

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	31-01-2023
Datum publicatie	15-02-2023
Zaaknummer	21/01712
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBNHO:2021:10635 (/#!/details?id=ECLI:NL:RBNHO:2021:10635) , (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	<p>Nieuw verzoek om toepassing van 30%-bewijsregeling terecht afgewezen, omdat werknemer van belanghebbende geen ingekomen werknemer (meer) is en het UBLB niet voorziet in een mogelijkheid tot heroverweging/wijziging van de looptijd van een beschikking over toepassing van de 30%-bewijsregeling (formele rechtskracht).</p> <p>Hernieuwde aanvraag in zin van artikel 4:6 Awb dan wel verzoek om ambtshalve herziening in zin van artikel 65 AWR leiden evenmin tot herziening van de vastgestelde looptijd.</p>
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl



[Verrijkte uitspraak \(https://linkeddata.overheid.nl/document/ECLI:NL:GHAMS:2023:331\)](https://linkeddata.overheid.nl/document/ECLI:NL:GHAMS:2023:331)

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

kenmerk 21/01712

31 januari 2023

uitspraak van de vijfde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

de inspecteur van de Belastingdienst, de inspecteur,

tegen de uitspraak van 22 september 2021 in de zaak met kenmerk HAA 20/2757 van de rechtbank Noord-Holland (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

[X] , gevestigd te [Z] , belanghebbende,
(gemachtigde: mr. H.M.M. Prinsen)

en

de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De inspecteur heeft bij beschikking van 13 juni 2019 het verzoek om toepassing van de 30%-bewijsregeling voor [A] (hierna: [A]) afgewezen.
- 1.2. Het daartegen gemaakte bezwaar heeft de inspecteur bij uitspraak, gedagtekend 31 maart 2020, afgewezen.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld bij de rechtbank. Bij uitspraak van 22 september 2021 heeft de rechtbank als volgt op het beroep beslist (belanghebbende en de inspecteur worden in de uitspraak van de rechtbank aangeduid als 'eiseres' respectievelijk 'verweerder'):

"De rechtbank:
 - verklaart het beroep gegrond;
 - vernietigt de uitspraak op bezwaar;
 - vernietigt het primaire besluit;
 - bepaalt dat het verzoek van 9 februari 2019 dient te worden toegewezen zodat de 30%-bewijsregel eindigt per 29 februari 2020;
 - veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiseres tot een bedrag van € 1.013;
 - draagt verweerder op het betaalde griffierecht van € 354 aan eiseres te vergoeden."
- 1.4. Het tegen deze uitspraak door de inspecteur ingestelde hoger beroep is bij het Hof ingekomen op 2 november 2021. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. Belanghebbende heeft een nader stuk met dagtekening 8 december 2022 ingediend.
- 1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 21 december 2022, gelijktijdig met het onderzoek in de zaak met kenmerk 21/01713 van [A] . Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

2 Feiten

- 2.1. De rechtbank heeft de volgende feiten vastgesteld:

"1. Op 24 maart 2017 heeft [XX] Belastingadviseurs B.V. namens [B] (hierna: [B]) en Linklaters LLP een verzoek ingediend tot toepassing van de 30%-bewijsregeling van 1 maart 2017 tot en met 28 februari 2019, waarbij rekening is gehouden met een periode van eerder verblijf in Nederland van [B] van januari 1996 tot en met december 2001.

2. [B] heeft bij het invullen van de ' [XX] Toolkit 30% facility' (een formulier ten behoeve van het aanvragen door [XX] van de 30% faciliteit) aangegeven dat zij reeds eerder in Nederland heeft verbleven van januari 1996 tot en met december 2001. Het verzoek van 24 maart 2017 is op deze informatie

gebaseerd. Op 16 maart 2017 is per e-mail aan [XX] aangegeven dat haar verblijf in Nederland niet is aangevangen in januari 1996 maar in januari 1997.

3. Met dagtekening 3 april 2017 heeft verweerder conform het verzoek een beschikking gegeven dat de 30%-bewijsregeling kan worden toegepast van 1 maart 2017 tot en met 28 februari 2019. Tegen deze beschikking is geen bezwaar gemaakt.

4. Op 17 juli 2018 heeft verweerder een verzoek tot voortzetting van de 30%-bewijsregeling voor de tewerkstelling van [B] bij eiseres met ingang van 1 juni 2018 ontvangen. In dit verzoek is evenals in het vorige verzoek aangegeven dat [B] eerder vanaf 1 januari 1996 in Nederland heeft verbleven.

5. Met dagtekening 8 oktober 2018 heeft verweerder het verzoek toegewezen en de 30%-bewijsregeling toegepast vanaf 1 juni 2018 tot en met 28 februari 2019. Tegen deze beschikking is geen bezwaar gemaakt.

6. Op 6 februari 2019 heeft verweerder een nieuw verzoek tot toepassing van de 30%-bewijsregeling ontvangen waarbij wordt verzocht een beschikking af te geven vanaf

1 maart 2019 tot en met 29 februari 2020. In dit verzoek wordt aangegeven dat het eerdere verblijf van [B] in januari 1997 is aangevangen in plaats van in januari 1996, zodat abusievelijk is uitgegaan van een looptijdvermindering van 72 maanden in plaats van 60 maanden.

