

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

IXe KAMER

A R R E S T

**nr. 247.694 van 2 juni 2020
in de zaak A. 224.757/IX-9262**

In zake : XXXX
 bijgestaan en vertegenwoordigd door
 advocaat Frank Mortier
 kantoor houdend te 1000 Brussel
 Verenigingstraat 57/59
 bij wie woonplaats wordt gekozen

tegen :

de BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door de minister van
Financiën
woonplaats kiezend bij
de Rechtskundige dienst van de FOD Financiën
North Galaxy
Toren B, 26e verdieping
Koning Albert II-laan 33, bus 15
1030 BRUSSEL

I. Voorwerp van het beroep

1. Het beroep, ingesteld op 12 maart 2018, strekt tot de nietigverklaring van de beslissing van de adviseur-generaal van de Centrale diensten Internationale Betrekkingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit van de federale overheidsdienst Financiën van 8 januari 2018 waarbij het verzoek van XXXX om inzage in de briefwisseling tussen de Belgische fiscale administratie en de bevoegde autoriteit van het Verenigd Koninkrijk en het administratief dossier in het kader van de gevoerde onderlinge overlegprocedure, wordt geweigerd.

II. Verloop van de rechtspleging

2. De verwerende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en de verzoekende partij heeft een memorie van wederantwoord ingediend.

Eerste auditeur Alexander Van Steenberge heeft een verslag opgesteld.

De verzoekende partij en de verwerende partij hebben een laatste memorie ingediend.

Met akkoord van alle partijen is de zaak behandeld overeenkomstig artikel 3 van het koninklijk besluit nr. 12 van 21 april 2020 ‘met betrekking tot de verlenging van de termijnen van de rechtspleging voor de Raad van State en de schriftelijke behandeling van de zaken’.

Eerste auditeur Alexander Van Steenberge heeft een met dit arrest eensluidend advies gegeven, behoudens wat de toekenning van de rechtsplegingsvergoeding betreft.

Ingevolge de mededeling van dit advies aan de partijen op 13 mei 2020, is het debat gesloten en is de zaak in beraad genomen.

Er is toepassing gemaakt van de bepalingen op het gebruik der talen, vervat in titel VI, hoofdstuk II, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973.

III. Feiten

3. 1. Verzoeker heeft een fiscaal geschil met de belastingadministraties van België en het Verenigd Koninkrijk. In de periode tussen 5 april 2006 en 20 februari 2014 had verzoeker zijn woonplaats in België en

was hij onderworpen aan de Belgische fiscale reglementering. De belastingadministratie van het Verenigd Koninkrijk is evenwel van oordeel dat verzoeker gedurende die periode ook belast kan worden op grond van de fiscale regelgeving van het Verenigd Koninkrijk – wat verzoeker betwist – waardoor hij dus het risico loopt te worden onderworpen aan een dubbele belasting.

3.2. Op 6 juni 2016 vraagt verzoeker aan de dienst Internationale Betrekkingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit van de federale overheidsdienst Financiën (hierna: de FOD Financiën) om een onderlinge overlegprocedure tussen België en het Verenigd Koninkrijk op te starten teneinde een dubbele belasting te vermijden.

3.3. Op 11 oktober 2016 wordt aan verzoeker meegedeeld dat een onderlinge overlegprocedure wordt opgestart met toepassing van artikel 25 van de Overeenkomst tussen de Regering van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en de Regering van het Koninkrijk België ‘tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar vermogenswinsten, ondertekend te Brussel op 1 juni 1987’ (hierna: het dubbelbelastingverdrag).

3.4. Op 3 maart 2017 deelt de dienst Internationale Betrekkingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit van de FOD Financiën aan verzoeker het standpunt mee van de belastingadministratie van het Verenigd Koninkrijk. De belastingadministratie van het Verenigd Koninkrijk betwist niet dat verzoeker gedurende de voornoemde periode in België een duurzaam tehuis ter beschikking had, in België belangrijke levensbelangen had en gewoonlijk in België verbleef, maar zij stelt dat verzoeker gedurende dezelfde periode eveneens in het Verenigd Koninkrijk een duurzaam tehuis ter beschikking had, nauwe persoonlijke en economische betrekkingen had en er gewoonlijk heeft verbleven. Op grond van de zogenaamde *tie-breaker rule* uit het dubbelbelastingverdrag moet verzoeker als onderdaan van het Verenigd Koninkrijk ook als inwoner van het Verenigd Koninkrijk worden aanzien.

3.5. Op 31 maart 2017 vraagt verzoeker aan de dienst Internationale Betrekkingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit van de FOD Financiën om inzage in zijn fiscaal dossier op grond van de wet van 8 december 1992 ‘tot bescherming van de persoonlijke levenssfeer ten opzichte van de verwerking van persoonsgegevens’ en op grond van de wet van 3 augustus 2012 ‘houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten’, meer bepaald van alle stukken die betrekking hebben op de onderlinge overlegprocedure.

3.6. Op 8 mei 2017 weigert de dienst Internationale Betrekkingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit van de FOD Financiën dat verzoek, onder meer omdat het overlegdossier geen deel uitmaakt van het eigenlijk fiscaal dossier van verzoeker en de overlegprocedure louter een aangelegenheid is tussen de twee fiscale administraties.

3.7. Verzoeker dient op 7 juni 2017 een verzoek in tot heroverweging van de weigering tot inzage. Dat verzoek is gesteund op de bepalingen van de wet van 11 april 1994 ‘betreffende de openbaarheid van bestuur’ (hierna: de wet openbaarheid van bestuur).

3.8. Op 22 augustus 2017 handhaaft de dienst Internationale Betrekkingen haar weigering om verzoeker inzage in de gevraagde stukken te verlenen. Zij wijst er onder meer op dat de procedure “zich situeert” in de internationale rechtsorde en dat die situatie expliciet wordt vermeld in artikel 6 van de wet openbaarheid van bestuur waar de overheid gerechtigd is om een vraag om mededeling in afschrift van een bestuursdocument te weigeren wanneer het belang van de openbaarheid niet opweegt tegen de bescherming van de federale internationale betrekkingen.

3.9. Op 6 oktober 2017 deelt de dienst Internationale Betrekkingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit van de FOD Financiën aan verzoeker mee dat de bevoegde autoriteiten van België en het Verenigd Koninkrijk

een akkoord hebben bereikt inzake het woonplaatsconflict. Voor de periode van 5 april 2006 tot 20 februari 2014 wordt verzoeker met toepassing van de *tie-breaker rule* zoals bedoeld in het dubbelbelastingverdrag geacht inwoner te zijn van het Verenigd Koninkrijk. Aan verzoeker wordt gevraagd of hij akkoord kan gaan met het resultaat van deze overlegprocedure.

3.10. Op 26 oktober 2017 vraagt verzoeker andermaal om inzage in het fiscaal dossier. Dit verzoek luidt als volgt:

“Wij verwijzen naar uw brief van 9 oktober 2017 [...], waarin u het resultaat van de onderlinge overlegprocedure meedeelt aan onze cliënt.

We leiden uit uw brief af dat de belastingdiensten van België en het Verenigd-Koninkrijk hebben beslist dat België de status heeft van ‘tweede woonstaat (secondary state of residence); wat maakt dat België heffingsbevoegdheid heeft over inkomsten uit Belgische bronnen, voor zover het dubbelbelasting voorziet in een heffingsbevoegdheid die toekomt aan de bronstaat’.

De brief vermeldt een antwoordtermijn van één (1) maand om het resultaat van de onderlinge overlegprocedure te aanvaarden en dit onder de bijkomende voorwaarde dat voor wat betreft de inkomstenjaren 2006 tot en met 2014 alle administratieve en gerechtelijke geschillen in België en het Verenigd- Koninkrijk binnen dezelfde termijn van één maand zouden zijn beëindigd.

