

*a*

## X v Belgium

A. 224.757/IX-9262

*b*

BELGIAN COUNCIL OF STATE, ADMINISTRATIVE JURISDICTION DEPARTMENT  
(IXTH DIVISION)

VAN HAEGENDOREN (PRESIDENT), SEUTIN (MEMBER), THYS (MEMBER) AND  
WAUTERS (CLERK)

*c*

JUDGMENT DATE: 2 JUNE 2020

*d*

---

*Administration – Belgium – Disclosure of information – Mutual agreement  
procedure – Whether file to be disclosed to taxpayer – Interests to be  
weighed.*

*Double taxation – Belgium – Mutual agreement procedure – Whether file  
to be disclosed to taxpayer – Interests to be weighed.*

---

*e*

The taxpayer was a British citizen resident in Belgium but the UK tax  
authorities decided that he was resident in the UK and liable to UK tax.

*f*

The taxpayer applied to the Belgian tax authorities for there to be a  
mutual consultation procedure under art 25 of the Belgium-UK double  
taxation agreement. The outcome of the consultation procedure was that it  
was considered that the taxpayer habitually resided in both contracting  
states. Applying the tie-breaker rules, since the taxpayer was a British  
citizen, he was deemed to be a resident of the UK, with Belgium as a

*g*

‘secondary state of residence’. He was asked whether he accepted the  
decision. He replied that he could not accept the decision without seeing  
the file and reasons for the decision. The Belgian tax authorities considered  
it in the interests of confidentiality and of relations with the UK that the  
material not be disclosed. This interest was found not to be outweighed by

*h*

the private interest of the taxpayer to ensure that the Competent  
Authorities of the two states had made sufficient effort to arrive at a  
solution. The taxpayer appealed.

**Held** (allowing the appeal):

*i*

The contested decision would be annulled. It was not evident that proper  
consideration had been made and not demonstrated that the disclosure of  
the file could damage the protected interest. The protected interest was not  
to be weighed against the private interest of the taxpayer but against the  
public interest served by disclosure (see [3.8], [3.13], [11.3.4], below).

**EDITOR'S NOTE**

This case is reported here because of its relevance to, and contrast with, the decision in *McCabe v HMRC* reported elsewhere in this issue. As will be seen, the Belgium Conseil d'Etat concluded that the decision taken by the revenue authorities to refuse disclosure of correspondence relating to the mutual agreement procedure was to be annulled. That did not mean, of course, that the Council of State was ordering disclosure of the communications: it would have been possible for the revenue authorities to issue a new decision, correctly applying the law, but yet still refusing disclosure of the documentation.

It is interesting to note that, in the case of Belgium, there is an advisory panel on transparency of government documentation.

Reference may also be made to the *Garlon* decision reported elsewhere in this issue where, in 2013, the Belgium Council of State reached a similar decision to set aside a decision of the revenue authorities refusing access to documentation supplied in the context of the competent authority proceedings.

**Counsel**

*Frank Mortier*, Brussels, for the taxpayer.

*Legal Service of the Federal Public Service for Finance*, Brussels, for the Belgian State.

2 June 2020. The following judgment was delivered.

**JUDGMENT****I. VOORWERP VAN HET BEROEP**

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

**II. VERLOOP VAN DE RECHTSPLEGING**

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

Eerste auditeur Alexander Van Steenberge heeft een verslag opgesteld.

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

- a* Met akkoord van alle partijen is de zaak behandeld overeenkomstig art 3 van het koninklijk besluit nr. 12 van 21 april 2020 ‘met betrekking tot de verlenging van de termijnen van de rechtspleging voor de Raad van State en de schriftelijke behandeling van de zaken’.
- b* Eerste auditeur Alexander Van Steenberge heeft een met dit arrest eensluidend advies gegeven, behoudens wat de toekenning van de rechtsplegingsvergoeding betreft.
- Ingevolge de mededeling van dit advies aan de partijen op 13 mei 2020, is het debat gesloten en is de zaak in beraad genomen.
- c* 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

- d* [3.1] Verzoeker heeft een fiscaal geschil met de belastingadministraties van België en het Verenigd Koninkrijk. In de periode tussen 5 april 2006 en 20 februari 2014 had verzoeker zijn woonplaats in België en was hij onderworpen aan de Belgische fiscale reglementering. De belastingadministratie van het Verenigd Koninkrijk is evenwel van oordeel
- e* 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.
- f* [3.2] Op 6 juni 2016 vraagt verzoeker aan de dienst Internationale Betrekkingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit van de federale overheidsdienst Financiën (hierna: de FOD Financiën) om een onderlinge overlegprocedure tussen België en het Verenigd Koninkrijk op te starten teneinde een dubbele belasting te vermijden.
- g* [3.3] Op 11 oktober 2016 wordt aan verzoeker meegedeeld dat een onderlinge overlegprocedure wordt opgestart met toepassing van art 25 van de Overeenkomst tussen de Regering van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en de Regering van het Koninkrijk België ‘tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van
- h* het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar vermogenswinsten, ondertekend te Brussel op 1 juni 1987’ (hierna: het dubbelbelastingverdrag).
- [3.4] Op 3 maart 2017 deelt de dienst Internationale Betrekkingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit van de FOD Financiën aan
- i* verzoeker het standpunt mee van de belastingadministratie van het Verenigd Koninkrijk. De belastingadministratie van het Verenigd Koninkrijk betwist niet dat verzoeker gedurende de voornoemde periode in België een duurzaam tehuis ter beschikking had, in België belangrijke levensbelangen had en gewoonlijk in België verbleef, maar zij stelt dat

verzoeker gedurende dezelfde periode eveneens in het Verenigd Koninkrijk een duurzaam tehuis ter beschikking had, nauwe persoonlijke en economische betrekkingen had en er gewoonlijk heeft verbleven. Op grond van de zogenaamde *tie-breaker rule* uit het dubbelbelastingverdrag moet verzoeker als onderdaan van het Verenigd Koninkrijk ook als inwoner van het Verenigd Koninkrijk worden aanzien. a  
b

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

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

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

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

[3.9] Op 6 oktober 2017 deelt de dienst Internationale Betrekkingen van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit van de FOD Financiën aan verzoeker mee dat de bevoegde autoriteiten van België en het Verenigd Koninkrijk een akkoord hebben bereikt inzake het woonplaatsconflict. Voor de periode van 5 april 2006 tot 20 februari 2014 wordt verzoeker met toepassing van de *tie-breaker rule* zoals bedoeld in het dubbelbelastingverdrag geacht inwoner te zijn van het Verenigd Koninkrijk. Aan verzoeker wordt gevraagd of hij akkoord kan gaan met het resultaat van deze overlegprocedure. h  
i

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

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

We leiden uit uw brief af dat de belastingdiensten van België en het Verenigd-Koninkrijk hebben beslist dat België de status heeft van

*b* “tweede woonstaat (secondary state of residence); wat maakt dat België heffingsbevoegdheid heeft over inkomsten uit Belgische bronnen, voor zover het dubbelbelasting voorziet in een heffingsbevoegdheid die toekomt aan de bronstaat”.

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

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

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

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

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

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

*i* Uit de voorbereidende werken bij de wet van 30 juni 2017 (MvT., advies RvSt., advies Privacycommissie en advies van het Mondiaal Forum) mag duidelijk blijken dat artikel 5 van de wet van 30 juni 2017, en dus het nieuwe artikel 337/1 van het WIB’92 slechts toepassing vindt in het kader van de uitwisseling van inlichtingen voorzien in artikel 26 van het OESOmodelverdrag. Het volledige

artikel 26 van het OESO-modelverdrag werd trouwens ter illustratie *a*  
opgenomen in de MvT. bij de bespreking van artikel 5.

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

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

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

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

[3.12] Verzoeker vraagt op 30 november 2017 de heroverweging van de  
beslissing om geen inzage te verlenen in de briefwisseling tussen de  
Belgische fiscale overheid en de belastingadministratie van het Verenigd  
Koninkrijk. Tegelijkertijd vraagt hij de Commissie voor de toegang tot en  
het hergebruik van bestuursdocumenten, afdeling openbaarheid van  
bestuur (hierna: de commissie openbaarheid van bestuur), om een advies. *h*

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

*a* [3.13] Op 18 december 2017 verleent de commissie openbaarheid van bestuur het volgende advies:

‘2. De ontvankelijkheid van de adviesaanvraag

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

3. De gegrondheid van de adviesaanvraag

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

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

*e* Voor de grondslag voor de weigering om toegang te verlenen die de FOD Financiën inroept, kan dan ook enkel [...] de uitzonderingsgrond bedoeld in artikel 6, § 1, 3° van de wet van 11 april 1994 in aanmerking worden genomen. Deze bepaling stelt dat een administratieve overheid de vraag om toegang dient te weigeren wanneer ze heeft vastgesteld dat het belang van de openbaarheid niet opweegt tegen het belang dat gediend is met de federale internationale betrekkingen van België. Uit de rechtspraak van de Raad van State volgt dat in concreto moet worden aangetoond dat daadwerkelijk schade zou worden toegebracht aan dit door de wetgever beschermde belang. Bovendien is dit niet voldoende, want – in tegenstelling tot de uitzonderingsgronden in artikel 6, § 2 van de wet van 11 april 1994, waarbij van zodra de informatie onder de betrokken uitzonderingsgrond valt, de openbaarheid moet worden geweigerd en geen belangenafweging plaatsvindt – dient te dezen een belangenafweging plaats te vinden, waarbij na een onderzoek van de

concrete omstandigheden van de zaak wordt vastgesteld dat de *a*  
openbaarmaking niet opweegt tegen de bescherming van het  
beschermd belang. Er wordt niet afdoende aangetoond, noch is het in  
te zien, dat de openbaarmaking van de betrokken briefwisseling,  
schade zou kunnen toebrengen aan het beschermd belang. Derde *b*  
landen kunnen immers geen afbreuk doen aan de rechten die door het  
interne Belgische recht worden toegekend. Het dubbelbelastingverdrag  
afgesloten tussen België en het Verenigd Koninkrijk met het oog op het  
vermijden van dubbelbelasting mag immers zelf geen afbreuk doen aan  
de fundamentele beginselen die aan de Belgische Grondwet ten *c*  
grondslag liggen. Tot die fundamentele beginselen behoren onder meer  
de fundamentele rechten, waaronder ook het recht van toegang tot  
bestuursdocumenten zoals gegarandeerd door artikel 32 Gw. De  
Commissie moet bovendien vaststellen dat het vasthouden aan de  
vertrouwelijkheid vooral uitgaat van de Belgische administratie en niet *d*  
van de Britse administratie die blijkbaar geen principieel bezwaar heeft  
tegen de openbaarmaking van de gevoerde briefwisseling. Net om die  
reden is hoe dan ook niet in te zien dat door de openbaarmaking ervan  
afbreuk zou worden gedaan aan de federale internationale relaties.