7. Met dagtekening 13 juni 2019 heeft verweerder bij het primaire besluit dit verzoek afgewezen."

2.2. Het Hof gaat ook uit van de hiervoor vermelde feiten.

3 Geschil in hoger beroep

3.1. In hoger beroep is, net als in beroep, in geschil of de inspecteur het door hem op 6 februari 2019 ontvangen verzoek om toepassing van de 30%-bewijsregeling voor de periode 1 maart 2019 tot en met 29 februari 2020, terecht heeft afgewezen.

3.2. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden welke door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken. Voor hetgeen zij daaraan ter zitting hebben toegevoegd wordt verwezen naar het van het verhandelde ter zitting opgemaakte proces-verbaal.

4 Overwegingen van de rechtbank

De rechtbank heeft ten aanzien van het geschil als volgt overwogen:

"Juridisch kader

12. In de artikelen 10e e.v. van het UBLB wordt uitvoering gegeven aan het bepaalde in artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, van de Wet op de loonbelasting 1964 met betrekking tot vergoedingen en verstrekkingen aan extraterritoriale werknemers.

13. Artikel 10ec, eerste lid, UBLB (tekst 2018) luidt als volgt:

"Voor ingekomen werknemers bedraagt de looptijd van de bewijsregel maximaal acht jaar, ingaande op de eerste dag van de tewerkstelling door de inhoudingsplichtige en eindigende op de laatste dag van het loontijdvak na het loontijdvak waarin die tewerkstelling is geëindigd."

Artikel 10ed UBLB luidt als volgt:

- “1. Indien een ingekomen werknemer tijdens de looptijd een andere inhoudingsplichtige krijgt, blijft op gezamenlijk verzoek van de werknemer en de nieuwe inhoudingsplichtige de bewijsregel gedurende de resterende looptijd van toepassing, mits de periode tussen het einde van de tewerkstelling door de oude inhoudingsplichtige en de totstandkoming van de arbeidsovereenkomst met de nieuwe inhoudingsplichtige niet langer is dan drie maanden.
2. Bij een dergelijk verzoek moet door de nieuwe inhoudingsplichtige opnieuw aannemelijk worden gemaakt dat de werknemer behoort te worden aangemerkt als ingekomen werknemer.”

Artikel 10ef, eerste lid, UBLB luidt als volgt:

“Indien de ingekomen werknemer voorafgaand aan de aanvang van de tewerkstelling als ingekomen werknemer door de inhoudingsplichtige, in Nederland is tewerkgesteld of is verbleven, wordt de looptijd verminderd met de perioden van eerdere tewerkstelling en eerder verblijf.”

Artikel 10ei UBLB luidt als volgt:

- “1. Een verzoek om toepassing of voortgezette toepassing van de bewijsregel ten aanzien van een ingekomen werknemer wordt gedaan aan de inspecteur. Deze beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking.
2. Indien het verzoek is gedaan binnen vier maanden na aanvang van de tewerkstelling als extraterritoriale werknemer door de inhoudingsplichtige, werkt de beschikking terug tot en met de aanvang van de tewerkstelling als extraterritoriale werknemer. Indien het verzoek later is gedaan, is de beschikking van toepassing met ingang van de eerste dag van de maand volgend op de maand waarin het verzoek is gedaan.”

14. Artikel 4:6 Awb luidt als volgt:

- “1. Indien na een geheel of gedeeltelijk afwijzende beschikking een nieuwe aanvraag wordt gedaan, is de aanvrager gehouden nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden te vermelden.
2. Wanneer geen nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden worden vermeld, kan het bestuursorgaan zonder toepassing te geven aan artikel 4:5 de aanvraag afwijzen onder verwijzing naar zijn eerdere afwijzende beschikking.”

15. In haar uitspraak van 23 november 2016, ECLI:NL:RVS:2016:3131, heeft de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State (hierna: ABRvS) onder meer het volgende overwogen:

“Uitgangspunt is dat een bestuursorgaan in het algemeen bevoegd is om een herhaalde aanvraag inhoudelijk te behandelen en daarbij het oorspronkelijke besluit in volle omvang te heroverwegen. Het bestuursorgaan kan zo'n aanvraag inwilligen of afwijzen. Hetzelfde geldt, als een rechtzoekende het bestuursorgaan verzoekt terug te komen van een besluit. Een bestuursorgaan mag dit ook als de rechtzoekende aan zijn verzoek geen nieuw gebleken feiten of omstandigheden ten grondslag heeft gelegd. Het bestuursorgaan kan er ingevolge artikel 4:6, tweede lid, van de Awb ook nog steeds voor kiezen om, als er volgens hem geen nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden zijn, de herhaalde aanvraag af te wijzen onder verwijzing naar zijn eerdere afwijzende besluit. Hetzelfde geldt, als een rechtzoekende het bestuursorgaan verzoekt terug te komen van een besluit.

Als het bestuursorgaan de herhaalde aanvraag of het verzoek terug te komen van een besluit op inhoudelijke gronden afwijst, dan toetst de bestuursrechter het besluit op die aanvraag of dat verzoek aan de hand van de aangevoerde beroepsgronden als ware dit het eerste besluit over die aanvraag of dat verzoek. Anders dan voorheen beoordeelt de bestuursrechter dus niet meer ambtshalve of wat een rechtzoekende aan zijn aanvraag of verzoek ten grondslag heeft gelegd nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden zijn.

