



Universiteit  
Leiden  
The Netherlands

## Het motiveringsbeginsel: nu en in de toekomst

Cramwinckel, T.A.; Glazenburg, J.; Hellegers, T.; Kamminga, W.; Stevens, L.

### Citation

Cramwinckel, T. A. (2023). Het motiveringsbeginsel: nu en in de toekomst. In J. Glazenburg, T. Hellegers, W. Kamminga, & L. Stevens (Eds.), *Richtige heffing* (pp. 107-115). Vereniging van Hogere ambtenaren bij het Ministerie van Financiën. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/4171727>

Version: Publisher's Version  
License: [Leiden University Non-exclusive license](#)  
Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/4171727>

**Note:** To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Diverse auteurs onder redactie van:

Mr. J. (Jurjen) Glazenburg

Mr. M.J.H. (Thijs) Hellegers

Mr. W.M. (Wilma) Kamminga

Prof. dr. L.G.M. (Leo) Stevens

# Richtige heffing

Liber amicorum ter gelegenheid  
van het 150-jarig bestaan van de VHMF



Vereniging van Hogere ambtenaren bij het Ministerie van Financiën (VHMF)

Richtige heffing

© 2023, VHMF

Uitgegeven in eigen beheer

redactie@vhmf.nl

Alle rechten voorbehouden.

Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand en/of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of op enige andere manier zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Redactie: Mr. J. (Jurjen) Glazenburg

Mr. M.J.H. (Thijs) Hellegers

Mr. W.M. (Wilma) Kamminga

Prof. dr. L.G.M. (Leo) Stevens

Vormgeving en druk: HPC Drukkerij, Duiven

Fotografie: De foto's tot en met pagina 80 bovenaan zijn afkomstig uit de collectie van Thijs Hellegers.

De foto's op pagina 80 onderaan, 88, 100, 106, 116, 124, 146, 154, 176,

184, 192, 244, 264, 272, en 290 zijn van Cuno Wegman.

ISBN: 978 90 8285 521 0

# INHOUD

<b>Ten geleide</b>	9
<b>Voorwoord</b>	11
 <b>Deel I: de VHMf, de beroepsvereniging: vakvereniging en vakbond</b>	
<b>Heden, verleden en toekomst van de VHMf</b>	15
<i>Mr. J. Glazenburg</i>	
<b>Jonge belastingdienstprofessionals écht boeien en binden</b>	23
<i>Prof. dr. T.M. Berkhout MRE MRICS</i>	
<b>Handelingsruimte: bloeiend of tanend?</b>	27
<i>Mr. N.C. Boef en mr. T.H.A. Noë</i>	
<b>Collectieve arbeidsvoorwaardenvorming als publiek belang</b>	33
<i>Mr. J.P.L.C. Dijkgraaf</i>	
<b>Omzien in verwondering</b>	43
<i>Mr. M.J.H. Hellegers</i>	
<b>Faits divers uit de historie van de VHMf</b>	49
<i>Mr. J.P. Hofstra m.m.v. P.M. Tekstra en mr. G.H.Th van de Bult</i>	
<b>Invloed van de VHMf op de arbeidsvoorwaarden en rechtspositie (CMHF/CAO en GO)</b>	57
<i>Mr. J. Hut en D. Baegen</i>	
<b>300 Kaarsjes</b>	63
<i>Mr. dr. M.E. Oenema</i>	
<b>De Belastingdienst in de spiegel van het verleden</b>	69
<i>Dr. R.G.P. Peters en dr. mr. P.G. Tassenaar</i>	
<b>Ketenpartners. Of geketende partners?</b>	75
<i>Mr. S.F.J.J. Schenk RB</i>	
<b>Tijdsbeeld: wetgevingsjurist tussen politieke wensen en uitvoerbare fiscale wetgeving</b>	81
<i>Mr. H.B.A. Verhoeven</i>	

## Deel II: ons belastingstelsel en onze Belastingdienst

<b>Belastingdienst, ICT en de burger</b> <i>Prof. mr. drs. H.P.A.M. van Arendonk</i>	89
<b>Vaktechniek en chatbots</b> <i>Drs. E. van den Berg</i>	95
<b>Vakmanschap van de medewerkers van de Belastingdienst: fundament voor het herstel van vertrouwen</b> <i>Mr. J. de Blieck</i>	101
<b>Het motiveringsbeginsel: nu en in de toekomst</b> <i>Mr. dr. T.A. Cramwinckel</i>	107
<b>Herstel van vertrouwen door goede dienstverlening</b> <i>Drs. B.E. van den Dungen</i>	117
<b>De toekomst van de Belastingdienst</b> <i>Dr. S.R.A. van Eijck</i>	125
<b>Saneringsbereidheid van de Belastingdienst voor “coronabelastingsschulden”</b> <i>A. van Eijsden</i>	131
<b>Magistratelijkheid</b> <i>Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau</i>	139
<b>Douane. Slimme Handhaving - Soepele Logistiek</b> <i>Mr. F.H.A. Heijmann en mr. J.C.J. Peters</i>	147
<b>Kennis is goud!</b> <i>Prof. dr. mr. E.J.W. Heithuis</i>	155
<b>‘Voorkomen is beter dan genezen’</b> <i>Prof. dr. mr. E.C.J.M. van der Hel – van Dijk RA</i>	161
<b>Focus op uitvoering: het herziene beoordelingskader van de Raad van State</b> <i>Prof. dr. S.J.C. Hemels</i>	169

