

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

IXe KAMER

A R R E S T

**nr. 256.923 van 23 juni 2023
in de zaak A. 231.920/IX-10.231**

In zake : Kevin MCCABE
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
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 1 oktober 2020, strekt tot de nietigverklaring van de beslissingen van de adviseur-generaal van de centrale diensten Internationale Betrekkingen van de algemene administratie van de Fiscaliteit van de federale overheidsdienst Financiën van respectievelijk 30 juni 2020 en 19 augustus 2020 tot weigering van inzage aan Kevin McCabe in de correspondentie en het administratief dossier over de onderlinge overlegprocedure met het Verenigd Koninkrijk.

II. Verloop van de rechtspleging

2. Bij arrest nr. 256.076 van 20 maart 2023 van de algemene vergadering van de afdeling Bestuursrechtspraak is het debat heropend en is de zaak verwezen naar de IXe kamer.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 22 mei 2023.

Staatsraad Bruno Seutin heeft verslag uitgebracht.

Advocaat Frank Mortier, die verschijnt voor de verzoekende partij en attaché Selim Dedeli, 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. 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 woonde verzoeker 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. Bij arrest nr. 247.694 van 2 juni 2020 vernietigt de Raad van State 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 verzoeker in de correspondentie en het administratief dossier over de onderlinge overlegprocedure met het Verenigd Koninkrijk.

In dat arrest oordeelt de Raad van State dat de verwerende partij niet in overeenstemming heeft gehandeld met de uitzonderingsgrond zoals bepaald in artikel 6, § 1, 3°, van de wet van 11 april 1994 ‘betreffende de openbaarheid van bestuur’ (hierna: de wet openbaarheid van bestuur).

3.3. Met een e-mail van 4 juni 2020 vraagt verzoeker aan de verwerende partij om op korte termijn inzage te krijgen in het onderling overlegdossier tussen de belastingdiensten van België en het Verenigd Koninkrijk, met de mogelijkheid tot het kopiëren ervan.

3.4. Met een brief van 19 juni 2020 verzet de belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk zich tegen de vraag van verzoeker tot openbaarmaking.

3.5. Op 30 juni 2020 weigert de verwerende partij om in te gaan op het verzoek tot openbaarheid op grond van de volgende overwegingen:

“In uw e-mail van 4/6/2020, vroeg u naar aanleiding van het arrest van de Raad van State van 2 juni 2020 inzage in het onderling overlegdossier van de heer McCabe, en meer bepaald inzage in de stukken afkomstig van de Britse belastingadministratie.

In antwoord op uw verzoek vindt u hieronder het standpunt van de Belgische administratie, waarbij rekening gehouden werd met het arrest van de Raad van State van 2 juni 2020.

Artikel 32 van de Grondwet zegt: ‘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.’ Er is hier dus sprake van een algemeen belang van openbaarheid. Dit algemeen belang kan enkel aan de kant geschoven worden door een wet, decreet of regel. *In casu* is dit artikel 6, §1, 3° van de wet van 11 april 1994.

Artikel 6, §1, 3° van de wet van 11 april 1994 bepaalt dat een

administratieve overheid de openbaarheid moet weigeren wanneer zij vaststelt dat het belang van de openbaarheid niet opweegt tegen het belang van de federale internationale betrekkingen.

Er dient hierbij dus een afweging gemaakt te worden tussen het algemeen belang dat door artikel 32 beschermd wordt en het algemeen belang van de federale internationale betrekkingen.

1. Federale internationale betrekkingen

Het is duidelijk dat wanneer de Belgische administratie in dit dossier de vertrouwelijke communicatie, tussen de Britse en de Belgische administratie, zou openbaar maken, en dit tegen de wil van de Britse administratie, de Belgische administratie in een lastig parket terechtkomt.

De procedure voor onderling overleg is immers 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 gezocht en meestal gevonden 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 de partnerstaat (*in casu* het Verenigd Koninkrijk) zich uitdrukkelijk verzet tegen zulke openbaarmaking, dit de relaties met de partnerstaat (*in casu* het Verenigd Koninkrijk) ernstig zou beschadigen. En dit zowel voor de lopende als voor de 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 om in een ongedwongen sfeer een oplossing te kunnen zoeken voor de voorgelegde problemen van dubbele belasting.

Indien onze administratie echter inzage zou geven in dit dossier, is het particulier belang van de heer McCabe gerespecteerd, maar is het algemeen belang niet gerespecteerd. Er zou dan immers een vertrouwensbreuk ontstaan tussen de Belgische en Britse administratie, waardoor mogelijk minder inlichtingen en documenten worden uitgewisseld en waardoor Staten niet meer in een ongedwongen sfeer een oplossing kunnen zoeken voor de voorgelegde problemen van dubbele belasting. Dit leidt dan weer tot een verminderd vermogen om dossiers tot een goed einde te brengen, waardoor zowel de lopende als de toekomstige dossiers met het Verenigd Koninkrijk schade ondervinden. Dit is dan ook een algemeen belang in deze zaak dat niet over het hoofd gezien mag worden en meer bepaald het algemeen belang dat ‘gediend’ is met de openbaarmaking: zorgen dat lopende en toekomstige dossiers met het Verenigd Koninkrijk op dezelfde manier behandeld worden, met dezelfde mogelijkheden, inlichtingen en informatie. De Belgische Staat zou immers als een onbetrouwbare partner voor internationale samenwerking kunnen worden gecatalogeerd indien onze dienst het recht tot inzage verleent in deze zaak tegen de wil van de Britse administratie.

In concreto is in dit dossier het belang van de federale internationale betrekkingen in gevaar indien onze administratie inzage verleent. Het Verenigd Koninkrijk heeft na het arrest van de Raad van State van 2 juni 2020 tot twee maal toe laten weten (in brieven van 17/6/2020 en 19/6/2020) dat zij in dit dossier weigeren om inzage te verlenen en dat de Britse administratie ons ook met aandrang verzoekt om evenmin inzage te geven. Onze administratie zou door het verlenen van inzage in dit dossier, tegen de wil van het Verenigd Koninkrijk, diplomatieke onenigheid kunnen veroorzaken, waardoor overleg [met] het Verenigd Koninkrijk in het bijzonder en met andere staten in het algemeen zeer moeilijk wordt. Het belang van de openbaarheid, gewaarborgd door artikel 32 GW, en *in concreto* het particulier belang van de heer Mc Cabe weegt ons inziens niet op tegen het belang van de

federale internationale betrekkingen in dit concrete dossier van de heer Mc Cabe, gelet op de uitdrukkelijke weigering van het Verenigd Koninkrijk om inzage te geven in 2 brieven en gelet op het diplomatiek incident dat hierdoor zal ontstaan.

Op basis van de concrete omstandigheden van deze zaak en meer bepaald rekening houdende met de 2 brieven van de Britse administratie waarin zij de Belgische overheid met aandrang verzoeken om in dit specifieke dossier Mc Cabe geen inzage te verlenen in het dossier dient ons inziens gesteld worden dat de openbaarmaking van de betrokken correspondentie niet opweegt tegen het belang dat gediend is met de federale internationale betrekkingen van België. Door het weigeren van een inzage is er immers geen vertrouwensbreuk tussen beide administraties. De Belgische administratie zal op dezelfde manier kunnen verder werken met de Britse administratie en voor alle dossiers zal met evenwaardige informatie of inlichtingen een oplossing kunnen gezocht worden.

2. Weigering in het Verenigd Koninkrijk

Voorts wenst onze administratie ook te wijzen op het feit dat de stukken waarvan de heer McCabe inzage wenst, stukken uitgaande van de Britse administratie zijn. In uw brief van 27 maart 2019 verklaart u onder meer:

‘De heer McCabe 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.’

Deze inzage werd hem door de Britse administratie al eerder geweigerd (uitdrukkelijk bevestigd in twee brieven aan onze administratie van 17/6/2020 en 19/6/2020, na het arrest van 2 juni 2020 – zie bijlage 1 en 2) en ook de rechter in het Verenigd Koninkrijk weigerde tot hier toe de inzage (zie bijlage 3).

Naar onze mening zou het wel verlenen van inzage door onze administratie dan indruisen tegen enerzijds de internationale betrekkingen die ons land heeft met het Verenigd Koninkrijk en anderzijds de soevereiniteit van het Verenigd Koninkrijk.