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

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

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

‘Naar aanleiding van uw schrijven van 30 november 2017 waar u de *i*  
heroverweging van het verzoek tot inzage formuleert, en verwijzend  
naar het Advies 2017–59 afgeleverd door de Commissie voor de  
toegang tot en het hergebruik van bestuursdocumenten, afgeleverd op  
18 december 2017, toegekomen bij mijn dienst op 22 december 2017,  
kan ik u als volgt informeren.

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



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

*b* toepassing vindt.

Omtrent de weigering om inzage te verlenen op grond van artikel 6, §1, 3° van de wet van 11 april 1994 (WOB), en waar de Commissie in haar Advies vaststelt dat het vasthouden aan de vertrouwelijkheid vooral uitgaat van de Belgische administratie, wenst de Belgische

*c* administratie met klem te weerleggen dat het vooral zij is die zich zou verzetten tegen inzage, en dat het Verenigd Koninkrijk geen principieel bezwaar zou maken tegen de openbaarmaking.

De bescherming van het belang van de federale internationale

*d* betrekkingen van België indachtig, en zich bovendien steunend op de OESO-commentaar bij het OESO modelverdrag (zie punt 61 bij artikel 25 van de OESO Commentaar van 2014 bij het OESO modelverdrag), heeft de Belgische administratie inderdaad expliciet, en nadat ze hierom werd gevraagd door de Bevoegde Autoriteit van het Verenigd

*e* Koninkrijk, aan deze Autoriteit laten weten zich te verzetten tegen elk verzoek om inzage van de documenten die deel uitmaken van het dossier van de overlegprocedure.

Echter, niet enkel de Belgische administratie, maar ook de Bevoegde

*f* Autoriteit van het Verenigd Koninkrijk heeft gedurende onderhavige overlegprocedure zowel mondeling als schriftelijk de Belgische administratie geïnformeerd over haar politiek waarbij ze zich principieel evenzeer verzet tegen de openbaarmaking van de documenten van het overlegdossier.

De procedure voor onderling overleg is een procedure voorzien in de

*g* 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

*h* pragmatische wijze een oplossing [...] wordt overeengekomen om een concrete situatie van dubbele belasting ongedaan te maken.

Het spreekt voor zich dat wanneer de Belgische administratie de

vertrouwelijke communicatie die ter gelegenheid van de

overlegprocedure zowel schriftelijk als mondeling wordt gevoerd zou

*i* openbaar maken, en zeker indien beide partnerstaten zich uitdrukkelijk verzetten tegen zulke openbaarmaking, dit de relaties met de partnerstaat ernstig zou beschadigen zowel voor de huidige als voor toekomstige overlegprocedures.

Het belang van de vertrouwelijkheid van de communicatie tussen de

partnerstaten in het kader van de overlegprocedure is zeer hoog, en wordt door elke partnerstaat (in casu ook door het Verenigd Koninkrijk) als essentieel aangemerkt en ervaren. *a*

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. *b*

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. *c*

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. *d*

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

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

Tot slot, voor wat betreft de toepassing van artikel 376, §1 WIB'92 *g*

*h*

*i*

- a* werd een kopie van uw brief van 30 november 2017 toegezonden aan het bevoegde Centrum Particulieren.’

Dat is de bestreden beslissing.

- b* [3.15] De belastingadministratie van het Verenigd Koninkrijk heeft belastingen gevestigd op basis van de veronderstelling dat verzoeker woonachtig was in het Verenigd Koninkrijk. Verzoeker heeft hiertegen een beroep aangetekend bij de rechtbank in het Verenigd Koninkrijk waarbij hij aanvoert dat hij in die periode daar niet woonachtig was. In een brief van 27 maart 2019 stelt verzoeker hieromtrent:

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

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

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

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

**IV. ONDERZOEK VAN HET ENIGE MIDDEL***a***Standpunt van de partijen**

[4] Verzoeker voert de schending aan van art 26 van het dubbelbelastingverdrag, van art 32 van de Grondwet, van art 6, §§ 1 en 2 van de wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur en van art 337/1 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 1992). Hij is van oordeel dat de inzage in de briefwisseling tussen België en het Verenigd Koninkrijk ten onrechte werd geweigerd op grond van art 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur en dat hem wel inzage had moeten worden verleend.

*b*

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

*c*

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

*d**e**f*

Ten slotte laat verzoeker gelden dat hij niet inziet op welke wijze inzage in de stukken die betrekking hebben op de onderlinge overlegprocedure de internationale betrekkingen tussen het Verenigd Koninkrijk en België op het spel zouden kunnen zetten, zeker nu de belastingadministratie van het Verenigd Koninkrijk geen bezwaar heeft tegen de inzage. Verzoeker verwijst naar het advies van de commissie openbaarheid van bestuur dienaangaande. In navolging van dat advies stelt hij dat de verwerende partij niet afdoende heeft aangetoond dat de openbaarmaking van de briefwisseling schade zou kunnen toebrengen aan het beschermde belang en dat de verwerende partij bovendien ook heeft nagelaten om een belangenafweging te maken tussen het door de geheimhouding beschermde belang en het door de openbaarmaking gediende algemeen belang en dat zij aldus art 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur niet correct heeft toegepast.

*g**h**i*

- a* [5] De verwerende partij antwoordt dat uit de voorbereidende werken van de wet van 30 juni 2017 ‘houdende maatregelen in de strijd tegen fiscale fraude’ (hierna: de wet van 30 juni 2017) – waarmee art 337/1 in het WIB 1992 werd ingevoegd – blijkt dat de in het voornoemde art 337/1 voorziene afwijking op art 4 van de wet openbaarheid van bestuur enkel
- b* van toepassing is in het kader van de uitwisseling van inlichtingen met toepassing van art 26 van het OESO-modelverdrag. De stukken waarvan verzoeker inzage vraagt, zijn evenwel opgesteld met toepassing van art 25 van het OESO-modelverdrag waardoor moet worden aangenomen dat art 337/1 WIB 1992 niet van toepassing is. Ook de commissie
- c* openbaarheid van bestuur valt dit standpunt bij in haar advies.
- In de mate dat verzoeker aanvoert dat art 26, § 2, van het OESO-modelverdrag niet correct werd toegepast, benadrukt de verwerende partij andermaal dat de stukken waarvan verzoeker inzage
- d* vraagt, werden opgesteld met toepassing van art 25 van het OESO-modelverdrag. Artikel 26 van het OESO-modelverdrag is evenwel niet van toepassing op de onderlinge overlegprocedure bedoeld in voormeld art 25, dat een specifieke procedure betreft tussen de bevoegde fiscale overheden onderling zonder tussenkomst van de belastingplichtige.
- e* In de commentaar bij art 25 van het OESO-modelverdrag wordt bovendien opgemerkt dat de openbaarmaking van de met toepassing van die bepaling opgestelde stukken niet gewaarborgd is, gelet op de specifieke aard van de procedure.
- f* Ten slotte laat de verwerende partij gelden dat zij art 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur wel correct heeft toegepast. Zij meent dat uit een volledige lezing van de brief van 21 november 2017 van de fiscale overheid van het Verenigd Koninkrijk aan de fiscaal adviseur van verzoeker blijkt dat op grond van interne wetgeving wel bezwaren worden
- g* geformuleerd tegen de openbaarmaking van de door verzoeker opgevraagde stukken en dat de gevraagde inzage bijgevolg wordt afgewezen. Volgens de verwerende partij kan er dan ook niet worden betwist dat wanneer zij zou beslissen om in te gaan op verzoekers vraag tot inzage, terwijl de fiscale overheid van het Verenigd Koninkrijk zich op
- h* grond van interne regels verzet tegen de openbaarmaking, deze beslissing een negatieve weerslag zal hebben op het vertrouwen dat wordt gesteld in de Belgische fiscale overheid en bijgevolg op haar relaties met buitenlandse overheden in zowel de hangende als de toekomstige overlegprocedures. De openbaarmaking zou dan ook ernstige schade toebrengen aan de federale
- i* internationale betrekkingen van België. De verwerende partij merkt voorts op dat het algemeen belang niet wordt gediend met het openbaar maken van briefwisseling die betrekking heeft op een overlegprocedure tot het vermijden van dubbele belastingheffing in een concrete fiscale situatie. Zij wijst er tot slot ook op dat is tegemoetgekomen aan het belang dat

verzoeker heeft bij de overlegprocedure. De overlegprocedure heeft immers *a*  
aanleiding gegeven tot een gezamenlijke beslissing met de fiscale overheid  
van het Verenigd Koninkrijk. In de mate dat door de fiscale overheid van  
het Verenigd Koninkrijk een aanslag zou worden gevestigd ten laste van  
verzoeker, kan die aanslag bovendien worden aangevochten voor de *b*  
nationale rechtscolleges. De belangen van verzoeker worden dan ook niet  
aangetast door de bestreden beslissing.

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

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

Verzoeker benadrukt vervolgens dat de verwerende partij zich niet langer  
kan beroepen op de uitzonderingsgronden van de wet openbaarheid van  
bestuur sedert de inwerkingtreding van art 377/1 WIB 1992 (*lex specialis*  
*derogat legi generali*). Hij wijst er ook op dat in de tekst van het *g*  
voornoemde art 337/1 uitdrukkelijk melding wordt gemaakt van ‘elke  
andere correspondentie tussen de bevoegde autoriteiten’. In dat verband  
merkt verzoeker op dat het door de verwerende partij beweerde  
onderscheid tussen een onderlinge overlegprocedure en een lopend *h*  
onderzoek arbitrair is en niet strookt met de (juridische) werkelijkheid. Zo  
komt het vaak voor dat tijdens of na een lopend onderzoek van een  
buitenlandse belastingautoriteit een onderlinge overlegprocedure wordt  
opgestart. Daarnaast gaat een onderlinge overlegprocedure ook gepaard *i*  
met de uitwisseling van inlichtingen en gegevens.