<b>Richtige heffing en fraus legis, of hoe constructiebestrijding volwassen werd</b> <i>Mr. F. R. Herreveld</i>	177
<b>De inspecteur als rechtsdienaar</b> <i>Mr. J.P. Hofstra</i>	185
<b>Schijnzelfstandigheid: komen we er ooit nog van af?</b> <i>Drs. P.W.H. Hoogstraten</i>	193
<b>Kunstmatige Intelligentie, AI, daar is de nieuwe belastinginspecteur</b> <i>Prof. mr. dr. M.B.A. van Hout</i>	201
<b>Voorgenomen wijziging van de Algemene wet bestuursrecht: open deuren, maar ook nieuws onder de zon!</b> <i>Mr. dr. J.M.J.F. Jansen</i>	207
<b>Perikelen rondom uitvoering</b> <i>Prof. dr. P. Kavelaars</i>	213
<b>Waarom magistratelijk handelen behoorlijk ingewikkeld kan zijn (uitgelegd aan de hand van het nemo tenetur beginsel)</b> <i>Mr. dr. M.M. Kors</i>	219
<b>Inhaalslag in de fiscale rechtsbescherming</b> <i>Mr. G.J. van Leijenhorst</i>	225
<b>Vaktechniek 2.0: de fiscalist als systeembeheerder</b> <i>Mr. dr. M.H.A.F. Lokin</i>	231
<b>De Belastingdienst van de toekomst door de ogen van Tax Talent Trainees</b> <i>Team Talentontwikkeling</i>	237
<b>Voorstel voor de invoering van een ‘commissie zaakstukken’ in bezwaar</b> <i>Prof. dr. A.O. Lubbers</i>	245
<b>De Belastingdienst als eilandenrijk</b> <i>Prof. mr. G.T.K. Meussen</i>	251

<b>Resultaten uit het verleden, lessen voor de toekomst</b> <i>Mr. J.A.C.A. Overgaauw</i>	257
<b>Hoe verder?</b> <i>Mr. S.T.P.H. Palmen-Schlangen</i>	265
<b>Ontwikkelingen in de fiscaliteit in de afgelopen 40 jaar: van achterkant naar voorkant</b> <i>Drs. T.W.M. Poolen</i>	273
<b>'Ruimte in het recht'</b> <b>Een zoektocht naar het vergroten van maatwerk binnen Toeslagen</b> <i>Mr. drs. T.W.M. van der Sanden, mr. drs. R. Visscher en mr. G.R. van Bruggen</i>	281
<b>Fiscale professionele empathie versterkt de rechtsstaat</b> <i>Prof. dr. L.G.M. Stevens</i>	291
<b>Gezocht: een stabiel stelsel voor de burger: Persoonlijke reflecties op belastingheffing in relatie tot bestaanszekerheid in turbulente tijden tot nu toe en hoe nu verder?</b> <i>Drs. B.P. Streng RC EMFC</i>	299

## **Noten bij 'Ten geleide'**

- 1 Aangehaald door Jacques Snel in zijn voorwoord bij "In naam van de Koningin", het boek ter gelegenheid van 120 jaar KBO in 1993, ISBN 90-9006620-9.
- 2 Aangehaald door Theo Somsen in zijn voorwoord bij "De inspecteur getaxeerd" de bundel ter gelegenheid van 100 jaar VI in 1985.
- 3 "Gezaghebbend heffen, innen, toekennen en controleren", Adviezen uit de praktijk van de Belastingdienst, de Douane en de Dienst Toeslagen, ISBN 978-94-92458-69-8, Stichting Beroepseer, 2023.

---

# Het motiveringsbeginsel: nu en in de toekomst

Mr. dr. T.A. Cramwinckel<sup>1</sup>

---

“ Burgers hebben er recht op dat de inspecteur zijn beslissingen en standpunten deugdelijk motiveert. Het motiveringsvereiste zorgt ervoor dat belastingplichtigen inzicht krijgen in de beslissing. Verbetering in de naleving van dit vereiste komt de ambities van de Belastingdienst en de rechtsstatelijkheid van de uitvoering ten goede. ”

## 1 Inleiding

Uitvoering van fiscale wet- en regelgeving door de Belastingdienst gaat gepaard met communicatie met belastingplichtigen. In de feestbundel voor 150-jaar VHM<sup>1</sup> mag dus niet ontbreken wat van de Belastingdienst wordt verwacht – nu en in de toekomst – met betrekking tot die communicatie. Eén van de belangrijke ambities op dit punt is het project “Begrijpelijke Brieven Belastingdienst”.<sup>2</sup> Veel belastingplichtigen begrijpen de inhoud van fiscale brieven niet goed en weten daardoor niet goed wat hun rechten en plichten zijn.<sup>3</sup> Dat botst met het rechtsstatelijke rechtszekerheidsbeginsel, dat waarborgt dat belastingplichtigen duidelijkheid hebben over hun (fiscale) rechtspositie en staat op gespannen voet met het gelijkheidsbeginsel, dat de gelijke behandeling moet waarborgen.<sup>4</sup>