Bovendien heeft de inzage in de door de Britse administratie aangeleverde documenten, gelet op de uitkomst van het onderling overleg, geen relevantie meer voor het Belgische fiscale dossier en de Belgische fiscale situatie van de heer McCabe. De inzage heeft enkel een aanwijsbaar nut voor het geschil dat de heer McCabe heeft met de Britse belastingadministratie over zijn fiscale situatie in het Verenigd Koninkrijk. Vanuit dat perspectief lijkt de vraag om inzage aan de FOD Financiën op een U-bocht-constructie waar betrokkene, nadat de inzage in de briefwisseling in het kader van het onderling overleg is geweigerd zowel door de Britse bevoegde autoriteit als de Britse rechter, die bij de Belgische belastingadministratie probeert te forceren, ogenschijnlijk met het doel om die stukken in te brengen in een discussie cq. geschil met de Britse fiscus. Nogmaals, het zou de relatie met onze verdragspartner en met de Britse bevoegde autoriteiten schaden, mocht de Belgische overheid hierin meegaan.

Iedere miskennis van dit principe ten aanzien van de partnerstaat, *in casu* het Verenigd Koninkrijk, zou onmiskenbaar de zekerheid en stabiliteit van de federale internationale en bilaterale betrekkingen van België met het Verenigd Koninkrijk sterk aantasten.

Zodoende en na afweging van de algemene belangen meent de Belgische administratie dat de weigeringsgrond voorzien in artikel 6, §1, 3° van de wet van 11 april 1994 een wettelijke uitzondering vormt op het grondwettelijk recht van openbaarheid in hoofde van de aanvrager.

Om bovenvermelde redenen wordt uw verzoek tot inzage afgewezen.”

Dat is de eerste bestreden beslissing.

3.6. Met een brief van 6 juli 2020 deelt verzoeker mee dat hij zich verzet tegen de eerste bestreden beslissing en meent dat de verwerende partij het gezag van gewijsde van het vernietigingsarrest schendt.

Eveneens met een brief van 6 juli 2020 verzoekt verzoeker de Commissie voor de toegang tot en het hergebruik van bestuursdocumenten (hierna: de Commissie) opnieuw om advies.

3.7. Bij advies 2020-109 van 17 augustus 2020 gaat de Commissie niet in op de nieuwe adviesaanvraag. Zij stelt enkel bevoegd te zijn “om een advies uit te brengen over de beslissing over een oorspronkelijke aanvraag en niet over een eindbeslissing over een verzoek tot heroverweging”.

3.8. Op 19 augustus 2020 weigert de verwerende partij nogmaals om in te gaan op het verzoek tot openbaarheid. Zij steunt op de volgende overwegingen:

“Verwijzend naar uw brief van 6 juli 2020, waarbij u overeenkomstig de wet van 11 april 1994 (Wet Openbaarheid van Bestuur – hierna ‘WOB’), en naar aanleiding van de beslissing tot afwijzing van 30 juni 2020, een verzoek tot heroverweging aan onze administratie heeft gericht, kan ik u als volgt informeren.

In uw brief van 6 juli 2020 (die ons op 7 juli 2020 heeft bereikt) maakt u melding dat overeenkomstig artikel 8, §2 van de WOB, terzelfdertijd een verzoek tot adviesverstrekking werd gericht aan de Commissie voor de toegang tot en het hergebruik van bestuursdocumenten, en bij voormelde brief voegt u een afschrift toe van de brief gericht aan de Commissie die gedateerd is op 6 juli 2020.

Gelet op artikel 8, §2 van de WOB dient de Commissie haar advies af te leveren binnen een termijn van dertig dagen. Slaagt ze daar niet in dan heeft dit voor gevolg dat een administratieve overheid met het laattijdig advies geen rekening hoeft te houden bij haar beslissing inzake het verzoek tot heroverweging.

Uw brief gericht aan de Commissie dateert van 6 juli 2020, en redelijkerwijs gaan wij ervan uit dat deze brief op 7 juli 2020 door de Commissie werd ontvangen, zijnde dezelfde datum als die waarop wij uw verzoek tot heroverweging hebben ontvangen.

De termijn van dertig dagen, waarvan sprake in artikel 8, §2 van de WOB is dus in principe komen te verlopen op 7 augustus 2020.

Nadat wij op 19 augustus 2020 behoorlijk hebben nagegaan of er bij onze administratie een advies van de Commissie in verband met uw verzoek tot heroverweging was toegekomen, bleek dit (zelfs) op die datum nog niet het

geval te zijn.

We kunnen bijgevolg niets anders dan vaststellen dat de Commissie er niet in geslaagd is om binnen een termijn van dertig dagen een advies ter kennis te brengen van de betrokken administratie, wat maakt dat indien de Commissie alsnog een advies ter kennis zou brengen na datum van 7 augustus 2020, wij overeenkomstig artikel 8, §2 van de WOB voorbij mogen gaan aan dat advies.

Gedurende voormelde wachttermijn van dertig dagen hebben wij uw verzoek tot heroverweging grondig geanalyseerd en zonder rekening te moeten houden met een eventueel advies van de Commissie voor de toegang tot en het hergebruik van bestuursdocumenten komen wij tot de conclusie en de beslissing dat uw verzoek tot heroverweging wordt afgewezen om volgende redenen.

Het Arrest van de Raad van State van 2 juni 2020 (nr. 247.694) heeft de beslissing van 8 januari 2018, genomen door de adviseur-generaal van de Centrale diensten – dienst Internationale Betrekkingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit van de federale overheidsdienst Financiën, ‘ex tunc, erga omnes’ vernietigd.

Het ‘ex tunc’ karakter van het arrest impliceert dat de vernietigde beslissing van 8 juni 2018, geacht wordt nooit te hebben bestaan. Dit heeft echter, in tegenstelling tot wat u lijkt te suggereren, niet tot gevolg dat de aangezochte administratieve overheid, naar aanleiding van een latere nieuwe vraag tot inzage van dezelfde bestuursdocumenten als die waarop het arrest betrekking had, gehouden is om dat latere verzoek in te willigen.

Een nieuwe vraag tot inzage, verzocht door dezelfde verzoeker, dient door de aangezochte administratieve overheid opnieuw te worden onderzocht en geëvalueerd, waarbij die overheid ertoe gehouden is om, het zorgvuldigheidsbeginsel indachtig, rekening te houden met de gronden op basis waarvan het vernietigende arrest werd uitgesproken, én, rekening te houden met de recentste gegevens.

Als de administratieve overheid dus op het moment van haar beslissing, rekening houdt met zowel de beoordeling van de Raad van State zoals die is opgenomen het vernietigende arrest, als met de op dat ogenblik gekende concrete gegevens, en ze komt na haar onderzoek en analyse van de grieven van het nieuwe verzoek tot inzage tot een beslissing tot afwijzing, betekent dit geenszins dat de door de Raad van State vernietigde initiële beslissing wordt overgedaan.

De beslissing tot afwijzing van 30 juni 2020 houdt wel degelijk rekening met de beoordeling opgenomen in het vernietigingsarrest en als zodanig gedraagt de administratie zich absoluut volgens het ‘erga omnes’ karakter van het arrest.

Zo heeft de administratie in tegenstelling tot wat u beweert in uw verzoek tot heroverweging wel degelijk rekening gehouden met de beoordeling opgenomen onder 11.3.3 van het arrest door in haar beslissing tot afwijzing van 30 juni 2020 (i) te verwijzen naar de brieven van de bevoegde autoriteit van het Verenigd Koninkrijk waaruit duidelijk blijkt dat zij zich verzet tegen de openbaarmaking van de correspondentie die werd gevoerd in het kader van de door dhr. McCabe ingestelde overlegprocedure, en (ii) een afschrift van deze brieven toe te voegen aan de beslissing tot afwijzing opdat geen twijfel zou kunnen bestaan omtrent de houding van het Verenigd Koninkrijk in dit verband.

In uw verzoek tot heroverweging laakt u de oprechtheid van deze brieven en stelt u het gebruik van deze documenten in vraag. Welnu, het feit dat met deze concrete recente documenten rekening wordt gehouden in de beslissing tot afwijzing van 30 juni 2020 illustreert dat de administratie zowel rekening houdt met de beoordeling opgenomen in het vernietigingsarrest, als met de specifieke gegevens eigen aan de zaak, die op het ogenblik van de beslissing bestaan. Het feit dat de administratie als zodanig het zorgvuldigheidsbeginsel respecteert kan haar bezwaarlijk worden tegengeworpen en getuigt geenszins van kwade wil.

Daar waar het vernietigingsarrest onder punt 11.3.1 stelt dat ‘het beroep op die bepaling moet concreet worden verantwoord met verwijzing naar de concrete gegevens van de zaak’, meent u dat de administratieve overheid in haar beslissing tot afwijzing motieven zou moeten aanbrengen in verband met de grond van de overlegprocedure, zijnde – ik citeer uit uw verzoek tot heroverweging – ‘met name het woonplaatsconflict en de wijze waarop artikel 4 van het Belgisch-Brits dubbelbelastingverdrag *in concreto* werd toegepast’.

