

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

IXe KAMER

A R R E S T

**nr. 261.849 van 20 december 2024
in de zaak A. 239.690/IX-10.506**

In zake: M.V.
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaat Leo De Broeck
kantoor houdend te 1050 Brussel
Louizalaan 209 A bus 1
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 28 juli 2023, strekt tot de nietigverklaring van de beslissing van 31 mei 2023 “van de Adviseur-generaal van de Centrale diensten Internationale Betrekkingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit van de federale overheidsdienst Financiën tot afwijzing van de heroverweging van het verzoek tot inzage in het dossier van de onderlinge overlegprocedure tussen de Belgische en Luxemburgse administraties betreffende Verzoeker”.

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.

Auditeur Benny De Sutter heeft een verslag opgesteld.

De verwerende partij heeft een laatste memorie ingediend.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 18 november 2024.

Staatsraad Wouter Pas heeft verslag uitgebracht.

Attaché Elizaveta Leonova, die verschijnt voor de verwerende partij, is gehoord.

Auditeur Benny De Sutter heeft een andersluidend 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 belastingadministratie. Voor de aanslagjaren 2014 tot 2017 heeft hij inkomsten aangegeven in het Groothertogdom Luxemburg, waarbij de Luxemburgse belastingadministratie ook effectief aanslagen heeft gevestigd in hoofde van

verzoeker als Luxemburgs fiscaal resident. De Belgische belastingadministratie is evenwel van mening dat verzoeker voor de desbetreffende periode moet worden beschouwd als een fiscaal inwoner van België. Aldus loopt verzoeker het risico te worden onderworpen aan een dubbele belasting.

3.2. Op 14 juli 2021 vraagt verzoeker aan de dienst Internationale Betrekkingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit van de federale overheidsdienst Financiën (hierna: de FOD Financiën) om op grond van artikel 25, § 1, van de Overeenkomst tussen België en Luxemburg ‘tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen’ (hierna: het dubbelbelastingverdrag) een onderlinge overlegprocedure tussen België en het Groothertogdom Luxemburg op te starten teneinde een dubbele belasting te vermijden.

3.3. Op 26 november 2021 deelt de dienst Internationale Betrekkingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit van de FOD Financiën aan verzoeker mee dat de Belgische en Luxemburgse bevoegde autoriteiten een akkoord hebben bereikt “omtrent de heffingsbevoegdheid over de beroepsinkomsten die betrokkene in de jaren 2013 tot en met 2016 had ontvangen”, waarbij die bevoegdheid toekomt aan België.

3.4. Op 2 december 2021 vraagt de raadsman van verzoeker inzage in het administratief dossier met betrekking tot de onderlinge overlegprocedure.

3.5. Bij een beslissing van 15 december 2021 wijst de FOD Financiën dit verzoek af.

Verzoeker vraagt om een heroverweging van deze weigeringsbeslissing. De Commissie voor de toegang tot en het hergebruik van bestuursdocumenten (hierna: CTB) deelt in het kader van deze procedure aan de

raadsman van verzoeker mee dat zij “buiten werking” is gesteld en dat, wanneer zij “niet tijdig haar advies kan verstrekken, de administratieve overheid een beslissing kan nemen zonder het advies”.

3.6. De Luxemburgse belastingautoriteiten delen bij een schrijven van 18 januari 2022 mee dat zij “ne divulguent, en principe, pas non plus les courriers échangés avec une autorité compétente d’un autre État” (vrij vertaald, delen de Luxemburgse belastingautoriteiten mee dat zij in beginsel evenmin correspondentie openbaar maken die is uitgewisseld met een bevoegde autoriteit van een andere staat).

3.7. Met een beslissing van 17 maart 2022 wijst de FOD Financiën het verzoek tot heroverweging af.

3.8. Bij arrest nr. 255.463 van 11 januari 2023 verwerpt de Raad van State het beroep tot nietigverklaring van verzoeker tegen de weigeringsbeslissing van 17 maart 2022, met toepassing van artikel 21, tweede lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State.

3.9. Met een e-mail van 2 maart 2023 vraagt verzoeker de dienst Internationale Betrekkingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit van de FOD Financiën een tweede maal om inzage in het onderling overlegdossier.