Als het bestuursorgaan - overeenkomstige- toepassing geeft aan artikel 4:6, tweede lid, van de Awb, dan toetst de bestuursrechter aan de hand van de aangevoerde beroepsgronden en eventueel door het bestuursorgaan gevoerd beleid, of het bestuursorgaan zich terecht, en zorgvuldig voorbereid en deugdelijk gemotiveerd op het standpunt heeft gesteld dat er geen nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden zijn.

Als de bestuursrechter tot het oordeel komt dat het bestuursorgaan zich terecht op het standpunt heeft gesteld dat er geen nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden zijn, dan kan dat de afwijzing van het verzoek om terug te komen van een besluit in beginsel dragen. De bestuursrechter kan aan de hand van wat de rechtzoekende heeft aangevoerd evenwel tot het oordeel komen dat het besluit op het verzoek om terug te

komen van een eerder besluit evident onredelijk is. Als het bestuursorgaan beleid voert, toetst de bestuursrechter in de eerste plaats of het bestuursorgaan een juiste toepassing heeft gegeven aan zijn beleid.”

16. In het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 23 augustus 2013, DGB2013/70M, is over de mogelijkheid een nieuw verzoek te doen na afwijzing van een eerder verzoek het volgende vermeld:

“Vraag 40

Werknemer en inhoudingsplichtige hebben een gezamenlijk verzoek gedaan om toepassing van de bewijsregel. Het verzoek is afgewezen. De beschikking waarbij het verzoek is afgewezen staat onherroepelijk vast. Is het mogelijk opnieuw een verzoek te doen om te worden aangemerkt als ingekomen werknemer?

Antwoord

Ja, het is mogelijk een nieuw verzoek te doen.

Op grond van artikel 4:6, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht, wordt het nieuwe verzoek echter afgewezen als daarin geen nieuwe feiten of veranderde omstandigheden zijn vermeld. Daarbij wordt verwezen naar de eerdere afwijzende beschikking. Tegen de afwijzing van het nieuwe verzoek staat weliswaar bezwaar en beroep open, maar de discussie in de bezwaar- en beroepsprocedure zal zich moeten beperken tot het al of niet aanwezig zijn van nieuwe feiten of veranderde omstandigheden.”

Beoordeling

17. Verweerder stelt zich op het standpunt dat een wettelijke grondslag voor het indienen van een nieuw verzoek ontbreekt. De rechtbank volgt verweerder niet in zijn standpunt. Eiseres heeft verzocht om toepassing van de 30%-bewijsregeling op grond van artikel 10ei UBLB, waarin wordt bepaald dat een verzoek om toepassing of voortgezette toepassing gedaan wordt aan de inspecteur, die op het verzoek beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking. Deze bepaling vormt de wettelijke grondslag voor het door eiseres gedane verzoek. Er is geen rechtsregel die zich ertegen verzet dat een nieuw verzoek wordt gedaan nadat reeds (onherroepelijk) op een eerder verzoek is beslist. Het feit dat een eerdere beschikking formele rechtskracht heeft, leidt niet tot het ontbreken van een wettelijke grondslag voor een nieuw verzoek of een verzoek om terug te komen op de eerdere beschikking. In het onderhavige geval verzoekt eiseres aan verweerder om een 30%-bewijsregelbeschikking af te geven voor de periode van 1 maart 2019 tot en met 29 februari 2020. Verweerder kan bij voor bezwaar vatbare beschikking een dergelijk verzoek toe- of afwijzen.

18. Vervolgens stelt verweerder dat artikel 4:6 van de Awb, bij analoge toepassing, zich verzet tegen toewijzing van het verzoek, aangezien geen sprake is van nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden. De rechtbank overweegt als volgt. Naar het oordeel van de rechtbank is het verzoek dat tot het primaire besluit heeft geleid aan te merken als een verzoek om heroverweging van het eerdere besluit tot toepassing van de 30%-bewijsregeling tot en met 28 februari 2019. Zoals blijkt uit de hiervoor genoemde uitspraak van de ABRvS van 23 november 2016 kan hierop artikel 4:6 van de Awb overeenkomstig worden toegepast. De rechtbank zal hier ook in het onderhavige geval van uitgaan. De rechtbank volgt verweerder in zijn stelling dat geen sprake is van nieuw gebleken feiten zoals bedoeld in artikel 4:6 van de Awb. Dat het eerdere verblijf van [B] in januari 1997 en niet in januari 1996 was aangevangen was immers bekend of had althans bekend kunnen zijn bij [XX]. Eiseres stelt vervolgens dat verweerder onredelijk handelt door het verzoek af te wijzen met een beroep op formele rechtskracht van de eerdere besluiten en het ontbreken van nieuwe feiten. De rechtbank stelt voorop dat het enkele bestaan van formele rechtskracht niet in de weg staat aan inhoudelijke behandeling van een verzoek om terug te komen van een besluit. Dat dit mogelijk is, is immers ook het uitgangspunt van artikel 4:6 van de Awb. De afwijzing van het verzoek met de enkele verwijzing naar het bestaan van formele rechtskracht van de eerdere besluiten acht de rechtbank, gelet op de feiten en omstandigheden van het onderhavige geval, onredelijk. Daarbij neemt de rechtbank in aanmerking dat tussen partijen niet in geschil is dat het eerdere verblijf van [B] in januari 1997 is aangevangen en dat de vermelding januari 1996 in de eerdere verzoeken op een fout berustte. Evenmin is in geschil dat wanneer de aanvangsdatum correct zou zijn vermeld, de looptijdvermindering 60 maanden in plaats van 72 maanden zou zijn geweest en [B] een jaar langer recht zou hebben gehad op toepassing van de 30%-bewijsregeling, derhalve tot en met 29 februari 2020. Verder acht de rechtbank van belang dat het verzoek is gedaan vóór aanvang van het tijdvak waarvoor om toepassing van de regeling werd gevraagd, namelijk op 6 februari 2019 met ingangsdatum 1 maart 2019. In lijn met artikel 10ei, tweede lid, van het UBLB is dit als (ruimschoots) tijdig aan te merken. Het hiervoor genoemde besluit van 23 augustus 2013 staat overigens aan het voorgaande niet in de weg, nu gelet op de uitspraak van de ABRvS de discussie niet langer beperkt is tot het al