Welnu, de verwijzing naar ‘concrete gegevens van de zaak’ moet worden gezien in de context van de belangenafweging wanneer de administratie zich op de uitzonderingsgrond van de WOB beroept (*infra*).

Wat betreft het woonplaatsconflict, en de wijze waarop wijze waarop artikel 4 van het Belgisch-Brits dubbelbelastingverdrag *in concreto* werd toegepast, kan er trouwens niet de minste twijfel bestaan. De mandataris van de verzoeker werd gedurende de overlegprocedure al snel geïnformeerd over hoe de tie-breaker regel van artikel 4 van het dubbelbelastingverdrag werd toegepast, en dat in casu de toepassing van sub-paragraaf ‘c’ van artikel 4 §2 van het dubbelbelastingverdrag het woonplaatsconflict zou oplossen (cfr. de e-mail dd. 3 maart 2017 van [J.B.], gericht aan [D.C.v.M.]). Op basis van die mededeling kon (de mandataris van) de belastingplichtige zich ervan vergewissen dat de betrokken bevoegde autoriteiten wel degelijk de internationale wetgeving (het dubbelbelastingverdrag) correct hadden toegepast.

In uw verzoek tot heroverweging wekt u de indruk dat de ‘ongedwongen sfeer’ van de overlegprocedure nadelig zou zijn voor de belastingplichtige. Welnu, met ‘ongedwongen sfeer’ wordt bedoeld dat, gelet op het feit dat de overlegprocedure louter tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsstaten wordt gevoerd, deze procedure zou kunnen plaatsvinden buiten elke vorm van inmenging, beïnvloeding, sturing of dwang van personen, groepen of instanties die geen partij zijn in de procedure.

De oplossing die in de overlegprocedure werd gevonden kwam er niet naar eigen goëddunken van de bevoegde autoriteiten, maar werd, zoals hiervoor uiteengezet, conform de bepalingen van het dubbelbelastingverdrag tot stand gebracht, en is als zodanig de enige correcte. Elke andere oplossing zou een miskennis van de geldende verdragsbepalingen zijn geweest. Dhr. McCabe heeft trouwens in casu nooit concreet opgeworpen, laat staan aangetoond, dat bij het tot stand komen van de oplossing, de bevoegde autoriteiten de bepalingen van artikel 4 van het dubbelbelastingverdrag niet correct zouden hebben toegepast. De indruk die u heeft, als zou de ‘oplossing’ er buiten een wettige grond zou zijn gekomen, is dus ongegrond.

Tot slot kom ik terug op de belangenafweging die door de administratie moet worden gemaakt wanneer zij zich beroept op de uitzonderingsgronden van artikel 6, §1 van de WOB. Welnu, in de beslissing tot afwijzing van 30 juni 2020 heeft de administratieve overheid wel degelijk rekening gehouden met de overweging die de Raad van State in haar vernietigingsarrest onder de punten 11.3.1 en 11.3.4 heeft opgenomen.

Wij wensen in dit verband te verwijzen naar de motivering die in voormelde beslissing tot afwijzing onder hoofdstuk 1. ‘Federale internationale betrekkingen’ werd opgebouwd.

Ik meen dat wij in de beslissing de vereiste belangenafweging voldoende hebben gemaakt en de motivering in dat verband uitvoerig hebben geïllustreerd aan de hand van concrete verwijzingen naar de gegevens van de zaak, zijnde de gevolgen die door een eventuele openbaarmaking tot stand zouden worden gebracht, mede gelet op de concrete bevestiging van Britse houding die er in dit verband kwam vanwege de bevoegde autoriteit van het Verenigd Koninkrijk.

Om deze redenen handhaaf ik mijn beslissing van 30 juni 2020 en wijs uw verzoek tot heroverweging af.”

Dat is de tweede bestreden beslissing.

3.9. Op 27 augustus 2020 dagvaardt verzoeker de verwerende partij voor de Nederlandstalige rechtbank van eerste aanleg te Brussel. In hoofdorde vordert hij dat de rechtbank de Belgische Staat het bevel zou opleggen om hem het administratief dossier inzake de onderlinge overlegprocedure en een kopie van alle correspondentie inzake dit dossier tussen de bevoegde autoriteiten te bezorgen. Subsidiair vordert hij een schadevergoeding, provisioneel begroot op 85.987 euro en in de loop van de procedure verhoogd tot 100.988 euro, wegens de schade geleden ten gevolge van een verkeerde toepassing van het dubbelbelastingverdrag en ten gevolge van de foutieve weigering van inzage in het dossier van de overlegprocedure.

3.10. Met een vonnis van 8 april 2022 wijst de rechtbank de voormelde vordering van verzoeker af. In zoverre de vordering strekt tot het verkrijgen van stukken op grond van de wet openbaarheid van bestuur, oordeelt de rechtbank dat zij niet over de rechtsmacht beschikt om te bevelen dat de Belgische Staat het “onderling overlegdossier” aan verzoeker moet bezorgen. In zoverre de vordering steunt op de artikelen 871, 877 en 878 Ger.W., stelt de rechtbank vooreerst vast dat die bepalingen geen autonome grondslag voor een rechtsvordering vormen. Voorts oordeelt zij, na de subsidiaire vordering tot schadevergoeding te hebben afgewezen wegens gebrek aan schade “waarvoor vergoeding kan worden geëist of die in oorzakelijk verband kan gebracht worden tot de beweerde fouten van de Belgische Staat”, dat de stukken waarvan de overlegging wordt gevraagd haar niet tot een andere beoordeling zouden kunnen brengen. Die stukken zijn dan ook niet het bewijs van een ter zake dienend feit, zodat de overlegging ervan niet wordt bevolen.

Tegen dat vonnis heeft verzoeker hoger beroep ingesteld. De zaak is thans hangende voor het hof van beroep te Brussel.

3.11. Ook in het Verenigd Koninkrijk heeft verzoeker de belastingdienst verzocht om inzage in het dossier van de onderlinge overlegprocedure en heeft die dienst de inzage geweigerd. Het daartegen ingestelde beroep van verzoeker is op 20 mei 2019 door het “First-tier Tribunal”, “Tax Chamber”, verworpen.

Tegen die beslissing heeft verzoeker beroep ingesteld. Dat beroep is op 21 september 2020 afgewezen door het “Upper Tribunal”, “Tax and Chancery Chamber”.

Het verzoek om beroep te mogen instellen tegen dat vonnis is op 28 oktober 2020 door het “Upper Tribunal”, “Tax and Chancery Chamber” afgewezen.

IV. Onderzoek van de middelen

A. Enig middel

Uiteenzetting van het middel

4.1. In een *eerste middelonderdeel* van het enige middel stelt verzoeker dat de bestreden beslissingen het gezag van gewijsde van arrest nr. 247.694 van 2 juni 2020 schenden.

Volgens verzoeker heeft de belastingadministratie haar vorige beslissing hernomen. Uit de briefwisseling volgt duidelijk dat het nog steeds om een algemene beleidsbeslissing gaat die in akkoord tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsstaten is afgesproken, waarvoor overigens geen enkele wettelijke grondslag bestaat.

De belastingadministratie heeft en wenst duidelijk de werkelijke redenen van haar beslissingen ‘verborgen’ te houden voor verzoeker en de Raad van State (machtsafwending).

Verzoeker wijst erop dat uit arrest nr. 169/2013 van het Grondwettelijk Hof van 19 december 2013 en de parlementaire voorbereiding van artikel 32 van de Grondwet volgt dat, in ieder geval, elk beroep op een uitzonderingsbepaling betreffende de openbaarheid van bestuursdocumenten concreet moet worden gemotiveerd met verwijzing naar de specifieke gegevens, eigen aan de zaak, waarbij geen enkele uitzonderingsgrond de grondslag kan vormen om aan een bestuurde systematisch de openbaarheid van bestuur te weigeren.

Voorts stelt verzoeker dat, behoudens het feit dat het om een procedure van onderling overleg gaat, de standpunten van de belastingadministratie bovendien geen enkele inhoudelijke verwijzing bevatten, zoals de Raad van State oplegt, naar de gegevens van de specifieke zaak, namelijk het woonplaatsconflict en de wijze waarop artikel 4 van het “Belgisch-Brits dubbelbelastingverdrag” *in concreto* werd toegepast. De belastingadministratie toont evenmin aan dat, zoals dat bijvoorbeeld het geval kan zijn voor lopende onderzoeken (artikel 337/1 WIB), er in dit concrete dossier schade zou kunnen ontstaan aan de federale internationale betrekkingen wanneer verzoeker inzage zou krijgen in het administratief dossier, laat staan dat deze schade groter zou zijn dan het algemeen belang dat gediend is met de openbaarmaking.

