

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

IXe KAMER

A R R E S T

**nr. 256.055 van 17 maart 2023
in de zaak A. 231.066/IX-10.049**

In zake: de CV LBK ACCOUNTANCY
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaat Brecht Lambrecht
kantoor houdend te 9000 Gent
Coupure 5
bij wie woonplaats wordt gekozen

tegen:

de BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door minister van
Financiën
die woonplaats kiest bij
de Centrale Rechtskundige Dienst van de FOD Financiën
gevestigd te 1030 Brussel
North Galaxy – Toren B
Koning Albert II-laan 33 bus 15

I. Voorwerp van het beroep

1. Het beroep, ingesteld op 5 mei 2020, strekt tot de
nietigverklaring van de beslissing van 6 maart 2020 van de FOD Financiën,
“KMO Gent, team 4”, waarbij een verzoek van de cv LBK Accountancy tot
inzage van documenten wordt afgewezen.

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 heeft een laatste memorie ingediend.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 6 maart 2023.

Kamervoorzitter Geert Van Haegendoren heeft verslag uitgebracht.

Advocaat Anne-Sophie Claus, die *loco* advocaat Brecht Lambrecht verschijnt voor de verzoekende partij en adviseur Ann Lauwens, die verschijnt voor de verwerende partij, zijn gehoord.

Eerste auditeur Alexander Van Steenberge heeft een met dit arrest eensluidend advies gegeven.

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. Op 10 januari 2020 verzoekt de raadsman van verzoekster de FOD Financiën, voor verzoekster en voor haar (overblijvende) aandeelhouders en bestuurders TC en GC, inzage en kopie van het fiscaal dossier van de cvba Accountantskantoor Van den Broeck-Vandecasteele (KBO 0677750282), meer bepaald van “de (goedkeurende) notulen en de aangifte vennootschapsbelasting, evenals de jaarrekening waarop deze aanslag steunt” over “de laatste twee aanslagjaren 2018-2019”. De verzoekers “wensen na te kunnen gaan,” aldus het verzoek, “of de afspraken tussen aandeelhouders en met de cvba LBK

Accountancy werden gerespecteerd door deze voormalige bestuurders-aandeelhouders-zelfstandige medewerkers” na hun overeenkomst “tot uit elkaar gaan in der minne”. De gevraagde informatie heet “noodzakelijk” te zijn, “teneinde na te gaan of de betreffende uitgetreden aandeelhouders hun verbintenissen zijn nagekomen”.

In ondergeschikte orde heeft verzoekster “minstens volgende (beperkte) stukken nodig over de laatste twee aanslagjaren 2018-2019”:

- “- Verzoek tot indienen aangifte vennootschapsbelasting (vermoedelijk ergens in sep 2019)
- Datum indienen fiscale aangifte Aangifte zelf [...]
- Balans (inclusief vaste activa 1^e bladzijde) + klasse 2-rekeningen
- afschrijvingstabel.”

Als een toelichtende of inleidende brief bij de neerlegging door de accountant of de zaakvoerder of de boekhouder is bijgesloten, wenst verzoekster daarvan eveneens een kopie.

3.2. Op 22 januari 2020 wijst de FOD Financiën het verzoek om toegang tot de gevraagde bestuursdocumenten af. De FOD merkt op “dat inzage geven in het fiscaal dossier van betrokken vennootschap een schending zou inhouden van het beroepsgeheim t.o.v. die vennootschap” en verwijst naar artikel 337 WIB 92 en de uitzonderingsgrond bepaald in artikel 6, § 2, 2^o, van de wet van 11 april 1994 ‘betreffende de openbaarheid van bestuur’ (“WOB”).

3.3. De raadsman van verzoekster vraagt op 3 februari 2020 aan de FOD Financiën om haar weigeringsbeslissing te heroverwegen. Zij merkt op zich te beperken “tot het allerminimum minimorum” om na te gaan of de overdracht van handelsfonds heeft plaatsgevonden:

“Daartoe dient zij aldus enkel te kunnen nagaan of het handelsfonds daadwerkelijk is overgenomen en geregistreerd in de boekhouding. Een zeer beperkt aantal posten op een gedateerde jaarrekening van de laatste twee boekjaren die de overdrachtsdatum bevatten sinds 01/07/2017 zijn daartoe voldoende. Voor het overleg mag die jaarrekening volledig

geanonimiseerd worden; overigens volstaat de interne balans, en hoeft de resultatenrekening zelfs niet verzonden te worden).

Los van het contractuele (overdracht van handelsfonds) heeft cliënte ook een wettelijke plicht tot opvragen van attesten (5-tal attesten ter kennis te brengen aan de overheden, vier aan de FOD, en één aan de Vlaamse Administratie), welke zij evenzeer is nagekomen als overlater. Ook vanuit dit oogpunt is het wenselijk en nodig om de daadwerkelijke bestemming van de overdracht te kennen en om te kunnen nagaan of deze daadwerkelijk door de overnemer is geregistreerd/geboekt in de boekhouding.

Aldus volstaan de klasse 2-rekeningen van de balans, en de afschrijvingstabel van de balans.

Voor al het overige heeft cliënte totaal geen interesse, noch belang, en dit gaat haar hoegenaamd niet aan.