3.10. Bij een brief van 14 maart 2023 laat de bevoegde Luxemburgse administratie opnieuw weten dat zij in principe geen correspondentie openbaar maakt die is uitgewisseld met een bevoegde autoriteit van een andere staat.

3.11. Met een beslissing van 21 maart 2023 wijst de FOD Financiën ook het tweede verzoek tot openbaarmaking af:

“Wat betreft uw vraag tot openbaarmaking, verzet de Belgische bevoegde autoriteit zich, net als alle andere bevoegde autoriteiten van de partnerstaten waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft afgesloten, tegen de openbaarmaking van de stukken van het overlegdossier. Dit verzet ontleen ze uit de OESO-Commentaar bij het OESO-modelverdrag (cfr. punt 61 bij artikel 25 van de OESO Commentaar 2017), en met name uit het bijzondere karakter van de procedure. De overlegprocedure is geen juridische rechtbankprocedure, maar een bilaterale procedure, voorzien in de dubbelbelastingverdragen, die louter verloopt tussen twee bevoegde autoriteiten. Noch de belastingplichtige, noch zijn mandataris nemen deel aan de procedure (de belastingplichtige treedt in de overlegprocedure niet op als partij, cfr. punt 36 bij artikel 25 van de OESO Commentaar 2017 bij het OESO-modelverdrag).

De bevoegde autoriteiten zullen binnen deze procedure autonoom, onafhankelijk, onpartijdig, en in lijn met de bepalingen van het dubbelbelastingverdrag trachten om een oplossing te vinden voor een dubbele belasting of een andere fiscale situatie die niet in overeenstemming is met de bepalingen van het verdrag. De betrokken bevoegde autoriteiten zijn daarbij niet gebonden aan eerder ingenomen standpunten van hun operationele fiscale diensten. Evenmin laten de bevoegde autoriteiten zich leiden of sturen door de motieven die door de belastingplichtige of zijn mandataris naar voor werden gebracht in hun verzoek tot instellen van de procedure tot onderling overleg. Net om dit onafhankelijk, onpartijdig en autonoom karakter van de hangende en toekomstige overlegprocedures te kunnen bewaren, verzetten de bevoegde autoriteiten zich tegen de openbaarmaking van de stukken van de overlegprocedure.

De stukken en de onderlinge briefwisseling die in het kader van de internationale overlegprocedure worden uitgewisseld vallen volgens onze dienst onder de weigeringsgronden van de WOB [wet van 11 april 1994 ‘betreffende de openbaarheid van bestuur’]. Die handeling wordt immers beoogd in artikel 6 van de WOB, waar de overheid gerechtigd is een vraag om mededeling in afschrift van een bestuursdocument te weigeren wanneer het belang van de openbaarheid niet opweegt tegen de bescherming van de federale internationale betrekkingen.

De bescherming van het belang van deze federale internationale betrekkingen van België indachtig, en zich bovendien steunend op de OESO-commentaar bij het OESO modelverdrag (zie punt 61 bij artikel 25 van de OESO Commentaar van 2017 bij het OESO modelverdrag), verzet de Belgische administratie zich tegen dit verzoek om inzage van documenten die deel uitmaken van het dossier van een onderling overlegprocedure. Maar, niet enkel de Belgische administratie, ook de Luxemburgse administratie heeft gedurende onderhavige overlegprocedure zowel mondeling als schriftelijk de Belgische administratie geïnformeerd over haar politiek waarbij ze zich principieel evenzeer verzet tegen de openbaarmaking van de documenten van het overlegdossier.

Het spreekt voor zich dat wanneer de Belgische administratie de

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

Het belang van de vertrouwelijkheid van de communicatie tussen de partnerstaten in het kader van de overlegprocedure is zeer hoog, en wordt door elke partnerstaat (in casu ook door Luxemburg) als essentieel aangemerkt en ervaren. Aangezien de Belgische administratie, op grond van de WOB, de weigeringsgrond van artikel 6, § 1 van de WOB imperatief en relatief (dus met afweging van belangen) moet toepassen, zal zij het voormeld essentieel belang van de vertrouwelijkheid en dus het belang van de federale internationale betrekkingen van België moeten afwegen tegen het particuliere belang van de verzoeker die inzage vraagt.