Juridisch gezien wordt van de Belastingdienst in zijn communicatie – zoals in besluiten van de inspecteur – op grond van het motiveringsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur een goede motivering verlangd. ‘Motiveren’ gaat dus ook over een rechtsstatelijke uitvoering. Het motiveringsbeginsel krijgt relatief weinig aandacht in de fiscale literatuur, maar wordt actueel nu de Awb-wetgever<sup>5</sup> voornemens is daarbij een begrijpelijkheidseis te codificeren (‘motiveringsbeginsel 2.0’). Deze ambitie – in een overigens voor de Belastingdienst uitdagende context met complexe wetgeving, beperkte middelen en een heterogeen publiek – roept indringende vragen op over ‘goed’ motiveren. Prangend is dat het belastingrecht niet snel consequenties verbindt aan motiveringsgebreken.

Centraal staat daarom de vraag: *Voldoet de toepassing van het motiveringsbeginsel in het belastingrecht gezien zijn doelstelling, of is bijstelling nodig?* Doel van deze bijdrage is de werking van het motiveringsbeginsel tegen het licht te houden in de context van zijn functie en het motiveringsbeginsel 2.0. Ik onderzoek daartoe jurisprudentie, parlementaire bronnen en literatuur.

Achtereenvolgens bespreek ik het motiveringsbeginsel (paragraaf 2), een eerder uitgevoerd jurisprudentieonderzoek (paragraaf 3), het motiveringsbeginsel 2.0 (paragraaf 4), een casus (paragraaf 5), gevolgd door een afronding (paragraaf 6).

## 2 Het motiveringsbeginsel

In de fiscale praktijk komt het motiveringsbeginsel aan bod bij het nemen van besluiten, zoals aanslagen, boetes en uitspraken op bezwaar. De motiveringsplicht voor besluiten is gecodificeerd in art. 3:46 Awb e.v.<sup>6</sup>

Op andere handelingen van de Belastingdienst, zoals controlehandelingen en bij ingenomen standpunten, is evengoed het (ongeschreven) motiveringsbeginsel van toepassing.<sup>7</sup> Daarnaast bevatten de behoorlijkheidsnormen van de Nationale ombudsman de eis van 'goede motivering'.<sup>8</sup> Het motiveringsbeginsel is dus zowel een rechtsnorm als een behoorlijkheidsnorm.<sup>9</sup>

### 2.1 Deelaspecten

Het motiveringsbeginsel van art. 3:46 en 3:47 Awb bestaat uit de volgende aspecten:

1. *deugdelijke* feitelijke grondslag, d.w.z. een juiste feitelijke grondslag die moet, althans mag, leiden tot de genomen beschikking;
2. *draagkrachtige* motivering, d.w.z. de motivering moet het besluit kunnen dragen;<sup>10</sup> en
3. *kenbare* motivering (vermelding van de motivering bij het besluit en vermelding krachtens welk wettelijk voorschrift het besluit is genomen<sup>11</sup>).

Bij kenbaarheid gaat het er om dat:<sup>12</sup>

1. het bestuursorgaan inzicht verschafft in de door hem gevolgde gedachtegang; en
2. de vermelding van de motivering op zodanige wijze moet geschieden 'dat zij voor de desbetreffende belanghebbende redelijkerwijs begrijpelijk is'.

Het begrijpelijkheidsaspect brengt mee dat de inspecteur bij de mate waarin hij een motivering geeft rekening moet houden met de belastingplichtige (belanghebbende).<sup>13</sup> De Awb bevat geen gedetailleerde motiveringsvoorschriften, maar er is bijvoorbeeld meer zorgvuldigheid in de motivering nodig naarmate de belastingplichtige minder goed op de hoogte is van de toepasselijke wet- en regelgeving – en vice versa.<sup>14</sup>

De motivering moet *tijdig* worden verstrekt: in principe uiterlijk bij bekendmaking van het besluit (art. 3:47(1), art. 7:12(1) Awb).<sup>15</sup>

### 2.2 Doel en strekking van een goede motivering

Doelstelling van het motiveringsbeginsel is dat de inspecteur inzicht geeft in zijn handelen dat heeft geleid tot de beslissing in een concreet geval. Motiveren dient diverse functies:<sup>16</sup>

1. Het dwingt tot deugdelijke besluitvorming;
2. Het bevordert de aanvaardbaarheid van een beslissing bij de belanghebbende;
3. Het draagt bij aan het vertrouwen van de burger in de besluitvormingswijze van de overheid;
4. Het draagt bij aan transparantie van overheidshandelen en rechtszekerheid; en
5. Het bevordert de mogelijkheid van de belanghebbende om zich te verdedigen tegen een besluit bij zijn bezwaar- en beroepsmogelijkheden.