De oprichtingsdatum is 30 juni 2017, welke is afgesloten op 31 dec 2018. Vervolgens is er 1 jan 2019 tot en met 31 dec 2019 (indien tenminste al neergelegd).

Het betreft dus maximaal twee boekjaren, en dan nog enkel specifieke beperkte posten uit de boekhouding, waar al het overige geanonimiseerd mag worden.

Cliënte is niet geïnteresseerd in gevoelige, confidentiële of interne informatie zoals omzet, winst, etc...

Het gaat enkel over die posten die toelaten na te gaan of, en wanneer, de overdracht van handelsfonds heeft plaatsgevonden aan de genoemde CVOA.”

3.4. De raadsman van verzoekster vraagt gelijktijdig aan de commissie voor de toegang tot en het hergebruik van bestuursdocumenten, afdeling openbaarheid van bestuur (hierna: de commissie), om een advies uit te brengen.

Op 17 februari 2021 verleent de commissie volgend advies 2020-18 met betrekking tot het verkrijgen van inzage en kopie van een fiscaal dossier van een accountantskantoor:

“De Commissie stelt vast dat de FOD Financiën artikel 337 WIB inroept in combinatie met artikel 6, § 2, 2°, van de wet van 11 april 1994 om de openbaarmaking te weigeren. De Commissie heeft doorheen haar adviespraktijk de inroepbaarheid van deze uitzonderingsgrond verder uitgewerkt. In de eerste plaats stelt de Commissie vast dat over de draagwijdte van artikel 337 WIB verschillende opvattingen bij rechtbanken, gerechtshoven en de Raad van State bestaan. Los daarvan wenst de Commissie op te merken dat zij in verschillende adviezen heeft toegelicht dat bij artikel 337 WIB slechts een geheimhoudingsplicht wordt

opgelegd aan individuele ambtenaren, maar niet aan de FOD Financiën als organisatie. Het recht van toegang tot bestuursdocumenten regelt de verhouding van burgers en bedrijven tegenover een organisatie en niet tegenover individuele ambtenaren, zodat de Commissie zoals zij al in meerdere adviezen heeft uiteengezet niet langer inziet dat artikel 337 WIB een wettige grondslag vormt die kan worden ingeroepen in het kader van de wet van 11 april 1994. Het gevolg is dan ook dat diegene die de FOD Financiën vertegenwoordigt, ertoe gehouden is de beslissing over de openbaarmaking van een bestuursdocument te nemen. Deze beslissingsbevoegdheid kan natuurlijk ook worden gedelegeerd voor zover deze duidelijk, specifiek en voldoende openbaar werd gemaakt.

Dit neemt niet weg dat informatie over rechtspersonen eventueel onder andere uitzonderingsgronden kan worden gebracht. Zo wenst de Commissie erop te wijzen dat bepaalde informatie van rechtspersonen onder artikel 6, § 2, 1° van de wet van 11 april 1994 kan vallen. Dit artikel bepaalt dat een federale of niet-federale administratieve overheid de vraag om inzage, uitleg of mededeling in afschrift van een bestuursdocument, die met toepassing van deze wet is gedaan, afwijst, wanneer de openbaarmaking van het bestuursdocument afbreuk doet: 1° aan de persoonlijke levenssfeer, tenzij de betrokken persoon met de inzage, de uitleg of de mededeling in afschrift heeft ingestemd. Uit de rechtspraak van het Europees Hof voor de rechten voor de Mens over artikel 8 EVRM en van het Grondwettelijk Hof over artikel 8 EVRM en artikel 22 van de Grondwet blijkt dat ook rechtspersonen en niet enkel natuurlijke personen bescherming genieten van de bescherming van de persoonlijke levenssfeer. Het is aan de FOD Financiën om te bepalen in welke mate de informatie in de gevraagde bestuursdocumenten onder de bescherming van de persoonlijke levenssfeer is terug te brengen. Bovendien moet zij *in concreto* aantonen in welke mate het verstrekken van de gevraagde informatie afbreuk doet aan de persoonlijke levenssfeer. Het feit dat bepaalde informatie betrekking heeft op de persoonlijke levenssfeer is immers op zich niet afdoende om de openbaarmaking te weigeren. Artikel 6, § 2, 1° van de wet van 11 april 1994 bevat een absolute uitzonderingsgrond wat impliceert dat geen belangenafweging dient plaats te vinden doch stelt de aangezochte overheid niet vrij om *in concreto* aan te tonen dat met het verschaffen van de gevraagde toegang afbreuk aan de persoonlijke levenssfeer wordt gedaan. Hoe dan ook moet voor geen enkele uitzonderingsgrond rekening worden gehouden met persoonlijke belangen, tenzij voor documenten van persoonlijke aard. De gevraagde informatie valt geenszins onder dit soort van bestuursdocumenten.

De Commissie heeft verder doorheen haar adviespraktijk verduidelijkt dat artikel 6, § 2, 1° van de wet van 11 april 1994 niet kan worden ingeroepen mocht blijken dat de gevraagde informatie absoluut nodig is voor het bepalen van de belastingtoestand van de aanvrager. Bij uitbreiding is de Commissie van oordeel dat dit ook geldt wanneer de aanvrager om te voldoen aan wettelijke voorschriften over bepaalde informatie moet beschikken die hij op geen andere wijze kan verkrijgen.