Ten slotte betoogt verzoeker dat de verwerende partij ten onrechte van  
oordeel is dat art 26 van het OESO-modelverdrag niet van toepassing zou  
zijn op de onderlinge overlegprocedure. Hij merkt op dat art 26, § 1, van  
het OESO-modelverdrag geen uitzondering bevat voor de onderlinge

*a* overlegprocedure bedoeld in art 25 van het OESO-modelverdrag. Volgens verzoeker blijkt uit de tekst van art 26 van het OESO-modelverdrag en de commentaar op art 26 van het OESO-modelverdrag zelfs dat inlichtingen met betrekking tot de fiscale situatie van de belastingplichtige voor de belastingplichtige niet geheim mogen worden gehouden en hem dus

*b* moeten worden meegedeeld.

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

*c* Zij argumenteert dat uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 30 juni 2017 blijkt dat de wetgever de wil had om art 337/1 WIB 1992 enkel van toepassing te maken op de uitwisseling van inlichtingen op basis van art 26 van het OESO-modelverdrag. Zo wordt in de memorie van

*d* toelichting bij art 5 van de wet van 30 juni 2017 expliciet vermeld dat art 337/1 wordt ingevoegd ‘opdat de doeltreffendheid van de internationale onderzoeken die aanleiding geven tot vragen om inlichtingen door een buitenlandse Staat niet zou worden geschaad’.

Hieruit blijkt duidelijk dat de nieuwe wet de context van art 26 van het OESO-modelverdrag voor ogen had, waarna ‘ter informatie’ ook nog eens de tekst van art 26 van het OESO-modelverdrag wordt overgenomen.

*e* Voorts blijkt uit de impactanalyse bij de wet van 30 juni 2017 dat deze wet belastingplichtigen treft die te maken hebben met inkomstenbelastingen, in het kader waarvan inlichtingen worden uitgewisseld op vraag van een

*f* buitenlandse Staat, en dit tijdens het onderzoek. Ook vermeldt het advies van de Raad van State bij de wet van 30 juni 2017 in verband met art 5 dat deze bepaling betrekking heeft op ‘vragen om inlichtingen door een buitenlandse autoriteit’. In hetzelfde advies verduidelijkt de Raad van State

*g* dat in de memorie van toelichting die afwijking van de wet openbaarheid van bestuur wordt verantwoord door verwijzing naar de commentaar bij art 26 van het OESO-modelverdrag. Ten slotte heeft ook de brief van het

Mondiaal forum inzake transparantie en uitwisseling van informatie met betrekking tot belastingaangelegenheden aan de adviseur van de FOD Financien het over het nieuwe art 337/1 WIB 1992 en de overeenstemming

*h* ervan met paragraaf 11 van de commentaar op art 26 van het OESO-modelverdrag. Aldus blijkt dat bij de voorbereidende werken van de wet van 30 juni 2017 onmiskenbaar en ten overvloede wordt verwezen naar de ‘uitwisseling van inlichtingen (op vraag van vreemde Staten)’ in de

*i* onderzoeksfase en zelfs expliciet naar art 26 van het OESO-modelverdrag. Dat maakt, aldus de verwerende partij, dat het toepassingsgebied van het voornoemde art 337/1 niet ruimer mag worden gezien en dus beperkt is tot de inlichtingen die worden uitgewisseld op grond van art 26 van het OESO-modelverdrag. De verwerende partij wijst er ook op dat art 337/1



werd ingevoegd onder titel ‘Vestiging en invordering van de belasting’, *a*  
hoofdstuk ‘Onderzoek en Controle’ en afdeling ‘Beroepsgeheim’ WIB 1992  
en dat de onderlinge overlegprocedure waarvan *in casu* sprake zich niet  
afspeelt in het stadium van de vestiging en invordering van de belasting.  
De notie ‘evenals elke andere correspondentie tussen de bevoegde  
autoriteiten’ in art 337/1 moet volgens haar dan ook beperkend worden *b*  
geïnterpreteerd als ‘elke andere correspondentie in het kader van de  
uitwisseling van inlichtingen zoals dat is voorzien in art 26 van het  
OESO-modelverdrag’.

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

Volgens de verwerende partij zou een miskennis van het beperkte  
toepassingsgebied van art 337/1 WIB 1992 niet alleen niet stroken met de  
wil van de wetgever, maar bovendien ook ingaan tegen de diverse in de  
internationale rechtsorde opgenomen bepalingen die de niet-  
openbaarmaking van de documenten opgesteld in het kader van de *f*  
onderlinge overlegprocedure erkennen. Daarenboven zou art 337/1 WIB  
1992 dan in voorliggende zaak de uitdrukkelijke vraag van de fiscale  
overheid van het Verenigd Koninkrijk om de correspondentie niet  
openbaar te maken – een standpunt dat gesteund wordt door de uitspraak *g*  
van een *Appeal Court* – en de bilaterale afspraken in dat verband helemaal  
negeren. Dit zou leiden tot een vertrouwensbreuk tussen beide  
verdragsstaten, met het risico op een eenzijdige opzegging of opschorting  
van de toepassing van het bilateraal dubbelbelastingverdrag tot gevolg.  
Net om te anticiperen op een dergelijk risico is in art 6, § 1, 3<sup>o</sup>, van de wet *h*  
openbaarheid van bestuur voorzien in een weigeringsgrond. Die  
weigeringsgrond moet ook worden gezien in het licht van de hiërarchie der  
rechtsnormen waarbij een internrechtelijke rechtsregel niet strijdig mag  
zijn met een internationale norm of die norm buiten werking mag stellen.

De verwerende partij besluit dat zij haar beslissing terecht heeft gesteund *i*  
op de weigeringsgrond bedoeld in art 6, § 1, 3<sup>o</sup>, van de wet openbaarheid  
van bestuur en dat zij zowel in de loop van, als op het einde van de  
onderlinge overlegprocedure het particuliere belang van verzoeker  
voldoende heeft gevrijwaard.



- a* [8] Verzoeker argumenteert in zijn laatste memorie dat een onderlinge overlegprocedure de toepassing van art 337/1 WIB 1992 niet uitsluit. De voornoemde bepaling is duidelijk en behoeft geen interpretatie. Artikel 337/1 verwijst immers naar ‘elke andere’ correspondentie tussen bevoegde autoriteiten. Enkel tijdens de onderzoeks- en controlefase moet de
- b* uitgewisselde informatie ten aanzien van derden – en dus ook de belastingplichtige – geheim worden gehouden. Welnu, deze fase is beëindigd aangezien de onderlinge overlegprocedure tot een oplossing heeft geleid. Bovendien is ook de parlementaire voorbereiding van de wet van 30 juni 2017 duidelijk. Het is slechts voor het welslagen van een
- c* internationaal fiscaal (fraude-)onderzoek dat de wetgever tijdens het onderzoek een beperking op het grondwettelijk gewaarborgd inzage heeft ingevoerd. Per definitie moet het recht op inzage dan ook worden gewaarborgd in alle andere gevallen. Een beperkende interpretatie van
- d* art 337/1 WIB 1992 is dan ook niet aan de orde. Het is verzoeker in dat verband overigens niet duidelijk naar welke internationaalrechtelijke norm de verwerende partij verwijst om te stellen dat zij het grondwettelijk recht op inzage van een belastingplichtige van documenten die betrekking hebben op zijn fiscale toestand mag beperken. Verzoeker stelt dat art 25
- e* van het OESO-modelverdrag geen dergelijke beperking bevat en dat art 26 van het OESO-modelverdrag, dat evenmin een dergelijke beperking bevat, volgens de verwerende partij niet van toepassing is.

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

Ten slotte herhaalt verzoeker nogmaals dat de verwerende partij niet heeft aangetoond dat er sprake kan zijn van een mogelijk gevaar voor de federale internationale belangen wanneer een inzage wordt geweigerd,

zonder hiervoor met verwijzing naar de concrete gegevens van de zaak aan *a*  
te tonen waarom inzage zou moeten worden geweigerd. Bovendien toont  
het toepassingsgebied van art 26 van het OESO-modelverdrag volgens  
verzoeker net aan dat geschillen over de fiscale toestand van een  
belastingplichtige per definitie geen gevaar kunnen inhouden voor de *b*  
internationale federale betrekkingen van de Belgische Staat.

### Beoordeling

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

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

[10.2] Artikel 337/1 WIB 1992 luidt als volgt:

‘In afwijking van artikel 4 van de wet van 11 april 1994 betreffende *f*  
de openbaarheid van bestuur, mogen de verzoeken om inlichtingen van  
buitenlandse autoriteiten en de antwoorden verstrekt aan die  
autoriteiten evenals elke andere correspondentie tussen de bevoegde  
autoriteiten niet openbaar worden gemaakt zolang het onderzoek van *g*  
de buitenlandse autoriteit niet is afgesloten en voor zover de  
openbaarmaking nadelig zou zijn voor het voormelde onderzoek,  
tenzij de buitenlandse autoriteit haar uitdrukkelijk akkoord heeft  
gegeven voor deze openbaarmaking.

Het in het eerste lid bedoelde akkoord wordt geacht te zijn bekomen *h*  
wanneer de buitenlandse autoriteit niet reageert binnen een termijn  
van 90 dagen te rekenen vanaf het verzenden door de Belgische Staat  
van de vraag tot inzage, en de informatie niet verschaft dat de  
vertrouwelijkheid van de uitgewisselde gegevens en de correspondentie *i*  
volgens de voorwaarden van dit artikel moet voortduren, wanneer de  
persoon in wiens hoofde het onderzoek door de buitenlandse Staat  
wordt gevoerd uitdrukkelijk deze toegang aan de Belgische Staat heeft  
gevraagd.’