### 2.3 Motiveringsgebreken

De motivering van de inspecteur kan tekortschieten. Daarbij gaat het mijns inziens om gebreken in de volgende (samenhangende) kwaliteitseisen:<sup>17</sup>

1. *Juistheid*: de motivering bevat onjuistheden.
2. *Volledigheid*: in de motivering ontbreekt belangrijke informatie.<sup>18</sup>
3. *Relevantie*: de motivering moet zijn toegesneden op het concrete geval. Daarvan is geen sprake bij bijv. een wetsverwijzing zonder vermelding van de beweegredenen, feiten en omstandigheden, of bij standaardformuleringen.<sup>19</sup>
4. *Begrijpelijkheid*: de motivering is onbegrijpelijk voor de betrokkene (bijvoorbeeld door een onduidelijke redenering of taalgebruik).<sup>20</sup>
5. *Vindbaarheid*: indien voor de motivering wordt verwezen naar een ander stuk (bijvoorbeeld taxatierapporten of brieven), moet deze toegankelijk zijn en ook overigens voldoen aan de kwaliteitseisen.<sup>21</sup>
6. *Tijdigheid*: een goede motivering komt op het vereiste moment van bekendmaking. Van niet-tijdigheid is sprake wanneer een deel van de motivering pas nadien blijkt, zoals in de beroepsprocedure over het besluit.

Het risico van motiveringsgebreken is juridisch gezien mijns inziens dat de belangen die een goede motivering dient (zijn functies, doel, strekking; par. 2.2), niet worden verwezenlijkt. Dat is in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel, omdat een gebrek aan inzicht in de genomen beslissing afdoet aan duidelijkheid over de rechtspositie en een gelijke behandeling.

Daarnaast bestaan andere risico's bij motiveringsgebreken.<sup>22</sup> Gebrekkige motiveringen kunnen:

1. leiden tot onbegrip bij geadresseerden;
2. onnodig bezwaren genereren;
3. burgers onnodig op kosten jagen;
4. burgers het gevoel geven dat de overheid hen niet serieus neemt.

Dergelijke risico's botsen (ook) met het rechtsstatelijke beginsel van de dienende overheid.<sup>23</sup>

### 2.4 Rechtsgevolgen

In het belastingrecht worden blijkens de rechtspraak niet snel juridische consequenties verbonden aan schendingen van het motiveringsbeginsel.

Een motiveringsgebrek (vormverzuim) heeft doorgaans geen materiële gevolgen voor het besluit (zoals vernietiging of vermindering van de belastingaanslag), om de volgende redenen:

1. *Inhoudelijke juistheid besluit*: als het motiveringsgebrek niet afdoet aan de inhoudelijke juistheid van het besluit, blijft het besluit in stand.<sup>24</sup> Denk aan een juiste – maar ondeugdelijk gemotiveerde – aanslag. De verklaring daarvoor zou liggen in het gebonden karakter van belastingaanslagen en de devolutieve werking van het beroep bij de belastingrechter.<sup>25</sup>
2. *Passeren vormverzuim*: schending van een vormvoorschrift wordt gepasseerd, indien aannemelijk is dat de belanghebbende daardoor niet is benadeeld (art. 6:22 Awb).<sup>26</sup> De verklaring daarvoor ligt in doelmatigheid en efficiëntie.

3. *Afweging van beginselen*: toepassing van het motiveringsbeginsel moet in voorkomende gevallen worden afgewogen tegen andere beginselen; zoals het legaliteitsbeginsel. Wel kan de belastingrechter bijvoorbeeld een financiële compensatie, zoals proceskosten- en griffierechtvergoeding, toekennen bij schending van het motiveringsbeginsel.<sup>27</sup> Blijkens de jurisprudentie is dit echter geen standaardpraktijk (zie par. 3).

### 2.5 *Tussenconclusie*

Goede motiveringen zijn juist, volledig, tijdig, vindbaar, begrijpelijk en relevant. Tegelijkertijd worden aan schendingen van het motiveringsbeginsel *in fiscalibus* niet snel rechtsgevolgen verbonden. Dit roept de vraag op of de huidige invulling van het motiveringsbeginsel wel voldoende recht doet aan zijn doelstelling. Anders gezegd, als een rechts- en behoorlijkheidsnorm inhoudt dat de inspecteur besluiten goed moet motiveren, waarom worden motiveringsgebreken dan juridisch relatief gauw toelaatbaar geacht? Genoemde juridische verklaringen doen niet af aan het gegeven dat een gebrekkige motivering als zodanig afbreuk doet aan de doelstelling van de motiveringsplicht.