Ten slotte, wenst de Commissie het principe van de gedeeltelijke openbaarmaking te benadrukken. Op grond hiervan kan slechts de informatie in een bestuursdocument die onder een uitzonderingsgrond valt aan de openbaarheid worden onttrokken. Alle andere informatie moet evenwel openbaar worden gemaakt.”

3.5. Bij besluit van 6 maart 2020 wijst de FOD Financiën nogmaals het verzoek tot openbaarheid af. Dit weigeringsbesluit, dat met voorliggend annulatieberoep bestreden wordt, steunt op de volgende motieven:

“Na analyse van het advies van de CTB heeft de administratie uw verzoek in heroverweging genomen en is dienaangaande het volgende van oordeel. Eerst en vooral wordt vastgesteld dat:

- L BK geen inzage wenst in zijn eigen fiscaal dossier maar inzage wenst in het fiscaal dossier (KBO nummer 0554.881.966) van CVOA Accountantskantoor Van den Broeck-Vandecasteele (KBO 0554.881.966 VDB VDC)
- L BK geen bestuurder is van het Accountantsbureau VDB-VDC
- L BK dus een derde is t.o.v. van het Accountantskantoor VDB-VDC

Ten tweede wordt vastgesteld dat:

- uit de gegevens van het fiscaal dossier van L BK niet blijkt dat deze gevraagde info over het Accountantskantoor VDB-VDC noodzakelijk zou zijn voor de belastingtoestand van de aanvrager L BK
- er is dus geen enkele ‘fiscale’ reden om deze inzage te vragen in de documenten van het Accountantskantoor
- er wordt trouwens door uzelf ook niet aangebracht dat deze info pertinent zou zijn voor de eigen ‘fiscale’ situatie van L BK.
- de vraag van L BK dus enkel wordt gesteld om na te gaan of de afspraken in de overeenkomst van juli 2017 werden nagekomen door Accountantskantoor VDB-VDC, dus m.a.w. de naleving van de contractuele verplichtingen tussen partijen, wat dus louter een ‘private’ aangelegenheid betreft tussen de betrokken partijen.
- het duidelijk is dat de mededeling van dergelijke gevraagde inlichtingen aan de L BK om loutere privé redenen niet kan beschouwd worden als ‘binnen de uitoefening van het ambt’, voorwaarde bepaald in artikel 337, § 1 WIB 92.

Ten derde wordt vastgesteld dat:

- het argument dat de 5 attesten (IB, BTW, RSZ, RSZV, VLABEL) waarvoor de gevraagde info (zijnde de vermelding van het overgenomen cliënteel in balans, aangifte vennootschapsbelasting enz.) noodzakelijk zou zijn voor de vervulling van een wettelijke verplichting door L BK iedere grondslag mist daar:

o die 5 attestaten moeten attesteren dat de overlater (hier LBK) geen schulden heeft. Er wordt dus opgemerkt dat het voornamelijk en in eerste hand de koper (accountantskantoor VDB-VDC) en niet de verkoper (LBK) is die het 'slachtoffer' is indien er een probleem zou zijn met die attestaten daar hij hoofdelijk aansprakelijk ten belope van de bedragen die reeds aan de overdrager werden betaald, waarbij de koper (Accountantskantoor VDB-VDC) aldus dreigt in te staan voor de schulden van de verkoper (LBK).

o de aanvraag van deze attestaten bovendien enkel de volgende info dienen te bevatten: identiteit van overdrager, identiteit overnemer, voorwerp van de overdracht, aard van de voorgenomen akte, prijs van de overdracht en dus zeker geen gegevens moeten worden op vermeld zoals gevraagd door de inzage

o die 5 attestaten dienen te worden aangevraagd op het moment van de overname (dus in 2017) en terwijl nu inzage wordt gevraagd in 2020

- er rust dus m.a.w. geen enkele wettelijke verplichting op LBK waarvoor de gevraagde info onmisbaar zou zijn.

Gelet op het voorgaande, is de administratie van oordeel dat de mededeling van de gevraagde info dient te worden geweigerd op grond van de bij wet ingestelde geheimhoudingsplicht bepaald in artikel 337 WIB 92, welke een uitzonderingsgrond vormt zoals bepaald in artikel 6,§ 2, 2° van de WOB.

Wat betreft de aard van deze geheimhoudingsplicht wordt opgemerkt dat:

o deze geheimhoudingsplicht niet alleen de belastbare inkomsten van een belastingplichtige betreft maar alle info die op hem betrekking heeft;

o dat de schending ervan wel degelijk schending van het 'beroepsgeheim' wordt genoemd dat volgens artikel 453 WIB 92 strafbaar is volgens art. 458 van het Strafwetboek: 'De schending van het bij artikel 337 bepaalde beroepsgeheim wordt gestraft overeenkomstig artikel 458 van het Strafwetboek'.

Er wordt hierbij opgemerkt dat artikel 458 van het Strafwetboek een algemeen en absoluut karakter heeft en zonder onderscheid moet worden toegepast op alle personen die met een ambt of staat van vertrouwen belast krachtens een wet of volgens de zeden en gewoonten noodzakelijke houders zijn van geheimen die hun worden toevertrouwd (arrest Hof van Breking van 20 februari 1905 (Pas. I, 141)).

De aard van de werkzaamheden waarmee de Algemene Administratie van de Fiscaliteit is belast vergt van haar personeelsleden de grootste geheimhouding wegens de gegevens van individuele aard die hen ter kennis worden gebracht.