U zult begrijpen dat wij onze cliënt niet kunnen adviseren om een oplossing te aanvaarden of te verwerpen dat achter gesloten deuren werd overeengekomen totdat hij volledig is geïnformeerd over bijvoorbeeld de redenen waarom hij verdragsrechtelijk een inwoner zou zijn van het Verenigd-Koninkrijk (wet van 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van bestuurshandelingen). Bovendien is het praktisch onmogelijk om de voorgestelde termijn van één maand, die overigens niet voorzien is in de wet, na te kunnen leven.

Wij stellen dan ook voor om de aanvaarding of verwerping van het resultaat van de onderlinge overlegprocedure uit te stellen, en dus de onderlinge overlegprocedure niet af te sluiten, totdat wij inzage hebben gehad in het dossier m.b.t. de onderlinge overlegprocedure.

Wij staan uiteraard ter beschikking om op korte termijn overleg te plegen over dit resultaat en de praktische gevolgen ervan.”

3.11. Op 15 november 2017 wijst de dienst Internationale Betrekkingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit van de FOD Financiën het verzoek tot inzage af op grond van de volgende motieven:

“Artikel 337/1 van het WIB’92 dat werd ingevoerd bij de wet van 30 juni 2017 strekt ertoe te voorzien in een afwijking (inperking) van de Wet Openbaarheid van Bestuur (WOB) van 11 april 1994 (zie MvT bij artikel 5 van het wetsontwerp van 10 april 2017, en het nr. 9 van het advies RvSt. Bij dit wetsontwerp).

Uit de voorbereidende werken bij de wet van 30 juni 2017 (MvT., advies RvSt., advies Privacycommissie en advies van het Mondiaal Forum) mag duidelijk blijken dat artikel 5 van de wet van 30 juni 2017, en dus het nieuwe artikel 337/1 van het WIB’92 slechts toepassing vindt in het kader van de uitwisseling van inlichtingen voorzien in artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Het volledige artikel 26 van het OESO-modelverdrag werd trouwens ter illustratie opgenomen in de MvT. bij de bespreking van artikel 5.

Het nieuwe artikel 337/1 van het WIB’92 vindt bijgevolg geen toepassing op de onderlinge correspondentie die in het kader van de overlegprocedure (artikel 25 van het OESO-modelverdrag) tussen de partnerstaten wordt gevoerd.

De onderlinge correspondentie die in het kader van de overlegprocedure tussen de internationale bevoegde autoriteiten wordt gevoerd wordt trouwens evenmin gevat door de voornoemde Wet Openbaarheid Bestuur. Die handeling wordt immers genoemd in artikel 6 van de WOB, waar de overheid gerechtigd is een vraag om mededeling in afschrift van een bestuursdocument te weigeren wanneer het belang van de openbaarheid niet opweegt tegen de bescherming van de federale internationale betrekkingen. Gelet op het feit dat de bilaterale overeenkomst de uiting van de wil van twee contracterende partijen is, kan het niet zijn dat één van de partijen de andere partij verbindt door toepassing van een interne rechtsregel (i.c. de WOB). Iedere miskennis van dit principe ten aanzien van de partnerstaat zou onmiskenbaar de zekerheid en de stabiliteit van de federale internationale en bilaterale betrekkingen van België sterk aantasten.

Daarom wordt uw verzoek tot inzage afgewezen. De Belgische administratie weigert trouwens steeds om inzage te verlenen in, of afschrift te verstrekken van de communicatie tussen de partnerstaten in het kader van de procedure voor onderling overleg.

Het arrest RvSt. 225.438 van 12 november 2013 heeft de afwijzing (die bestuurshandeling op zich) van een verzoek tot inzage in het kader van een overlegprocedure niet verworpen. Wel werd geoordeeld dat de administratie die handeling (de afwijzing) had moeten motiveren. Wij menen dat wij hierboven voldoende hebben gemotiveerd waarom uw verzoek tot inzage wordt afgewezen.”

3.12. Verzoeker vraagt op 30 november 2017 de heroverweging van de beslissing om geen inzage te verlenen in de briefwisseling tussen de Belgische fiscale overheid en de belastingadministratie van het Verenigd Koninkrijk. Tegelijkertijd vraagt hij de Commissie voor de toegang tot en het hergebruik van

bestuursdocumenten, afdeling openbaarheid van bestuur (hierna: de commissie openbaarheid van bestuur), om een advies.

In de beide brieven verwijst verzoeker naar een brief van 21 november 2017 van de belastingadministratie van het Verenigd Koninkrijk aan verzoeker, waaruit volgens verzoeker blijkt dat de belastingadministratie van het Verenigd Koninkrijk op verzoek van de Belgische belastingadministratie de inzage van de gevraagde documenten weigert, maar zelf geen bezwaar heeft tegen een inzage.

3.13. Op 18 december 2017 verleent de commissie openbaarheid van bestuur het volgende advies:

“2. De ontvankelijkheid van de adviesaanvraag

De Commissie is van mening dat het verzoek om advies ontvankelijk is. Het verzoek om advies aan de Commissie en het verzoek tot heroverweging[aan]de FOD Financiën werden immers gelijktijdig ingediend zoals artikel 8, § 2 van de wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur voorschrijft.

3. De gegrondheid van de adviesaanvraag

Artikel 32 van de Grondwet en de wet van 11 april 1994 huldigen principieel het recht van toegang tot alle bestuursdocumenten. De toegang tot bestuursdocumenten kan slechts worden geweigerd wanneer één of meer uitzonderingsgronden kunnen of moeten worden ingeroepen die zich bevinden in artikel 6, §§ 1 en 2 van de wet van 11 april 1994 en dit invoeren in concreto en op pertinente wijze kan worden gemotiveerd. Slechts uitzonderingsgronden die bij wet zijn opgelegd kunnen worden ingeroepen en bovendien geldt dat ze beperkend geïnterpreteerd moeten worden (Arbitragehof, arrest nr. 17/97 van 25 maart 1997, overweging B.2.1 en 2.2 en Arbitragehof, arrest nr. 150/2004 van 15 september 2004, overweging B.3.2).

Terecht merkt de fiscale administratie op dat artikel 337/1 van het WIB 1992 geen toepassing vindt in deze zaak. Deze uitzondering die recent werd ingevoerd op de openbaarheid van bestuur heeft enkel betrekking op de bijstandsverplichting tussen landen. De uitgewisselde informatie tussen België en het Verenigd Koninkrijk heeft hier immers betrekking op het vermijden van dubbelbelasting.

Voor de grondslag voor de weigering om toegang te verlenen die de FOD Financiën invoert, kan dan ook enkel [...] de uitzonderingsgrond bedoeld in artikel 6, § 1, 3° van de wet van 11 april 1994 in aanmerking worden genomen. Deze bepaling stelt dat een administratieve overheid de vraag om toegang dient te weigeren wanneer ze heeft vastgesteld dat het belang van de openbaarheid niet opweegt tegen het belang dat gediend is met de federale

internationale betrekkingen van België. Uit de rechtspraak van de Raad van State volgt dat in concreto moet worden aangetoond dat daadwerkelijk schade zou worden toegebracht aan dit door de wetgever beschermde belang. Bovendien is dit niet voldoende, want – in tegenstelling tot de uitzonderingsgronden in artikel 6, § 2 van de wet van 11 april 1994, waarbij van zodra de informatie onder de betrokken uitzonderingsgrond valt, de openbaarheid moet worden geweigerd en geen belangenafweging plaatsvindt – dient te dezen een belangenafweging plaats te vinden, waarbij na een onderzoek van de concrete omstandigheden van de zaak wordt vastgesteld dat de openbaarmaking niet opweegt tegen de bescherming van het beschermde belang. Er wordt niet afdoende aangetoond, noch is het in te zien, dat de openbaarmaking van de betrokken briefwisseling, schade zou kunnen toebrengen aan het beschermde belang. Derde landen kunnen immers geen afbreuk doen aan de rechten die door het interne Belgische recht worden toegekend. Het dubbelbelastingverdrag afgesloten tussen België en het Verenigd Koninkrijk met het oog op het vermijden van dubbelbelasting mag immers zelf geen afbreuk doen aan de fundamentele beginselen die aan de Belgische Grondwet ten grondslag liggen. Tot die fundamentele beginselen behoren onder meer de fundamentele rechten, waaronder ook het recht van toegang tot bestuursdocumenten zoals gegarandeerd door artikel 32 Gw. De Commissie moet bovendien vaststellen dat het vasthouden aan de vertrouwelijkheid vooral uitgaat van de Belgische administratie en niet van de Britse administratie die blijkbaar geen principieel bezwaar heeft tegen de openbaarmaking van de gevoerde briefwisseling. Net om die reden is hoe dan ook niet in te zien dat door de openbaarmaking ervan afbreuk zou worden gedaan aan de federale internationale relaties.