## 3 **Jurisprudentieonderzoek motiveringsbeginsel**

Het bovenstaande roept de vraag op hoe de belastingrechter omgaat met de toepassing van het motiveringsbeginsel. Hoe vaak wordt een schending van dit beginsel aangenomen en wat valt op bij motiveringsgebreken? Uit eerder uitgevoerd jurisprudentieonderzoek over de tijdsperiode 2002-2022, wat in totaal 64 relevante resultaten opleverde, komen de volgende bevindingen:<sup>28</sup>

1. De meeste zaken betreffen een gesteld motiveringsgebrek in de uitspraak op bezwaar van de inspecteur (86%).
2. In 18,8% van de gevallen was sprake van een schending van het motiveringsbeginsel. In 78,1% was geen sprake van een schending. In 3,1% werd dit niet beoordeeld.
3. Van de gevallen waarin sprake was van een schending van het motiveringsbeginsel, had dat de volgende consequenties:
  - a. In 41,7% (5 uit 12 gevallen) wordt het besluit vernietigd, waarvan in 3 gevallen de rechtsgevolgen van het vernietigde besluit in stand blijven;
  - b. In 58,3% (7 uit 12 gevallen) blijft het besluit in stand, waarvan in 4 gevallen de motivering is (of kan worden) hersteld en in 3 gevallen wordt art. 6:22 Awb toegepast.
  - c. In 28,6% (2 uit 7 gevallen) geeft de belastingrechter ondanks een ongegrond beroep vergoeding van proceskosten/griffierechten.
4. De uitspraken geven niet steeds specifieke informatie over de ter discussie staande motivering, dus dat bemoeilijkt een beoordeling op de kwaliteitseisen voor goede motiveringen.
5. Wel komen aspecten aan bod zoals:
  - a. *volledigheid* (bijv. in 4 uit 64 gevallen beoordeelt de rechter de motivering als 'summier' maar 'voldoende'; in 9 gevallen wordt de motivering onvoldoende volledig geacht);
  - b. *toegankelijkheid* (bijv. in 12 gevallen speelt de vraag of motivering was af te leiden uit een combinatie met andere stukken, zoals eerdere correspondentie, waardoor niet snel sprake is van een motiveringsgebrek); of
  - c. *tijdigheid* (bijv. in 13 gevallen krijgt belanghebbende al dan niet pas in de bezwaar-

of beroepsfase of door toepassing van de bestuurlijke lus een adequate motivering).

6. In veel gevallen waarin de rechter het motiveringsbeginsel niet geschonden acht, formuleert hij dat 'negatief' (30 uit 50 gevallen). Zoals met dubbele ontkenningen de motivering is: *niet onvoldoende, niet ontoereikend* en *niet in strijd met*.
7. Minder vaak formuleert de rechter zijn oordeel over de niet-schending positief, zoals: de motivering is *toereikend, voldoende, deugdelijk, naar behoren* (19 uit 50 gevallen).

Hoewel uit dit rechtspraakonderzoek geen algemeen geldende conclusies over de werking van het motiveringsbeginsel in het belastingrecht kunnen worden getrokken, rijst hieruit wel een duidelijk beeld: gestelde motiveringsgebreken leiden vaker niet dan wel tot een schending van het motiveringsbeginsel waaraan rechtsgevolgen worden verbonden.

## 4 Motiveringsbeginsel 2.0

Onlangs heeft de Awb-wetgever voorgesteld om het gecodificeerde motiveringsbeginsel aan te vullen, zodat expliciet blijkt dat de motivering van een besluit begrijpelijk moet zijn voor de belanghebbende(n) van dat besluit.<sup>29</sup>

### 4.1 Voorstel

Het motiveringsbeginsel 2.0 komt in het voorgestelde artikel te luiden (uitbreiding gecursiveerd):

*Art. 3:47(1) Awb: 'De motivering wordt op een voor belanghebbenden begrijpelijke wijze vermeld bij de bekendmaking van het besluit.'*<sup>30</sup>

De aanleiding voor de wetsuitbreiding ligt in het geconstateerde probleem dat overheidsbrieven en besluiten vaak onduidelijk zijn, terwijl de regering begrijpelijke overheidscommunicatie noodzakelijk acht.<sup>31</sup>

De te codificeren begrijpelijkheidseis:

1. draagt bij aan een 'realistischer mensbeeld' in de Awb en in het daarop gebaseerde handelen van bestuursorganen;<sup>32</sup> en
2. brengt het belang en de noodzaak tot uitdrukking dat overheidsbesluiten goed te begrijpen zijn.<sup>33</sup>

### 4.2 Evaluatie

Nieuw is de kwaliteitseis van begrijpelijkheid niet; deze staat reeds in de parlementaire toelichting bij het huidige motiveringsbeginsel (par. 2.1). De voorgestelde wetsuitbreiding heeft volgens de Awb-wetgever met name een 'signaalfunctie'.<sup>34</sup> Over de rechtsgevolgen bij een schending van de begrijpelijkheidsnorm zegt het voorstel niets. Zo bezien, ligt de toegevoegde waarde met name in het *voorkomen* en niet zozeer het *genezen* van begrijpelijkheidsproblemen.

Tegelijkertijd maakt codificatie volgens de Awb-wetgever duidelijk dat begrijpelijk motiveren 'geen vrijwillige opgave' is voor bestuursorganen.<sup>35</sup> Precies hierin zit wat mij betreft de crux. Uit het gegeven dat *begrijpelijk motiveren* niet vrijblijvend is, moet mijns inziens worden afgeleid dat bij schending van deze norm eerder een rechtsgevolg op zijn plaats zou zijn dan

nu wordt toegepast. Zo bezien, brengt het motiveringsbeginsel 2.0 wel degelijk een normherijking- en verschuiving mee.