Artikel 337/1 WIB 1992 is ingevoegd bij art 5 van de wet van 30 juni

- a* 2017 ‘houdende maatregelen in de strijd tegen de fiscale fraude’ welke in werking is getreden op 17 juli 2017. In de memorie van toelichting wordt bij deze bepaling de volgende verantwoording gegeven (Parl.St. Kamer 2016–2017, nr. 54–2400/001, 9–12):
- b* ‘Er wordt een artikel 337/1 in het WIB 92 ingevoegd teneinde af te wijken van de wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur, meer bepaald van zijn artikel 4, opdat de doeltreffendheid van de internationale onderzoeken die aanleiding geven tot vragen om inlichtingen door een buitenlandse Staat, niet zou worden geschaad.
- c* Er bestaat inderdaad in de wet van 8 december 1992 tot bescherming van de persoonlijke levenssfeer ten opzichte van de verwerking van persoonsgegevens, in artikel 3, § 7, een uitzondering ten voordele van de FOD Financiën op de verplichting om bepaalde inlichtingen aan de betrokken persoon voor te leggen, meer bepaald
- d* wat de oorsprong en de inhoud van de gegevens betreft, voor de periode waarop ze het voorwerp uitmaken van een controle of een fiscaal onderzoek of de voorbereidende stukken ervan, in de mate dat de inzage en afschrift schade zou kunnen berokkenen aan dit onderzoek.
- e* Deze uitzondering bestaat niet in de voormelde wet van 11 april 1994.
- Het is dus gemakkelijk voor een belastingplichtige die op basis van de voormelde wet van 8 december 1992, voor de noden van het
- f* onderzoek, geen toegang heeft tot bepaalde gevoelige informatie om éénzelfde aanvraag in te dienen op basis van de voormelde wet van 11 april 1994.
- Teneinde het welslagen van de internationale onderzoeken te garanderen, wordt er afgeweken van de verplichting van passieve openbaarheid voorzien in artikel 4 van de voormelde wet van 11 april
- g* 1994, wat betreft de vragen om inlichtingen, de verzonden antwoorden en de briefwisseling tussen de bevoegde autoriteiten, behalve indien de buitenlandse Staat uitdrukkelijk haar goedkeuring heeft gegeven voor de verspreiding ervan.
- h* Het laatste lid van de toelichting bij artikel 4 is hier eveneens mutatis mutandis van toepassing.
- Teneinde de rechten van de persoon in wiens hoofde een buitenlandse staat aan de Belgische fiscus inlichtingen vraagt, zoveel
- i* als mogelijk te vrijwaren worden de bepalingen van artikel 3, § 7, van de hiervoor vermelde wet van 8 december 1992, expliciet in het ontwerp opgenomen. Het gaat hier over de beperking van het verbod tot inzage en afschrift tot de periode gedurende dewelke het onderzoek van de buitenlandse staat loopt en voor zover inzage en afschrift het

onderzoek kan schaden. Zodra het onderzoek van de buitenlandse staat is afgesloten vervalt het verbod. *a*

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

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

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

[...]

Paragraaf 2,

11. Wederzijdse bijstand tussen belastingdiensten is slechts mogelijk wanneer elke dienst erop vertrouwt dat de andere dienst de ontvangen inlichtingen gedurende de samenwerking met dezelfde zorg zal behandelen. De vertrouwelijkheidsregels van paragraaf 2 zijn van toepassing op alle soorten inlichtingen die op basis van paragraaf 1 ontvangen werden, met inbegrip van inlichtingen ontvangen in een verzoek en inlichtingen die als antwoord op een verzoek uitgewisseld werden. Bijgevolg zijn de vertrouwelijkheidsregels van toepassing op, bijvoorbeeld, brieven van een bevoegde autoriteit, inclusief brieven waarin inlichtingen verzocht worden. Op hetzelfde moment is het wel te verstaan dat de aangezochte staat basisinlichtingen kan onthullen die vermeld worden in een brief van een bevoegde autoriteit (maar niet de brief zelf) en die de aangezochte staat nodig heeft om de gewenste inlichtingen te verkrijgen of aan de verzoekende staat te verstrekken, zonder de inspanningen van de verzoekende staat te dwarsbomen. Indien, echter, gerechtelijke procedures e.d. op basis van de nationale wetgeving de onthulling vereisen van de brieven van de bevoegde autoriteit zelf, dan mag de bevoegde autoriteit van de aangezochte staat zulke brieven onthullen, tenzij de verzoekende staat dit uitdrukkelijk verbiedt. De geheimhouding in de ontvangende verdragsluitende staat is een aangelegenheid van nationaal recht. Paragraaf 2 bepaalt daarom dat inlichtingen die op basis van de voorzieningen van het verdrag verworven worden, in de ontvangende staat op dezelfde wijze als geheim behandeld moeten worden als inlichtingen die de ontvangende staat op basis van de nationale wetten *e*  
*f*  
*g*  
*h*  
*i*

- a* van die staat ontvangt. Sancties voor de schending van geheimhouding in deze staat worden bepaald door de administratieve en strafrechtelijke wetgeving van die staat. In gevallen waarin de aangezochte staat vaststelt dat de verzoekende staat niet voldoet aan haar vertrouwelijkheidsverplichtingen ten aanzien van de op basis van dit artikel uitgewisselde inlichtingen, kan de aangezochte staat op grond van dit artikel bijstand opschorten totdat de verzoekende staat zekerheid biedt dat deze plichten daadwerkelijk nagekomen worden. Indien nodig kunnen de bevoegde autoriteiten een speciale regeling treffen of een memorandum van overeenstemming sluiten over de vertrouwelijkheid van onder dit artikel uitgewisselde inlichtingen.’

- Zoals uit deze toelichting blijkt, vormt het bepaalde in art 337/1 WIB 1992 een afwijking van de wet openbaarheid van bestuur en dient het
- d* bijgevolg beperkend te worden geïnterpreteerd. Het voorziet in een specifieke regeling voor verzoeken om inlichtingen die uitgaan van een buitenlandse autoriteit – en dus niet van de bevoegde Belgische autoriteit – alsook de antwoorden die worden verstrekt en elke andere briefwisseling tussen de buitenlandse en de Belgische autoriteiten in dat verband, zolang
- e* het onderzoek van de buitenlandse staat loopt en de openbaarmaking nadelig zou zijn voor dat onderzoek. Eenmaal dat onderzoek is afgesloten, vervalt het verbod.

- In casu* gaat het echter om de uitwisseling van informatie binnen het
- f* raam van de ‘regeling voor onderling overleg’ met toepassing van art 25 van het dubbelbelastingverdrag om dubbelbelasting te vermijden. Zoals ook de commissie openbaarheid van bestuur heeft vastgesteld in haar advies van 18 december 2017, is art 337/1 WIB 1992 niet van toepassing in de voorliggende zaak. Aangezien art 337/1 WIB1992 van strikte lezing
- g* is, kan er niet uit worden afgeleid dat voor de overige gevallen van verzoeken tot inzage van de wet openbaarheid van bestuur wordt afgeweken, noch wat de regels, noch wat de uitzonderingsgronden betreft.

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

zij art 6, § 1, 3°, van de wet openbaarheid van bestuur niet correct heeft *a*  
toegepast.

[11.2] Artikel 32 van de Grondwet luidt:

‘Ieder heeft het recht elk bestuursdocument te raadplegen en er een *b*  
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 art 32 van de Grondwet te bepalen dat elk bestuursdocument –  
begrip dat volgens de Grondwetgever zeer ruim moet worden *c*  
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 *d*  
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. *e*

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

Luidens art 6, § 1, 3°, wijst een federale of niet-federale administratieve  
overheid de vraag om inzage, uitleg of mededeling in afschrift van een *f*  
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. *g*  
Artikel 6, § 1, 3°, kan geen grondslag vormen om aan een bestuursdocument  
systematisch de inzage van documenten in verband met zijn fiscaal dossier  
te weigeren. Het beroep op die bepaling moet concreet worden  
verantwoord met verwijzing naar de concrete gegevens van de zaak.

[11.3.2] De omstandigheid dat de briefwisseling tussen België en het *h*  
Verenigd Koninkrijk en het administratief dossier betrekking hebben op de  
onderlinge overlegprocedure zoals bedoeld in art 25 van het  
dubbelbelastingverdrag, verhindert niet dat ze het karakter hebben van  
‘bestuursdocument’ in de zin van art 4 van de wet openbaarheid van  
bestuur. Dit wordt overigens door de partijen niet betwist. *i*

[11.3.3] In de bestreden beslissing stelt de verwerende partij vooreerst  
dat ‘niet enkel de Belgische administratie, maar ook de Bevoegde Autoriteit  
van het Verenigd Koninkrijk [...] gedurende [de] overlegprocedure zowel  
mondeling als schriftelijk de Belgische administratie [heeft] geïnformeerd

*a* over haar politiek waarbij ze zich principieel evenzeer verzet tegen de openbaarmaking van de documenten van het overlegdossier’.

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

*b* openbaarmaking van de documenten van het overlegdossier.

Door de verwerende partij wordt evenmin een specifieke en concrete reden aangegeven met verwijzing naar de gegevens van de zaak waarom de openbaarmaking van de gevraagde briefwisseling en van het administratief dossier de federale internationale betrekkingen van België zou schaden.

*c* Het loutere feit dat de bevoegde autoriteit van het Verenigd Koninkrijk en ook de Belgische bevoegde autoriteit zich als ‘politiek’ hiertegen ‘principieel’ zou verzetten, volstaat op zich niet.

Evenmin volstaat de verantwoording gegeven door de verwerende partij dat de documenten betrekking hebben op de onderlinge overlegprocedure zoals bedoeld in art 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

*e* ingeroepen voor een onbepaald aantal gevallen.

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

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

*i* *In casu* blijkt niet dat zulke afweging is gemaakt en wordt niet *in concreto* aangetoond dat de openbaarmaking van de gevraagde

briefwisseling en van het administratief dossier schade zou kunnen *a*  
toebrengen aan het beschermde belang zoals bedoeld in art 6, § 1, 3°, van  
de wet openbaarheid van bestuur.

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

[12] Het middel is in de hiervoor aangegeven mate gegrond. Aangezien  
de door de verwerende partij ingeroepen uitzonderingsgrond niet steunt op  
deugdelijk vastgestelde motieven, dient de bestreden beslissing te worden *c*  
vernietigd.

#### BESLISSING

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

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

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

#### UNOFFICIAL TRANSLATION

#### JUDGMENT

##### I. SUBJECT OF THE APPEAL *g*

[1] The appeal, lodged on 12 March 2018, seeks the annulment of the  
decision of 8 January 2018 taken by the General Advisor of the Central  
Offices for International Relations of the General Administration of  
Taxation of the Federal Public Service for Finance, whereby the request by *h*  
[X] for access to the correspondence between the Belgian tax  
administration and the competent authority of the United Kingdom, and  
the administrative file concerning the mutual consultation procedure that  
has been conducted, is refused. *i*

##### II. JUDICIAL PROCEDURE

[2] The respondent has submitted a memorandum of response and the  
applicant has submitted a memorandum of rejoinder.

First auditor Alexander Van Steenberghe has drawn up a report.



*a* The applicant and the respondent have submitted a final memorandum. With the agreement of all parties the case has been heard in accordance with art 3 of the royal decree no 12 of 21 April 2020 ‘with regard to the extension of the time limits of the procedure before the Council of State and the written handling of the matters’.

*b* First auditor Alexander Van Steenberghe has given a certified opinion with this decision, except where it concerns the award of the procedural costs.