Wel moet de Commissie opmerken dat in casu het particuliere belang van de aanvrager niet in aanmerking kan worden genomen, omdat enkel het afwegingsproces tussen het beschermde belang en het algemeen belang dat gediend is met de openbaarmaking in aanmerking komt.

Dit neemt evenwel niet weg dat eventueel andere uitzonderingsgronden moeten of kunnen worden ingeroepen wanneer zij afbreuk zouden doen aan andere beschermde belangen die in de wet van 11 april 1994 zijn opgenomen en het inroepen ervan op afdoende en concrete wijze kan worden gemotiveerd. Het komt echter de FOD Financiën toe om dit aan te tonen.”

3.14. Op 8 januari 2018 weigert de adviseur-generaal van de Centrale diensten Internationale Betrekkingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit van de FOD Financiën het verzoek tot inzage. De motivering voor deze weigering luidt als volgt:

“Naar aanleiding van uw schrijven van 30 november 2017 waar u de herooverweging van het verzoek tot inzage formuleert, en verwijzend naar het Advies 2017-59 afgeleverd door de Commissie voor de toegang tot en het hergebruik van bestuursdocumenten, afgeleverd op 18 december 2017,

toegekomen bij mijn dienst op 22 december 2017, kan ik u als volgt informeren.

Ik kan, om onderstaande redenen, niet tegemoet komen aan uw vraag tot heroverweging van het verzoek tot inzage.

Voor wat betreft de toepassing van artikel 337/1 WIB'92, wens ik voor zoveel als nodig te verwijzen naar mijn brief van 15 november 2017, zelfde kenmerk als hierboven, en naar voormeld Advies van de Commissie, waar de Commissie het standpunt van de administratie bijtreedt en bevestigt dat voormeld artikel in dit verband geen toepassing vindt.

Omtrent de weigering om inzage te verlenen op grond van artikel 6, §1, 3° van de wet van 11 april 1994 (WOB), en waar de Commissie in haar Advies vaststelt dat het vasthouden aan de vertrouwelijkheid vooral uitgaat van de Belgische administratie, wenst de Belgische administratie met klem te weerleggen dat het vooral zij is die zich zou verzetten tegen inzage, en dat het Verenigd Koninkrijk geen principieel bezwaar zou maken tegen de openbaarmaking.

De bescherming van het belang van de federale internationale betrekkingen van België indachtig, en zich bovendien steunend op de OESO-commentaar bij het OESO modelverdrag (zie punt 61 bij artikel 25 van de OESO Commentaar van 2014 bij het OESO modelverdrag), heeft de Belgische administratie inderdaad expliciet, en nadat ze hierom werd gevraagd door de Bevoegde Autoriteit van het Verenigd Koninkrijk, aan deze Autoriteit laten weten zich te verzetten tegen elk verzoek om inzage van de documenten die deel uitmaken van het dossier van de overlegprocedure.

Echter, niet enkel de Belgische administratie, maar ook de Bevoegde Autoriteit van het Verenigd Koninkrijk heeft gedurende onderhavige overlegprocedure zowel mondeling als schriftelijk de Belgische administratie geïnformeerd over haar politiek waarbij ze zich principieel evenzeer verzet tegen de openbaarmaking van de documenten van het overlegdossier.

De procedure voor onderling overleg is een procedure voorzien in de dubbelbelastingverdragen die louter verloopt tussen partnerstaten (de belastingplichtige treedt niet op als partij – zie punt 36 bij artikel 25 van de OESO Commentaar van 2014 bij het OESO modelverdrag) waarbij op een vertrouwelijke, constructieve, informele en pragmatische wijze een oplossing [...] wordt overeengekomen om een concrete situatie van dubbele belasting ongedaan te maken.

Het spreekt voor zich dat wanneer de Belgische administratie de vertrouwelijke communicatie die ter gelegenheid van de overlegprocedure zowel schriftelijk als mondeling wordt gevoerd zou openbaar maken, en zeker indien beide partnerstaten zich uitdrukkelijk verzetten tegen zulke openbaarmaking, dit de relaties met de partnerstaat ernstig zou beschadigen zowel voor de huidige als voor toekomstige overlegprocedures.

Het belang van de vertrouwelijkheid van de communicatie tussen de partnerstaten in het kader van de overlegprocedure is zeer hoog, en wordt door elke partnerstaat (in casu ook door het Verenigd Koninkrijk) als essentieel aangemerkt en ervaren.

Aangezien de Belgische administratie, op grond van de WOB, de weigeringsgrond van artikel 6, §1 van de WOB imperatief en relatief (dus

met afweging van belangen) moet toepassen, zal zij het voormeld essentieel belang van de vertrouwelijkheid en dus het belang van de federale internationale betrekkingen van België moeten afwegen tegen het particuliere belang van de verzoeker die inzage vraagt.

Het enige particuliere belang dat de aanvrager in het kader van de internationale overlegprocedure kan doen gelden is er zich van te vergewissen dat de betrokken Bevoegde Autoriteiten voldoende inspanning hebben geleverd om tot een oplossing te komen.

Welnu, het particuliere belang van de aanvrager is ontegensprekelijk vervuld. De partnerstaten hebben in onderhavige een oplossing (resultaat) gevonden die de dubbele belasting ongedaan maakt. De aanvrager heeft in casu evenmin een belang van inzage met het oog op het vrijwaren van zijn recht om het resultaat van de overlegprocedure aan de beoordeling van een rechtbank te onderwerpen aangezien dergelijke toetsing niet mogelijk is. Het staat de verzoeker van de overlegprocedure bovendien vrij om het resultaat van de overlegprocedure al dan niet te aanvaarden.

Gelet op het voorgaande is het duidelijk dat, nu blijkt dat de Bevoegde Autoriteiten voldoende inspanning hebben geleverd en als zodanig een resultaat hebben gevonden die de dubbele belasting ongedaan maakt, en dhr. XXXX tot 30 november 2017 de mogelijkheid heeft gehad om dit resultaat te aanvaarden (hij heeft van deze mogelijkheid geen gebruik gemaakt) het particulier belang van de aanvrager niet opweegt tegen het belang van de weigeringsgrond van artikel 6, §1, 3° WOB. Daarnaast meent de Belgische administratie dat zij het hoge belang van de weigeringsgrond voldoende heeft gemotiveerd (OESO Commentaar, aard van de procedure, wederzijds verzet van de partnerstaten inzake openbaarmaking, documenten bieden geen reële weergave van de procedure).

Zodoende en na afweging van de relatieve belangen meent de Belgische administratie dat de weigeringsgrond voorzien in artikel 6, §1, 3° van de wet van 11 april 1994 een wettelijke uitzonderingsgrond vormt op het grondwettelijk recht van openbaarheid in hoofde van de aanvrager en handhaaft ze haar weigering tot inzage van de documenten begrepen in het overlegdossier aangehouden bij de dienst Internationale betrekkingen van de AAFisc (opgelet, dit is niet het fiscale dossier dat wordt bijgehouden bij de bevoegde taxatiedienst).

Tot slot, voor wat betreft de toepassing van artikel 376, §1 WIB'92 werd een kopie van uw brief van 30 november 2017 toegezonden aan het bevoegde Centrum Particulieren.”

