van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken.

2. Administratieplichtigen zijn:

a. lichamen;

b. natuurlijke personen die een bedrijf of zelfstandig een beroep uitoefenen, alsmede natuurlijke personen die belastbare winst uit onderneming als bedoeld in artikel 3.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 genieten;

c. natuurlijke personen die inhoudingsplichtige zijn;

d. natuurlijke personen die een werkzaamheid als bedoeld in de artikelen 3.90, 3.91 of 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001 verrichten.

3. Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en het vermogen alsmede van verscheidene andere belastingen en tot het regelen van andere aangelegenheden op belastinggebied, gesloten te

's-Gravenhage op 16 juni 1959 (Trb. 1959, 85)

Artikel 20, derde lid

“Indien Nederland de woonstaat is, is het bevoegd ook die inkomsten en vermogensbestanddelen in de grondslag, waarnaar de belastingen worden geheven, te begrijpen, waarvoor de Bondsrepubliek Duitsland ingevolge de voorgaande artikelen een recht tot belastingheffing heeft; Nederland zal evenwel, onder voorbehoud van zijn nationale voorschriften voor de vermindering van dubbele belasting betreffende de verliescompensatie, op de berekende belasting dat deel van de belasting in mindering brengen, dat behoort bij de inkomsten of vermogensbestanddelen, waarvoor (...) de Bondsrepubliek Duitsland het recht tot belastingheffing heeft...”

4. Wijze van beoordelen door de Nationale ombudsman

In het geval van een klacht over een besluit van een bestuursorgaan tot afwijzing van een verzoek om schadevergoeding dat kan worden onderworpen aan het oordeel van de bestuursrechter is de Nationale ombudsman niet bevoegd.

Staat bij zo'n klacht de weg naar de bestuursrechter niet open, zodat de Nationale ombudsman ter zake wel bevoegd is, dan stelt de Nationale ombudsman zich terughoudend op. In zo'n geval is immers de burgerlijke rechter de instantie die bij uitsluiting bevoegd is om bindend te beslissen over de vraag of, op grond van bepalingen van burgerlijk recht, het betrokken bestuursorgaan is gehouden om de gestelde schade te vergoeden.

Alleen wanneer in zo'n geval naar het oordeel van de Nationale ombudsman de aanspraak van betrokkene op schadevergoeding, gezien op gronden waarop deze aanspraak berust, zo evident juist is dat het betrokken bestuursorgaan niet in redelijkheid tot zijn afwijzende besluit heeft kunnen komen, wordt dat besluit tot weigering van de gevraagde schadevergoeding aangemerkt als een niet-behoorlijke gedraging.

In de overige gevallen gaat de Nationale ombudsman ervan uit dat het in beginsel vrijstaat aan het betrokken bestuursorgaan om te betwisten dat het gehouden is tot het vergoeden van de gestelde schade, en om zich in verband daarmee op het standpunt te stellen dat de vraag naar die gehoudenheid - eventueel - moet worden beantwoord door de burgerlijke

rechter. In die gevallen zal er voor de Nationale ombudsman geen reden zijn om het besluit tot weigering van de schadevergoeding aan te merken als een niet-behoorlijke gedraging.