*c* Pursuant to the notification of this Opinion to parties on 13 May 2020, the debate has been concluded and the case has been taken into consideration.

The provisions for the use of languages, contained in title VI, Ch II, of the Council of State acts, co-ordinated on 12 January 1973, have been applied.

*d*

### III. FACTS

*e* [3.1] The applicant is involved in a tax dispute with the tax administrations of Belgium and the United Kingdom. In the period between 5 April 2006 and 20 February 2014 the applicant was resident in Belgium and subject to the Belgian tax legislation. However, the tax administration of the United Kingdom was of the opinion that the applicant could also be taxed on the basis of the tax legislation in the United Kingdom during that period – which is disputed by the applicant – as a result of which he is then at risk of being subjected to double taxation.

*f* [3.2] On 6 June 2016 the applicant asks the International Relations of the General Administration of Taxation of the Federal Public Service for Finance to enter into a mutual consultation procedure between Belgium and the United Kingdom in order to avoid double taxation.

*g* [3.3] On 11 October 2016 the applicant is notified that a mutual consultation procedure is entered into subject to art 25 of the Agreement between the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the Government of the Kingdom of Belgium ‘for the avoidance of double taxation and the prevention of tax evasion with respect to taxes on income and capital gains, signed at Brussels on 1 June 1987’ (hereafter: the Double Taxation Convention).

*h* [3.4] On 3 March 2017 the International Relations of the General Administration of Taxation of the Federal Public Office for Finance service informs the applicant of the position of the tax administration of the United Kingdom. The tax administration of the United Kingdom does not dispute that the applicant had a permanent home available to him in Belgium, had important vital interests in Belgium and that he habitually resided in Belgium during the aforementioned period, but the tax administration states that, during the same period, the applicant also had a

permanent home available in the United Kingdom, had close personal and economic relations and that he habitually resided there. Pursuant to the so-called tie-breaker rule in the Double Taxation Convention the applicant, as a UK national, must therefore also be seen as a resident of the United Kingdom. *a*

[3.5] On 31 March 2017 the applicant asks the International Relations of the General Administration of Taxation of the Federal Public Office for Finance service to disclose his tax file pursuant to the act of 8 December 1992 ‘on the protection of privacy with regard to the processing of personal data’ and pursuant to the act of 3 August 2012 ‘comprising provisions with regard to the processing of personal data by the Federal Public Service for Finance in relation to its tasks’, more specifically to all documents that relate to the mutual consultation procedure. *b*

[3.6] On 8 May 2017 the International Relations of the General Administration of Taxation of the service refuses that request as, amongst other things, the consultation file is not part of the actual tax file of the applicant and the consultation procedure is solely a matter between the two tax administrations. *c*

[3.7] On 7 June 2017 the applicant submits a request to reconsider the refusal of access. That request is based on provisions of the act of 11 April 1994 ‘concerning the principles of open government’ (hereafter: the Government Information (Public Access) Act). *d*

[3.8] On 22 August 2017 the International Relations service maintains its refusal to grant the applicant access to the requested documents. It is pointed out, amongst other things, that the procedure ‘is situated’ in international law and that this situation is referred to explicitly in art 6 of the Government Information (Public Access) Act, which allows the public authority to refuse a request for notification in copy of an administrative document where the interest of public access does not outweigh the protection of federal international relations. *e*

[3.9] On 6 October 2017 the International Relations of the General Administration of Taxation of the Federal Public Office for Finance informs the applicant that the competent authorities of Belgium and the United Kingdom have reached an agreement concerning the conflict regarding residence. For the period from 5 April 2006 to 20 February 2014 and pursuant to the so-called tie-breaker rule, referred to in the Double Taxation Convention, the applicant is considered to be a resident of the UK. The applicant is asked whether he can agree with the result of this consultation procedure. *f*

[3.10] On 26 October 2017 the applicant resubmits his request for access to his tax file. This request reads as follows: *g*

‘We refer to your letter of 9 October 2017 [...], in which you inform *h*

*i*

*a* our client of the result of the mutual consultation procedure.

We glean from your letter that the tax authorities of Belgium and the United Kingdom have decided that Belgium has the status of “secondary state of residence”, which means that Belgium has the right to tax income from Belgium, from Belgian sources, insofar as the double taxation provides for a right to tax income that accrues to the state of residence.”

*b*

The letter specifies a deadline for reply of one (1) month to accept the result of the mutual consultation procedure, under the additional condition that, as far as the income years 2006 through to 2014 are concerned, all administrative and legal disputes in Belgium and the United Kingdom would cease within the same period of one month.

*c*

You will understand that we cannot advise our client to accept or dismiss a solution that was agreed behind closed doors, until he has been fully informed about, for example, the reasons why, based on the Convention, he would be a resident of the United Kingdom (act of 1991 concerning the explicit grounds of government acts). Furthermore, it is practically impossible to be able to comply with the proposed period of one month which, for that matter, is not provided for by law.

*d*

We therefore propose to postpone the acceptance or dismissal of the result of the mutual consultation procedure, and thus not close the mutual consultation procedure until we have inspected the file relating to the mutual consultation procedure.

*f* We are, of course, available to meet at short notice to discuss this result and the practical repercussions of this.’

*g* [3.11] On 15 November 2017 International Relations of the General Administration of Taxation of the Federal Public Office for Finance rejects the request for access on the following grounds:

‘The aim of article 337/1 of the Income Tax Code 1992 that was introduced by the act of 30 June 2017 is to provide for a derogation (limitation) of the Government Information (Public Access) Act (Wet Openbaarheid van Bestuur) of 11 April 1994 (see Explanatory Memorandum pursuant to article 5 of the draft bill of 10 April 2017, and no. 9 of the advice of the Council of State pursuant to this draft bill).

*h*

From the preparatory work pursuant to the act of 30 June 2017 (Explanatory Memorandum, advice of the Council of State, advice of the Privacy Commission and advice of the Global Forum) it is clear that article 5 of the act of 30 June 2017, and therefore the new article 337/1 of the Income Tax Code 1992 can only apply within the scope of the exchange of information provided for in article 26 of the

*i*

OECD Model Tax Convention. Incidentally, the full article 26 of the OECD Model Tax Convention was included by way of an example in the Explanatory Memorandum in the discussion of article 5. *a*

The new article 337/1 of the Income Tax Code 1992 consequently does not apply to the correspondence exchanged between the partner states within the scope of the consultation procedure (article 25 of the OECD Model Tax Convention). *b*

Incidentally, neither is the correspondence exchanged between the international competent authorities within the scope of the consultation procedure summed up by the aforementioned Government Information (Public Access) Act. After all, that action is mentioned in article 6 of the Government Information (Public Access) Act, where the government is entitled to refuse a request for a copy of an administrative document when the importance of the transparency does not outweigh the protection of the federal international relations. *c*

In view of the fact that the bilateral agreement is the expression of the intention of two contracting parties, it cannot be the case that one of the parties commits the other party through application of a legal rule (in the case in hand, the Government Information (Public Access) Act). Each breach of this principle with respect to the partner State, will undeniably damage the certainty and the stability of Belgium's federal international and bilateral relations. *d*

It is for this reason that your request for access has been rejected. Incidentally, the Belgian administration always refuses access to, or provision of copies of the communication between the partner States within the scope of the mutual consultation procedure. *f*

The judgement by the Council of State 225.438 of 12 November 2013 has not dismissed the rejection (the administrative act itself) of the request for access within the scope of a consultation procedure. It was considered, however, that the administration should have justified that action (the rejection). We believe that, above, we have stated sufficient reasons why your request for access has been rejected.' *g*

[3.12] On 30 November 2017 the applicant asks for the decision to refuse access to the correspondence between the Belgian tax authority and the UK tax authority to be reconsidered. At the same time he asks the Commission for access to and the reuse of administrative documents, department of Government Information (Public Access) (hereafter: Commission for access) for advice. *h*

In both letters the applicant refers to a letter of 21 November 2017 of the UK tax administration to the applicant which, according to the applicant, demonstrates that the UK tax administration refuses access to the requested documents at the request of the Belgian tax administration *i*

*a* but does not itself object to disclosure.

[3.13] On 18 December 2017 the Commission for access provides the following advice:

‘2. The admissibility of the request for advice.

*b* The Commission is of the opinion that the request for advice is admissible. After all, the request for advice submitted to the Commission and the application for reconsideration for the Federal Public Service Finance, were submitted simultaneously pursuant to article 8, § 2 of the act of 11 April 1994 concerning the principles of open government.

*c* 3. The justification of the request for advice

*d* Article 32 of the Constitution and the act of 11 April 1994 fundamentally accept the right of access to all administrative documents. The access to administrative documents can only be refused if one or more exceptions, described in article 6, §§ 1 and 2 of the act of 11 April 1994 can or have to be invoked, and this invocation can be justified in this case and in a relevant way. Only exceptions that are imposed by law can be invoked and, furthermore,

*e* they must be interpreted restrictively (Court of Arbitration, judgement no. 17/97 of 25 March 1997, recital B.2.1 and 2.2 and Court of Arbitration, judgement no. 150/2004 of 15 September 2004, recital B.3.2).

*f* The tax administration rightly points out that article 337/1 of the Income Tax Code 1992 does not apply in this case. This exception which was recently introduced to the principles of open government, only relates to the obligation to provide assistance between countries. After all, in this case the information exchanged between Belgium and the United Kingdom relates to eliminating double taxation.