of niet aanwezig zijn van nieuwe feiten of veranderde omstandigheden. Het besluit is op dit onderdeel in feite achterhaald door latere jurisprudentie. Tot slot kent de rechtbank betekenis toe aan het feit dat ten aanzien van een beschikking over de 30%-bewijsregeling geen ambtshalve herziening op grond van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen mogelijk is, terwijl deze bepaling in voorkomende gevallen een teruggaaf of vermindering mogelijk maakt indien enig feit de conclusie rechtvaardigt dat een belastingplichtige hiervoor in aanmerking komt. Van verweerder had in het onderhavige geval, waarin de mogelijkheid van ambtshalve herziening op grond van de wet ontbreekt, mogen worden verwacht dat hij een zorgvuldige heroverweging had uitgevoerd met inachtneming van de omstandigheden van het geval.

19. Nu de rechtbank hiervoor heeft geoordeeld dat het verzoek moet worden aangemerkt als een verzoek om heroverweging van het eerdere besluit en, zoals uit het voorgaande volgt, een dergelijk verzoek niet enkel kan worden afgewezen met een beroep op formele rechtskracht van het eerdere besluit, komt de rechtbank toe aan het betoog van verweerder dat gelet op de formele rechtskracht van de beschikking van 3 april 2017 het verzoek van 6 februari 2019 niet voor toewijzing in aanmerking komt nu het einde van de looptijd van de beschikking van 3 april 2017 op 28 februari 2019 bepaald is en artikel 10ed van de UBLB dan aan een herbeoordeling en toewijzing van het verzoek in de weg staat.

20. Dit betoog wordt door de rechtbank verworpen. In het onderhavige geval is bij de betreffende aanvragen en beschikkingen door alle betrokken partijen van een evidente onjuistheid ten aanzien van de aanvang van het verblijf van de werknemer en daarmee het einde van de looptijd van de 30%-bewijsregel uitgegaan, en is niet in geschil dat bij het uitgaan van de juiste gegevens het einde van de looptijd 29 februari 2020 is. In een dergelijk geval van een voor beide partijen evidente onjuistheid staat – overeenkomstig hetgeen de rechtbank onder 18. hiervoor heeft overwogen – de formele rechtskracht van de afgegeven beschikkingen niet in de weg aan het afgeven van een nieuwe beschikking met de juiste einddatum.

21. De rechtbank komt gelet op het hiervoor overwogene niet toe aan beoordeling van de overige twee inhoudelijke gronden waarop volgens verweerder het verzoek zou moeten worden afgewezen, welke gronden immers uitgaan van een andere kwalificatie van het verzoek dan als verzoek om heroverweging.

22. Gelet op het vorenoverwogene dient het beroep gegrond te worden verklaard en dient de 30%-bewijsregeling wat betreft het dienstverband van [B] bij [X] van 1 juni 2018 tot en met 29 februari 2020 te worden toegepast.

Proceskosten

23. De rechtbank veroordeelt verweerder in de door eiseres gemaakte proceskosten. Deze kosten stelt de rechtbank op grond van het Besluit proceskosten bestuursrecht (hierna: Bpb) voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand in beginsel vast op € 2.026 (1 punt voor het indienen van het bezwaarschrift, 1 punt voor het verschijnen ter hoorzitting met een waarde per punt van € 265, en 1 punt voor het indienen van het beroepschrift, 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van € 748 en een wegingsfactor 1).

Nu de onderhavige zaak echter gelijktijdig is behandeld met de zaak van [B] met zaaknummer HAA 20/2758, de rechtsbijstand in beide zaken is verleend door dezelfde gemachtigden en de werkzaamheden van de gemachtigden in beide zaken nagenoeg identiek zijn, merkt de rechtbank deze zaak en de zaak van [B] aan als samenhangende zaken in de zin van artikel 3, tweede lid, van het Bpb. Dit betekent dat aan eiseres voor de onderhavige zaak een proceskostenvergoeding zal worden toegekend van € 1.013 (de helft van € 2.026)."

