



gemaakt van vage normen, waardoor de wetgever in zekere zin terugtreedt voor het bestuur.⁷²⁵

Het terugtreden van de wetgever voor het bestuur impliceert dat criteria moeten worden ontwikkeld, waaraan het bestuursoptreden moet voldoen.⁷²⁶ Het in de Algemene wet bestuursrecht geformuleerde zorgvuldigheidsbeginsel, met name de eisen die hieruit voortvloeien en het motiveringsbeginsel lenen zich goed als criteria voor het overheidsoptreden, dus als uitgangspunten voor een correcte benadering van belastingbetalers. Dat blijkt onder meer uit het feit dat de rechter voor de beoordeling van bestuursbesluiten vaak uitgaat van beide beginselen. Via het zorgvuldigheidsbeginsel kan hij nagaan of er geen relevante feiten over het hoofd werden gezien en of de feitelijke situatie voldoende werd onderzocht.^{727 728}

3.7.3.1a De zorgvuldigheidseisen

De in de Awb geformuleerde zorgvuldigheidseisen geven aan dat de belastingbetaler recht heeft op een correcte afweging van alle relevante belangen en van een goede voorbereiding van besluiten. Daarmee wordt aangesloten bij de opvattingen van Nicolai die wees op deze verwachtingen ten aanzien van het overheidsoptreden. In deze verwachtingen en in de rechterlijke uitspraken komt naar voren dat de belangen en de feitelijke situatie van belastingbetalers aandacht verdienen.

3.7.3.2 Het materiële en het formele zorgvuldigheidsbeginsel

Van Wijk e.a. onderscheiden het materiële en het formele zorgvuldigheidsbeginsel.⁷²⁹ Het *materiële* zorgvuldigheidsbeginsel wil dat overheidsmaatregelen zo weinig mogelijk schade veroorzaken, zoals financiële schade. Dit aspect wordt ook wel het "beginsel van de minste pijn" genoemd. Met het heffen van de belasting mogen niet al te veel kosten zijn gemoeid.^{730 731} Het *formele* zorgvuldigheidsbeginsel geeft aan dat alle relevante factoren en omstandigheden worden opgespoord en in de besluitvorming worden betrokken respectievelijk worden meegewogen.⁷³²

⁷²⁵ A. Klap[33, blz.68].

⁷²⁶ A. Klap[33, blz.55].

⁷²⁷ A. Klap[33]: "Met name de Afdeling rechtspraak is vaak geneigd het bestuurlijk oordeel via de beginselen van behoorlijk bestuur te toetsen. Wanneer we deze toetsing aan een nader onderzoek onderwerpen, valt op dat met name het motiveringsbeginsel en het zorgvuldigheidsbeginsel worden gehanteerd. Beide beginselen lenen zich goed voor een genuanceerde beoordeling van de beslissing etc.": "Via het zorgvuldigheidsbeginsel kan de rechter beoordelen of er geen relevante feiten over het hoofd zijn gezien en of de feitelijke situatie voldoende onderzocht is."(blz.239)

⁷²⁸ A. Klap[33, blz.240]. Beide beginselen kunnen bijdragen aan een rationele besluit- en oordeelsvorming.

⁷²⁹ H.D. van Wijk e.a.[9, blz.361].

⁷³⁰ Zie hoofdstuk 2.

⁷³¹ H.D. van Wijk e.a.[9]: "Het materiële zorgvuldigheidsbeginsel gaat een stap verder; nu het formele vaststelt *dat* al deze factoren moeten meedoen, stelt het materiële principe eisen aan het *hoe* van de afweging; etc.."(blz.361)

⁷³² H.D. van Wijk e.a.[9, blz.320,361].