Verzoeker besluit ten slotte dat het louter verwijzen naar briefwisseling – die in onderling overleg én na tussenkomst van het arrest is opgesteld – getuigt van kwade wil. Deze briefwisseling ontslaat de belastingadministratie niet ervan om een correcte belangenafweging te maken.

4.2. In een *tweede middelonderdeel* van het enige middel stelt verzoeker dat de bestreden beslissingen artikel 36, § 1, tweede lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State (hierna: RvS-wet) schenden.

Verzoeker wijst erop dat artikel 36, §1, tweede lid, RvS-wet bepaalt dat, wanneer de nieuw te nemen beslissing het gevolg is van een gebonden bevoegdheid van de verwerende partij, het arrest in de plaats van die beslissing treedt.

Verzoeker is ook van oordeel dat het recht op inzage, dat voortvloeit uit artikel 32 van de Grondwet, een gebonden bevoegdheid voor de belastingadministratie inhoudt. De Commissie lijkt “diezelfde mening te zijn toegedaan” wanneer zij stelt dat zij niet bevoegd is om over de oorspronkelijke aanvraag, die niet werd vernietigd, opnieuw een advies te verlenen. Anders gezegd, de bevoegdheid van de belastingadministratie is gebonden omdat de Raad van State in arrest nr. 247.694 van 2 juni 2020 (hierna: het vernietigingsarrest) heeft vastgesteld dat de voorwaarden van artikel 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur niet van toepassing waren. Hij wijst erop, met verwijzing naar een arrest van het Hof van Cassatie van 15 november 2013 (AR C.12.0291.F), dat die wet de belastingadministratie geen discretionaire bevoegdheid verleent om naar eigen goeddunken te bepalen of de ene dan wel de andere uitzondering van toepassing is.

5.1. In zijn memorie van wederantwoord wijst verzoeker met betrekking tot het eerste middelonderdeel nog op de volgende feitelijke elementen die moeten aantonen dat de voorwaarden voor de toepassing van de uitzonderingsgrond van artikel 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur niet aanwezig zijn (voetnoten weggelaten):

“a.

Zowel vóór als na het arrest van 2 juni 2020 hebben de bevoegde autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk hetzelfde standpunt ingenomen dat zij geen bezwaar hebben bij inzage wanneer een rechtscollege hen hiertoe verplicht [...].

Dit feit bewijst op zich al [...] dat de federale internationale belangen

niet in gevaar zijn.

b.

Verweerder, en zoals vermeld, ook het Verenigd Koninkrijk stellen zelf dat zij geen bezwaar hebben om inzage te verlenen wanneer een rechtbank hen verplicht de stukken over te leggen [...].

De Raad van State is nochtans een rechtscollège.

Deze houding van verweerder, die ervan uitgaat dat de Raad van State geen rechtscollège is, is ronduit intentioneel kwaadwillig. Ook de Commissie voor toegang tot bestuursdocumenten keurt deze houding ten strengste af in haar advies 2020-93 van 13 juni 2020:

‘De Commissie wenst vooreerst op te merken dat de FOD Financiën een interpretatie aanhoudt die niet spoort met het arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen van 3 februari 2015 (2013/AR/2641) waarin het Hof het volgende stelt: ‘Een van de nuttige effecten van artikel 32 G.W. is dat personen die overwegen een rechtsvordering in te stellen, van het dossier kennis kunnen nemen, voordat de zaak aanhangig wordt gemaakt, en zij aldus de vordering met kennis van zaken kunnen instellen.’ Dit standpunt wordt trouwens ook gedeeld door het Grondwettelijk Hof (GwH 29 november 2017, nr. 167/2018, B.7.3), waarbij duidelijk is dat het Hof zich afzet tegen het standpunt dat iemand slechts toegang zou kunnen krijgen tot een administratief dossier van zodra hij een beroep heeft ingesteld.

Trouwens het hof van beroep benadrukt dat het maar gaat om één van de nuttige effecten. De effecten van artikel 32 van de Grondwet kunnen hiertoe dan ook niet worden beperkt.’

Uit de gebonden bevoegdheid volgt overigens dat geen inzage mag worden verleend (ook niet in het kader van artikel 877 Ger.W.) wanneer de feitelijke toepassingsvoorwaarden van artikel 6, §1 en §2 [van de wet openbaarheid van bestuur] zijn vervuld. Verweerder kan en mag dan ook niet de stelling innemen dat zij enkel inzage zal verlenen indien een burgerlijke rechtbank hem daartoe verplicht.

c.

De afweging is nog steeds gebaseerd op een algemene beleidslijn [...]: ‘Op basis van de concrete omstandigheden van deze zaak en meer bepaald rekening houdende met de 2 brieven van de Britse administratie waarin zij de Belgische overheid met aandrang verzoeken om in dit specifieke dossier Mc Cabe geen inzage te verlenen in het dossier dient ons inziens gesteld te worden dat de openbaarmaking van de betrokken correspondentie niet opweegt tegen het belang dat gediend is met de federale internationale betrekkingen van België. Door het weigeren van een inzage is er immers geen vertrouwensbreuk tussen beide administraties. De Belgische administratie zal op dezelfde manier kunnen verder werken met de Britse administratie en voor alle dossiers zal met evenwaardige informatie of inlichtingen een oplossing kunnen gezocht worden’.

[...]

‘De briefwisseling bevestigt dat de twee bevoegde autoriteiten zich, niettegenstaande de beslissing van de Raad, zullen blijven verzetten tegen verzoeken van de betrokken belastingplichtige om documenten in verband met het MAP-proces te verstrekken en dat hun beleidsredenen daarbij ongewijzigd blijven. In de Belgische brief staat dat de Belgische belastingdienst als gevolg van het besluit van de Raad een nieuw besluit zal moeten nemen over het openbaarmakingsverzoek, en dat ‘we dezelfde positie zullen behouden, dat wil zeggen dat we het verzoek van de belastingplichtige om opnieuw toegang tot de MAP-documenten te verlenen zullen weigeren’.

50. In het kader van een afweging van het algemene belang ten opzichte van het door de uitzondering beschermde belang wenst verzoeker verder nog te wijzen op:

- Het vernietigingsarrest Garlon SA van de Raad van State van 12 november 2013 (nr. 225.438) dat betrekking had op een overlegdossier met Luxemburg;

- Het advies nr. 2021-6 van 18 januari 2021 van de Commissie op de

toegang tot bestuursdocumenten met betrekking tot de weigering om toegang te verlenen tot het overlegdossier tussen de FOD Financiën en de Luxemburgse fiscale administratie (zie ook advies nr. 2014-38 van 5 mei 2014);

- Het feit dat uit cijfers van 2017 blijkt dat er jaarlijks gemiddeld 750 onderling overlegdossiers hangende zijn en dat, gelet op de internationalisering van de samenleving, die wellicht zullen toenemen [...];

- De circulaire van 7 maart 2018 (2018/C/27) met betrekking tot de regels voor geschillenbeslechting in verband met de toepassing van internationale belastingverdragen waarin de volgende randnummers zijn opgenomen [...];

‘57. Het is niet uitzonderlijk dat de Belgische en buitenlandse bevoegde autoriteiten een uitgebreide briefwisseling moeten voeren, vooraleer zij een oplossing hebben gevonden voor een zaak. Deze uitwisseling heeft als nadeel dat de behandeling van het verzoek van de belastingplichtige aanzienlijk vertraagd wordt. Om dit probleem aan te pakken bevatten de DBV, gebaseerd op het OESO-Modelverdrag, een bepaling die de bevoegde autoriteiten toelaat om mondeling van gedachten te wisselen. De afwezigheid van dergelijke bepaling in een DBV verhindert de bevoegde autoriteiten echter niet om mondelinge contacten te hebben indien zij dit nuttig achten om tot een oplossing te komen.

België is voorstander van het houden van gezamenlijke overleggrondes waarbij dikwijls, binnen een korte termijn, een oplossing wordt gevonden voor een beduidend aantal zaken. Ook al is de mogelijkheid tot het houden van gezamenlijke overleggrondes niet formeel voorzien in het Arbitrageverdrag, weerhoudt niets de bevoegde autoriteiten ervan om hier gebruik van te maken. De resultaten van deze gezamenlijke overleggrondes zijn in principe opgenomen in de notulen die ondertekend en uitgewisseld worden door de Belgische en buitenlandse bevoegde autoriteiten. Het ondertekenen gebeurt na afloop van de gezamenlijke overleggronde of tijdens de dagen erna. De notulen zijn vertrouwelijk tussen de bevoegde autoriteiten en kunnen a priori niet openbaar gemaakt worden (zie hierna, punt 99 en volgende).