*g* For the justification for the refusal being invoked by the Federal Public Service Finance to grant access, all that can be taken into account is the exception referred to in article 6, § 1, 3o of the act of 11 April 1994. This provision states that an administrative authority must refuse the request for access when it has established that the interests of public access do not outweigh the interest served with Belgium’s federal international relations. It follows from the case law of the Council of State that, in this case, it must be demonstrated that actual harm would be caused to this interest protected by the legislator. Furthermore, this is not sufficient because – unlike the exceptions in article 6, § 2 of the act of 11 April 1994, whereby as soon as the information falls under the associated exception, public access has to be refused and interests are not weighed up – in this case

*h* the interests must be weighed up, whereby after an investigation into

*i*

the specific circumstances of the case, it is established that the disclosure does not outweigh the protection of the protected interest. *a*

It is not satisfactorily demonstrated, neither is it evident, that the disclosure of the exchange of correspondence in question could damage the protected interest. After all, third countries cannot infringe the rights awarded by Belgian domestic law. After all, the Double Taxation Convention itself, entered into between Belgium and the United Kingdom, with a view to eliminating double taxation, cannot prejudice the fundamental principles on which the Constitution of Belgium is based. Those fundamental principles include (amongst other things) the fundamental rights, including the right of access to administrative documents as guaranteed by article 32 of the Constitution. The Commission must furthermore establish that maintaining confidentiality is mostly based on the Belgian administration and not the British administration that ostensibly has no fundamental objection to the disclosure of the correspondence. That is precisely why, in any case, it cannot be understood that the disclosure of the correspondence would seriously affect the federal international relations. *b*

The Commission must point out that, in the case in question, the individual interest of the applicant cannot be taken into consideration, because only the process of consideration between the protected interest and the public interest that is served by the disclosure shall be considered. *c*

Nevertheless, any other exceptions must or can be invoked if they were to seriously affect other protected interests laid down in the act of 11 April 1994 and invoking this/these exception(s) in a satisfactory and tangible manner can be justified. However, it is down to the Federal Public Service for Finance to demonstrate this. *d*

[3.14] On 8 January 2018 the General Advisor of the Central Offices for International Relations of the General Administration of Taxation of the Federal Public Office for Finance refuses the request for access. The motivation for this refusal reads as follows: *e*

‘Further to your letter of 30 November 2017, in which you formulate the reconsideration of the request for access, and referring to the Opinion 2017–59 supplied by the Commission for the access to and the reuse of administrative documents, delivered on 18 December 2017, which arrived at my department on 22 December 2017, I can inform you as follows. *f*

For the reasons outlined below, I am unable to satisfy your request to reconsider the request for access. *g*

As far as the application of article 337/1 of the Income Tax Code *h*

*i*

*a* 1992 is concerned, I wish as far as it is necessary to refer to my letter of 15 November 2017, with the same reference as above, and to the aforementioned Advice of the Commission, where the Commission supports the position of the administration and confirms that the aforementioned article does not apply in this case.

*b* In respect of the refusal to grant access pursuant to article 6, § 1, 3o of the act of 11 April 1994 (The Government Information (Public Access) Act) and where, in its Advice, the Commission establishes that maintaining the confidentiality mainly focuses on the Belgian administration, the Belgian administration wishes to strongly refute that they, in particular, would oppose access, and that the United Kingdom would not object on principle to the disclosure.

*c* Bearing in mind the protection of the interest of the federal international relations of Belgium, and furthermore based on the OECD commentary in the OECD Model Tax Convention (see point 61 pursuant to article 25 of the OECD Commentary of 2014 pursuant to the OECD Model Tax Convention), the Belgian administration has, indeed explicitly, and after being requested to do so by the Competent Authority of the United Kingdom, informed this Authority that it opposes every request to access the documents that form part of the file of the consultation procedure.

*d* However, during this consultation procedure, not only the Belgian administration, but also the Competent Authority of the United Kingdom has informed the Belgian administration both verbally and in writing about its policy, whereby it fundamentally equally opposes the disclosure of the documents in the consultation file.

*e* The mutual consultation procedure is a procedure provided for in the Double Taxation Conventions that are only between partner States (the taxpayer does not act as a party – see point 36 pursuant to article 25 of the OECD Commentary of 2014 pursuant to the OECD Model Tax Convention) whereby, in a confidential, constructive, informal and pragmatic manner, solutions are agreed in order to remedy a specific situation of double taxation.

*f* It goes without saying that, if the Belgian administration were to disclose the verbal and written confidential communication in respect of the consultation procedure, and certainly if both partner States expressly oppose such disclosure, this would severely damage the relations with the partner State, for both the current and for future consultation procedures.

*g* The importance of the confidentiality of the communication between the partner States within the scope of the consultation procedure is very high and is considered and regarded by every partner State (in the case in hand also by the United Kingdom) to be essential.



As, pursuant to the Government Information (Public Access) Act, *a*  
the Belgian administration must apply the ground of refusal under  
article 6, § 1 of the Government Information (Public Access) Act  
imperatively and relatively (therefore with a balance of interests), it  
will have to balance the aforementioned fundamental interest of  
confidentiality and therefore the interest of the federal international *b*  
relations of Belgium with the individual interest of the applicant  
requesting access.

The only individual interest that the applicant can invoke within the  
scope of the international consultation procedure is to ensure that the  
involved Competent Authorities have made sufficient effort to find a *c*  
solution.

However, the individual interest of the applicant has undeniably  
been fulfilled. The partner States have found a solution (result) in the  
present [translator's note: word missing] that reverses the double *d*  
taxation. In the case in hand, neither does the applicant have an  
interest in access with a view to safeguarding his right to subject the  
result of the consultation procedure to a review by a court, as such  
evaluation is not possible. Furthermore, the applicant of the  
consultation procedure is free to accept or reject the result of the *e*  
consultation procedure.

Considering the foregoing, it is clear that, now it has become  
apparent that the Competent Authorities have made sufficient effort  
and, as such, have found a result that reverses the double taxation, and *f*  
[X] has had the opportunity until 30 November 2017 to accept this  
result (he did not take up this opportunity), the individual interest of  
the applicant does not outweigh the interest of the ground of refusal  
pursuant to article 6, § 1, 3o of the Government Information (Public  
Access) Act. In addition, the Belgian administration is of the opinion *g*  
that it has sufficiently justified the high importance of the ground of  
refusal (OECD Commentary, nature of the proceedings, reciprocal  
opposition by the partner States in respect of disclosure, documents do  
not give a true representation of the proceedings).

Therefore and after weighing up the relative interests, the Belgian *h*  
Administration is of the opinion that the ground of refusal as referred  
to in article 6, § 1, 3o of the act of 11 April 1994, is a legal exception  
to the constitutional right of disclosure with respect to the applicant  
and it maintains its refusal to grant access to the documents that form  
part of the consultation file held by the offices for International *i*  
Relations of the General Tax Authority (AAFisc) (please note: this is  
not the tax file that is maintained by the authorised taxation service).

Finally, as far as the application of article 376, §1 of the Income Tax  
Code 1992 is concerned, a copy of your letter of 30 November 2017



*a* has been sent to the authorised Centre for Private Individuals (Centrum Particulieren).’

That is the contested decision.’

*b* [3.15] The tax administration of the United Kingdom has imposed taxes based on the assumption that the applicant was resident in the UK. The applicant has appealed against this at the court in the United Kingdom whereby he puts forward that he was not resident there during that period. In a letter of 27 March 2019 the applicant states in this regard:

*c* ‘As you know, the tax administration of the United Kingdom has imposed taxes based on the assumption that [X] was resident in the United Kingdom during the two taxable periods, the last one of which ended on 5 April 2008. [X] has appealed against these tax assessments, based on the fact that, during that period, he was not resident in the United Kingdom. This appeal was, in the first instance, assessed by a tax court in the United Kingdom. Within the scope of this procedure, this court has issued instructions to produce documents.

*d* [X] is of the opinion that the tax administration in the United Kingdom has information in its possession, i.e. facts and technical arguments, on which the decision of the competent authorities of Belgium and the United Kingdom are based, that may be material to the outcome of the aforementioned appeal, which the tax administration of the United Kingdom neglected to pass on to the court.

*e* It is in relation to the foregoing that a request for production of documents was submitted to the same court. It is then also clear that this specific procedure for production of documents takes place within the scope of proceedings before a court that reviews the tax assessments described in article 26 of the Double Taxation Convention. The proceedings currently in progress in the United Kingdom, within the scope of which production of the MAP file is requested, are consequently definitely proceedings on the merits of the case.’

*f* [3.16] On 11 June 2019 the respondent advises of the decision of 20 May 2019 from the tax court of the United Kingdom in the case between the applicant and the tax authorities, whereby the applicant’s request for disclosure of the documents from the consultation file is refused.

*g*

#### IV. EXAMINATION OF THE SOLE ARGUMENT

##### Position of the parties

*h* [4] The applicant puts forward the contravention of art 26 of the Double Taxation Convention, of art 32 of the Constitution, of art 6, §§ 1 and 2 of

*i*

the act of 11 April 1994 concerning the Government Information (Public Access) Act and of art 337/1 of the Income Tax Code 1992. *a*

He is of the opinion that access to the correspondence between Belgium and the United Kingdom had been wrongly refused pursuant to art 6, §1, 3°, of the Government Information (Public Access) Act, and that he should have been granted access. *b*

The applicant argues that the exception grounds of the Government Information (Public Access) Act no longer apply in tax matters by virtue of art 337/1 of the Income Tax Code 1992 taking effect. By providing only for an exception with regard to investigations by foreign authorities in that provision the legislator has implicitly acknowledged that for the other cases of request for access no essential exceptions apply on the basis of the Government Information (Public Access) Act, according to the applicant. *c*

In addition the applicant argues that art 26, §2 of the OECD Model Tax Convention was not applied correctly. The aforementioned provision provides for fiscal confidentiality whereby the information must not be used for different purposes and may only be brought to the attention of persons or authorities that are involved, for example, in imposing or collecting taxes. Permission from another contracting state is only required if the tax administration wishes to use this information for different purposes. As a consequence the duty of confidentiality does not apply in principle when the information is used for tax purposes, according to the applicant. That is also apparent from margin number twelve of the commentary to art 26 of the OECD Model Tax Convention. *d*

Finally, the applicant asserts that he does not see in which way access to the documents that relate to the mutual consultation procedure could jeopardise the international relations between the United Kingdom and Belgium, especially now that the tax administration in the United Kingdom does not object to the access. In that respect the applicant refers to the advice from the Commission for access. *e*

Following that advice he asserts that the respondent party has not demonstrated adequately that the disclosure of the correspondence could damage the protected interest and, moreover, that the respondent has neglected to balance the interests between the interest protected by confidentiality and the public interest served by disclosure and that in doing so has applied art 6, § 1, 3° incorrectly. *f*

[5] The respondent replies that it is clear from the preparatory work pursuant to the act of 30 June 2017 ‘concerning measures in the fight against tax fraud’ (hereafter: the act of 30 June 2017) – whereby art 337/1 was included in the Income Tax Code 1992 – that the provided deviation to art 4 of the Government Information (Public Access) Act in the aforementioned art 337/1 applies only in the context of the exchange of information under application of art 26 of the OECD Model Tax *g*