Het enige particuliere belang dat de aanvrager in het kader van de internationale overlegprocedure kan doen gelden is er zich van te vergewissen dat de betrokken Bevoegde Autoriteiten voldoende inspanning hebben geleverd om tot een oplossing te komen. Welnu, het particuliere belang van de aanvrager is ontegensprekelijk vervuld. De partnerstaten hebben in onderhavige een oplossing (resultaat) gevonden die de dubbele belasting ongedaan maakt. De aanvrager heeft in casu evenmin een belang van inzage met het oog op het vrijwaren van zijn recht om het resultaat van de overlegprocedure aan de beoordeling van een rechtbank te onderwerpen aangezien dergelijke toetsing niet mogelijk is. Het staat de verzoeker van de overlegprocedure bovendien vrij om het resultaat van de overlegprocedure al dan niet te aanvaarden. In casu werd het resultaat van het onderling overleg niet aanvaard door de aanvrager. Het feit dat de aanvrager de documenten uit het onderling overleg wil gebruiken ter zijner verdediging in een lopende gerechtelijke procedure weegt niet op tegen het schaden van het belang de federale internationale betrekkingen indien er inzage verleend zou worden. Te meer omdat hij, zoals reeds vermeld, het resultaat van het onderling overleg afgewezen heeft.

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

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

Als zodanig wordt uw verzoek tot inzage/openbaarmaking afgewezen.”

3.12. Op 20 april 2023 richt verzoeker een verzoek tot heroverweging aan de FOD Financiën. Tegelijk vraagt hij de CTB om een advies.

3.13. Op 11 mei 2023 verstrekt de CTB een advies:

“3.2. De FOD Financiën roept als enige uitzonderingsgrond artikel 6, § 1, 3° van de wet van 11 april 1994 in om de openbaarmaking te weigeren. Deze bepaling luidt als volgt: ‘Een federale of niet-federale administratieve overheid wijst de vraag om inzage, uitleg of mededeling in afschrift van een bestuursdocument af, wanneer zij heeft vastgesteld dat het belang van de openbaarheid niet opweegt tegen de bescherming van een van de volgende belangen: (...) 3° de federale internationale betrekkingen van België.’ Deze uitzonderingsgrond kan niet zonder meer worden ingeroepen en is onderworpen aan twee voorwaarden. In de eerste plaats moet in concreto worden aangetoond dat de openbaarmaking effectief schade toebrengt aan de federale internationale betrekkingen van België. Daarnaast moet een belangenafweging plaatsvinden waarbij blijkt dat het algemeen belang dat gediend is met de openbaarmaking niet zwaarder weegt dan het beschermde belang, in casu de federale internationale betrekkingen van België. Zoals de Commissie al in heel wat adviezen heeft opgemerkt en nog recent door de Raad van State is bevestigd (RvS, arrest nr. 247.694 van 2 juni 2020), moet deze uitzonderingsgrond in het licht van de toekenning van het grondrecht vervat in artikel 32 van de Grondwet, beperkend worden geïnterpreteerd. Artikel 6, § 1, 3°, kan geen grondslag vormen om aan een bestuurde systematisch de inzage van documenten in verband met zijn fiscaal dossier te weigeren. Het beroep op die bepaling moet concreet worden verantwoord met verwijzing naar de concrete gegevens van de zaak.

3.3. De Commissie stelt vast dat de FOD Financiën geen specifieke en concrete reden aangeeft met verwijzing naar de gegevens van de voorliggende zaak waarom de openbaarmaking van de documenten in het overlegdossier de federale internationale betrekkingen zou schaden. Het loutere feit dat de bevoegde Luxemburgse fiscale administratie zoals de Belgische bevoegde autoriteit zich hiertegen verzet, volstaat immers op zich niet. Trouwens, de openbaarmaking is voor deze uitzonderingsgrond niet afhankelijk van het al of niet instemmen van een andere verdragspartij. Dit zou het toevoegen zijn van een bijkomende voorwaarde die geen wettelijke basis heeft.

3.4. In een rechtsstaat kunnen bilaterale overeenkomsten zoals het dubbelbelastingverdrag afgesloten tussen België en Luxemburg worden afgesloten met respect voor de fundamentele grondbeginselen van beide staten. Tot die fundamentele beginselen horen onder meer ook de grondrechten, met inbegrip dus, wat België betreft, van artikel 32 van de Grondwet. Derde landen kunnen geen afbreuk doen aan de grondrechten

die het interne Belgische recht aan haar burgers toekent.