Teneinde alle twijfel uit te sluiten of een persoon door zijn staat of beroep noodzakelijke houder is van geheimen heeft de wetgever door bijzondere

wettelijke beschikkingen aan sommige ambtenaren uitdrukkelijk de verplichting opgelegd het beroepsgeheim te bewaren.

Dit is wat belastingambtenaren betreft:

- o het artikel 337 WIB 92;
- o artikel 435 WIB 92 dat bepaalt dat de schending van het in artikel 337 WIB 92 bepaalde beroepsgeheim overeenkomstig artikel 453 WIB 92 strafrechtelijk strafbaar is volgens artikel 458 Strafwetboek.

Het lijkt dus geen twijfel dat de geheimhoudingsplicht waartoe de belastingambtenaren gehouden zijn, een beroepsgeheim betreft.

Wat de argumenten van de CTB betreft dat artikel 337 WIB 92 enkel door de individuele ambtenaren kan worden ingeroepen en dus niet kan worden ingeroepen als uitzonderingsgrond zoals bepaald in artikel 6, § 2, 2° WOB omdat de wet openbaarheid het recht van toegang regelt tegenover een organisatie en niet tegenover individuele ambtenaren en zodoende de beslissing inzake openbaarheid van bestuur dient genomen te worden door diegene die de FOD Financiën vertegenwoordigt, wenst de administratie het volgende op te merken.

De Algemene Administratie van de Fiscaliteit (AAFISC) is belast met de uitvoering van de van de federale, internationale, supranationale en gewestelijke wetgeving inzake inkomstenbelastingen... (KB van 3.12.2009 houdende de regeling voor de operationele diensten van de FOD Financiën, artikel 2-KB 9.12.2009).

De uitvoering door de AAFISC van de wetgeving inzake inkomstenbelastingen gebeurt volgens de bepalingen in het WIB 92 en het KB ter uitvoering van het WIB 92, waaronder dus ook het artikel 337 WIB 92 dat een zwijgrecht oplegt aan de administratie.

Deze fiscale administratie kan om haar bovenvermelde taak uit te voeren echter niet persoonlijk optreden in het rechtsverkeer en heeft om te kunnen functioneren in het rechtsverkeer, natuurlijke personen nodig die in haar naam en voor haar rekening rechtshandelingen stellen – de fiscale ambtenaren.

De fiscale ambtenaren voeren dus in naam en voor rekening van de administratie de taken uit op basis en aan de hand van de bepalingen van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (WIB 92), waaronder dus ook artikel 337 WIB 92.

Gelet op het besluit van de Voorzitter van het Directiecomité van 9 december 2015 tot oprichting van de KMO Centra binnen de Administratie Kleine en Middelgrote Ondernemingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit en tot vaststelling van hun zetel en hun materiële en territoriale bevoegdheid (gepubliceerd in het BS 29.12.2015), is de dienst KMO Gent binnen het Nederlandse taalgebied o.m. bevoegd voor het nazicht van de fiscale situatie inzake vennootschapsbelasting, de vestiging van de vennootschapsbelasting, de behandeling van betwistingen en de verdediging voor de verschillende rechtsinstanties. De dienst KMO Gent en haar ambtenaren zijn dus wel degelijk wettelijk bevoegd om in het desbetreffende geval een beslissing te nemen wat betreft een vraag tot inzage inzake openbaarheid van bestuur, hierbij

rekening houdend met de bepalingen van het WIB 92, zoals o.m. artikel 337 WIB 92.

Er wordt hierbij opgemerkt dat de Raad van State ook steeds het principe heeft aanvaard dat de geheimhoudingsplicht zoals bepaald in artikel 337 WIB 92 kan worden ingeroepen als uitzonderingsgrond bepaald in artikel 6, § 2, 2°, WOB mits het een belastingdossier van derden betreft en de gevraagde info niet nodig is voor de fiscale situatie van de aanvrager (zie o.m. het door u aangehaalde arrest van de Raad van State, nr. 200.264).

Gelet op voorafgaande vaststellingen, is de administratie van oordeel dat artikel 337 WIB 92 wel degelijk kan worden ingeroepen als wettelijke geheimhoudingsplicht zoals bedoeld in artikel 6, §2, 2° van de wet betreffende de openbaarheid van bestuur.”

IV. Onderzoek van het enige middel

Uiteenzetting van het middel

4. Het enige middel is geput uit de schending van artikel 32 van de Grondwet, van de artikelen 4 en 6, § 2, 2°, WOB en van de materiële motiveringsplicht, het redelijkheids- en het zorgvuldigheidsbeginsel als algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

De verplichting tot geheimhouding, zoals voorgeschreven door artikel 337 WIB 92, beoogt de openbaarmaking van de gegevens met betrekking tot de fiscale toestand van een belastingplichtige aan derden te beletten. In advies 2020-18 van 17 februari 2020 herhaalt de commissie dat artikel 337 WIB 92 slechts een geheimhoudingsplicht oplegt aan individuele ambtenaren, maar niet aan de FOD Financiën als organisatie. Het beroepsgeheim, waarop de verwerende partij zich beroept, richt zich enkel tot de individuele ambtenaren. De FOD Financiën kan derhalve als organisatie de door verzoekster gevraagde inzage in bestuursdocumenten niet weigeren op grond van de geheimhoudingsplicht bepaald in artikel 337 WIB 92. Het beroepsgeheim wordt dan ook ten onrechte op grond van artikel 6, § 2, 2°, WOB verworpen, aldus verzoekster.