5 Beoordeling van het geschil

Vooraf

5.1. Het Hof stelt vast dat in de zaak 21/01713 van [A] de inspecteur in eerste aanleg eerst met toepassing van artikel 8:29 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) geschoonde stukken heeft ingediend die later op verzoek van de rechtbank in nagenoeg ongeschoonde vorm zijn ingediend (op een voor de beoordeling van de zaak niet relevant loonheffingsnummer van de voormalige werkgever van [A], Linklaters LLP, na). In de onderhavige zaak bevinden bedoelde nagenoeg ongeschoonde stukken zich niet in het procesdossier. Met instemming van partijen behoren deze nagenoeg ongeschoonde stukken ook in deze zaak tot de gedingstukken en worden deze stukken in beide zaken als 'ongeschoond ingediend' beschouwd.

Standpunten partijen in hoger beroep

5.2. De inspecteur stelt zich op het standpunt dat de looptijd van de 30%-bewijsregeling bij beschikkingen van 3 april 2017 en 8 oktober 2018 is vastgesteld tot en met 28 februari 2019. Hiertegen zijn geen rechtsmiddelen aangewend; deze beschikkingen staan dus onherroepelijk vast (formele rechtskracht). Een aanpassing in de ambtshalve sfeer op grond van artikel 65 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) kan alleen in de in artikel 23 Besluit fiscaal bestuursrecht (hierna: BFB) uitputtend genoemde situaties; een 30%-bewijsregelbeschikking valt hier niet onder en de evenredigheidstoets kan hier niet worden aangelegd. Artikel 4:6 Awb biedt evenmin een wettelijke ingang, omdat er geen sprake is van een geheel of gedeeltelijke afwijzende beschikking en, ingeval van een analoge toepassing van artikel 4:6, er geen sprake is van nova (nieuw gebleken feiten of veranderende omstandigheden).

5.3.1. Belanghebbende voert in hoger beroep primair aan dat de brief van 5 februari 2019 een verzoek tot heroverweging van de beschikking van 8 oktober 2018 is, althans van de daarin vastgestelde looptijd van de 30%-bewijsregelbeschikking. Afwijzing van dit verzoek acht belanghebbende evident onredelijk, op grond van jurisprudentie inzake 4:6 Awb en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Volgens belanghebbende voorziet artikel 65 AWR wel in een wettelijke bevoegdheid voor de inspecteur, maar zit het probleem in de beleidsmatige invulling. Ingevolge artikel 23, lid 15, onder a, BFB moet de inspecteur op grond van algemene beginselen van behoorlijk bestuur afwijken van de in artikel 23 BFB getroffen regeling als zich een bijzondere situatie voordoet. Daarnaast wijst belanghebbende op de verplichte belangafweging die uit artikel 4:84 Awb voortvloeit.

5.3.2. Subsidiar stelt belanghebbende met de brief van 5 februari 2019 een nieuw verzoek in de zin van artikel 10e Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (hierna: UBLB) om toepassing van de 30%-bewijsregeling voor de periode 1 maart 2019 tot en met 29 februari 2020 te hebben gedaan. De inspecteur is gehouden dit verzoek inhoudelijk te beoordelen, omdat hij niet eerder een verzoek met deze looptijd heeft beoordeeld.

Toetsingskader

5.4. Het juridisch kader dat door de rechtbank is opgenomen onder 12 tot en met 16 acht het Hof juist en zal ook het Hof tot uitgangspunt nemen.

5.5. In zijn conclusie van 6 december 2022 (ECLI:NL:CRVB:2022:2623) heeft Advocaat-Generaal mr. P.J. Wattel onder meer het volgende opgemerkt:

"(...)

12 Ambtshalve vermindering van onherroepelijke aanslagen en fiscale boeten

12.1. In het belastingrecht gaat het anders toe. Aan toepassing van art. 4:6 Awb en aan invulling van 'evident onredelijk' bestaat nauwelijks behoefte omdat een aangifte geen aanvraag is en een belastingaanslag of een afdracht of voldoening op aangifte geen beschikking op aanvraag. De fiscus voert een – niet-appellabel, behalve voor de inkomstenbelasting – heroverwegingsbeleid dat erop neerkomt dat, op verzoek of van ambtswege, onherroepelijke aanslagen, voldoeningen, afdrachten, boetebeschikkingen en renteberekeningen tot vijf jaar terug worden verminderd als de belastingplichtige/ inhoudingsplichtige boeteling daarvoor redelijkerwijs in aanmerking komt op basis van het materiële recht ten tijde van het verstrijken van de bezwaartermijn. Het aantrekkelijke van dit regime is dat niemand zich hoeft af te vragen wat 'evident onredelijk' is. Uitzonderingen daargelaten, met name de uitzondering dat nieuwe rechtspraak geen grond voor ambtshalve vermindering is, komt dit beleid neer op een bezwaartermijn van vijf jaar, echter zonder beroep op de rechter, behalve in geval van aanslagen inkomstenbelasting en daaraan

hangende beschikkingen zoals IB-boeten. Dat nieuwe rechtspraak geen grond voor ambtshalve vermindering is, is overigens niet steeds een eenvoudig toe te passen regel.