[...]

99. De onderlinge overlegprocedure speelt zich louter tussen de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende staten af. Daaruit volgt dat de belastingplichtige geen partij is in de procedure en hij niet mag deelnemen aan de onderhandelingen tussen de bevoegde autoriteiten. Er bestaat in België een wet met betrekking tot de openbaarheid van bestuurshandelingen die aan ieder het recht verleent om alle informatie te raadplegen, onder welke vorm dan ook, waarover een administratie beschikt en om er een afschrift van te ontvangen. Voor documenten van persoonlijke aard moet de verzoeker aantonen dat er geen inbreuk werd gepleegd op de persoonlijke levenssfeer van een derde. Deze wetgeving geldt uiteraard alleen voor de Belgische autoriteiten. De wet voorziet ook een weigering om de documenten openbaar te maken wanneer het belang van de openbaarheid niet opweegt tegen de federale internationale betrekkingen van België. Het is evident dat de terbeschikkingstelling van de documenten die werden uitgewisseld tussen de bevoegde autoriteiten in het kader van een onderling overlegprocedure, hun relaties in gevaar zou brengen zonder het voorafgaand akkoord van de partnerstaat.

Verzoeker hoopt dat met deze vaststellingen de Raad van State inziet dat het in het algemeen belang is dat er paal en perk wordt gesteld aan de systematische weigering van verweerder om inzage te verlenen in het onderling overlegdossier, zodat burgers met vertrouwen een beroep kunnen doen op de onderlinge overlegprocedure en wanneer zij hierop een beroep hebben gedaan ook erop mogen vertrouwen dat zij in goede handen zijn.”

5.2. Met betrekking tot het tweede middelonderdeel benadrukt verzoeker in zijn memorie van wederantwoord nog dat het slechts de uitzonderingsgronden zijn die worden vermeld in artikel 6, § 3, van de wet openbaarheid van bestuur die de verwerende partij discretionair met de juiste motivering kan invoeren om te beslissen of een bepaald document kan worden ingezien. Hij licht dit toe als volgt:

“De controle door de Raad van State inzake de uitzonderingsgronden van artikel 6, §1 en §2 [van de wet openbaarheid van bestuur] bestaat bovendien niet uit het nagaan of de juiste keuze is gemaakt, maar wel of de beslissing op juiste wijze is genomen. Het rechterlijk toezicht op de motieven sluit hier alleen in dat de rechter nagaat of bewezen is dat: de omstandigheden waar de overheid zich op beroept, aanwezig zijn (feitelijke juistheid der motieven) en de kwetsbare omstandigheden juist werden geïnterpreteerd (juridische juistheid der motieven).

31. Verweerder stelt dat zij geen gebonden bevoegdheid zou hebben omdat het om een ‘motiveringsgebrek’ zou gaan op grond waarvan het arrest van 2 juni 2020 de beslissing van 8 januari 2018 zou hebben vernietigd.

32. Dit is uiteraard een drogreden. Een dergelijke redenering heeft tot gevolg dat alle beslissingen van de overheid discretionair zouden zijn. Het arrest van 2 juni 2020 heeft in het geheel niet geoordeeld dat er sprake is van een motiveringsgebrek inzake de juridische juistheid van de motieven. Dit zou het geval zijn wanneer er wel een correcte afweging (van de feiten) zou zijn gebeurd maar deze afweging (van de feiten) op een gebrekkige wijze zou zijn gemotiveerd. De Wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen is op geen enkel moment aan bod gekomen in het arrest en was ook geen discussiepunt.

Het is niet omdat men een beslissing op verschillende wijze juridisch kan motiveren (gebrekkig of niet gebrekkig), dat men daarom over een discretionaire bevoegdheid beschikt. Het motief dat werd ingeroepen is overigens duidelijk: de ‘internationale federale belangen’. Het betreft hier een feitelijk motiveringsgebrek.

33. Anders gezegd: de bevoegdheid van verweerder is gebonden omdat de Raad van State in haar arrest van 2 juni 2020 heeft vastgesteld dat de feitelijke voorwaarden van artikel 6, §1, 3° [van de wet openbaarheid van bestuur] niet waren vervuld en bijgevolg verweerder met haar brief van 8 januari 2018 verzoeker had moeten uitnodigen om inzage en afschrift te nemen.

34. Nuttig kan worden verwezen naar randnummer 18 van het arrest van de Raad van State van 3 februari 2016 (nr. 233.718) waarin het principe van het discretionair karakter van de uitzonderingsgronden van artikel 6, §3 [van de wet openbaarheid van bestuur], en dus impliciet het gebonden karakter van de uitzonderingsgronden van artikel 6, §1 en §2 [van de wet openbaarheid van bestuur], met verwijzing naar de voorbereidende werken van de [wet openbaarheid van bestuur], worden uiteengezet:

‘Wat de facultatieve uitzonderingsgronden zoals bepaald in artikel 6, §3 van de wet van 11 april 1994 betreft heeft de overheid niet de verplichting om de openbaarheid te weigeren. Zij beschikt over een discretionaire beoordelingsbevoegdheid, waarbij zij na de afweging van de betrokken belangen beslist om al dan niet de bestuursdocumenten openbaar te maken. De aanvraag afwijzen mag, maar moet niet.’”

6.1.1. In zijn laatste memorie weidt verzoeker met betrekking tot het eerste middelonderdeel nog verder uit over het gezag van gewijsde en het onverbreekelijk verbonden motief.

6.1.2. Verzoeker stelt vooreerst dat hij het standpunt niet kan bijvallen dat er geen schending van het gezag van gewijsde is omdat, gelet op de brieven van het Verenigd Koninkrijk die zijn opgesteld naar aanleiding van het vernietigingsarrest, het aannemelijk is dat er een nieuw onderzoek *in concreto* is gebeurd. Dat standpunt zou zijn gesteund op het motief dat in het arrest wordt vermeld dat “[i]n 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”. Volgens verzoeker betreft dit echter geen motief maar de loutere vaststelling van een feit, zoals volgt uit de brief van 21 november 2017 waarin het Verenigd Koninkrijk stelde geen bezwaar te hebben tegen inzage, maar zich op vraag van de verwerende partij aansluit bij het standpunt van de verwerende partij. Hij licht dat toe als volgt:

“6. Verweerder en de bevoegde autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk hebben niets meer en niets minder gedaan dan te verwijzen naar deze alinea van het arrest om opnieuw inzage te weigeren door wederzijds te bevestigen dat – op basis van algemene beleidslijnen – er geen inzage wordt verleend in het dossier van verzoeker.

Verzoeker verwijst hiervoor ook uitdrukkelijk naar zijn opmerking in randnummer 40 van zijn Memorie van wederantwoord, waarin wordt gewezen op de rechtsgevolgen die kunnen worden toegekend aan deze briefwisseling en randnummer 24 van het arrest van de Raad van State van 14 februari 2014 (nr. 226.440):

‘Uitzondering op voormeld beginsel is er, wanneer de overheid ter uitvoering van het vernietigingsarrest verplicht is een bepaald besluit te nemen dat zij eerder, in het verleden, had moeten nemen en waaraan zij daarom verplicht terugwerkende kracht moet geven teneinde aan dit besluit dezelfde uitwerking te geven als het zou hebben gehad op het moment dat de overheid het behoorde te nemen. In dat geval moet de overheid de handeling overdoen met toepassing van het recht zoals het toentertijd gold en met inachtnaam van de feitelijke omstandigheden die in het verleden golden, abstractie makend van alle wijzigingen die zich ondertussen hebben voorgedaan’

7. Zelfs indien de brieven van het Verenigd Koninkrijk alsnog een nieuw onderzoek *in concreto* aannemelijk maken, dan nog mogen de hier bestreden beslissingen van 30 juni 2020 en 19 augustus 2020 het gezag van gewijsde van het arrest van 2 juni 2020 niet schenden.

De Raad van State heeft de beslissing van 8 januari 2018 vernietigd door in zijn arrest duidelijk het volgende te stellen: ‘Het loutere feit dat de bevoegde autoriteit van het Verenigd Koninkrijk en ook de Belgische

bevoegde autoriteit zich als ‘politiek’ hiertegen ‘principiële’ 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.