Verzoekster merkt op dat zij inzage vraagt van “de gespecificeerde en beperkte bestuursdocumenten” betreffende het accountancykantoor Van den Broeck-Vandecasteele cvoa. In de bestreden beslissing van 6 maart 2020 worden deze vennootschap en haar aandeelhouders ten onrechte als volledige derden beschouwd. Tussen beide partijen bestaat evenwel, ingevolge de dading van juli 2017 tot regeling van de scheiding van de activiteiten in der minne, een contractuele relatie. Het betreft een dading met overdracht van handelsfonds (portefeuille) tussen verzoekster enerzijds en CV en LVDB anderzijds. In de dading ingevolge de uittreding staat dat de vertrekkende partijen zich ertoe verbinden hun overgenomen klantenbestand niet over te laten binnen twaalf maanden na ondertekening van de dading. De rechtstreekse

overnemer is bv Accountancy Van den Broeck-Vandecasteele met ondernemingsnummer 0424.504.563. Welnu, deze vennootschap heeft in het boekjaar 2017 geen boeking in de jaarrekening staan. De rechtstreekse medecontractant zou dus normaliter, volgens de boekhoudkundige en contractuele en fiscale regels, in haar boekhouding, op de activa van de balans, onder immateriële activa, een boeking moeten hebben staan voor verwerving/aankoop/overname van een handelsfonds. Uit de officiële gepubliceerde balans blijken daar geen boekingen. Op de post immateriële activa staan geen boekingen, noch in het boekjaar 2017, noch in het boekjaar erna van 2018. De vraag is of deze portefeuille dan op het actief van de balans van door de overnemers opgerichte vennootschap Accountantskantoor Van den Broeck-Vandecasteele cvoa staat. Deze vennootschapsvorm is echter niet verplicht om haar jaarrekening te publiceren. Hierdoor kan verzoekster dan ook niet nagaan “hoeveel” het immaterieel vast actief is. De vennootschap Accountantskantoor Van den Broeck-Vandecasteele cvoa en haar aandeelhouders zijn dan ook geen derden ten opzichte van verzoekster. De FOD Financiën kan zich ook om deze reden niet beroepen op het beroepsgeheim bedoeld in artikel 6, § 2, 2°, WOB als uitzonderingsgrond.

Bovendien hebben de gevraagde bestuursdocumenten ook ongetwijfeld betrekking of invloed op de fiscale situatie van verzoekster, zo betoogt zij. Een correcte boeking bij beide vennootschappen zal immers bepalen welke fiscale regeling van toepassing is. Er kunnen verschillende taxatieregimes van toepassing zijn op de inkomsten van een overdracht, dus in hoofde van de overlater, zijnde verzoekster.

In essentie blijken er meerdere legitieme redenen die een basisinzage rechtvaardigen en legitimeren, in hoofde van de overlater van een handelsfonds, met name wil de overlater – verzoekster – kunnen nagaan of het contract dat werd afgesproken ook correct en regelmatig werd uitgevoerd. De rechtszekerheid, vanuit boekhoudkundig zowel als vanuit fiscaal oogpunt – maar ook vanuit burgerrechtelijk of vennootschapsrechtelijk oogpunt – kan afhangen

van hoe zowel overlater als overnemer de transactie hebben geboekt in hun jaarrekening en hebben aangegeven in hun fiscale aangifte van de vennootschapsbelastingen. De overlater wil het bestaan, de inhoud en de uitvoering van de transactie, en vooral ook de juiste kwalificatie, uitvoering en regelmatigheid van boeking/aangifte kunnen nagaan. De juiste kwalificatie, uitvoering en regelmatigheid die de overnemer geeft aan de boeking/aangifte, kan in fiscale aangelegenheden ook een rechtstreekse en directe impact hebben op de overlater. De overlater moet derhalve kunnen nagaan of overzijde haar deel heeft nagekomen van de boekhoudwetgeving en van de fiscale wetgeving, beide van openbare orde. Het heeft een rechtstreekse impact op de rechtspositie van de overlater. Een boeking zou per definitie moeten staan op de balans van de overnemer-contractspartij, de bv Accountancy Van den Broeck-Vandecasteele met ondernemingsnummer 0424.504.563. Dit is niet het geval. Daartoe dient verzoekster dus enkel te kunnen nagaan of het handelsfonds daadwerkelijk is overgenomen en geregistreerd in de boekhouding van het accountantskantoor Van den Broeck-Vandecasteele cvoa. Een beperkt aantal posten op een gedateerde jaarrekening van de laatste twee boekjaren (2018-2019) die de overdrachtsdatum bevatten sinds 1 juli 2017 zijn daartoe voldoende. Verzoekster heeft dan ook in de toelichting over haar verzoek tot inzage benadrukt en aangetoond dat de gevraagde informatie absoluut nodig is voor het bepalen van haar fiscale situatie en tevens om te voldoen aan wettelijke voorschriften waartoe zij dient te beschikken over bepaalde informatie die zij op geen andere wijze kan verkrijgen.