- 12.2. Dat aangiften geen aanvragen zijn en aanslagen geen beschikkingen op aanvraag, brengt volgens de Awb-medewetgever mee dat art. 4:6 Awb geen rol speelt bij aanslagen, en dus te minder bij de daaraan hangende vergrijp- of verzuimboeten tot correctie van verzuimen of van opzettelijke of grof schuldige te lage belastingheffing. In plaats van art. 4:6 Awb geldt voor definitief geworden aanslagen c.a. art. 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), dat de Inspecteur bevoegd maakt tot ambtshalve vermindering van onjuiste aanslagen, (boete)beschikkingen, afdrachten en voldoeningen op aangifte en rentebeslikkingen. Art. 4:6 Awb zou in het belastingrecht alleen een rol kunnen spelen bij beschikkingen op aanvraag, zoals verzoeken om een fiscale eenheid of om toepassing van de 30%-regeling voor expat werknemers. De MvA bij de Awb vermeldt:

“Zoals eerder al naar voren is gebracht, is een belastingaanslag geen beschikking op aanvraag maar een ambtshalve beschikking. De toepasselijkheid van artikel 4:6 komt derhalve niet aan de orde. In dit verband kan tevens gewezen worden op artikel 65 van de AWR, waarin uitdrukkelijk sprake is van ambtshalve vermindering van een onjuiste aanslag.

Voor alle duidelijkheid zij er overigens op gewezen dat de bepaling, als deze wel van toepassing is, niet inhoudt dat het bestuursorgaan zelfstandig een eenmaal genomen beslissing moet heroverwegen. Het artikel komt aan de orde indien een belanghebbende om een nieuw besluit verzoekt. In dat geval geeft dit artikel het orgaan de bevoegdheid om een nieuwe aanvraag verkort af te doen als daarbij geen nieuwe gegevens of omstandigheden worden vermeld.”

Ik heb dan ook al eens moeten constateren dat art. 4:6 Awb in belastingzaken geen rol van enige betekenis speelt.

(...)

- 12.16. Een zaak waarin de Rechtbank Noord-Holland het in een belastingzaak evident onredelijk achtte dat de Inspecteur niet terug wilde komen van een niet-aangevochten fiscale beschikking op aanvraag betrof een vergissing in een aanvraag van een werkgever tot toepassing van de 30%-kostenaftrekregeling voor expat werknemers. Die regeling geldt voor maximaal acht jaar. De betrokken werknemer had eerder al vijf jaar in Nederland gewerkt, maar de werkgever had abusievelijk zes jaar opgegeven, waardoor er niet drie, maar slechts twee jaren zouden resteren. De Inspecteur kende die twee jaar toe, waartegen de werkgever niet in bezwaar ging, hoewel zijn werknemer hem bij de aanvraag al had gewaarschuwd dat zij niet al zes, maar slechts vijf jaar had verbruikt. De werkgever diende een nieuwe aanvraag in om ook het derde (achtste) jaar binnen te halen. De Inspecteur weigerde, wijzende op de formele rechtskracht van de eerdere toekenningsbeschikking. De Rechtbank achtte dat evident onredelijk. Dat lijkt een zeer lankmoedige toepassing van het ‘evident-onredelijk’-criterium, vergeleken met de boven besproken rechtspraak van de niet-fiscale bestuursrechters en van de civiele kamer van de Hoge Raad. Zowel de onjuiste opgave van de duur van de eerdere toekenningsperiode als het ongebruikt laten verlopen van de bezwaartermijn waren immers onmiskenbaar te wijten aan de werkgever. De Rechtbank lijkt het (evident) onredelijk te vinden dat het boven beschreven ambtshalve verminderingsbeleid niet ook geldt voor belastingheffing gebaseerd op een onjuiste, maar onherroepelijk geworden beschikking op aanvraag. Zij overwoog als volgt:

“17. (...). Er is geen rechtsregel die zich ertegen verzet dat een nieuw verzoek wordt gedaan nadat reeds (onherroepelijk) op een eerder verzoek is beslist. Het feit dat een eerdere beschikking formele rechtskracht heeft, leidt niet tot het ontbreken van een wettelijke grondslag voor een nieuw verzoek of een verzoek om terug te komen op de eerdere beschikking. In het onderhavige geval verzoekt eiseres [werkgever; PJW] aan verweerder [de Inspecteur; PJW] om een 30%-bewijsregelbeschikking af te geven voor de [opvolgende; PJW] periode van 1 maart 2019 tot en met 29 februari 2020. Verweerder kan bij voor bezwaar vatbare beschikking een dergelijk verzoek toe- of afwijzen.