Dat is de bestreden beslissing.

3.15. De belastingadministratie van het Verenigd Koninkrijk heeft belastingen gevestigd op basis van de veronderstelling dat verzoeker woonachtig was in het Verenigd Koninkrijk. Verzoeker heeft hiertegen een beroep aangetekend bij de rechtbank in het Verenigd Koninkrijk waarbij hij aanvoert dat

hij in die periode daar niet woonachtig was. In een brief van 27 maart 2019 stelt verzoeker hieromtrent:

“Zoals u weet, heeft de belastingadministratie van het Verenigd-Koninkrijk belastingen gevestigd op basis van de veronderstelling dat de heer XXXX woonachtig was in het Verenigd-Koninkrijk tijdens de twee belastbare tijdperken waarvan het laatste eindigde op 5 april 2008. De heer XXXX heeft tegen deze aanslagen beroep aangetekend op [...] basis van het feit dat hij in die periode niet woonachtig was in het Verenigd-Koninkrijk. Dit beroep wordt in eerste aanleg beoordeeld door een fiscale rechtbank van het Verenigd Koninkrijk. Deze rechtbank heeft, in het kader van deze procedure, instructies tot overlegging van stukken uitgevaardigd.

De heer XXXX is van mening dat de belastingadministratie van het Verenigd-Koninkrijk informatie in zijn bezit heeft, namelijk feiten en technische argumenten waarop de beslissing van de bevoegde autoriteiten van België en het Verenigd-Koninkrijk is gebaseerd, dat van materieel belang kan zijn voor de uitkomst van voormeld beroep, dewelke de belastingadministratie van het Verenigd-Koninkrijk verzuimt mee te delen aan de rechtbank.

Het is in dit verband dat een verzoek tot overlegging van stukken is ingediend bij dezelfde rechtbank. Het is dan ook duidelijk dat deze specifieke procedure tot overlegging van stukken plaatsvindt in het kader van een procedure voor een rechtbank die zich bezighoudt met de beoordeling van de aanslagen zoals beschreven in artikel 26 van het dubbelbelastingverdrag. De procedure die thans hangende is in het Verenigd Koninkrijk, in het kader waarvan overlegging van het MAP-dossier wordt gevraagd, is bijgevolg wel degelijk een procedure ten gronde.”

3.16. Op 11 juni 2019 deelt de verwerende partij de uitspraak mee van de fiscale rechter uit het Verenigd Koninkrijk van 20 mei 2019 in de zaak tussen verzoeker en de belastingdienst, waarbij verzoekers vraag om openbaarmaking van de documenten van het overlegdossier wordt geweigerd.

IV. Onderzoek van het enige middel

Standpunt van de partijen

4. Verzoeker voert de schending aan van artikel 26 van het dubbelbelastingverdrag, van artikel 32 van de Grondwet, van artikel 6, §§ 1 en 2 van de wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur en van artikel 337/1 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB

1992). Hij is van oordeel dat de inzage in de briefwisseling tussen België en het Verenigd Koninkrijk ten onrechte werd geweigerd op grond van artikel 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur en dat hem wel inzage had moeten worden verleend.

Verzoeker argumenteert dat de uitzonderingsgronden van de wet openbaarheid van bestuur niet meer van toepassing zijn in fiscale zaken ingevolge het in werking treden van artikel 337/1 WIB 1992. Door in die bepaling slechts te voorzien in een uitzondering voor onderzoeken van buitenlandse autoriteiten heeft de wetgever volgens verzoeker impliciet erkend dat er voor de overige gevallen van verzoeken tot inzage wezenlijk geen uitzonderingen gelden op basis van de wet openbaarheid van bestuur.

Voorts betoogt verzoeker dat artikel 26, § 2, van het OESO-modelverdrag niet correct werd toegepast. Voornoemde bepaling voorziet in een fiscale geheimhouding waarbij de inlichtingen niet voor andere doeleinden mogen worden gebruikt en alleen ter kennis mogen worden gebracht van personen of autoriteiten die betrokken zijn bij, bijvoorbeeld, de vestiging of invordering van de belastingen. Toestemming van een andere verdragsstaat is slechts vereist indien de belastingadministratie deze inlichtingen voor andere doeleinden wil gebruiken. Daaruit volgt, aldus verzoeker, dat in beginsel geen geheimhoudingsplicht geldt wanneer de inlichtingen worden gebruikt voor fiscale doeleinden. Dat blijkt ook uit randnummer twaalf van het commentaar op artikel 26 van het OESO-modelverdrag.

Ten slotte laat verzoeker gelden dat hij niet inziet op welke wijze inzage in de stukken die betrekking hebben op de onderlinge overlegprocedure de internationale betrekkingen tussen het Verenigd Koninkrijk en België op het spel zouden kunnen zetten, zeker nu de belastingadministratie van het Verenigd Koninkrijk geen bezwaar heeft tegen de inzage. Verzoeker verwijst naar het advies van de commissie openbaarheid van bestuur dienaangaande. In navolging van dat advies stelt hij dat de verwerende partij niet afdoende heeft aangetoond dat de openbaarmaking van de briefwisseling schade zou kunnen toebrengen aan het

beschermde belang en dat de verwerende partij bovendien ook heeft nagelaten om een belangenafweging te maken tussen het door de geheimhouding beschermde belang en het door de openbaarmaking gediende algemeen belang en dat zij aldus artikel 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur niet correct heeft toegepast.

5. De verwerende partij antwoordt dat uit de voorbereidende werken van de wet van 30 juni 2017 ‘houdende maatregelen in de strijd tegen fiscale fraude’ (hierna: de wet van 30 juni 2017) – waarmee artikel 337/1 in het WIB 1992 werd ingevoegd – blijkt dat de in het voornoemde artikel 337/1 voorziene afwijking op artikel 4 van de wet openbaarheid van bestuur enkel van toepassing is in het kader van de uitwisseling van inlichtingen met toepassing van artikel 26 van het OESO-modelverdrag. De stukken waarvan verzoeker inzage vraagt, zijn evenwel opgesteld met toepassing van artikel 25 van het OESO-modelverdrag waardoor moet worden aangenomen dat artikel 337/1 WIB 1992 niet van toepassing is. Ook de commissie openbaarheid van bestuur valt dit standpunt bij in haar advies.

In de mate dat verzoeker aanvoert dat artikel 26, § 2, van het OESO-modelverdrag niet correct werd toegepast, benadrukt de verwerende partij andermaal dat de stukken waarvan verzoeker inzage vraagt, werden opgesteld met toepassing van artikel 25 van het OESO-modelverdrag. Artikel 26 van het OESO-modelverdrag is evenwel niet van toepassing op de onderlinge overlegprocedure bedoeld in voormeld artikel 25, dat een specifieke procedure betreft tussen de bevoegde fiscale overheden onderling zonder tussenkomst van de belastingplichtige. In de commentaar bij artikel 25 van het OESO-modelverdrag wordt bovendien opgemerkt dat de openbaarmaking van de met toepassing van die bepaling opgestelde stukken niet gewaarborgd is, gelet op de specifieke aard van de procedure.