5. In de memorie van wederantwoord betoogt verzoekster dat de ambtenaren inzake openbaarheid niet in eigen naam antwoorden, maar enkel voor en namens de FOD Financiën. Artikel 337 WIB 92 legt geen geheimhoudingsplicht op aan de FOD Financiën als organisatie, doch enkel aan individuele ambtenaren, die buiten hun optreden voor en namens de FOD Financiën als organisatie gebonden zijn door de geheimhoudingsplicht. Artikel 337 WIB 92 vormt volgens verzoekster dan ook geen wettelijke grondslag in het kader van de wet openbaarheid van bestuur.

Vervolgens herhaalt verzoekster grotendeels haar reeds in het verzoekschrift gegeven toelichting van het middel, die volgens haar genoegzaam aantoont dat zij geen derde is ten opzichte van de cvoa Van den Broeck-Vandecasteele. De wijze van boekhoudkundige en van fiscale behandeling van een overdracht (van aandelen of handelsfonds) door een overnemer heeft een rechtstreekse impact en rechtstreekse fiscale gevolgen op de overlater. De fiscale wetgeving schrijft de aangehaalde wettelijk verplichte kennisgeving van een overdracht van handelsfondsen aan de diverse administraties voor, evenals de wettelijk verplichte opvraging van certificaten bij de administraties ter bestrijding van de praktijk van leeghalen van zuivere kasgeldvennootschappen. Hieruit volgt meteen het rechtstreekse verband van het boekhoudkundige en fiscale gedrag van een overnemer met het boekhoudkundige en vooral fiscale gedrag van een overlater, *in casu* verzoekster.

Het volstaat voorts niet, zoals de verwerende partij het doet in de memorie van antwoord, te stellen dat de termijn voor het indienen van de aangifte voor het aanslagjaar 2018 reeds voorbij was voordat de vraag tot inzage werd ingediend. Fiscale gevolgen kunnen immers veel later ontstaan dan het betrokken aanslagjaar. De gevolgen uit de al dan niet correcte boekingen en boekingswijze van de overname van het handelsfonds bij de overnemer kunnen hetzelfde jaar, een jaar later, of diverse jaren later hun fiscale gevolgen hebben zowel bij de overlater als bij de overnemer. Eventuele gevolgen beperken zich dan ook niet alleen tot het boekhoudjaar van overname of tot het daaropvolgende aanslagjaar, maar even goed tot het jaar daarna of alle komende jaren daarna waarin controles kunnen plaatsvinden of afschrijvingen kunnen plaatsvinden. Het is niet omdat het ene aanslagjaar verstrijkt dat de fiscus geen aanslag van ambtswege kan heffen of geen nacontroles kan doen.

6. In haar laatste memorie handhaaft en herhaalt verzoekster haar argumenten waarom artikel 337 WIB 92 niet kan worden ingeroepen en waarom zij geen derde is. Zij benadrukt opnieuw dat de wijze van boekhoudkundige en

fiscale behandeling van een overdracht door een overnemer rechtstreekse fiscale gevolgen heeft op de overlater. Er is nood aan kennis over de boekhoudkundige verwerking bij de overnemer, om te weten of de consequenties van de overdracht zijn aanvaard en opdat het fiscaal regime op overdracht van handelsfondsen correct toegepast kan worden:

“Zo is een controle nodig vanuit het oogpunt van de BTW-wetgeving. Hoe de overdracht boekhoudkundig verwerkt wordt, heeft immers tot gevolg of de overlater (verzoekende partij) al dan niet zou kunnen genieten van een BTW-vrijstelling bij de overdracht.

Overeenkomstig artikel 11 van het BTW wetboek moet de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, onder bezwarende titel of om niet, bij wege van inbreng of anderszins (bijvoorbeeld verkoop) immers niet als een levering van goederen of een dienstverrichting worden beschouwd, wanneer de overnemer een belastingplichtige is die de belasting geheel of gedeeltelijk in aftrek zou kunnen brengen indien deze wegens de overdracht verschuldigd zou zijn. In dat geval wordt de overnemer geacht de persoon van de overdrager voort te zetten.

Opdat de BTW niet zou blijven ‘hangen’ en het niet duidelijk is wie de rechten en plichten ten aanzien van de BTW overneemt – mogelijks accountskantoor CVOA Van den Broeck – Vandecasteele – dringt een inzage in de documenten zich op.

De verzoekende partij is immers enkel gehouden tot aangifte en betaling van de belasting die vóór de overdracht opeisbaar is geworden en moet geenszins nu of in de toekomst instaan voor de BTW die vasthangt aan de overdracht.”

Daarnaast bepaalt een correcte boeking welke fiscale regeling van toepassing is. Er kunnen verschillende taxatieregimes van toepassing zijn op de inkomsten van een overdracht, dit naargelang de prijs en naargelang de overdracht die werd uitgevoerd. De overdracht moet ingeboekt staan als de aankoop van het volledige handelsfonds. Bij deze verkoop is voor de overlater de meerwaarde die zij hierop realiseert belastbaar aan het normale tarief vennootschapsbelasting. Relevant voor de fiscale toestand van de overlater is dat de belasting van de meerwaarde gespreid kan worden in de tijd als de volledige verkoopprijs van de activa tijdig wordt geherinvesteerd in afschrijfbaar (im)materiële vaste activa die door de vennootschap voor professionele activiteiten worden gebruikt in de Europese Economische Ruimte en als er aan een aantal andere voorwaarden wordt voldaan. Verzoekster moet erop kunnen

vertrouwen dat de aankoop van het volledige handelsfonds voor de juiste prijs werd opgenomen, zodat de meerwaarde hierop gerealiseerd correct afgeschreven kan worden en zij hierover geen problemen krijgt. Verzoekster kan op geen andere wijze inzage krijgen, dan dat zij de stukken hieromtrent opvraagt.