18. Vervolgens stelt verweerder dat artikel 4:6 van de Awb, bij analoge toepassing, zich verzet tegen toewijzing van het verzoek, aangezien geen sprake is van nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden. (...). Naar het oordeel van de rechtbank is het verzoek dat tot het primaire besluit heeft geleid aan te merken als een verzoek om heroverweging van het eerdere besluit tot toepassing van de 30%-bewijsregeling tot en met 28 februari 2019. Zoals blijkt uit de hiervoor genoemde uitspraak van de ABRvS van 23 november 2016 [zie 8.6 hierboven; PJW] kan hierop artikel 4:6 van de Awb overeenkomstig worden toegepast. (...). De rechtbank volgt verweerder in zijn stelling dat geen sprake is van nieuw gebleken feiten zoals bedoeld in artikel 4:6 van de Awb. Dat het eerdere verblijf van [werknemer] in januari 1997 en niet in januari 1996 was aangevangen was immers bekend of had althans bekend kunnen

zijn bij [bedrijf 2] . Eiseres stelt vervolgens dat verweerder onredelijk handelt door het verzoek af te wijzen met een beroep op formele rechtskracht van de eerdere besluiten en het ontbreken van nieuwe feiten. (...). De afwijzing van het verzoek met de enkele verwijzing naar het bestaan van formele rechtskracht van de eerdere besluiten acht de rechtbank, gelet op de feiten en omstandigheden van het onderhavige geval, onredelijk. Daarbij neemt de rechtbank in aanmerking dat (...) niet in geschil is dat het eerdere verblijf van [werknemer] in januari 1997 is aangevangen en dat de vermelding januari 1996 in de eerdere verzoeken op een fout berustte. Evenmin is in geschil dat wanneer de aanvangsdatum correct zou zijn vermeld, de looptijdvermindering 60 maanden in plaats van 72 maanden zou zijn geweest en [werknemer] een jaar langer recht zou hebben gehad op toepassing van de 30%-bewijsregeling, derhalve tot en met 29 februari 2020. Verder acht de rechtbank van belang dat het verzoek is gedaan vóór aanvang van het tijdvak waarvoor om toepassing van de regeling werd gevraagd, (...). (...). Tot slot kent de rechtbank betekenis toe aan het feit dat ten aanzien van een beschikking over de 30%-bewijsregeling geen ambtshalve herziening op grond van artikel 63 [bedoeld zal zijn: 65; PJW] van de Algemene wet inzake rijksbelastingen mogelijk is, terwijl deze bepaling in voorkomende gevallen een teruggaaf of vermindering mogelijk maakt indien enig feit de conclusie rechtvaardigt dat een belastingplichtige hiervoor in aanmerking komt. Van verweerder had in het onderhavige geval, waarin de mogelijkheid van ambtshalve herziening op grond van de wet ontbreekt, mogen worden verwacht dat hij een zorgvuldige heroverweging had uitgevoerd met inachtneming van de omstandigheden van het geval.

19. Nu (...), komt de rechtbank toe aan het betoog van verweerder dat gelet op de formele rechtskracht van de beschikking van 3 april 2017 het verzoek van 6 februari 2019 niet voor toewijzing in aanmerking komt nu het einde van de looptijd van de beschikking van 3 april 2017 op 28 februari 2019 bepaald is en artikel 10ed van de UBLB dan aan een herbeoordeling en toewijzing van het verzoek in de weg staat.

20. Dit betoog wordt door de rechtbank verworpen. In het onderhavige geval is bij de betreffende aanvragen en beschikkingen door alle betrokken partijen van een evidente onjuistheid ten aanzien van de aanvang van het verblijf van de werknemer en daarmee het einde van de looptijd van de 30%-bewijsregel uitgegaan, en is niet in geschil dat bij het uitgaan van de juiste gegevens het einde van de looptijd 29 februari 2020 is. In een dergelijk geval van een voor beide partijen evidente onjuistheid staat – overeenkomstig hetgeen de rechtbank onder 18. hiervoor heeft overwogen – de formele rechtskracht van de afgegeven beschikkingen niet in de weg aan het afgeven van een nieuwe beschikking met de juiste einddatum.

21. (...).

22. Gelet op het vorenoverwogene dient het beroep gegrond te worden verklaard en dient de 30%-bewijsregeling wat betreft het dienstverband van [werknemer] bij [eiseres] LLP van 1 juni 2018 tot en met 29 februari 2020 te worden toegepast."

Sympathiek, maar ver van de strenge art. 4:6 Awb-lijn van de andere bestuursrechters, zou ik zeggen. In wezen toepassing van het fiscale ambtshalve-verminderingsbeleid op gevallen buiten de reikwijdte van dat beleid. Dat lijkt mij heel redelijk, maar dat impliceert niet dat het weigeren daarvan evident onredelijk is. Dat weigeren is wel flauw. Maar dat is geen juridische categorie. (...)"

Nieuw verzoek voor de periode 1 maart 2019 tot en met 29 februari 2020

5.6. Het Hof volgt de rechtbank in haar oordeel in rechtsoverweging 17 van haar uitspraak dat belanghebbende een nieuw verzoek in de zin van artikel 10ei UBLB kan indienen om toepassing van de 30%-bewijsregeling voor de periode 1 maart 2019 tot en met

29 februari 2020. Een dergelijk verzoek is een aanvraag in de zin van artikel 1:3, lid 3, Awb waarop de inspecteur een besluit moet nemen dat voor bezwaar vatbaar is.

5.7. Ingevolge artikel 10ei UBLB kan het verzoek om toepassing of voortgezette toepassing van de bewijsregel worden gedaan ten aanzien van een *ingekomen werknemer*, als bedoeld in artikel 10e, lid 1, onder b, ten eerste en ten tweede, UBLB. Naar het oordeel van het Hof kon [A] ten tijde van de indiening van het nieuwe verzoek op 6 februari 2019 niet meer worden aangemerkt als ingekomen werknemer van belanghebbende in de zin van hoofdstuk 4A van het UBLB. [A] werkte immers al in Nederland; zij is door belanghebbende dan ook niet vanuit het buitenland aangeworven. Reeds daarom heeft de inspecteur het verzoek om toepassing van de 30%-bewijsregeling voor de periode 1 maart 2019 tot en met 29 februari 2020 terecht afgewezen.