- a* Convention. The documents requested for access by the applicant have, however, been drawn up subject to art 25 of the OECD Model Tax Convention and it should therefore be assumed that art 337/1 of the Income Tax Code 1992 does not apply. In its advice the Commission for access too supports this position.
- b* To the extent that the applicant states that art 26, § 2, of the OECD Model Tax Convention was applied incorrectly, the respondent claims once more that the documents that the applicant wishes to access, were drawn up in accordance with art 25 of the OECD Model Tax Convention.
- c* Article 26 of the OECD Model Tax Convention is, however, not applicable to the mutual consultation procedure referred to in the aforementioned art 25, which concerns a specific procedure between the mutual competent tax authorities without intervention from the taxpayer. In the commentary to art 25 of the OECD Model Tax Convention it is furthermore stated that
- d* considering the specific nature of the procedure, disclosure of the documents drawn up in accordance with that provision is not guaranteed.
- Finally, the respondent asserts that art 6, § 1, 3° of the Government Information (Public Access) Act has most certainly been applied correctly. The respondent believes that it is clear from a full reading of the letter of
- e* 21 November 2017 from the tax authority of the United Kingdom to the tax advisor of the applicant that based on internal legislation, objections are indeed being made against the disclosure of the documents requested by the applicant and that consequently the requested access is denied.
- f* According to the respondent it can therefore also not be disputed that if they did decide to meet the applicant's request for access, whilst the tax authorities of the United Kingdom object to disclosure on the grounds of internal rules, this decision will have a negative impact on the trust placed in the Belgian tax authorities and consequently on its relations with
- g* foreign authority both in pending as well as in future consultation procedures. The disclosure would then also cause serious damage to the federal international relations of Belgium. Furthermore the respondent notes that the public interest is not served by the disclosure of correspondence relating to a consultation procedure to avoid double
- h* taxation in a specific tax situation. Finally, they also point out that the interest that the applicant has in the consultation procedure has been fulfilled. After all, the consultation procedure has given rise to a joint decision with the tax authority of the United Kingdom. To the extent that a tax assessment would be imposed on the applicant by the tax authority
- i* of the United Kingdom, that assessment can moreover be contested before the national courts. The interests of the applicant are therefore not affected by the contested decision.

[6] The applicant states in his memorandum of rejoinder that an exception such as the 'federal international relations' cannot form a basis

to refuse taxpayers access to their tax file in a systematic manner and that *a*  
to invoke an exception to the right of access must be justified specifically  
with a reference to the particular circumstances of the case. However, in  
casu, the respondent has omitted to demonstrate why access should be  
denied by referring to the particular circumstances of the case. They only  
state that the public interest is not served by a disclosure of the *b*  
correspondence.

In addition the applicant repeats his arguments that access will not harm  
the federal international relations. He notes that in the memorandum of  
response the respondent himself acknowledges that the documents of the *c*  
mutual consultation procedure should be available as part of a legal  
procedure. Well then, the applicant wishes to obtain access as part of the  
preparations for a legal procedure. After all, he can only take a decision  
about whether he should dispute the assessment in the United Kingdom  
when he is fully informed, for which access is then required. *d*

The applicant subsequently emphasises that the respondent can no  
longer rely on the exception grounds of the Government Information  
(Public Access) Act since art 337/1 of the Income Tax Code 1992 (*les*  
*specialis derogate legi generali*) has come into effect. He also points out  
that specific mention is made in the text of the aforementioned art 337/1 *e*  
of ‘all other correspondence between the competent authorities’. In that  
respect the applicant notes that the distinction between a mutual  
consultation procedure and an ongoing investigation as stated by the  
respondent is arbitrary and inconsistent with the (legal) reality. Thus it  
often occurs that a mutual consultation procedure is started during or after *f*  
an ongoing investigation by a foreign tax authority. In addition, a mutual  
consultation procedure is also accompanied by the exchange of  
information and data.

Finally, the applicant argues that the respondent wrongly finds that *g*  
art 26 of the OECD Model Tax Convention would not apply to the  
mutual consultation procedure. He notes that art 26, §1, of the OECD  
Model Tax Convention does not contain an exception for the mutual  
consultation procedure as referred to in art 25 of the OECD Model Tax  
Convention. According to the applicant the text of art 26 of the OECD *h*  
Model Tax Convention and the commentary to art 26 of the OECD  
Model Tax Convention even show that information with regard to the tax  
situation of the taxpayer may not be kept hidden from him and therefore  
must be shared with him.

[7] The respondent maintains the position from the last memorandum *i*  
that art 337/1 of the Income Tax Code 1992 does not apply to the mutual  
correspondence between the competent authorities under art 25 of the  
OECD Model Tax Convention.

They argue that it is clear from the parliamentary preparation of the act

- a* of 30 June 2017 that the legislator intended to make art 337/1 of the Income Tax Code 1992 applicable only with regard to the exchange of information on the basis of art 26 of the OECD Model Tax Convention. Thus the explanatory memorandum with art 5 of the act of 30 June 2017 specifically states that art 337/1 is included ‘so that the effectiveness of the
- b* international investigations that give rise to requests for information by a foreign State should not be prejudiced’. This clearly demonstrates that the new act envisaged the context of art 26 of the OECD Model Tax Convention, after which the text of art 26 of the OECD Model Tax Convention is also adopted ‘for information’. Furthermore the impact
- c* analysis with the act of 30 June 2017 shows that this act concerns taxpayers who are subject to income tax, as part whereof information is exchanged at the request of a foreign State, and this during the investigation. The advice from the Council of State to the act of 30 June
- d* 2017 in relation to art 5 also states that this provision concerns ‘requests for information by a foreign authority’. In the same advice the Council of State clarifies that in the explanatory memorandum deviation of the Government Information (Public Access) Act is justified by referring to the commentary with art 26 of the OECD Model Tax Convention. Finally, the
- e* letter from the Global Forum concerning the transparency and exchange of information with regard to tax purposes to the advisor of the Federal Public Office for Finance also mentions the new art 337/1 of the Income Tax Code 1992 and the agreement thereof with para 11 of the commentary to art 26 of the OECD Model Tax Convention. Thus it is
- f* clear that in the preparatory work pursuant to the act of 30 June 2017 reference is made unmistakably and abundantly to the ‘exchange of information (at the request of foreign States)’ in the examination phase and even explicitly to art 26 of the OECD Model Tax Convention.
- g* According to the respondent this means that the scope of the aforementioned art 337/1 may not be viewed in a broader sense and is therefore restricted to the information that is exchanged pursuant to art 26 of the OECD Model Tax Convention.
- The respondent also points out that art 337/1 was included entitled
- h* ‘Assessment and collection of taxes’, chapter ‘Examination and Verification’ and section ‘Professional Confidentiality’ of the Income Tax Code 1992 and that the mutual consultation procedure that is at issue here does not occur in the phase of the assessment and collection of the taxes. According to the respondent the notion ‘as well as all other
- i* correspondence between the competent authorities’ in art 337/1 should be interpreted restrictively as ‘all other correspondence as part of the exchange of information such as this has been provided for in art 26 of the OECD Model Tax Convention’.

The respondent also points out that neither in art 337/1 of the Income

Tax Code 1992 nor in the aforementioned act of 30 June 2017 is reference *a*  
made to art 25 of the OECD Model Tax Convention wherein the mutual  
consultation procedure (Mutual Agreement Procedure) is included and  
neither to the correspondence that takes place between the competent  
authorities as part of this procedure. The mutual consultation procedure  
referred to in art 25 of the OECD Model Tax Convention is a bilateral *b*  
procedure that excludes the taxpayer and the correspondence that is  
concluded as part of that procedure, takes place in a totally different  
context than the ‘Exchange of information (upon request)’ between  
different States referred to in art 26 of the OECD Model Tax Convention.

According to the respondent a failure to recognise the limited scope of *c*  
art 337/1 of the Income Tax Code 1992 would not just be inconsistent  
with the will of the legislator but moreover also go against the various  
provisions included in the international legal order that acknowledge the  
non-disclosure of the documents drawn up as part of the mutual *d*  
consultation procedure. In addition, art 337/1 of the Income Tax Code  
1992 would then, in the present case, completely ignore the explicit  
request from the tax authorities of the United Kingdom not to disclose the  
correspondence – a position that is supported by the ruling of an Appeal  
Court – and the bilateral agreements in that respect. *e*

This would lead to a breach of trust between both contracting States,  
risking a unilateral cancellation or suspension of the application of the  
bilateral double taxation convention as a result. In anticipation of such a  
risk art 6, § 1, 3° of the Government Information (Public Access) Act has *f*  
provided for a ground for refusal. That ground for refusal should also be  
seen in the light of the hierarchy of the rule of law whereby an internal  
legal rule may not be contrary to an international standard or disable that  
standard.

The respondent concludes that its decision was rightly based on the *g*  
ground for refusal referred to in art 6, § 1, 3° of the Government  
Information (Public Access) Act and that both in the course of, and at the  
end of the mutual consultation procedure the private interest of the  
applicant was sufficiently safeguarded.

[8] In his last memorandum the applicant argues that a mutual *h*  
consultation procedure does not exclude the application of art 337/1 of the  
Income Tax Code 1992. The aforementioned provision is clear and  
requires no interpretation. After all, art 337/1 refers to ‘all other’  
correspondence between competent authorities. Only during the *i*  
examination phase and the verification phase should the exchanged  
information in respect of third parties – and therefore also the taxpayer –  
be kept confidential. Well then, this phase has ended since the mutual  
consultation procedure had led to a solution. Moreover the parliamentary  
preparation of the act of 30 June 2017 too is clear. It is only for the success

*a* of an international tax (fraud) investigation that the legislator has introduced a restriction of the constitutionally safeguarded right of access during the investigation. By definition the right of access must therefore be safeguarded in all other cases. A restrictive interpretation of art 337/1 of the Income Tax Code 1992 is therefore not at issue. In that respect it is not clear to the applicant which international legal norm the respondent refers to, to state that they may restrict the constitutional right to access of a taxpayer to documents that relate to his tax situation. The applicant states that art 25 of the OECD Model Tax Convention does not contain such a restriction and that art 26 of the OECD Model Tax Convention, that does not contain such a restriction either, does not apply according to the respondent.

To the extent that the respondent refers to judgments by the judges in the United Kingdom to press home their position that correspondence as part of a mutual consultation procedure is not publicly accessible the applicant notes that in the judgment of 20 May 2019 the judge is of the opinion that the administrative file with regard to the mutual consultation procedure is perhaps not necessary for the solution to the dispute that he has to settle, namely whether the applicant resided in the United Kingdom for the purposes of the convention. However, the court has no other instruction and, in particular, is not obliged to rule on the question whether the applicant has any other right to access these documents for any other purpose. The applicant also points out that on 17 September 2019 he was granted court approval to lodge an appeal against the aforementioned decision based on the fact that it is defensible that the court appears to have had an incorrect legal interpretation in the approach that it has adopted in exercising its discretionary authority with regard to the direct disclosure of the documents concerning the procedure of mutual consultation between the United Kingdom and Belgium.