3.5. De Commissie kan zich hoe dan ook niet vinden in het argument van de FOD Financiën dat aangezien beide Autoriteiten een oplossing hebben gevonden, aan het verzoek wordt tegemoet gekomen.

3.6. Voor zover het om documenten van persoonlijke aard gaat, heeft de aanvrager het vereiste belang m.b.t. de documenten die op hem betrekking hebben. Voor documenten die niet als documenten van persoonlijke aard kunnen worden gekwalificeerd, moet de aanvrager geen belang aantonen. Een document van persoonlijke aard is volgens artikel 1, tweede lid, 3°, van de wet van 11 april 1994 ‘een bestuursdocument dat een beoordeling of een waardeoordeel bevat van een met naam genoemd of gemakkelijk identificeerbaar natuurlijk persoon of de beschrijving van een gedrag waarvan het ruchtbaar maken aan die persoon kennelijk nadeel kan berokkenen’. Het is dus niet voldoende dat een bestuursdocument op een natuurlijke persoon betrekking heeft, opdat het als een document van persoonlijke aard kan worden beschouwd.

3.7. De Commissie stelt bovendien vast dat de FOD Financiën nalaat een zorgvuldige belangenafweging te verrichten, waarbij, 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 wordt beschermd door de uitzonderingsgrond – te dezen de internationale betrekkingen van België – dient niet te worden afgewogen tegen het particulier belang van de aanvrager, maar tegen het algemeen belang dat gediend is met de openbaarmaking.

3.8. Tot slot komt de FOD Financiën toe om te onderzoeken of eventuele bepaalde andere uitzonderingsgronden kunnen of moeten worden ingeroepen voor zover hij met elementen eigen aan de zaak in concreto behoorlijk motiveert waarom ze ingeroepen worden.

3.9. De Commissie wenst de FOD Financiën te wijzen op het principe van de gedeeltelijke openbaarmaking op grond waarvan slechts informatie die onder een uitzonderingsgrond valt aan de openbaarmaking kan worden onttrokken. Alle andere informatie in het bestuursdocument dient vooralsnog openbaar te worden gemaakt.”

3.14. In een e-mail van 31 mei 2023 wijst de FOD Financiën het verzoek tot heroverweging af op grond van de volgende overwegingen:

“Gelet op het advies van de Commissie dient het algemeen belang van de openbaarmaking afgewogen te worden tegen het algemeen belang dat wij trachten te beschermen nl. de federale internationale belangen.

Het spreekt voor zich dat wanneer de Belgische administratie de vertrouwelijke communicatie die ter gelegenheid van de overlegprocedure zowel schriftelijk als mondeling wordt gevoerd zou openbaar maken, en

zeker indien beide partnerstaten zich uitdrukkelijk verzetten tegen zulke openbaarmaking dit de relaties met de partnerstaat ernstig zou beschadigen zowel voor de huidige als voor 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 Luxemburg) als essentieel aangemerkt en ervaren.

Indien onze administratie inzage zou geven in dit dossier, is het particulier belang van [verzoeker] ingelost maar is het algemeen belang niet ingelost. Onze dienst vraagt zich tevens af wat de Commissie en de Raad van State beschouwen als het algemeen belang van openbaarmaking. Is het algemeen belang in[ge]lost wanneer men kan lezen wat het standpunt van beide landen is in deze zaak? Dit lijkt ons toch eerder een particulier belang te zijn en geen algemeen belang.

Openbaarmaking zou volgens ons leiden tot een vertrouwensbreuk tussen de Belgische en Luxemburgse administratie, waardoor mogelijks minder inlichtingen en documenten worden uitgewisseld. Dit leidt dan weer tot een verminderd vermogen om dossiers tot een goed einde te brengen, waardoor (toekomstige) dossiers schade ondervinden. Dit is dan ook een algemeen belang in deze zaak dat niet over het hoofd gezien mag worden en in onze ogen het algemeen belang dat ‘gediend’ is met de openbaarmaking: zorgen dat (toekomstige) dossiers op dezelfde manier afgehandeld 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.