5.8.1. Indien daarover anders zou moeten worden geoordeeld, ligt in het wettelijke systeem besloten dat ten aanzien van een ingekomen werknemer in beginsel één keer – met vrucht – een verzoek tot toepassing van de bewijsregel kan worden gedaan. Dit lijdt slechts uitzondering wanneer de ingekomen werknemer voor het verstrijken van de looptijd van de 30%-bewijsregeling van werkgever (inhoudingsplichtige) wisselt. Bij een dergelijke wisseling kan eenmalig een verzoek tot voortgezette toepassing van de bewijsregel worden gedaan (artikel 10ed UBLB). In het UBLB is niet voorzien in een mogelijkheid tot heroverweging of wijzing van een beschikking over toepassing van de 30%-bewijsregeling althans van de daarin vermelde looptijd voor toepassing van de 30%-bewijsregeling. In beginsel moet daarom de formele rechtskracht van de oorspronkelijke beschikking over toepassing van de 30%-bewijsregeling en de daarin vermelde looptijd worden gerespecteerd.

5.8.2. Nu ter zake van [A] met dagtekeningen 3 april 2017 (tewerkstelling bij Linklaters LLP) en 8 oktober 2018 (overstap van Linklaters LLP naar belanghebbende) al beschikkingen in de zin van artikel 10ei UBLB zijn afgegeven, is het thans voorliggende verzoek om toepassing van de 30%-bewijsregeling voor de periode 1 maart 2019 tot en met 29 februari 2020 bij belanghebbende terecht afgewezen door de inspecteur.

Hernieuwde aanvraag in de zin van artikel 4:6 Awb

5.9. Anders dan de rechtbank, is het Hof van oordeel dat een analoge toepassing van artikel 4:6 Awb ook niet tot herziening van de vastgestelde looptijd van de 30%-bewijsregelbeschikking kan leiden, nu geen sprake is van nova en het Hof ook overigens niet is gebleken van een bijzondere omstandigheid waardoor het weigeren van de herziening 'evident onredelijk' is.

Ambtshalve herziening in de zin van artikel 65 AWR

5.10. Wanneer belanghebbende in beroep en hoger beroep zou zijn opgekomen tegen de afwijzing van een verzoek om ambtshalve herziening van de beschikking op grond van artikel 65 AWR, is van belang dat een dergelijke afwijzing geen voor bezwaar vatbare beschikking is. Een rechtstreeks beroep daartegen zou daarom reeds op die grond niet-ontvankelijk dienen te worden verklaard.

Slotsom

5.11. De slotsom is dat het hoger beroep van de inspecteur gegrond is en dat de uitspraak van de rechtbank niet in stand kan blijven.

6 Kosten

Het Hof ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de kosten op de voet van artikel 8:75 Awb in verbinding met artikel 8:108 Awb.

7 Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank;
- verklaart het beroep ongegrond.

De uitspraak is gedaan door mrs. M.J. Leijdekker, voorzitter, J-P.R. van den Berg en W.J. Blokland, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. I.A. Kranenburg als griffier. De beslissing is op 31 januari 2023 in het openbaar uitgesproken.

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij **de Hoge Raad der Nederlanden via het webportaal van de Hoge Raad www.hogeraad.nl**.

Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie stellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag**. Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie www.hogeraad.nl).

Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak gevoegd;
- 2 - (alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;
- 3 - het beroepschrift moet ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. de dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.

Toelichting rechtsmiddelverwijzing

Per 15 april 2020 is digitaal procederen bij de Hoge Raad opengesteld. Niet-natuurlijke personen (daaronder begrepen publiekrechtelijke lichamen) en professionele gemachtigden zijn verplicht digitaal te procederen. Wie niet verplicht is om digitaal te procederen, kan op vrijwillige basis digitaal procederen. Hieronder leest u hoe een cassatieberoepschrift wordt ingediend.

Digitaal procederen

Het webportaal van de Hoge Raad is toegankelijk via "Login Mijn Zaak Hoge Raad" op www.hogeraad.nl. Informatie over de inlogmiddelen vindt u op www.hogeraad.nl.

Niet in Nederland wonende of gevestigde partijen of professionele gemachtigden hebben in beginsel geen geschikt inlogmiddel en kunnen daarom niet inloggen in het webportaal. Zij kunnen zo lang zij niet over een geschikt inlogmiddel kunnen beschikken, per post procederen.

Per post procederen

Alleen bepaalde personen mogen beroep in cassatie instellen per post in plaats van via het webportaal. Zij mogen dit bovendien alleen als zij zonder een professionele gemachtigde procederen. Het gaat om natuurlijke personen die geen ondernemer zijn en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Een professionele gemachtigde moet altijd digitaal procederen, ongeacht voor wie de gemachtigde optreedt. Degene die op papier mag procederen en dat ook wil, kan het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag**.