8. [Men] vergeet evenwel de beslissingen van 30 juni 2020 en 19 augustus 2020 te toetsen aan dit onverbrekelijk verbonden motief. Uiteraard houdt een schending van het gezag van gewijsde per definitie ook een onderzoek in naar de vraag of deze beslissing met toepassing van artikel 32 Gw. en artikel 6, §1, 3° WOB niet op grond van dezelfde motieven werd beslecht, wat ook de werkelijke/achterliggende motieven van verweerder zijn voor de weigering van inzage.

De brieven van 12, 17 en 19 juni 2020 [...] en de brieven van 30 juni en 19 augustus 2020 tonen aan dat het nog steeds om een beleidsbeslissing gaat en dat, ondergeschikt, zoals de Raad van State ook heeft beslist ‘niet *in concreto* wordt 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’.

Behoudens het feit dat het om een procedure van onderling overleg gaat, bevatten de standpunten van verweerder geen enkele inhoudelijke verwijzing, zoals de Raad van State oplegt, naar de gegevens van de specifieke zaak (met name het woonplaatsconflict en de wijze waarop artikel 4 van het Belgisch-Brits dubbelbelastingverdrag *in concreto* werd toegepast).”

6.1.3. Verzoeker wijst er ook op dat het inzage verlenen in het overlegdossier verdragsrechtelijk is gewaarborgd. Hij licht dit toe als volgt:

“9. In de briefwisseling van 12, 17 en 19 juni 2020 wordt er verwezen naar het toepassingsgebied van artikel 26 van het Verdrag.

Verzoeker herneemt zijn argumenten uiteengezet in de eerste procedure. Het recht op inzage is uitdrukkelijk geregeld in het Verdrag met als gevolg dat de uitoefening van dit de recht per definitie niet de federale internationale belangen van verweerder kan schaden omdat het Verdrag onder andere een verplichting tot samenwerking oplegt tussen alle partijen. Met andere woorden, het impliciet akkoord tussen verweerder en de bevoegde autoriteiten om de correspondentie van het onderling overlegdossier niet mede te delen aan verzoeker, schendt het Verdrag.

Artikel 26, §1 van het Verdrag bepaalt het volgende [...]:

‘De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten wisselen de inlichtingen uit waarvan kan worden verwacht dat ze relevant zullen zijn voor de uitvoering van de bepalingen van deze Overeenkomst of voor de toepassing of de tenuitvoerlegging van de nationale wetgeving met betrekking tot belastingen van elke soort en benaming die worden geheven door of ten behoeve van de overeenkomstsluitende Staten, voor zover de belastingheffing waarin die nationale wetgeving voorziet niet in strijd is met de Overeenkomst. De uitwisseling van inlichtingen wordt niet beperkt door de artikelen 1 en 2.’

Deze paragraaf bevat geen uitzondering voor de onderlinge overlegprocedure voorzien in artikel 25 van het Verdrag.

Verzoeker onderstreept nogmaals dat hij inzage wenst om op een volledig geïnformeerde wijze een standpunt te kunnen innemen in de (fiscale) geschillen met de belastingadministraties van het Verenigd Koninkrijk en

België (zie het verzoek tot uitstel van 26 oktober 2017 [...]).

Artikel 26, §2 van het Verdrag bepaalt ter zake dergelijke geschillen het volgende [...]:

‘De door een overeenkomstsluitende Staat ingevolge paragraaf 1 verkregen inlichtingen worden op dezelfde wijze geheim gehouden als inlichtingen die onder de nationale wetgeving van die Staat zijn verkregen en worden alleen ter kennis gebracht van personen of autoriteiten (daaronder begrepen rechterlijke instanties en administratieve lichamen) die betrokken zijn bij de vestiging of invordering van de in paragraaf 1 bedoelde belastingen, bij de tenuitvoerlegging of vervolging ter zake van die belastingen, bij de beslissing in beroepszaken die betrekking hebben op die belastingen, of bij het toezicht daarop. Deze personen of autoriteiten gebruiken die inlichtingen slechts voor die doeleinden. Zij mogen van deze inlichtingen melding maken tijdens openbare rechtszittingen of in rechterlijke beslissingen.’

Uit de tekst van artikel 26 van het Verdrag en het OESO Modelverdrag, het gelijkaardig artikel 25 van het Belgisch modelverdrag, en bijgevolg de meeste geldende belastingverdragen volgt dat het om een gerechtelijke geheimhouding gaat waarbij de inlichtingen niet voor andere doeleinden mogen worden gebruikt dat inzake geschillen met betrekking tot die belastingen en alleen ter kennis mogen worden gebracht van personen of autoriteiten (daaronder begrepen rechterlijke instanties en administratieve lichamen en uiteraard de belastingplichtigen) die betrokken zijn bij bijvoorbeeld de vestiging of invordering van de belastingen.

Toestemming van de andere verdragsstaat is slechts vereist als de belastingadministratie deze inlichtingen voor ‘andere doeleinden’ zou willen gebruiken.

10. Met andere woorden, er geldt in beginsel geen verdragsrechtelijke geheimhouding, ook niet onder artikel 25 van het Verdrag, wanneer de inlichtingen worden gebruikt voor fiscale doeleinden. Dit wordt duidelijker als men randnummer 12 van de commentaar op artikel 26 van het OESO Modelverdrag leest:

‘This means that the information may also be communicated to the taxpayer, his proxy or to the witnesses (vrij vertaald: Dit betekent dat de informatie ook mag worden meegedeeld aan de belastingplichtige, zijn gemandateerde of de getuige).’

Met andere woorden de bilaterale dubbelbelastingverdragen verbieden op geen enkele wijze dat correspondentie tussen de bevoegde autoriteiten niet ter kennis mag worden gebracht van de belastingplichtige zolang een onderzoek loopt laat staan wanneer het onderzoek is afgelopen.

Meer nog, uit deze bepaling volgt dat deze gegevens niet geheim mogen worden gehouden en dus moeten worden meegedeeld.

Dit sluit volledig aan bij het standpunt dat de Raad van State in een arrest van 30 juni 2016 (nr. 235.304) heeft ingenomen in het kader van het fiscaal beroepsgeheim (art. 337 van het Wetboek van de Inkomstenbelasting 1992). De Raad van State wijst erop dat de ‘verplichting tot geheimhouding’ in hoofde van belastingambtenaren moet beletten dat ‘gegevens met betrekking tot de fiscale toestand van een belastingplichtige’ ter kennis worden gebracht van derden. Deze geheimhoudingsplicht geldt niet ‘ten aanzien van de belastingplichtige zelf wanneer het stukken betreft die op zijn fiscale situatie betrekking hebben’. Volgens de Raad kan aan de belastingplichtige dan ook in beginsel ‘geen inzage worden geweigerd van een stuk met als inhoud een verklaring van een derde over de belastingssituatie van die belastingplichtige zelf’.”

6.1.4. Verzoeker benadrukt vervolgens dat het feit dat een verdragsstaat zich verzet tegen een inzage – wat volgens verzoeker gelet op de inhoud van de brief van 12 juni 2020 niet het geval is voor de bevoegde autoriteiten

van het Verenigd Koninkrijk – de verwerende partij niet ontslaat van haar verplichting om haar beslissing feitelijk en juridisch te motiveren en hierbij de Grondwet, de wet openbaarheid van bestuur en het dubbelbelastingverdrag te respecteren. Hij licht dit toe als volgt:

“Het Europese Hof van Justitie stelt in het arrest van 25 november 2021 (C-437/19) over o.a. de verplichtingen van de aangezochte staat in het kader van een vraag om inlichtingen en het verwachte belang van deze vraag (tijdens de onderzoeksfase) van een lidstaat op basis van Richtlijn 2011/16/EU en de rechtsbescherming van de belastingplichtige, het volgende: De aangezochte autoriteit moet derhalve nagaan of de motivering van het door de verzoekende autoriteit tot haar gerichte inlichtingenverzoek volstaat om vast te stellen dat het de betrokken informatie niet aan verwacht belang ontbreekt, gelet op de identiteit van de belastingplichtige tegen wie het onderzoek loopt dat aanleiding heeft gegeven tot dat verzoek, op de behoeften van een dergelijk onderzoek en, indien het noodzakelijk is om de betrokken informatie te verkrijgen van een persoon die deze in bezit heeft, op de identiteit van deze persoon (arrest van 6 oktober 2020, *État luxembourgeois* (Rechtsbescherming tegen een verzoek om inlichtingen in belastingzaken), C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, punt 115 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

12. Er moet *in casu* worden vastgesteld dat de brief van 12 juni 2020 van de bevoegde autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk geen enkel concreet element m.b.t. het woonplaatsconflict aanhaalt waarom inzage zou moeten worden geweigerd, laat staan dat een inzage de federale internationale betrekkingen in gevaar zou brengen.