Ten slotte laat de verwerende partij gelden dat zij artikel 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur wel correct heeft toegepast. Zij meent dat uit een volledige lezing van de brief van 21 november 2017 van de fiscale overheid van het Verenigd Koninkrijk aan de fiscaal adviseur van verzoeker blijkt dat op

grond van interne wetgeving wel bezwaren worden geformuleerd tegen de openbaarmaking van de door verzoeker opgevraagde stukken en dat de gevraagde inzage bijgevolg wordt afgewezen. Volgens de verwerende partij kan er dan ook niet worden betwist dat wanneer zij zou beslissen om in te gaan op verzoekers vraag tot inzage, terwijl de fiscale overheid van het Verenigd Koninkrijk zich op grond van interne regels verzet tegen de openbaarmaking, deze beslissing een negatieve weerslag zal hebben op het vertrouwen dat wordt gesteld in de Belgische fiscale overheid en bijgevolg op haar relaties met buitenlandse overheden in zowel de hangende als de toekomstige overlegprocedures. De openbaarmaking zou dan ook ernstige schade toebrengen aan de federale internationale betrekkingen van België. De verwerende partij merkt voorts op dat het algemeen belang niet wordt gediend met het openbaar maken van briefwisseling die betrekking heeft op een overlegprocedure tot het vermijden van dubbele belastingheffing in een concrete fiscale situatie. Zij wijst er tot slot ook op dat is tegemoetgekomen aan het belang dat verzoeker heeft bij de overlegprocedure. De overlegprocedure heeft immers aanleiding gegeven tot een gezamenlijke beslissing met de fiscale overheid van het Verenigd Koninkrijk. In de mate dat door de fiscale overheid van het Verenigd Koninkrijk een aanslag zou worden gevestigd ten laste van verzoeker, kan die aanslag bovendien worden aangevochten voor de nationale rechtscolleges. De belangen van verzoeker worden dan ook niet aangetast door de bestreden beslissing.

6. In zijn memorie van wederantwoord stelt verzoeker dat een uitzondering zoals de ‘federale internationale betrekkingen’ geen grondslag kan vormen om aan belastingplichtigen op systematische wijze de inzage in hun fiscaal dossier te weigeren en dat het inroepen van een uitzondering op het inzagerecht concreet moet worden verantwoord met verwijzing naar de concrete omstandigheden van de zaak. *In casu* heeft de verwerende partij echter nagelaten om met verwijzing naar de concrete omstandigheden van de zaak aan te tonen waarom inzage zou moeten worden geweigerd. Zij beperkt zich tot de stelling dat het algemeen belang niet wordt gediend met een openbaarmaking van de correspondentie.

Voorts herhaalt verzoeker zijn argumentatie dat een inzage de federale internationale betrekkingen niet in het gedrang brengt. Hij merkt op dat de verwerende partij in de memorie van antwoord zelf erkent dat de stukken van de onderlinge overlegprocedure beschikbaar moeten zijn in het kader van een gerechtelijke procedure. Welnu, verzoeker wenst net inzage te krijgen in het kader van de voorbereiding van een gerechtelijke procedure. Hij kan immers enkel een beslissing nemen over de vraag of hij de aanslag in het Verenigd Koninkrijk moet betwisten wanneer hij volledig geïnformeerd is, waarvoor dus inzage is vereist.

Verzoeker benadrukt vervolgens dat de verwerende partij zich niet langer kan beroepen op de uitzonderingsgronden van de wet openbaarheid van bestuur sedert de inwerkingtreding van artikel 377/1 WIB 1992 (*lex specialis derogat legi generali*). Hij wijst er ook op dat in de tekst van het voornoemde artikel 377/1 uitdrukkelijk melding wordt gemaakt van “elke andere correspondentie tussen de bevoegde autoriteiten”. In dat verband merkt verzoeker op dat het door de verwerende partij beweerde onderscheid tussen een onderlinge overlegprocedure en een lopend onderzoek arbitrair is en niet strookt met de (juridische) werkelijkheid. Zo komt het vaak voor dat tijdens of na een lopend onderzoek van een buitenlandse belastingautoriteit een onderlinge overlegprocedure wordt opgestart. Daarnaast gaat een onderlinge overlegprocedure ook gepaard met de uitwisseling van inlichtingen en gegevens.

Ten slotte betoogt verzoeker dat de verwerende partij ten onrechte van oordeel is dat artikel 26 van het OESO-modelverdrag niet van toepassing zou zijn op de onderlinge overlegprocedure. Hij merkt op dat artikel 26, § 1, van het OESO-modelverdrag geen uitzondering bevat voor de onderlinge overlegprocedure bedoeld in artikel 25 van het OESO-modelverdrag. Volgens verzoeker blijkt uit de tekst van artikel 26 van het OESO-modelverdrag en de commentaar op artikel 26 van het OESO-modelverdrag zelfs dat inlichtingen met betrekking tot de fiscale situatie van de belastingplichtige voor de belastingplichtige niet geheim mogen worden gehouden en hem dus moeten worden meegedeeld.

7. In haar laatste memorie handhaaft de verwerende partij het standpunt dat artikel 337/1 WIB 1992 niet van toepassing is op de onderlinge correspondentie tussen de bevoegde autoriteiten in het kader van artikel 25 van het OESO-modelverdrag.

Zij argumenteert dat uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 30 juni 2017 blijkt dat de wetgever de wil had om artikel 337/1 WIB 1992 enkel van toepassing te maken op de uitwisseling van inlichtingen op basis van artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Zo wordt in de memorie van toelichting bij artikel 5 van de wet van 30 juni 2017 expliciet vermeld dat artikel 337/1 wordt ingevoegd “opdat de doeltreffendheid van de internationale onderzoeken die aanleiding geven tot vragen om inlichtingen door een buitenlandse Staat niet zou worden geschaad”. Hieruit blijkt duidelijk dat de nieuwe wet de context van artikel 26 van het OESO-modelverdrag voor ogen had, waarna “ter informatie” ook nog eens de tekst van artikel 26 van het OESO-modelverdrag wordt overgenomen. Voorts blijkt uit de impactanalyse bij de wet van 30 juni 2017 dat deze wet belastingplichtigen treft die te maken hebben met inkomstenbelastingen, in het kader waarvan inlichtingen worden uitgewisseld op vraag van een buitenlandse Staat, en dit tijdens het onderzoek. Ook vermeldt het advies van de Raad van State bij de wet van 30 juni 2017 in verband met artikel 5 dat deze bepaling betrekking heeft op “vragen om inlichtingen door een buitenlandse autoriteit”. In hetzelfde advies verduidelijkt de Raad van State dat in de memorie van toelichting die afwijking van de wet openbaarheid van bestuur wordt verantwoord door verwijzing naar de commentaar bij artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Ten slotte heeft ook de brief van het Mondiaal forum inzake transparantie en uitwisseling van informatie met betrekking tot belastingaangelegenheden aan de adviseur van de FOD Financiën het over het nieuwe artikel 337/1 WIB 1992 en de overeenstemming ervan met paragraaf 11 van de commentaar op artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Aldus blijkt dat bij de voorbereidende werken van de wet van 30 juni 2017 onmiskenbaar en ten overvloede wordt verwezen naar de “uitwisseling van inlichtingen (op vraag van vreemde Staten)” in de onderzoeksfase en zelfs expliciet naar artikel 26 van het OESO-modelverdrag. Dat maakt, aldus de verwerende partij, dat het toepassingsgebied van het voornoemde

artikel 337/1 niet ruimer mag worden gezien en dus beperkt is tot de inlichtingen die worden uitgewisseld op grond van artikel 26 van het OESO-modelverdrag. De verwerende partij wijst er ook op dat artikel 337/1 werd ingevoegd onder titel ‘Vestiging en invordering van de belasting’, hoofdstuk ‘Onderzoek en Controle’ en afdeling ‘Beroepsgeheim’ WIB 1992 en dat de onderlinge overlegprocedure waarvan *in casu* sprake zich niet afspeelt in het stadium van de vestiging en invordering van de belasting. De notie “evenals elke andere correspondentie tussen de bevoegde autoriteiten” in artikel 337/1 moet volgens haar dan ook beperkend worden geïnterpreteerd als “elke andere correspondentie in het kader van de uitwisseling van inlichtingen zoals dat is voorzien in artikel 26 van het OESO-modelverdrag”.