Beoordeling

7. De verwerende partij motiveert haar beslissing om het verzoek tot openbaarheid af te wijzen met verwijzing naar de uitzonderingsgrond van artikel 6, § 2, 2°, WOB *iuncto* het fiscaal geheim zoals vermeld in artikel 337, eerste lid, WIB 92.

8. Artikel 6, § 2, inleidende zin en 2°, WOB luidt:

“Een federale of niet-federale administratieve overheid wijst de vraag om inzage, uitleg of mededeling in afschrift van een bestuursdocument, die met toepassing van deze wet is gedaan, af, wanneer de openbaarmaking van het bestuursdocument afbreuk doet [...] aan een bij wet ingestelde geheimhoudingsverplichting.”

9. De “bij wet ingestelde geheimhoudingsverplichting”, zoals bepaald in artikel 6, § 2, 2°, WOB, is een zogenaamde absolute uitzonderingsgrond, wat impliceert dat indien bepaalde informatie onder die uitzonderingsgrond valt, de openbaarheid moet worden geweigerd zonder dat enige belangenafweging moet plaatsvinden tussen het belang van de openbaarheid en het door de uitzonderingsgrond beschermde belang.

Als uitzondering op het fundamentele recht op openbaarheid, moet deze bepaling strikt worden geïnterpreteerd, zonder evenwel het begrip ‘geheimhoudingsverplichting’ zelf van elke inhoud te ontdoen.

10. Een dergelijke bij wet ingestelde geheimhoudingsverplichting is het fiscaal geheim, op grond van artikel 337, eerste lid, WIB 92:

“Hij die, uit welken hoofde ook, optreedt bij de toepassing van de belastingwetten of die toegang heeft tot de ambtsvertrekken van de administratie belast met de vestiging, of deze belast met de inning en de invordering, van de inkomstenbelastingen, is, buiten het uitoefenen van zijn ambt, verplicht tot de meest volstrekte geheimhouding aangaande alle zaken waarvan hij wegens de uitvoering van zijn opdracht kennis heeft.”

11. Artikel 337, eerste lid, WIB 92 beoogt de belastingplichtige te beschermen tegen nieuwsgierigheid van derden. Het verzekert de belastingplichtige dat hij of zij met een gerust gemoed informatie kan verstrekken aan de administratie, zonder het risico te lopen dat informatie uit het fiscaal dossier openbaar zou worden gemaakt. Deze geheimhoudingsplicht beoogt de openbaarmaking van de fiscale toestand van een belastingplichtige aan een derde te beletten.

12. Het opgelegde ambtsgeheim dat de openbaarmaking van gegevens met betrekking tot de fiscale toestand van de belastingplichtige aan derden beoogt te beletten, geldt niet ten aanzien van de belastingplichtige zelf wanneer het stukken van zijn eigen fiscaal dossier betreft. Het fiscaal geheim kan niet ingeroepen worden tegen de betrokkene zelf voor informatie die op hemzelf betrekking heeft. *Ipsa facto* is dan de uitzonderingsgrond bedoeld in artikel 6, § 2, 2°, WOB niet van toepassing.

Verzoekster weersprekt evenwel niet de vaststelling dat de gevraagde documenten niet haar eigen fiscaal dossier betreffen.

13. Het fiscaal geheim kan evenmin worden ingeroepen tegen de aanvrager tot openbaarmaking, wanneer deze toegang vraagt tot bestuursdocumenten die afkomstig zijn uit dossiers die betrekking hebben op derden, voor zover ze pertinent zijn voor de analyse van zijn fiscale situatie. In die mate is het fiscaal geheim – en dus artikel 6, § 2, 2°, WOB – niet van toepassing.

Het ligt dan wel op de weg van de aanvrager, om in het verzoek tot openbaarmaking – of minstens in het verzoek tot heroverweging – aannemelijk te maken dat de gevraagde informatie dienend is om zijn fiscale toestand vast te stellen.

14. Naar het oordeel van de Raad van State mocht de verwerende partij op het ogenblik van de aanvraag en met de elementen waarover zij beschikte, terecht bevinden dat de aanvraag van verzoekster geen betrekking had op de fiscale situatie van verzoekster zelf, noch pertinent was voor de vaststelling van haar fiscale verplichtingen.

Uit de gegevens in de aanvraag – bevestigd door verzoekster in de huidige procedure – ging het verzoekster duidelijk enkel erom de contractuitvoering te kunnen nagaan door de overnemer, inzonderheid de verbintenis om het van verzoekster overgenomen klantenbestand niet over te laten binnen twaalf maanden na de dading. Verzoekster beschrijft uitvoerig dat zij wenst te kunnen verifiëren of die overeenkomst werd nageleefd.

