



Het is niet altijd gemakkelijk aan te geven of alle belangen in redelijkheid werden meegewogen. Van Wijk e.a. halen in dit verband Duk aan. Deze is van mening dat de term willekeur eigenlijk gereserveerd moet worden voor: volstreekte stelselloosheid, afwezigheid van enige consistentie.<sup>718</sup> Het willekeurverbod is echter eerst en vooral een (marginale)toetsingsnorm. Wat getoetst wordt, is het beleid. Dit moet op zichzelf bezien door de beugel kunnen en als redelijk (rechtvaardig) worden ervaren.<sup>719</sup>

### 3.7.3 De formele, algemene beginselen van behoorlijk bestuur en hun betekenis voor de belastingpraktijk

In de op 1 januari 1994 in werking getreden Algemene wet bestuursrecht is een aantal formele, algemene beginselen van behoorlijk bestuur neergelegd, namelijk het zorgvuldigheidsbeginsel en het motiveringsbeginsel.<sup>720</sup> Het gaat in dezen vooral om de aldaar geformuleerde zorgvuldigheidseisen die in de voorbereidingsfase van besluiten gelden. Ook dan heeft de belastingbetaler er recht op dat met zijn belangen rekening wordt gehouden. De AWB stelt op diverse plaatsen zorgvuldigheidseisen:

- artikel 3:2 voorbereidend onderzoek;
- artikel 3:4 eerste lid: alle relevante belangen in de afweging betrekken;
- afdeling 3:3: advisering;
- afdeling 3.4 en 3.5 (3.4A) openbare voorbereidingsprocedure;
- artikel 4:5 gelegenheid bieden tot aanvulling van;
- afdeling 4.1.2 voorbereiding van beschikking.<sup>721</sup> <sup>722</sup>

#### 3.7.3.1 Een correcte benadering van belastingbetalers

Klap verwijst naar het standpunt van Van Male. Het zorgvuldigheidsbeginsel en het motiveringsbeginsel zouden in verband gezien moeten worden met het uitgeholde legaliteitsbeginsel.<sup>723</sup> Dit beginsel heeft volgens Van Male een zekere relativering ondergaan. Een strakke opvatting van dit beginsel verdraagt zich niet goed met de aard en de omvang van de taken die de overheid in de sociale rechtsstaat dient te behartigen.<sup>724</sup> Het behartigen van deze taken maakt min of meer nodig dat gebruik wordt

<sup>718</sup> H.D. van Wijk e.a. [9, blz. 375, 376].

<sup>719</sup> H.D. van Wijk e.a. [9]: "Het is een algemene ervaringsregel dat het niet gemakkelijk aan te geven is wat goed (of juist, of rechtvaardig, of mooi) is, althans dat de meningen daarover doorgaans sterk uiteen lopen; maar dat het anderzijds veel gemakkelijker is aan te geven of iets in elk geval niet goed (of niet juist, of erg onrechtvaardig, of uitgesproken lelijk) is." (blz. 373)

<sup>720</sup> Zie voor het zorgvuldigheidsbeginsel artikel 3:2 Awb.

Zie voor het motiveringsbeginsel artikel 7:12 lid 1 Awb.

<sup>721</sup> H.D. van Wijk e.a. [9]: "De Algemene wet bestuursrecht heeft diverse *zorgvuldigheidseisen* gecodificeerd en gepreciseerd; in zoverre heeft de jurisprudentie (en dus de rechter) dienst gedaan als inspiratiebron van de wetgever." (blz. 321, 322)

<sup>722</sup> H.D. van Wijk e.a. [9, blz. 318]. Het zorgvuldigheidsbeginsel heeft betrekking op de voorbereiding van besluitvorming (zorgvuldige voorbereiding), op correcte bejegening van burgers door bestuursorganen en op conscientieuze besluitvorming door bestuursorganen (in casu: de belastingdienst).

<sup>723</sup> A. Klap [33, blz. 239, 240].

<sup>724</sup> A. Klap [33, blz. 68].