Hoewel codificatie van de begrijpelijkheidseis geen garantie biedt op een goed gemotiveerd besluit, kan zo'n expliciete norm wel de kans op een begrijpelijke motivering vergroten. Het geeft immers een concreet voorschrift aan de inspecteur, het dwingt tot toetsing aan die eis en het heeft een preventief én correctief normerend effect.<sup>36</sup> Terzijde merk ik op dat een belangrijke kwestie is hoe 'begripelijkheid' concreet kan worden bevorderd en getoetst. De toelichting geeft enige handvatten.<sup>37</sup>

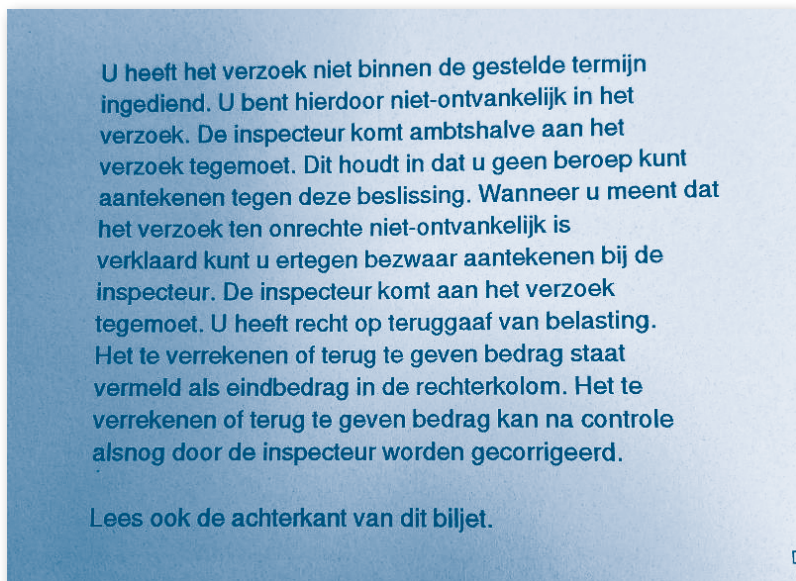
Tot slot merk ik op dat uit de fiscale rechtspraak blijkt dat niet elk motiveringsgebrek gaat over begrijpelijkheid; er zijn ook schendingen van bijvoorbeeld *tijdigheid* en *vindbaarheid*. Dan komt rechtsbescherming 'achteraf' in beeld. Als uitgangspunt zou moeten gelden dat een gebrekkige motivering een normschending inhoudt die niet zonder consequenties mag blijven. Dat betekent een verschuiving ten opzichte van het huidige uitgangspunt waarbij vormverzuimen niet snel fiscaal ontoelaatbaar zijn.

## 5 Casus: onbegrijpelijke motivering

Het onderstaande voorbeeld illustreert een geval waarin het motiveringsbeginsel 2.0 mijns inziens toegevoegde waarde kan hebben.<sup>38</sup>

### 5.1 Brief teruggaafverzoek

Vorig jaar verscheen op LinkedIn een screenshot<sup>39</sup> van een brief van de Belastingdienst met de beslissing op een teruggaafverzoek. Daarbij stond als opmerking: 'Sorry hoor, maar wat stáát hier?! @Belastingdienst.' Die opmerking maakt duidelijk dat de lezer de opgenomen motivering als onbegrijpelijk beoordeelde.



Figuur 1: Screenshot brief teruggaafverzoek. "Sorry hoor, maar wat stáát hier?! @Belastingdienst"

Een eerdere communicatieve analyse<sup>40</sup> laat zien dat de belangrijkste begrijpelijkheidsproblemen in dit geval betreffen:

1. *Relevantie*: de belanghebbende krijgt de teruggaaf (ook al is zijn verzoek 'niet-ontvankelijk'), maar de brief bevat beduidend meer informatie dan die boodschap.
2. *Begrijpelijkheid - structuur*: de motivering gaat in op zowel de niet-ontvankelijkheid als de ambtshalve tegemoetkoming, maar de opbouw van die twee sporen loopt door elkaar heen.
3. *Begrijpelijkheid - taalgebruik*: juridische begrippen als 'niet-ontvankelijk', 'ambtshalve', 'corrigeren' en 'bezwaar aantekenen' zijn voor een niet-ingewijde lezer onduidelijk.

## 5.2 *Herschreven versie*

Interessant is dat een herschreven versie van de motivering door communicatiewetenschappers laat zien dat verbetering op het punt van begrijpelijkheid mogelijk is, zonder juridisch betekenisverlies.