In concreto is in dit dossier het belang van de federale internationale betrekkingen in gevaar indien onze administratie inzage verleent. Luxemburg heeft tot twee maal toe laten weten dat ze in dit dossier weigeren inzage te verlenen. Onze administratie zou door het verlenen van inzage, tegen de wil van [...] Luxemburg in dit dossier, een diplomatieke rel kunnen ontketen, waardoor overleg met andere staten bijzonder moeilijk wordt.

Indien onze administratie geen inzage zou verlenen in dit dossier, is het particulier belang van [verzoeker] niet ingelost maar komen vooral de federale internationale betrekkingen niet in gevaar. Wij zouden ons immers houden aan de wens van de Luxemburgse administratie (nl. geen inzage verlenen).

Ook het algemeen belang is door het weigeren van een inzage gediend. Er is geen vertrouwensbreuk. De Belgische administratie zal op dezelfde manier kunnen verder werken en dossiers zullen met evenwaardige informatie of inlichtingen opgelost kunnen worden.

Wij wensen bovendien ook op te merken dat [verzoeker] bij eenzelfde eerdere vraag om inzage in dezelfde onderling[e] overlegprocedure en de weigering tot inzage die daarop volgde, bij de Raad van State een procedure opgestart heeft. Deze procedure leidde tot een verwerping van

zijn verzoek. De weigeringsbeslissing van onze dienst dd. 17 maart 2022 werd dus niet nietig verklaard en is nog steeds geldig en van toepassing in dit dossier.

Wij menen dan ook dat deze nieuwe vraag om inzage kennelijk onredelijk is, en dus een bijkomende weigeringsgrond vormt op basis van artikel 6 § 3, 3° van de Wet Openbaarheid van Bestuur van 11 april 1994. Het is immers niet de bedoeling dat men steeds opnieuw een vraag om inzage indient, zelfs wanneer er een definitieve beslissing is, om zich daarna te richten tot de Raad van State in de hoop een gunstig arrest te verkrijgen.

Daarom handhaaft de dienst internationale betrekking[en] haar beslissing van 21 maart 2023, en herbevestigt ze haar weigering tot inzage van de stukken van de overlegprocedure die door de Belgische en Luxemburgse bevoegde autoriteiten, op grond van het Belgisch-Luxemburgs dubbelbelastingverdrag werd gevoerd in hoofde van [verzoeker].”

Dat is de bestreden beslissing.

3.15. Op 26 april 2024 richten de bevoegde Luxemburgse autoriteiten een brief aan de Belgische autoriteit waarin ze stellen:

“En référence à la procédure amiable introduite par [verzoeker], j’ai l’honneur de vous informer que les autorités fiscales luxembourgeoises ne divulguent pas les courriers échangés avec une autorité compétente d’un autre État.”

(Vrije vertaling: Met betrekking tot de minnelijke procedure die is ingeleid door verzoeker, heb ik de eer u mee te delen dat de Luxemburgse belastingdienst geen correspondentie openbaar maakt die is uitgewisseld met een bevoegde autoriteit van een andere staat.)

IV. Onderzoek van het enige middel

Uiteenzetting van het middel

4.1. Verzoeker neemt een enig middel uit de schending van artikel 32 van de Grondwet en artikel 6, § 1, 3°, van de wet van 11 april 1994 ‘betreffende de openbaarheid van bestuur’ (hierna: WOB).

Hij wijst erop dat elke uitzondering op de openbaarheid beperkend moet worden uitgelegd en stipt aan dat de uitzonderingsgrond opgenomen in artikel 6, § 1, 3°, WOB niet de grondslag kan vormen om aan een bestuurd systematisch de inzage van zijn fiscaal dossier te weigeren. De toepassing van deze weigeringsgrond is aan twee voorwaarden onderworpen. In de eerste plaats moet een concrete belangenafweging plaatsvinden. Daarnaast moet concreet worden aangetoond dat de openbaarmaking daadwerkelijk schade zou toebrengen aan het wettelijk beschermde belang, in dit geval de federale internationale betrekkingen.