Meer nog, deze brief verwijst niet eens naar de fiscale procedure die thans hangende is in het Verenigd-Koninkrijk. Dat verweerder dit feitelijk element aanhaalt als weigeringsgrond is, zoals uiteengezet hierna, niet gerechtvaardigd. Hieruit blijkt duidelijk dat het verweerder om andere motieven dan de federale internationale betrekkingen inzage wenst te voorkomen.”

6.1.5. Ten slotte wijst verzoeker nog op de fiscale procedure in het Verenigd Koninkrijk en de burgerlijke procedure in België. In de eerste bestreden beslissing wordt er verwezen naar de procedure die hangende is in het Verenigd Koninkrijk en op het feit dat verzoeker middels een “U-bocht-constructie” op onterechte wijze inzage in stukken zou wensen “ogenschoonlijk met het doel om die stukken in te brengen in een discussie *cq.* geschil met de Britse fiscus”. Volgens verzoeker is dat de wereld op zijn kop. Hij licht dit toe als volgt:

“Ten eerste heeft verzoeker een grondwettelijk recht op inzage waarvoor geen toestemming moet worden gevraagd aan de rechtbank (gebonden bevoegdheid) en kan, ten tweede, verweerder artikel 32 Gw. niet zomaar naast zich neerleggen omdat hij bijvoorbeeld de bevoegde autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk een dienst willen bewijzen door inzage te weigeren.

Ten derde, volgt uit het ontvankelijkheidsvraagstuk dat deze stukken niet per definitie relevant zijn voor het woonplaatsgeschil dat de UK fiscale

rechtbanken moeten beslechten en dus niet per se in aanmerking zullen worden genomen door de rechtbanken van het Verenigd Koninkrijk.

Overigens moet (nogmaals) worden verduidelijkt dat de inzage niet werd geweigerd omdat dit de federale internationale betrekkingen (tussen het VK en België) in gevaar zou brengen, maar wel omdat de rechtbanken deze informatie (voorlopig voor wat België betreft) niet relevant achten voor de oplossing van het burgerlijk geschil.

Verzoeker neemt aan dat de Raad van State zich niet wenst te mengen in het burgerlijke geschil van verzoeker door hem het recht op inzage in zijn eigen fiscaal dossier te weigeren.

Verzoeker verwijst bovendien naar van het arrest van het upper tribunal van 21 september 2021 [...] en voornamelijk naar de regels 10 tot 20 van pagina 20. Het standpunt dat verweerder in verband met deze procedure heeft ingenomen kan niet anders worden opgevat dan een duidelijk bewijs van de bedoeling van verweerder om het gezag van het gewijsde van het arrest te schenden.”

6.2. Met betrekking tot het tweede middelonderdeel betwist verzoeker in zijn laatste memorie het standpunt dat indien het beroep ongegrond zou worden bevonden artikel 36, § 1, RvS-wet niet kan worden toegepast.

Verzoeker stelt vast dat voormeld standpunt op geen enkele wijze is onderbouwd of verantwoordt waarom er geen sprake zou zijn van een gebonden bevoegdheid en waarom het arrest van 2 juni 2020 dus niet in de plaats zou treden van de vernietigde beslissing van 8 januari 2018, met als gevolg dat de vraag naar de (on)gegrondheid van een nieuwe beslissing en dus een schending van artikel 32 van de Grondwet en de wet openbaarheid van bestuur niet meer aan de orde zou zijn.

Als het om een gebonden bevoegdheid gaat, dan bestaat de enige wettige “beslissing” erin om, zoals verzoeker heeft gevraagd, inzage te verlenen en het arrest na te leven. Deze rechtshandeling (het al dan niet fysiek toegang verlenen) is dan een beslissing waartegen, zoals bevestigd door de Commissie in haar advies 2020-109 van 17 augustus 2020, “enkel en alleen” een procedure voor de Raad van State openstaat.

Voormeld standpunt komt er in wezen op neer dat wanneer een duidelijk ondergeschikt argument ongegrond zou zijn, het hoofdargument per definitie ook ongegrond zou zijn. Dit argument geeft uiteraard geen antwoord op de vraag of artikel 32 van de Grondwet, dat beperkt wordt door onder andere de

uitzonderingsgrond die door de verwerende partij wordt opgeworpen (artikel 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur), een gebonden bevoegdheid voorschrijft.

In dat verband wenst verzoeker de Raad van State te herinneren aan zijn functie als rechtbank in laatste aanleg en verwijst hij naar de overwegingen B.5 en B.11 van het arrest van het Grondwettelijk Hof van 27 maart 2014 (nr. 56/2014) dat ingaat op de rechtspraak van de Raad van State in laatste aanleg in het kader van de dwangsom na een vernietigingsarrest:

“B.5. ...De uitvoering van een rechterlijke uitspraak is inzonderheid van belang in het administratief contentieux. Door het instellen van een beroep tot nietigverklaring beoogt de verzoeker niet alleen de vernietiging van de bestreden bestuurshandeling maar ook de opheffing van de gevolgen ervan. Een effectieve rechtsbescherming en het herstel van de wettigheid vereisen dat de administratie zich neerlegt bij de uitspraak van de rechter. De verplichting tot uitvoering is niet beperkt tot het beschikkend gedeelte; ook de grond van de uitspraak moet worden nageleefd en toegepast. Wanneer het bestuur weigert of nalaat uit te voeren of talmt met de uitvoering, verliezen de waarborgen die de rechtsonderhorige tijdens het verloop van de procedure geniet elke betekenis (zie bijvoorbeeld EHRM, 19 maart 1997, *Hornsby t. Griekenland*, § 41; 18 november 2004, *Zazanis t. Griekenland*, § 37; 9 juni 2009, *Nicola Silvestre t. Italië*, § 59; 23 oktober 2012, *Süzer en Eksen Holding A.S. t. Turkije*, § 115; 24 oktober 2013, *Bousiou t. Griekenland*, § 33).

B.11. Net zoals de dwangsom uitgesproken door de rechtscolleges van de rechterlijke orde heeft de door de Raad van State opgelegde dwangsom tot doel de inachtneming te waarborgen van het gezag van gewijsde van de arresten die hij uitsprekt. In tegenstelling met wat de tussenkomende partij voor de verwijzende rechter beweert, gaat het, wanneer een dergelijke beslissing wordt genomen, niet erom te erkennen dat subjectieve rechten zijn geschonden.”

Beoordeling

7.1. In de mate dat verzoeker in zijn *eerste middelonderdeel* aanvoert dat de bestreden beslissingen het gezag van gewijsde van arrest nr. 247.694 van 2 juni 2020 schenden, moet worden gewezen op wat volgt.

7.2. Het gezag van gewijsde van een vernietigingsarrest van de Raad van State strekt zich enkel uit tot het dictum en de onverbrekelijk met het dictum verbonden motieven. Wat de gevolgen zijn van een vernietigingsarrest van de Raad van State kan niet alleen in het licht van het dictum ervan, maar moet mede in

het licht van het vernietigingsmotief worden uitgemaakt. Dat vernietigingsmotief is de onwettigheid die in het aangevoerde en gegrond bevonden middel werd vastgesteld.

7.3.1. In het vernietigingsarrest wordt gesteld dat wanneer een overheid zich wenst te beroepen op de uitzonderingsgrond bedoeld in artikel 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur – de relatieve uitzonderingsgrond inzake de federale internationale betrekkingen – er een zorgvuldige belangenafweging moet 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. Het belang dat beschermd wordt door de uitzonderingsgrond dient daarbij niet te worden afgewogen tegen het particulier belang van de aanvrager, maar tegen het algemeen belang dat gediend is met de openbaarmaking.

7.3.2. *In casu* is in het arrest vastgesteld dat in het vernietigde besluit geen correcte toepassing werd gemaakt van artikel 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur omdat er geen zorgvuldige belangenafweging is gebeurd en niet *in concreto* is aangetoond dat de openbaarmaking van de gevraagde briefwisseling en van het administratief dossier schade zou kunnen toebrengen aan het beschermde belang zoals bedoeld in voormeld artikel 6, § 1, 3°.

Zo heeft de Raad van State vooreerst vastgesteld dat er geen stuk voorligt uitgaande van de bevoegde autoriteit van het Verenigd Koninkrijk waarin die verklaart zich uitdrukkelijk te verzetten tegen de openbaarheid van de documenten van het overlegdossier.

Daarnaast wijst de Raad erop dat door de verwerende partij evenmin een specifieke en concrete reden wordt gegeven 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 “princiepelijk” zouden verzetten, volstaat op zich niet.