<p>De inspecteur keurt uw verzoek om een teruggaaf goed. Dat gebeurt alleen op een andere manier dan u misschien had gedacht. Hieronder leggen we dit uit.</p>
<p><i>Het verzoek was te laat, dus niet-ontvankelijk</i> U heeft uw verzoek om teruggave niet binnen de gestelde termijn ingediend. U bent hierdoor 'niet-ontvankelijk' in uw verzoek. Dat betekent dat de inspecteur het verzoek niet inhoudelijk in behandeling neemt.</p>
<p><i>Uw verzoek wordt toch goedgekeurd</i> Als een verzoek niet-ontvankelijk is, kan de inspecteur het op eigen initiatief toch behandelen. Dat heet ook wel 'ambtshalve' behandelen. De inspecteur heeft besloten uw verzoek ambtshalve te behandelen. De inspecteur heeft daarbij uw verzoek goedgekeurd.</p>
<p><i>U krijgt geld terug</i> U heeft nu recht op teruggaaf van belasting. In sommige gevallen verrekenen we de teruggaaf met een bedrag dat u nog aan ons moet betalen. Het bedrag dat u krijgt of moet betalen, staat als eindbedrag in de rechterkolom. Let wel op: de inspecteur kan dit bedrag na controle nog corrigeren.</p>

*Figuur 2: Herschreven versie<sup>41</sup>*

In de herschreven versie zijn primair de meest problematische elementen (de minst begrijpelijke passages) aangepakt. Dat wil zeggen een meer logische structuur, verduidelijking van de relevantie van de inhoud en begrijpelijker taalgebruik. De herschreven versie scoort beter op leesbaarheid.

## 5.3 *Evaluatie*

Toegevoegde waarde van het motiveringsbeginsel 2.0 – toegepast op dit voorbeeld – zal zijn dat het dwingt om de motivering vooraf te toetsen op begrijpelijkheid, en waar nodig, te verbeteren. Bij het voorgestelde motiveringsbeginsel 2.0 staat dat motiveringen begrijpelijker kunnen worden door testversies, ingrepen in structuur, taalgebruik en de belangrijkste boodschap voorop te zetten<sup>42</sup> – communicatieve interventies die hier ook zijn toegepast. De herschreven versie laat zien dat dergelijke ingrepen de begrijpelijkheid vergroten.<sup>43</sup>

Juridische interventies, bijvoorbeeld herijking van de rechtsregels voor termijnoverschrijding, ontvankelijkheid of ambtshalve behandeling, waren bij het herschrijven niet essentieel om de brief begrijpelijker te maken.

## 6 Afronding

Het motiveringsbeginsel verlangt dat de inspecteur zijn beslissingen en standpunten motiveert. Een goede motivering waarborgt dat belastingplichtigen inzicht krijgen in de beslissing. Toch worden motiveringsgebreken in het belastingrecht vaak door de vingers gezien. Hoewel dat juridisch verklaarbaar is, ondermijnt het mijns inziens de doelstelling van het motiveringsbeginsel, de ambities van de Belastingdienst en roept dit vragen op als het gaat om rechtsstatelijke uitvoering.

De conclusie is dat er een discrepantie bestaat tussen enerzijds het juridische belang van goede motiveringen en anderzijds de mate van rechtsbescherming bij gebrekkige motiveringen. Die discrepantie kan zowel vooraf als achteraf worden verkleind, waarbij 'vooraf' de voorkeur verdient.

Het voorgestelde motiveringsbeginsel 2.0 vergroot – voor de toekomst – de kans op een goede motivering. Communicatiewetenschappelijke inzichten kunnen concrete handvatten bieden om begrijpelijker, dus beter, te motiveren.

Echter, niet elk motiveringsgebrek blijkt te gaan over begrijpelijkheid. Dus in zijn algemeenheid zou als uitgangspunt moeten gelden dat een gebrekkige motivering een normschending inhoudt die niet zonder consequenties mag blijven. Niet elke schending dient te leiden tot vernietiging van een besluit, maar wel rechtvaardigt een rechtsstatelijke uitvoering – nu en in de toekomst – dat een groter gewicht aan het belang van goede motiveringen wordt toegekend.

## Noten

- 1 Tirza Cramwinckel is advocaat bij Stibbe en universitair docent bij de Universiteit Leiden. Deze bijdrage bouwt voort op onderzoek naar het motiveringsbeginsel in T.A. Cramwinckel, H. Pander Maat en T. Sanders, 'Begrijpelijke overheidscommunicatie. Een communicatief-juridisch evaluatiekader', in W.H. van Boom e.a., Klare taal (preadviezen Nederlandse Juristen Vereniging 2023), Deventer: Wolters Kluwer 2023.
- 2 Jaarplan Belastingdienst 2023, p. 13. Zie ook NOS-nieuwsbericht 30 mei 2023, 'Belastingdienst probeert brieven begrijpelijker te maken, maar dat valt nog niet mee' via <https://nos.nl/artikel/2477054-belastingdienst-probeert-brieven-begrijpelijker-te-maken-maar-dat-valt-nog-niet-mee>.
- 3 Blog 'Onze brieven moeten echt begrijpelijker', 22 september 2022 via <https://over-ons.belastingdienst.nl/blog-onze-brieven-moeten-echt-begrijpelijker/>; Blog 'Met heldere brieven maken we het echt makkelijker', 3 augustus 2021 via <https://over-ons.belastingdienst.nl/blog-met-heldere-brieven-maken-we-het-echt-makkelijker/>.