Verzoeker poneert dat in het voorliggende geval niet afdoende concreet wordt aangetoond dat de openbaarmaking van de betrokken briefwisseling schade zou kunnen toebrengen aan het beschermde belang. Het dubbelbelastingverdrag tussen België en het Groothertogdom Luxemburg mag geen afbreuk doen aan de fundamentele beginselen die aan de Belgische Grondwet ten grondslag liggen. Bovendien stelt verzoeker vast dat geen stuk voorligt uitgaande van de bevoegde Luxemburgse autoriteiten, waaruit blijkt dat zij zich tegen de openbaarmaking verzetten. De beslissing beperkt zich tot het vermelden dat de Luxemburgse administratie mondeling en schriftelijk de Belgische administratie heeft geïnformeerd over haar politiek waarbij ze zich principieel verzet tegen de openbaarmaking van de documenten van het overlegdossier. De verwerende partij geeft geen specifieke en concrete reden met verwijzing naar 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 Groothertogdom Luxemburg, alsook van België zich als politiek of principieel hiertegen zou verzetten, volstaat niet. Er kan niet in redelijkheid worden aangenomen dat een openbaarmaking tot een verslechtering van de betrekkingen met het Groothertogdom Luxemburg aanleiding zou geven.

Ook de opmerking dat de aard van de onderlinge overlegprocedure gericht is op vertrouwelijkheid, met verwijzing naar

OESO-commentaar, is onvoldoende. Dit argument komt neer op een te abstracte beschrijving en kan worden ingeroepen voor een onbepaald aantal gevallen.

Voorts wordt geen rekening gehouden met het algemeen belang dat gediend is met het recht op inzage. De verwerende partij beperkt zich tot de afweging van, enerzijds, het belang van de internationale betrekkingen en, anderzijds, het belang dat verzoeker zou hebben bij het zich ervan vergewissen dat de bevoegde autoriteiten voldoende inspanning hebben geleverd om tot een oplossing te komen. De vereiste zorgvuldige belangenafweging ontbreekt aldus.

Verzoeker stelt nog dat voor zover het om documenten van persoonlijke aard gaat, hij het vereiste belang heeft met betrekking tot de documenten die op hem betrekking hebben. Voor documenten die niet als documenten van persoonlijke aard kunnen worden gekwalificeerd, moet hij geen belang aantonen.

Vervolgens merkt hij op dat de verwerende partij nalaat een zorgvuldige belangenafweging te verrichten waarbij, 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. De internationale betrekkingen van België moeten niet worden afgewogen tegen het particulier belang van verzoeker, maar tegen het algemeen belang dat met de openbaarmaking is gediend.

Tot slot komt het de verwerende partij toe om te onderzoeken of bepaalde andere uitzonderingsgronden kunnen of moeten worden ingeroepen voor zover zij met elementen eigen aan de zaak *in concreto* behoorlijk motiveert waarom ze ingeroepen worden. Verzoeker wijst ook op het principe van de gedeeltelijke openbaarmaking op grond waarvan slechts informatie die onder een uitzonderingsgrond valt, aan de openbaarmaking kan worden onttrokken.

4.2. In zijn memorie van wederantwoord herneemt verzoeker de uiteenzetting uit het verzoekschrift en voegt er nog aan toe dat de reden voor zijn tweede aanvraag tot openbaarmaking is gelegen in het feit dat ten tijde van de eerste aanvraag de CTB buiten werking was, zodat hij geen advies kon inwinnen. Daardoor waren zijn rechten van verdediging toen geschonden. Bovendien is het aanvragen van het advies bij de CTB verplicht wanneer een verzoek tot heroverweging is ingediend. Bijgevolg meent verzoeker dat hij ertoe genoodzaakt was om opnieuw een verzoek tot inzage in te dienen en opnieuw de hele inzageprocedure te doorlopen. Het betreft een volledig nieuwe aanvraag, aangezien de CTB opnieuw in werking is getreden na de weigeringsbeslissing van 17 maart 2022 en er dus sprake is van een nieuw feit. Bovendien is nergens wettelijk verankerd dat de aanvraag tot inzage beperkt is tot één keer. De aanvraag van 2 maart 2023 is niet kennelijk onredelijk.

Beoordeling

5. Artikel 32 van de Grondwet luidt:

“Ieder heeft het recht elk bestuursdocument te raadplegen en er een afschrift van te krijgen, behoudens in de gevallen en onder de voorwaarden bepaald door de wet, het decreet of de regel bedoeld in artikel 134.”

