



wel vereist voor het aandragen van de juiste argumenten tijdens het verdere verloop van de bezwaarfase. De argumenten van de belastingbetaler moeten immers opwegen tegen die van de inspecteur. In de bezwaarfase blijkt de belastingbetaler veelal afhankelijk te zijn van de rechtsvorming en - vinding door de inspecteur. Dit past overigens bij de opvatting dat met name het bestuur de primaire rechtstoepasser is en de onvoltooid gelaten, vage termen in de belastingwetgeving voltooit. De rechtvaardigheid eist dat het rechtsgevoel van de belastingbetaler daarbij niet in het gedrang komt.

Het gaat erom dat de inspecteur zich realiseert dat hij een grote verantwoordelijkheid draagt voor een rechtvaardige belastingheffing; vooral voor degenen die niet dan wel minder in staat zijn voor hun fiscale belangen op te komen. Hij dient de belastingbetaler op objectieve en onafhankelijke wijze te informeren over het toepasselijke recht; ook over het uitgezette beleid, de ministeriële resoluties en de bestaande jurisprudentie. Dit vloeit onder meer voort uit de materiële en de formele beginselen van behoorlijk bestuur. Beide soorten beginselen zien toe op de gerechtvaardigde belangen van belastingbetalers, niet alleen omdat de belastingdienst beschikt over een grote beleidsvrijheid en de belastingbetaler zich, in zeker opzicht, in een ongelijkwaardige positie bevindt tegenover de belastingdienst, maar ook omdat de overheid de belangen van individuen serieus neemt. De formele beginselen betreffen onder meer het zorgvuldigheidsbeginsel en het motiveringsbeginsel. Deze beginselen geven aan dat er op *alle* momenten tijdens het proces van belastingheffing, dus ook in de voorbereidingsfase van besluiten, rekening wordt gehouden met de ongelijkwaardige positie van de belastingbetaler.

De vraag kan gesteld worden of de inspecteur wel voldoende tijd en mogelijkheden heeft om al het werk te verrichten dat bij de rechtsvorming komt kijken. Van hem wordt bovendien verwacht dat hij de kosten van het proces van belastingheffing beperkt. Dit confronteert hem met een conflict van belangen en plichten, namelijk die van de belastingbetaler en die van de overheid.

Wil de belastingbetaler een beroep wil doen op de fiscale rechter, dan moet hij voldoen aan strengere eisen van deskundigheid. Dat impliceert dat hij zelf, dan wel via derden over deze deskundigheid beschikt. Voldoet een beroepschrift bijvoorbeeld niet aan de gestelde eisen, dan kan niet-ontvankelijkheid ervan het gevolg zijn.

De fiscale rechter draagt bij aan een rechtvaardige belastingheffing, omdat hij tot taak heeft het recht te vormen, te vinden en toe te passen. Aldus wordt van hem verwacht dat hij vorm geeft aan de veranderende opvattingen over de rechtvaardigheid bij belastingen. Daarnaast wordt van hem verwacht dat hij toezicht houdt op het overheidsoptreden; dat hij concreet vorm geeft aan de inhoud van de normen die voor dit optreden gelden, maar ook, dat hij in zekere zin compensatie biedt voor de ongelijkwaardigheid van procespartijen. De ongelijkwaardigheid van procespartijen mag geen gevolgen hebben voor de uitkomst van een proces. De opinies uit de rechtspraktijk en de literatuur geven aan dat de belastingbetaler veelal een achterstand heeft ten aanzien van de feiten, het recht en het proces ten opzichte van de belastingdienst.