Verzoekster mag dan contractuele relaties hebben met de overnemers, voor wat de belastingadministratie betreft is dit een louter private aangelegenheid en is verzoekster te beschouwen als een derde in het fiscaal dossier van de cvoa Accountantskantoor Van den Broeck-Vandecasteele, die overigens naar de verklaringen van verzoekster *de iure* niet eens de overnemer is – dat is de bv Accountancy Van den Broeck-Vandecasteele – en dus zelfs ten opzichte van de dading een derde.

Weliswaar beweert verzoekster ook dat de gegevens die zij opvraagt een weerslag kunnen hebben op haar fiscale situatie. Wat dat betreft, merkt de Raad op dat zij dit op geen enkele wijze concretiseert. In de bestreden beslissing merkt de fiscale administratie op dat er geen gegevens voorliggen in het fiscaal dossier van verzoekster die de inzage in het gevraagde dossier zouden vereisen. Evenmin maakt de aanvraag duidelijk dat de gevraagde informatie

pertinent zou zijn voor de beoordeling van de eigen fiscale verplichtingen. Over de verschillende certificaten die verzoekster vermeldt, is in het bestreden besluit te lezen dat deze dienen om aan te tonen dat de overdrager – verzoekster – geen schulden heeft. Deze certificaten verhinderen dat de overnemer dient in te staan voor de schulden van de overdrager. De aanvraag van deze certificaten moet geen gegevens bevatten zoals gevraagd door de inzage. Deze certificaten moeten worden opgevraagd op het moment van de overname, namelijk in 2017.

Die weerlegging, in de bestreden beslissing, van het oorspronkelijke argument over de “vijf attesten” wordt door verzoekster niet ontkracht in het verzoekschrift.

Verzoekster bepaalt zich tot algemeenheden, zonder die toe te spitsen op haar werkelijke belastingsituatie. Noch in het verzoekschrift, noch overigens in de memorie van wederantwoord maakt zij aannemelijk in welke mate de bestuursdocumenten waarvan inzage wordt gevraagd, een impact kunnen hebben op de beoordeling van haar fiscale toestand. Zo legt zij niet de minnelijke overeenkomst uit 2017 voor waaruit de overdracht van het handelsfonds blijkt. Zij beweert wel dat er verschillende taxatieregimes van toepassing kunnen zijn op de inkomsten van een overdracht, maar laat na om dit te duiden. Ook is niet duidelijk hoe de houding van de medecontract-overnemer hier een rol in speelt. Zij stelt wel dat “[h]et niet correct naleven van de overeenkomst door één van beide partijen [...] meteen fiscale gevolgen [kan] hebben voor beide partijen, dus ook voor verzoekende partij”, maar toont niet aan welke deze gevolgen precies kunnen zijn. Zij weerlegt daarmee niet de opmerking van de verwerende partij dat de termijn voor de indiening van de aangifte voor het aanslagjaar 2018 reeds voorbij is en er op heden geen betwisting voorligt tussen haar en de fiscale administratie.

Andere, nieuwe argumenten die verzoekster pas voor het eerst in haar laatste memorie uitwerkt – zoals de referentie aan de BTW-regels – zijn laattijdig en werden niet voorgelegd aan de verwerende partij ten tijde van de

aanvraag. Het kan de verwerende partij dan niet worden verweten dat zij er bij haar beslissing geen rekening mee heeft gehouden: de bewijslast rust immers bij wie beweert als derde tóch op pertinente wijze inzage te moeten krijgen van bepaalde stukken, die hij op een andere manier niet kan verkrijgen.

15. De ambtenaren van de fiscale administratie handelen “buiten de uitoefening van hun ambt”, zo zij informatie verstrekken over een fiscaal dossier aan derden voor wie, zoals het geval bij verzoekster, die informatie geen betrekking heeft op de eigen fiscale situatie.

Dat artikel 337 WIB 92 zich enkel richt tot de ambtenaren en niet tot de administratie, doet niet anders besluiten. Tot de met huidig beroep bestreden afwijzing is immers niet beslist door een particuliere belastingambtenaar op grond van artikel 337 WIB 92, maar door de fiscale administratie op grond van artikel 6, § 2, 2°, WOB. Die laatstgenoemde bepaling verbiedt elke administratieve overheid – zowel federale als niet-federale – om openbaarheid te verlenen, van zodra met betrekking tot dat bestuursdocument een bij wet ingestelde geheimhoudingsplicht is ingesteld.

16. Verzoekster kan in de motieven van het weigeringsbesluit achterhalen dat haar verzoek tot openbaarheid werd geweigerd op grond van de absolute uitzonderingsgrond zoals bepaald in artikel 6, § 2, 2°, WOB, wat geen belangenafweging vereist. Daarenboven is het weigeringsbesluit er gekomen na een beoordeling *in concreto*, namelijk na een op verzoeksters situatie betrokken beoordeling of de gevraagde documenten onder het toepassingsgebied van het bedoelde beroepsgeheim komen. Uit de motivering blijkt ten slotte niet dat de uitzonderingsgrond op een systematische wijze werd ingeroepen.

Evenmin toont verzoekster aan dat het bestreden besluit is genomen na miskenning van het zorgvuldigheids- en redelijkheidsbeginsel.

17. Het middel is ongegrond.

BESLISSING

1. De Raad van State verwierpt het beroep.

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

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, in openbare terechtzitting van zeventien maart tweeduizend drieëntwintig, 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