Door in artikel 32 van de Grondwet te bepalen dat elk bestuursdocument – begrip dat volgens de Grondwetgever zeer ruim moet worden geïnterpreteerd – in de regel openbaar is, heeft de Grondwetgever het recht op openbaarheid van de bestuursdocumenten ingeschreven als een grondrecht. Uitzonderingen op het beginsel van de openbaarheid van de bestuursdocumenten zijn slechts mogelijk onder de voorwaarden vastgesteld bij de wet, het decreet of de ordonnantie. Zij moeten worden verantwoord en beperkend worden geïnterpreteerd (vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof,

zie bijvoorbeeld GwH 19 december 2013, nr. 169/2013, B.16.2, alwaar verwezen wordt naar *Parl.St.* Senaat 1991-92, nr. 100-49/2°, 9).

De Raad van State sluit zich aan bij die rechtspraak.

6. De omstandigheid dat de briefwisseling tussen België en het Groothertogdom Luxemburg en het administratief dossier betrekking hebben op de onderlinge overlegprocedure zoals bedoeld in het dubbelbelastingverdrag, verhindert niet dat ze het karakter hebben van een “bestuursdocument” in de zin van artikel 4 WOB. Dit wordt overigens door de partijen niet betwist.

7. De verwerende partij beroept zich op artikel 6, § 3, 3°, WOB om de openbaarmaking van de briefwisseling en het administratief dossier te weigeren.

Luidens deze bepaling zoals van toepassing ten tijde van de bestreden beslissing, mag een federale administratieve overheid de vraag om inzage, uitleg of mededeling in afschrift van een bestuursdocument afwijzen in de mate dat de vraag kennelijk onredelijk is.

8. Volgens de bestreden beslissing is de vraag om inzage kennelijk onredelijk. Verzoeker heeft reeds eenzelfde vraag om inzage in dezelfde onderlinge overlegprocedure ingediend. Deze inzage werd geweigerd en het beroep tegen deze weigering bij de Raad van State werd verworpen. De weigeringsbeslissing van 17 maart 2022 is dus nog steeds geldig. Het is niet de bedoeling, aldus de verwerende partij, dat men steeds opnieuw een vraag om inzage indient, zelfs wanneer er een definitieve beslissing is, om zich daarna te richten tot de Raad van State in de hoop een gunstig arrest te krijgen.

9. De enkele omstandigheid dat een verzoeker gebruikmaakt van zijn recht om een beroep tot nietigverklaring in te stellen tegen een voor hem nadelige administratieve rechtshandeling, volstaat evenwel niet om te besluiten

tot het kennelijk onredelijk karakter van de betrokken aanvraag. *In casu* betreft het bovendien, zoals de verwerende partij in het bestreden besluit zelf aangeeft, slechts “eenzelfde eerdere vraag”, wat tegenspreekt dat verzoeker “steeds opnieuw” een vraag om inzage ter zake indient. Het gaat om twee vragen tot openbaarmaking, waarbij de CTB ten tijde van de eerste vraag “buiten werking” was gesteld en waarbij het verzoek tot heroverweging van de tweede weigeringsbeslissing wel heeft geleid tot een advies van de CTB, dat bovendien gunstig was voor verzoeker. De motieven van het bestreden besluit overtuigen derhalve niet van het kennelijk onredelijk karakter van de betrokken vraag tot openbaarmaking.

10. De verwerende partij beroept zich daarnaast en in hoofdzaak op artikel 6, § 1, 3°, WOB om de openbaarmaking van de briefwisseling en het administratief dossier te weigeren.

Luidens deze bepaling, zoals van toepassing ten tijde van de bestreden beslissing, wijst een federale of niet-federale administratieve overheid de vraag om inzage, uitleg of mededeling in afschrift van een bestuursdocument af, wanneer zij heeft vastgesteld dat het belang van de openbaarheid niet opweegt tegen de bescherming van “de federale internationale betrekkingen van België”.

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

Wanneer een overheid zich wenst te beroepen op de uitzonderingsgrond bedoeld in artikel 6, § 1, 3°, WOB – de relatieve uitzonderingsgrond inzake de federale internationale betrekkingen – moet er een zorgvuldige belangenafweging 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.

11. De bestreden beslissing, gelezen in samenhang met de weigeringsbeslissing van 21 maart 2023, wijst op de bijzondere aard van de onderlinge overlegprocedure. Die procedure is een bilaterale procedure, waarin voorzien is in de dubbelbelastingverdragen, en die ontleend is aan artikel 25 van het OESO-Modelverdrag (bilateraal Modelverdrag voor belastingen naar inkomen en vermogen).