Ten slotte volstaat evenmin de verantwoording gegeven door de verwerende partij dat de documenten betrekking hebben op de onderlinge overlegprocedure zoals bedoeld in artikel 25 van het dubbelbelastingverdrag gesloten tussen België en het Verenigd Koninkrijk – daarbij wijzend op de aard van de procedure – en dat deze documenten geen reële weergave van de procedure bieden. Die gegeven verantwoording is volgens de Raad van State onvoldoende concreet omdat een dergelijke motivering immers kan worden ingeroepen voor een onbepaald aantal gevallen.

7.4. Na het vernietigingsarrest mocht de verwerende partij de in de vernietigingsgrond vastgestelde onwettigheid remediëren door de aanvraag opnieuw te onderzoeken, wat zij heeft gedaan.

In de bestreden beslissingen verwijst de verwerende partij vooreerst naar de brieven van 17 (lees: 12) juni 2020 en 19 juni 2020 van het Verenigd Koninkrijk waarin de belastingadministratie van het Verenigd Koninkrijk de verwerende partij uitdrukkelijk verzoekt om geen inzage te geven in het dossier van verzoeker. Zij stelt dat wanneer zij wel inzage zou geven, tegen de wil in van het Verenigd Koninkrijk, dit tot een diplomatiek incident zou kunnen leiden, waardoor het overleg met het Verenigd Koninkrijk voor andere lopende en toekomstige dossiers zeer moeilijk zou worden en zou leiden tot een vertrouwensbreuk. Daarbij benadrukt de verwerende partij nog dat de stukken waarvan verzoeker de inzage vraagt, dienen voor een geschil dat verzoeker heeft met de belastingadministratie van het Verenigd Koninkrijk en dat inzage ook reeds door die belastingadministratie is geweigerd. Ook de bevoegde rechter aldaar heeft de inzage niet toegestaan. Indien zij nu wel inzage zou verlenen, zou dit volgens haar indruisen tegen de soevereiniteit van het Verenigd Koninkrijk en onmiskenbaar de zekerheid en stabiliteit van de federale internationale en bilaterale betrekkingen van België met het Verenigd Koninkrijk sterk aantasten.

Uit het voorgaande blijkt dat de verwerende partij met inachtneming van de in het vernietigingsarrest vermelde richtlijn tot een nieuwe belangenafweging is overgegaan, waarbij zij na een onderzoek van de concrete omstandigheden van de zaak heeft vastgesteld dat de openbaarmaking niet opweegt tegen de bescherming van het beschermde belang. Het gezag van gewijsde van het vernietigingsarrest is niet geschonden.

De vraag of die nieuwe belangenafweging spoort met de ingeroepen uitzonderingsgrond, of ze feitelijk juist is en of ze zorgvuldig is gebeurd, is vreemd aan de in het middelonderdeel aangevoerde onwettigheid.

7.5. Het eerste middelonderdeel is niet gegrond.

8.1. In een *tweede middelonderdeel* stelt verzoeker dat artikel 36, § 1, tweede lid, RvS-wet is geschonden. Volgens verzoeker is de bevoegdheid van de verwerende partij gebonden “omdat de Raad van State in [zijn vernietigingsarrest] heeft vastgesteld dat de voorwaarden van artikel 6, § 1, 3°, [van de wet openbaarheid van bestuur] niet van toepassing waren”.

8.2. Zoals hiervóór *sub* 7.3.2 reeds is vermeld, heeft de Raad van State in het vernietigingsarrest vastgesteld dat in het vernietigde besluit geen correcte toepassing werd gemaakt van artikel 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur, omdat er geen zorgvuldige belangenafweging is gebeurd en niet *in concreto* is aangetoond dat de openbaarmaking van de gevraagde briefwisseling en van het administratief dossier schade zou kunnen toebrengen aan het beschermde belang zoals bedoeld in voormeld artikel 6, § 1, 3°.

Na het vernietigingsarrest had de verwerende partij de plicht de in de vernietigingsgrond vastgestelde onwettigheid te herstellen en de aanvraag van verzoeker opnieuw te onderzoeken. Daarbij beschikte de verwerende partij over een zekere ruimte voor beoordeling. In tegenstelling tot wat verzoeker

beweert, beperkten de motieven die aan de vernietiging ten grondslag lagen niet de bevoegdheid van de verwerende partij om opnieuw te oordelen over de vraag tot inzage van verzoeker. De verwerende partij diende immers na te gaan of *in casu* het belang van de openbaarheid al dan niet opwoog tegen de federale internationale betrekkingen van België, wat een grondige beoordeling en belangenafweging *in concreto* veronderstelde. In tegenstelling tot wat verzoeker beweert, houdt het vernietigingsarrest geen gebonden bevoegdheid in tot het verlenen van inzage in de correspondentie en het administratief dossier over de onderlinge overlegprocedure met het Verenigd Koninkrijk. Het vernietigingsarrest is dan ook niet in de plaats getreden van de vernietigde beslissing.

8.3. Uit wat voorafgaat volgt dat de bestreden beslissingen artikel 36, § 1, tweede lid, RvS-wet niet schenden. Het tweede middelonderdeel is niet gegrond.

9. Het enige middel is niet gegrond.

B. Nieuw middel in de laatste memorie

Uiteenzetting van het middel

10. In zijn laatste memorie stelt verzoeker dat “[a]ls de Raad van State in het onmogelijke geval, alsnog van mening zou zijn dat er geen schending van het gezag van gewijsde voorligt [...] er [dan] niettemin een schending van artikel 32 Gw. en artikel 6, §1, 3° [van de wet openbaarheid van bestuur is], bepalingen die van openbare orde zijn”.

Volgens verzoeker heeft de verwerende partij, middels de briefwisseling met het Verenigd Koninkrijk, niet meer of niet minder gedaan dan haar algemene beleidslijn *in concreto* toepassen op verzoeker. Behoudens het feit dat het een procedure van onderling overleg betreft, bevatten de standpunten van de verwerende partij geen enkele inhoudelijke verwijzing, zoals de Raad van State

oplegt, naar de gegevens van de specifieke zaak (met name het woonplaatsconflict en de wijze waarop artikel 4 van het Belgisch-Brits dubbelbelastingverdrag *in concreto* werd toegepast). De verwerende partij toont niet aan dat, zoals dat bijvoorbeeld het geval kan zijn voor lopende onderzoeken (artikel 337/1 WIB), er in dit concreet dossier schade zou kunnen ontstaan aan de federale internationale betrekkingen, wanneer verzoeker inzage zou krijgen in het administratief dossier, laat staan dat deze schade groter zou zijn dan het algemeen belang dat gediend is met de openbaarmaking.

Verzoeker wijst ook op de adviezen van de Commissie van 18 januari 2021 (2021-6), 15 februari 2021 (2021-23 en 2021-24) en van 19 april 2021 (2021-50), met betrekking tot gelijkaardige verzoeken en waarin de Commissie verwijst naar het arrest van het Grondwettelijk Hof van 28 april 2016, nr. 62/2016 en waaruit onder andere volgt dat derde landen geen afbreuk kunnen doen aan de grondrechten die het interne Belgische recht aan de burgers toekent.

Beoordeling

11. Artikel 2, § 1, 3°, van het besluit van de Regent van 23 augustus 1948 ‘tot regeling van de rechtspleging voor de afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State’ bepaalt dat het verzoekschrift een uiteenzetting van de middelen moet bevatten. Onder de uiteenzetting van de middelen wordt verstaan de voldoende duidelijke omschrijving van de geschonden rechtsregel en van de wijze waarop die rechtsregel door de bestreden rechtshandeling werd geschonden.

Hieruit volgt dat in beginsel alle middelen tot nietigverklaring door de verzoekende partij noodzakelijk, op straffe van niet-ontvankelijkheid, worden aangevoerd in het verzoekschrift of zodra zij daartoe de gelegenheid heeft in het kader van de procedure nadat ze er kennis van heeft gekregen of er kennis van moest hebben.

Het middel dat de schending aanvoert van artikel 32 van de Grondwet en van artikel 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur is, anders dan verzoeker beweert, niet van openbare orde.

Het middel voor het eerst aangevoerd in de laatste memorie is bijgevolg laattijdig en niet ontvankelijk.

BESLISSING

1. De Raad van State verwerpt 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 drieëntwintig juni tweeduizend drieëntwintig, door de Raad van State, IXe kamer, samengesteld uit:

Geert Van Haegendoren,	kamervoorzitter,
Bruno Seutin,	staatsraad,
Stephan De Taeye,	staatsraad,
bijgestaan door	
Tiny Temmerman,	griffier.

De griffier

De voorzitter

Tiny Temmerman

Geert Van Haegendoren