De verwerende partij wijst er ook op dat noch in artikel 337/1 WIB 1992, noch in de voornoemde wet van 30 juni 2017, wordt verwezen naar artikel 25 van het OESO-modelverdrag waarin de onderlinge overlegprocedure (*Mutual Agreement Procedure*) is opgenomen en evenmin naar de correspondentie die in het kader van deze procedure tussen de bevoegde autoriteiten plaatsvindt. De onderlinge overlegprocedure bedoeld in artikel 25 van het OESO-modelverdrag is een bilaterale procedure waar de belastingplichtige niet in tussenkomt en de correspondentie die in het kader van die procedure tot stand komt, vindt plaats binnen een totaal andere context dan de ‘Uitwisseling van inlichtingen (op verzoek)’ tussen verschillende Staten bedoeld in artikel 26 van het OESO-modelverdrag.

Volgens de verwerende partij zou een miskenning van het beperkte toepassingsgebied van artikel 337/1 WIB 1992 niet alleen niet stroken met de wil van de wetgever, maar bovendien ook ingaan tegen de diverse in de internationale rechtsorde opgenomen bepalingen die de niet-openbaarmaking van de documenten opgesteld in het kader van de onderlinge overlegprocedure erkennen. Daarenboven zou artikel 337/1 WIB 1992 dan in voorliggende zaak de uitdrukkelijke vraag van de fiscale overheid van het Verenigd Koninkrijk om de correspondentie niet openbaar te maken – een standpunt dat gesteund wordt door de uitspraak van een *Appeal Court* – en de bilaterale afspraken in dat verband

helemaal negeren. Dit zou leiden tot een vertrouwensbreuk tussen beide verdragsstaten, met het risico op een eenzijdige opzegging of opschorting van de toepassing van het bilateraal dubbelbelastingverdrag tot gevolg. Net om te anticiperen op een dergelijk risico is in artikel 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur voorzien in een weigeringsgrond. Die weigeringsgrond moet ook worden gezien in het licht van de hiërarchie der rechtsnormen waarbij een internrechtelijke rechtsregel niet strijdig mag zijn met een internationale norm of die norm buiten werking mag stellen.

De verwerende partij besluit dat zij haar beslissing terecht heeft gesteund op de weigeringsgrond bedoeld in artikel 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur en dat zij zowel in de loop van, als op het einde van de onderlinge overlegprocedure het particuliere belang van verzoeker voldoende heeft gevrijwaard.

8. Verzoeker argumenteert in zijn laatste memorie dat een onderlinge overlegprocedure de toepassing van artikel 337/1 WIB 1992 niet uitsluit. De voornoemde bepaling is duidelijk en behoeft geen interpretatie. Artikel 337/1 verwijst immers naar “elke andere” correspondentie tussen bevoegde autoriteiten. Enkel tijdens de onderzoeks- en controlefase moet de uitgewisselde informatie ten aanzien van derden – en dus ook de belastingplichtige – geheim worden gehouden. Welnu, deze fase is beëindigd aangezien de onderlinge overlegprocedure tot een oplossing heeft geleid. Bovendien is ook de parlementaire voorbereiding van de wet van 30 juni 2017 duidelijk. Het is slechts voor het welslagen van een internationaal fiscaal (fraude-)onderzoek dat de wetgever tijdens het onderzoek een beperking op het grondwettelijk gewaarborgd inzagerecht heeft ingevoerd. Per definitie moet het recht op inzage dan ook worden gewaarborgd in alle andere gevallen. Een beperkende interpretatie van artikel 337/1 WIB 1992 is dan ook niet aan de orde. Het is verzoeker in dat verband overigens niet duidelijk naar welke internationaalrechtelijke norm de verwerende partij verwijst om te stellen dat zij het grondwettelijk recht op inzage van een belastingplichtige van documenten die betrekking hebben op zijn fiscale toestand mag beperken. Verzoeker stelt dat artikel 25 van het OESO-modelverdrag geen

dergelijke beperking bevat en dat artikel 26 van het OESO-modelverdrag, dat evenmin een dergelijke beperking bevat, volgens de verwerende partij niet van toepassing is.

In de mate dat de verwerende partij verwijst naar uitspraken van rechters in het Verenigd Koninkrijk om haar standpunt kracht bij te zetten dat correspondentie in het kader van een onderlinge overlegprocedure niet openbaar is, merkt verzoeker op dat de rechter in de uitspraak van 20 mei 2019 van mening is dat het administratief dossier met betrekking tot de onderlinge overlegprocedure wellicht niet noodzakelijk is voor de oplossing van het geschil dat hij moet beslechten, namelijk of verzoeker in het Verenigd Koninkrijk gevestigd was voor doeleinden van het verdrag. De rechtbank heeft echter geen andere opdracht en is met name niet verplicht om uitspraak te doen over de vraag of verzoeker enig ander recht heeft om deze documenten voor enig ander doel in te zien. Verzoeker wijst er ook op dat hij op 17 september 2019 rechterlijke toestemming heeft gekregen om een beroep aan te tekenen tegen de voormelde beslissing op grond van het feit dat het verdedigbaar is dat het gerechtelijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting in de benadering die het heeft ingenomen bij de uitoefening van zijn discretionaire bevoegdheid inzake de rechtstreekse bekendmaking van de documenten betreffende de procedure van onderling overleg tussen het Verenigd Koninkrijk en België.

Ten slotte herhaalt verzoeker nogmaals dat de verwerende partij niet heeft aangetoond dat er sprake kan zijn van een mogelijk gevaar voor de federale internationale belangen wanneer een inzage wordt geweigerd, zonder hiervoor met verwijzing naar de concrete gegevens van de zaak aan te tonen waarom inzage zou moeten worden geweigerd. Bovendien toont het toepassingsgebied van artikel 26 van het OESO-modelverdrag volgens verzoeker net aan dat geschillen over de fiscale toestand van een belastingplichtige per definitie geen gevaar kunnen inhouden voor de internationale federale betrekkingen van de Belgische Staat.

Beoordeling

9. In zijn enige middel voert verzoeker de schending aan van artikel 26 van het OESO-modelverdrag, van artikel 32 van de Grondwet, van artikel 6, §§ 1 en 2, van de wet openbaarheid van bestuur en van artikel 337/1 WIB 1992. Hij is van oordeel dat de inzage in de briefwisseling tussen België en het Verenigd Koninkrijk en in het administratief dossier over de onderlinge overlegprocedure ten onrechte werd geweigerd op grond van artikel 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur.

10.1. Volgens verzoeker zijn de uitzonderingsgronden van de wet openbaarheid van bestuur niet meer van toepassing in fiscale zaken ingevolge het in werking treden van artikel 337/1 WIB 1992. Door in die bepaling slechts te voorzien in een uitzondering voor onderzoeken van buitenlandse autoriteiten heeft de wetgever volgens verzoeker impliciet erkend dat er voor de overige gevallen van verzoeken tot inzage, wezenlijk geen uitzonderingen gelden op basis van de wet openbaarheid van bestuur.

10.2. Artikel 337/1 WIB 1992 luidt als volgt:

“In afwijking van artikel 4 van de wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur, mogen de verzoeken om inlichtingen van buitenlandse autoriteiten en de antwoorden verstrekt aan die autoriteiten evenals elke andere correspondentie tussen de bevoegde autoriteiten niet openbaar worden gemaakt zolang het onderzoek van de buitenlandse autoriteit niet is afgesloten en voor zover de openbaarmaking nadelig zou zijn voor het voormelde onderzoek, tenzij de buitenlandse autoriteit haar uitdrukkelijk akkoord heeft gegeven voor deze openbaarmaking. Het in het eerste lid bedoelde akkoord wordt geacht te zijn bekomen wanneer de buitenlandse autoriteit niet reageert binnen een termijn van 90 dagen te rekenen vanaf het verzenden door de Belgische Staat van de vraag tot inzage, en de informatie niet verschaft dat de vertrouwelijkheid van de uitgewisselde gegevens en de correspondentie volgens de voorwaarden van dit artikel moet voortduren, wanneer de persoon in wiens hoofde het onderzoek door de buitenlandse Staat wordt gevoerd uitdrukkelijk deze toegang aan de Belgische Staat heeft gevraagd.”