- 4 M. Scheltema, 'De rechtsstaat', in: J.W. Engels e.a. (red.), *De rechtsstaat herdacht*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle 1989.
- 5 Wetsvoorstel Versterking waarborgfunctie Awb (brief minister BZK 20 januari 2023, 'toezending ter kennisname teksten pre-consultatie wetsvoorstel versterking waarborgfunctie Awb', kenmerk 2023-0000045334 met bijlagen; hierna: 'Awb-wetsvoorstel').
- 6 In art. 7:12 Awb (uitspraak op bezwaar).
- 7 P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, par. 8.1.
- 8 *Behoorlijkheidswijzer Nationale ombudsman 2019*, p. 3.
- 9 A.O. Lubbers & Chr.Th.P.M. Zandhuis, 'De motiveringsplicht van de inspecteur', in L.J.A. Pieterse & R. van Scharrenburg (red.), *Springende punten. Liber Amicorum mr. P.J. van Amersfoort (Van Amersfoort-bundel)*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, par. 21.2.
- 10 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 108.
- 11 De Belastingdienst vermeldt wetsartikelen 'niet stelselmatig', aldus Jansen, NDFR commentaar art. 3:46 Awb, par. 2.2.
- 12 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 109.
- 13 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 110.
- 14 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 109.
- 15 Zie ook art. 3:47(3), art. 3:48(2) Awb. Voor bestuurlijke boetes: art. 67g(2) AWR, art. 6(3)(a) EVRM.
- 16 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 108-110; Jansen 2013, par. 8.1; Zie ook Lubbers en Zandhuis, *Springende punten 2017/21.1*.
- 17 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 109; Cramwinckel e.a. 2023, par.
- 18 Bijv. Rb. Alkmaar 11 oktober 2007, ECLI:NL:RBALK:2007:BB9105, r.o. 5.
- 19 Bijv. HR 26 november 2010, ECLI:NL:PHR:2010:BL6551, BNB 2011/54, r.o. 3.7.2; Rb. Amsterdam 12 mei 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BQ4241, r.o. 4.1.
- 20 Hof Amsterdam 24 november 2004, ECLI:NL:GHAMS:2004:AR8255, V-N 2005/12.12.
- 21 Zie ook Feteris 2007, par. 3.8; Lubbers en Zandhuis 2017, par. 21.4.
- 22 Zie hierover Lubbers en Zandhuis, 2017, par. 1, 3.
- 23 Scheltema 1989, p. 21.
- 24 Bijv. Hof Amsterdam 24 november 2004, nr. 03/02609, ECLI:NL:GHAMS:2004:AR8255, V-N 2005/12.12, r.o. 5.5. Bij boetes kan een motiveringsgebrek wel (eerder) leiden tot vernietiging.
- 25 Vgl. art. 8:41a Awb. Zie ook art. 8:72(4) Awb (terugverwijzing).
- 26 Bijv. Gerechtshof 's-Hertogenbosch 28 september 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:3288, r.o. 4.12.
- 27 Art. 8:74(4) Awb, art. 8:75 Awb. Zie HR 18 april 2003, nr. 37 790, BNB 2003/267, r.o. 3.5.3; Hof Arnhem-Leeuwarden 11 mei 2021, ECLI:NL:GHARL:2021:4513, V-N 2021/33.24.62.
- 28 Dit onderzoek is gepubliceerd in Cramwinckel e.a. 2023, par. 5.3.1.2, waarnaar ik kortheidshalve verwijs voor de onderzoeksmethode, rechtspraakverwijzingen en details van de bevindingen.
- 29 Awb-wetsvoorstel, bijlage 1 (conceptwettekst) en 2 (concept-MvT).
- 30 Vgl. voorgestelde art. 7:12(1) Awb.
- 31 Concept-MvT, par. 3.2.
- 32 Concept-MvT, p. 3.
- 33 Concept-MvT, par. 3.2.
- 34 Concept-MvT, p. 6.
- 35 Concept-MvT, par. 3.2.
- 36 Zie overzicht van voordelen en bezwaren bij een gecodificeerde begripelijkheidseis Cramwinckel e.a. 2023, par. 8.2.2, handreiking (2).
- 37 Concept-MvT, par. 3.2. Uitbreider Cramwinckel e.a. 2023, par. 3 en 6 e.v.
- 38 Deze casus is in uitgebreide vorm opgenomen in Cramwinckel e.a. 2023, par. 7.1.1.
- 39 Het screenshot is opgenomen in T.A. Cramwinckel, H. Pander Maat en T. Sanders, 'Begrijpelijke overheidscommunicatie. Een communicatief-juridisch evaluatiekader', in W.H. van Boom e.a., *Klare taal (preadviezen Nederlandse Juristen Vereniging 2023)*, Deventer: Wolters Kluwer 2023, par. 7.1.1. Digitaal in Kluwer Navigator via [https://new.navigator.nl/document/idf64056c8b5594309b5a88a46ba6c73a9?ctx=WKNL\\_CSL\\_3103](https://new.navigator.nl/document/idf64056c8b5594309b5a88a46ba6c73a9?ctx=WKNL_CSL_3103).
- 40 Zie Cramwinckel e.a. 2023, par. 7.1.1, stap 2.
- 41 Cramwinckel e.a. 2023, par. 7.1.1, stap 3.
- 42 Concept-MvT, par. 3.2.
- 43 Cramwinckel e.a. 2023, par. 7.1.1, stap 3.