



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.

De inspecteur 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 ten opzichte van de fiscus.

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.

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 rechtvaardigheid. 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. Deze ongelijkwaardigheid 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 zekere achterstand heeft ten aanzien van de feiten, het recht en het proces.

De fiscale rechter komt derhalve een actievere rol toe dan de civiele rechter. Een conflict van plichten en belangen ligt ook voor hem op de loer: hij moet immers tevens een onafhankelijk en onpartijdig procesleider zijn. Daarbij bestaat het risico dat hij overbelast raakt, omdat de rechtsvorming ook hem veel werk en tijd kost.

In *hoofdstuk 4* werd met name ingegaan op de sociale en morele taak van de belastingdienst. De belastingdienst kan er reeds tijdens het reguliere proces van belastingheffing en inning aan bijdragen dat de individuele belastingbetaler toekomt aan rechtvaardige belastingen. Dat is een belastingheffing en -inning die aansluit bij (grond) wettelijke beginselen en regels van een hogere rangorde. Er mag geen sprake zijn van te lage, maar ook niet van te hoge belastingsschulden.