Artikel 337/1 WIB 1992 is ingevoegd bij artikel 5 van de wet van 30 juni 2017 ‘houdende maatregelen in de strijd tegen de fiscale fraude’ welke in werking is getreden op 17 juli 2017. In de memorie van toelichting wordt bij deze bepaling de volgende verantwoording gegeven (*Parl.St.* Kamer 2016-2017, nr. 54-2400/001, 9-12):

“Er wordt een artikel 337/1 in het WIB 92 ingevoegd teneinde af te wijken van de wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur, meer bepaald van zijn artikel 4, opdat de doeltreffendheid van de internationale onderzoeken die aanleiding geven tot vragen om inlichtingen door een buitenlandse Staat, niet zou worden geschaad.

Er bestaat inderdaad in de wet van 8 december 1992 tot bescherming van de persoonlijke levenssfeer ten opzichte van de verwerking van persoonsgegevens, in artikel 3, § 7, een uitzondering ten voordele van de FOD Financiën op de verplichting om bepaalde inlichtingen aan de betrokken persoon voor te leggen, meer bepaald wat de oorsprong en de inhoud van de gegevens betreft, voor de periode waarop ze het voorwerp uitmaken van een controle of een fiscaal onderzoek of de voorbereidende stukken ervan, in de mate dat de inzage en afschrift schade zou kunnen berokkenen aan dit onderzoek.

Deze uitzondering bestaat niet in de voormelde wet van 11 april 1994.

Het is dus gemakkelijk voor een belastingplichtige die op basis van de voormelde wet van 8 december 1992, voor de noden van het onderzoek, geen toegang heeft tot bepaalde gevoelige informatie om éénzelfde aanvraag in te dienen op basis van de voormelde wet van 11 april 1994.

Teneinde het welslagen van de internationale onderzoeken te garanderen, wordt er afgeweken van de verplichting van passieve openbaarheid voorzien in artikel 4 van de voormelde wet van 11 april 1994, wat betreft de vragen om inlichtingen, de verzonden antwoorden en de briefwisseling tussen de bevoegde autoriteiten, behalve indien de buitenlandse Staat uitdrukkelijk haar goedkeuring heeft gegeven voor de verspreiding ervan.

Het laatste lid van de toelichting bij artikel 4 is hier eveneens *mutatis mutandis* van toepassing.

Teneinde de rechten van de persoon in wiens hoofde een buitenlandse staat aan de Belgische fiscus inlichtingen vraagt, zoveel als mogelijk te vrijwaren worden de bepalingen van artikel 3, § 7, van de hiervoor vermelde wet van 8 december 1992, expliciet in het ontwerp opgenomen. Het gaat hier over de beperking van het verbod tot inzage en afschrift tot de periode gedurende dewelke het onderzoek van de buitenlandse staat loopt en voor zover inzage en afschrift het onderzoek kan schaden. Zodra het onderzoek van de buitenlandse staat is afgesloten vervalt het verbod.

Dit akkoord is automatisch verworven wanneer de buitenlandse autoriteit niet binnen een termijn van 90 dagen op de vraag van de Belgische Staat reageert en de informatie niet verschaft dat de vertrouwelijkheid van de uitgewisselde gegevens en de briefwisseling volgens het voorschrift van dit artikel moet voortduren, wanneer de betrokken belastingplichtige

uitdrukkelijk deze toegang aan de Belgische Staat heeft gevraagd.

Vanzelfsprekend kan enkel de belastingplichtige zelf of zijn of haar gemachtigde toegang hebben tot zijn dossier en niet de derde, die in voorkomend geval, de gevraagde inlichtingen heeft verschaft.

Ter informatie volgt hierna een uittreksel uit de commentaar op het artikel 26 van het OESO-modelbelastingverdrag. De Engelse versie is de officiële tekst van de OESO. De Franse tekst is een officiële vertaling en de Nederlandse tekst is een officiële vertaling ervan.

[...]

Paragraaf 2,

11. Wederzijdse bijstand tussen belastingdiensten is slechts mogelijk wanneer elke dienst erop vertrouwt dat de andere dienst de ontvangen inlichtingen gedurende de samenwerking met dezelfde zorg zal behandelen. De vertrouwelijkheidsregels van paragraaf 2 zijn van toepassing op alle soorten inlichtingen die op basis van paragraaf 1 ontvangen werden, met inbegrip van inlichtingen ontvangen in een verzoek en inlichtingen die als antwoord op een verzoek uitgewisseld werden. Bijgevolg zijn de vertrouwelijkheidsregels van toepassing op, bijvoorbeeld, brieven van een bevoegde autoriteit, inclusief brieven waarin inlichtingen verzocht worden. Op hetzelfde moment is het wel te verstaan dat de aangezochte staat basisinlichtingen kan onthullen die vermeld worden in een brief van een bevoegde autoriteit (maar niet de brief zelf) en die de aangezochte staat nodig heeft om de gewenste inlichtingen te verkrijgen of aan de verzoekende staat te verstrekken, zonder de inspanningen van de verzoekende staat te dwarsbomen. Indien, echter, gerechtelijke procedures e.d. op basis van de nationale wetgeving de onthulling vereisen van de brieven van de bevoegde autoriteit zelf, dan mag de bevoegde autoriteit van de aangezochte staat zulke brieven onthullen, tenzij de verzoekende staat dit uitdrukkelijk verbiedt. De geheimhouding in de ontvangende verdragsluitende staat is een aangelegenheid van nationaal recht. Paragraaf 2 bepaalt daarom dat inlichtingen die op basis van de voorzieningen van het verdrag verworven worden, in de ontvangende staat op dezelfde wijze als geheim behandeld moeten worden als inlichtingen die de ontvangende staat op basis van de nationale wetten van die staat ontvangt. Sancties voor de schending van geheimhouding in deze staat worden bepaald door de administratieve en strafrechtelijke wetgeving van die staat. In gevallen waarin de aangezochte staat vaststelt dat de verzoekende staat niet voldoet aan haar vertrouwelijkheidsverplichtingen ten aanzien van de op basis van dit artikel uitgewisselde inlichtingen, kan de aangezochte staat op grond van dit artikel bijstand opschorten totdat de verzoekende staat zekerheid biedt dat deze plichten daadwerkelijk nagekomen worden. Indien nodig kunnen de bevoegde autoriteiten een speciale regeling treffen of een memorandum van overeenstemming sluiten over de vertrouwelijkheid van onder dit artikel uitgewisselde inlichtingen.”

Zoals uit deze toelichting blijkt, vormt het bepaalde in artikel 337/1 WIB 1992 een afwijking van de wet openbaarheid van bestuur en dient het bijgevolg beperkend te worden geïnterpreteerd. Het voorziet in een specifieke

regeling voor verzoeken om inlichtingen die uitgaan van een buitenlandse autoriteit – en dus niet van de bevoegde Belgische autoriteit – alsook de antwoorden die worden verstrekt en elke andere briefwisseling tussen de buitenlandse en de Belgische autoriteiten in dat verband, zolang het onderzoek van de buitenlandse staat loopt en de openbaarmaking nadelig zou zijn voor dat onderzoek. Eenmaal dat onderzoek is afgesloten, vervalt het verbod.

In casu gaat het echter om de uitwisseling van informatie binnen het raam van de “regeling voor onderling overleg” met toepassing van artikel 25 van het dubbelbelastingverdrag om dubbelbelasting te vermijden. Zoals ook de commissie openbaarheid van bestuur heeft vastgesteld in haar advies van 18 december 2017, is artikel 337/1 WIB 1992 niet van toepassing in de voorliggende zaak. Aangezien artikel 337/1 WIB 1992 van strikte lezing is, kan er niet uit worden afgeleid dat voor de overige gevallen van verzoeken tot inzage van de wet openbaarheid van bestuur wordt afgeweken, noch wat de regels, noch wat de uitzonderingsgronden betreft.