Volgens de beslissingen van de verwerende partij trachten de bevoegde autoriteiten binnen deze procedure autonoom, onafhankelijk, onpartijdig en in lijn met de bepalingen van het dubbelbelastingverdrag een oplossing te vinden voor een dubbele belasting of een andere fiscale situatie die niet in overeenstemming is met de bepalingen van het betrokken verdrag. De betrokken bevoegde autoriteiten zijn daarbij niet gebonden aan eerder ingenomen standpunten van hun operationele fiscale diensten. Evenmin laten de bevoegde autoriteiten zich leiden of sturen door de motieven die door de belastingplichtige of zijn mandataris naar voor werden gebracht in het verzoek tot instellen van de procedure tot onderling overleg. Net om dit onafhankelijk, onpartijdig en autonoom karakter van de hangende en toekomstige overlegprocedures te kunnen bewaren, verzetten de bevoegde autoriteiten zich tegen de openbaarmaking van de stukken van de overlegprocedure.

12. In het OESO-commentaar (editie 2017, https://www.oecd.org/fr/publications/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-abreegee-2017_mtc_cond-2017-fr.html) bij het OESO-Modelverdrag wordt bij artikel 25 van het OESO-Modelverdrag, onder

randnummer 61, opgemerkt dat de openbaarmaking van de met toepassing van artikel 25 van het OESO-Modelverdrag opgestelde stukken niet gerechtvaardigd is, gelet op de specifieke aard van de procedure (“la communication au contribuable ou à son représentant du dossier de l’affaire ne paraît pas justifiée, étant donné la nature particulière de la procédure”, “disclosure to the taxpayer or his representatives of the papers in the case does not seem to be warranted, in view of the special nature of the procedure”).

13. Gelet op de specifieke aard van deze procedure, verwijst de bestreden beslissing naar twee brieven waarin de bevoegde autoriteiten van het Groothertogdom Luxemburg zich hebben verzet tegen de openbaarmaking van de stukken van de overlegprocedure.

Hoewel de formulering van deze brieven, door op meer algemene wijze te stellen dat de Luxemburgse fiscale autoriteiten “ne divulguent, en principe, pas non plus les courriers échangés avec une autorité compétente d’un autre État” enige ambiguïteit zou kunnen laten bestaan, blijkt uit de verduidelijking die de Luxemburgse autoriteiten in hun schrijven van 26 april 2024 hebben verschaft, dat zij uitdrukkelijk niet wensen dat in het concrete dossier van de minnelijke procedure die is ingeleid door verzoeker de correspondentie met België wordt bekendgemaakt.

14. De verwerende partij stelt in de beslissingen van 21 maart 2023 en 31 mei 2023 dat wanneer zij wel inzage zou geven, tegen de wil in van het Groothertogdom Luxemburg, dit tot een diplomatiek incident zou kunnen leiden, waardoor het overleg met het Groothertogdom Luxemburg voor andere lopende en toekomstige dossiers zeer moeilijk zou worden, en zou leiden tot een vertrouwensbreuk. Dit zou de relaties met de partnerstaat ernstig beschadigen en dit zowel voor de huidige als voor de toekomstige overlegprocedures.

15. Uit het voorgaande blijkt dat de verwerende partij tot een 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.

Gelet op de specifieke aard van de onderlinge overlegprocedure en de uitdrukkelijke weigering van de Luxemburgse autoriteiten om in te stemmen met de openbaarmaking van de desbetreffende correspondentie, heeft de verwerende partij op voldoende wijze aannemelijk gemaakt dat de openbaarmaking daadwerkelijk een reële schade zou toebrengen aan de federale internationale betrekkingen.

16. Het enige middel is niet gegrond.

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 24 euro.

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, op twintig december tweeduizend vieren-twintig, door de Raad van State, IXe kamer, samengesteld uit:

Wouter Pas,	staatsraad, waarnemend voorzitter,
Jurgen Neuts,	staatsraad,
Jim Deridder,	staatsraad,
bijgestaan door	
Tiny Temmerman,	griffier.

De griffier

De voorzitter

Tiny Temmerman

Wouter Pas