11.1. In het enige middel voert verzoeker ook aan dat de bestreden beslissing artikel 32 van de Grondwet en artikel 6, §§ 1 en 2, van de wet openbaarheid van bestuur schendt. Volgens verzoeker heeft de belastingadministratie van het Verenigd Koninkrijk geen bezwaar tegen de inzage van de gevraagde stukken en toont de verwerende partij niet afdoende aan dat de openbaarmaking van de briefwisseling tussen beide landen en het administratief dossier in verband met de onderlinge overlegprocedure schade zou kunnen toebrengen aan het beschermde belang. Bovendien heeft de verwerende partij ook nagelaten om een belangenafweging te maken tussen het door de geheimhouding beschermde belang en het door de openbaarmaking gediende algemeen belang, zodat zij artikel 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur niet correct heeft toegepast.

11.2. Artikel 32 van de Grondwet luidt:

“Ieder heeft het recht elk bestuursdocument te raadplegen en er een

afschrift van te krijgen, behoudens in de gevallen en onder de voorwaarden bepaald door de wet, het decreet of de regel bedoeld in artikel 134.”

Door in artikel 32 van de Grondwet te bepalen dat elk bestuursdocument – begrip dat volgens de Grondwetgever zeer ruim moet worden geïnterpreteerd – in de regel openbaar is, heeft de Grondwetgever het recht op openbaarheid van de bestuursdocumenten ingeschreven als een grondrecht. Uitzonderingen op het beginsel van de openbaarheid van de bestuursdocumenten zijn slechts mogelijk onder de voorwaarden vastgesteld bij de wet, het decreet of de ordonnantie. Zij moeten worden verantwoord en beperkend worden geïnterpreteerd (vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie bijvoorbeeld GwH 19 december 2013, nr. 169/2013, B.16.2, alwaar verwezen wordt naar *Parl.St.* Senaat 1991-92, nr. 100-49/2°, 9).

De Raad van State sluit zich aan bij die rechtspraak.

11.3.1. De verwerende partij beroept zich op artikel 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur om de openbaarmaking van de briefwisseling en het administratief dossier te weigeren.

Luidens artikel 6, § 1, 3°, wijst een federale of niet-federale administratieve overheid de vraag om inzage, uitleg of mededeling in afschrift van een bestuursdocument af, wanneer zij heeft vastgesteld dat het belang van de openbaarheid niet opweegt tegen de bescherming van “de federale internationale betrekkingen van België”.

Deze uitzondering op het inzagerecht moet beperkend worden uitgelegd. Artikel 6, § 1, 3°, kan geen grondslag vormen om aan een bestuurd systematisch de inzage van documenten in verband met zijn fiscaal dossier te weigeren. Het beroep op die bepaling moet concreet worden verantwoord met verwijzing naar de concrete gegevens van de zaak.

11.3.2. De omstandigheid dat de briefwisseling tussen België en het Verenigd Koninkrijk en het administratief dossier betrekking hebben op de

onderlinge overlegprocedure zoals bedoeld in artikel 25 van het dubbelbelastingverdrag, verhindert niet dat ze het karakter hebben van “bestuursdocument” in de zin van artikel 4 van de wet openbaarheid van bestuur. Dit wordt overigens door de partijen niet betwist.

11.3.3. In de bestreden beslissing stelt de verwerende partij vooreerst dat “niet enkel de Belgische administratie, maar ook de Bevoegde Autoriteit van het Verenigd Koninkrijk [...] gedurende [de] overlegprocedure zowel mondeling als schriftelijk de Belgische administratie [heeft] geïnformeerd over haar politiek waarbij ze zich principieel evenzeer verzet tegen de openbaarmaking van de documenten van het overlegdossier”.

In casu moet worden vastgesteld dat de verwerende partij geen stuk voorlegt, uitgaande van de bevoegde autoriteit van het Verenigd Koninkrijk, waarin die verklaart zich uitdrukkelijk te verzetten tegen de openbaarmaking van de documenten van het overlegdossier.

Door de verwerende partij wordt evenmin een specifieke en concrete reden aangegeven met verwijzing naar de gegevens van de zaak waarom de openbaarmaking van de gevraagde briefwisseling en van het administratief dossier de federale internationale betrekkingen van België zou schaden. Het loutere feit dat de bevoegde autoriteit van het Verenigd Koninkrijk en ook de Belgische bevoegde autoriteit zich als “politiek” hiertegen “principieel” zou verzetten, volstaat op zich niet.

Evenmin volstaat de verantwoording gegeven door de verwerende partij dat de documenten betrekking hebben op de onderlinge overlegprocedure zoals bedoeld in artikel 25 van het dubbelbelastingverdrag – daarbij wijzend op de aard van de procedure – en dat deze documenten geen reële weergave van de procedure bieden. Die gegeven verantwoording is onvoldoende concreet. Een dergelijke motivering kan immers worden ingeroepen voor een onbepaald aantal gevallen.

11.3.4. In aansluiting daarbij stelt de verwerende partij dat zij het belang van de vertrouwelijkheid en dus het belang van de federale internationale betrekkingen van België heeft afgewogen tegen het particuliere belang van verzoeker. Volgens haar bestaat het enige particuliere belang dat verzoeker in het kader van de onderlinge overlegprocedure kan doen gelden erin, dat hij er zich van kan vergewissen dat “de betrokken Bevoegde Autoriteiten voldoende inspanning hebben geleverd om tot een oplossing te komen”. Volgens de verwerende partij is het particuliere belang van verzoeker ontegensprekelijk vervuld en weegt het particulier belang van verzoeker niet op tegen het belang van de weigeringsgrond van artikel 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur.

Wanneer een overheid zich wenst te beroepen op de uitzonderingsgrond bedoeld in artikel 6, § 1, 3°, dient een zorgvuldige belangenafweging te gebeuren, waarbij dan na een onderzoek van de concrete omstandigheden van de zaak dient te worden vastgesteld of de openbaarmaking al dan niet opweegt tegen de bescherming van het beschermde belang. In tegenstelling tot het standpunt waarvan de verwerende partij in de bestreden beslissing en in haar verweer uitgaat, dient het belang dat beschermd wordt door de uitzonderingsgrond niet te worden afgewogen tegen het particulier belang van de aanvrager, maar tegen het algemeen belang dat gediend is met de openbaarmaking.

In casu blijkt niet dat zulke afweging is gemaakt en wordt niet *in concreto* aangetoond dat de openbaarmaking van de gevraagde briefwisseling en van het administratief dossier schade zou kunnen toebrengen aan het beschermde belang zoals bedoeld in artikel 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur.

11.4. Uit wat voorafgaat volgt dat de verwerende partij derhalve niet in overeenstemming heeft gehandeld met de vereisten om een beroep te kunnen doen op de uitzonderingsgrond van artikel 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur.

12. Het middel is in de hiervoor aangegeven mate gegrond. Aangezien de door de verwerende partij ingeroepen uitzonderingsgrond niet steunt

op deugdelijk vastgestelde motieven, dient de bestreden beslissing te worden vernietigd.

BESLISSING

1. De Raad van State vernietigt de beslissing van 8 januari 2018, genomen door de adviseur-generaal van de Centrale diensten Internationale Betrekkingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit van de federale overheidsdienst Financiën tot weigering van inzage aan XXXX in de correspondentie met en het administratief dossier over de onderlinge overlegprocedure met het Verenigd Koninkrijk.

2. De verwerende partij wordt verwezen in de kosten van het beroep tot nietigverklaring, begroot op een rolrecht van 200 euro en een bijdrage van 20 euro.

3. Bij de publicatie van dit arrest door de Raad van State wordt de identiteit van de verzoekende partij niet bekendgemaakt.

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, in openbare terechtzitting van twee juni tweeduizend twintig, door de Raad van State, IXe kamer, samengesteld uit:

Geert Van Haegendoren,	kamervoorzitter,
Bruno Seutin,	staatsraad,
Bert Thys,	staatsraad,
bijgestaan door	
Vera Wauters,	griffier.

De griffier

De voorzitter

Vera Wauters

Geert Van Haegendoren