Finally, the applicant repeats once more that the respondent has not demonstrated that the federal international interests may be at risk if access is denied, without demonstrating why access should be denied by referring to the specific details of the case. In addition, the scope of art 26 of the OECD Model Tax Convention just shows that by definition disputes regarding the tax situation of a taxpayer cannot constitute a danger for the federal relations of the Belgian State, according to the applicant.

*i* **Judgment**

[9] The applicant, in his sole argument, asserts the contravention of art 26 of the OECD Model Tax Convention, of art 32 of the Constitution, of art 6, §§ 1 and 2 of the Government Information (Public Access) Act and of art 337/1 of the Income Tax Code 1992. He is of the opinion that



access to the correspondence between Belgium and the United Kingdom *a*  
and the administrative file on the mutual consultation procedure was  
wrongly refused pursuant to art 6, § 1, 3°, of the Government Information  
(Public Access) Act.

[10.1] According to the applicant the exception grounds of the *b*  
Government Information (Public Access) Act no longer apply in tax  
matters by virtue of art 337/1 of the Income Tax Code 1992 taking effect.  
By providing only for an exception regarding investigations by foreign  
authorities in that provision the legislator has implicitly acknowledged,  
according to the applicant, that in the other cases where access is *c*  
requested, essentially no exceptions apply based on the Government  
Information (Public Access) Act.

[10.2] Article 337/1 of the Income Tax Code reads as follows:

‘By way of derogation from article 4 of the act of 11 April 1994 *d*  
concerning the principle of open government, the requests for  
information from foreign authorities and the responses sent to those  
authorities, as well as all other correspondence between the competent  
authorities, may not be disclosed until the investigation by the foreign  
authority has been completed and insofar as the disclosure would be *e*  
detrimental to the aforementioned investigation, unless the foreign  
authority has agreed specifically to this disclosure.

The agreement referred to in the first paragraph is deemed to have  
been obtained if the foreign authority does not respond within a *f*  
period of 90 days, counting from the request for access being sent by  
the Belgian State, and does not provide the information that the  
confidentiality of the exchanged information and the correspondence  
must continue when the person on whose behalf the foreign State is  
carrying out the investigation, has specifically asked the Belgian State *g*  
for this access.’

Article 337/1 of the Income Tax Code is included in art 5 of the act of  
30 June 2017 ‘comprising measures in the fight against tax fraud’, which  
took effect on 17 July 2017. In the explanatory memorandum to this *h*  
provision the following justification is given (Parl.St. Chamber 2016–2017  
no. 54–2400/001, 9–12):

‘Article 337/1 shall be inserted in the Income Tax Code 1992, in  
order to deviate from the act of 11 April 1994 concerning the  
principles of open government, more specifically from article 4, so that *i*  
the effectiveness of the international investigations that give rise to  
requests for information by a foreign State shall not be damaged.

In the act of 8 December 1992 “on the protection of privacy with  
regard to the processing of personal data”, in article 3, § 7, there is an



*a* exception in the interest of the Federal Public Service Finance to the obligation to submit certain information to the person concerned, more specifically as far as the origin and the content of the information is concerned, for the period during which they are the subject of an inspection or a tax investigation or the preparatory documents thereof, to the extent that the access to and copy of the documents could harm the investigation.

This exception is not in the aforementioned act of 11 April 1994.

*b* It is therefore easy for a taxpayer who, based on the aforementioned act of 8 December 1992, for the requirements of the investigation, has no access to certain sensitive information to submit the same request based on the aforementioned act of 11 April 1994.

*c* In order to guarantee the success of the international investigations, the obligation of passive disclosure provided for in article 4 of the aforementioned act of 11 April 1994 is deviated from, as far as the requests for information, the responses sent and the correspondence between the competent authorities are concerned, apart from if the foreign State has explicitly given its consent for the dissemination thereof.

*d* The final paragraph of the explanation pursuant to article 4 applies here *mutatis mutandis*.

*e* In order to safeguard, as far as possible, the rights of the person in respect of whom a foreign State asks the Belgian tax authorities for information, the provisions of article 3, § 7, of the act of 8 December 1992 mentioned above, are explicitly included in the draft. This concerns the restriction of the ban on access to and obtaining a copy in the period during which the investigation of the foreign State is underway and insofar as access to or obtaining a copy can damage the investigation. As soon as the investigation by the foreign State has been completed, the ban is lifted.

*f* This agreement is automatically acquired when the foreign authority does not respond to the request of the Belgian State within a period of 90 days and does not provide the information that the confidentiality of the information and the correspondence that are exchanged must continue in accordance with the requirement of this article, when the taxpayer in question has specifically requested this access from the Belgian State.

*g* It goes without saying that only the taxpayer himself or herself or his or her representative has access to his file and not the third party who, where appropriate, has provided the requested information. For informative purposes, below is an extract from the comments on article 26 of the OECD Model Tax Convention. The English version is the official text of the OECD. The French text is an official translation

and the Dutch text is an unofficial translation thereof. a

[...]

Paragraph 2

11. Reciprocal assistance between tax administrations is feasible only if each administration is assured that the other administration will treat with proper confidence the information which it will receive in the course of their co-operation. The confidentiality rules of paragraph 2 apply to all types of information received under paragraph 1, including both information provided in a request and information transmitted in response to a request. Hence, the confidentiality rules cover, for instance, competent authority letters, including the letter requesting information. At the same time, it is understood that the requested State can disclose the minimum information contained in a competent authority letter (but not the letter itself) necessary for the requested State to be able to obtain or provide the requested information to the requesting State, without frustrating the efforts of the requesting State. If, however, court proceedings or the like under the domestic laws of the requested State necessitate the disclosure of the competent authority letter itself, the competent authority of the requested State may disclose such a letter unless the requesting State otherwise specifies. The maintenance of secrecy in the receiving Contracting State is a matter of domestic laws. It is therefore provided in paragraph 2 that information communicated under the provisions of the Convention shall be treated as secret in the receiving State in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State. Sanctions for the violation of such secrecy in that State will be governed by the administrative and penal laws of that State. In situations in which the requested State determines that the requesting State does not comply with its duties regarding the confidentiality of the information exchanged under this Article, the requested State may suspend assistance under this Article until such time as proper assurance is given by the requesting State that those duties will indeed be respected. If necessary, the competent authorities may enter into a specific arrangement or memorandum<sup>1</sup> of understanding regarding the confidentiality of the information exchanged under this Article.’ b  
c  
d  
e  
f  
g  
h

As is apparent from this explanation, the provision in art 337/1 of the Income Tax Code is a deviation from the Government Information (Public Access) Act and should therefore be subject to a restrictive interpretation. It provides in a specific rule for requests for information issued by a i

---

<sup>1</sup> Translation note: as quoted in Dutch; the official English version reads ‘specific arrangements or memoranda’.

*a* foreign authority – and therefore not by the competent Belgian authority – as well as the replies that are given and all other correspondence between foreign authorities and the Belgian authorities, as long as the investigation of the foreign state is ongoing and disclosure would be detrimental to that investigation. Once the investigation is closed, the ban is lifted.

*b* However, in casu, it concerns the exchange of information within the framework of the ‘rule for mutual consultation’ subject to art 25 of the double taxation convention in order to avoid double taxation. As concluded also by the Commission for access in its advice of 18 December 2017, art 337/1 of the Income Tax Code 1992 does not apply in the present case. Since art 337/1 of the Income Tax Code 1992 is of strict interpretation, it cannot be inferred that the Government Information (Public Access) Act can be deviated from for the other requests for access, neither as far as the rules are concerned, nor the grounds for exception.

*c* [11.1] In the sole argument the applicant also asserts that the disputed decision is contrary to art 32 of the Constitution and art 6, §§ 1 and 2 of the Government Information (Public Access) Act. According to the applicant the tax administration of the United Kingdom has no objection to the access of the requested documents and the respondent fails to demonstrate adequately that disclosure of the correspondence between both countries and of the administrative file in connection with the mutual consultation procedure could damage the protected interest. In addition, the respondent has omitted to balance the interests between the interest protected by the confidentiality and the public interest served by the disclosure, so that art 6, § 1, 3° of the Government Information (Public Access) Act has not been applied correctly.

[11.2] Article 32 of the Constitution reads:

*g* ‘Any person has the right to consult any administrative document and to obtain a copy thereof, subject to the cases and on the conditions provided for by the law, decree or rule as referred to in article 134.’

By deciding in art 32 of the Constitution that any administrative document – a definition that must be interpreted very liberally according to the Constitutional legislator – is public as a rule, the Constitutional legislator has recorded the right to disclosure as a fundamental right. Exceptions to the principle of public access of the administrative documents are only possible on the conditions provided by the law, decree or by ordinance.

*i* They must be interpreted responsibly and restrictively (established case law of the Constitutional Court, see for example GwH 19 December 2013, no. 169/2013, B.16.2. with reference to Parl.St. Senaat 1991–92, no. 100–49/2°, 9). The Council of State concurred with that interpretation of the case law.

[11.3.1] The respondent relies on art 6, § 1, 3° of the Government Information (Public Access) Act to refuse the disclosure of the correspondence and the administrative file. *a*

According to art 6, § 1, 3°, a federal or non-federal administrative authority rejects the request for disclosure, explanation or notification in writing of an administrative document when it has determined that the interest of disclosure does not outweigh the protection of ‘the federal international relations of Belgium’. *b*

This exception to the right of access must be interpreted restrictively. Article 6, § 1, 3° cannot form the basis to refuse a subject systematic access of documents in connection with his tax file. The appeal to that provision must be responded to specifically by referring to the specific details of the case. *c*

[11.3.2] The circumstance that the correspondence between Belgium and the United Kingdom and the administrative file relate to the mutual consultation procedure as referred to in art 25 of the double taxation convention does not prevent it from having the nature of an ‘administrative document’ for the purposes of art 4 of the Government Information (Public Access) Act. This, for that matter, is not contested by parties. *d*

[11.3.3] In the contested decision the respondent states that, for the time being, ‘not only the Belgian administration, but also the Competent Authority of the United Kingdom [...] during [the] consultation procedure [has] informed the Belgian administration about its policy both verbally and in writing, whereby it fundamentally equally opposes the disclosure of the documents in the consultation file’. *e*

In casu it is established that the respondent has not submitted a document issued by the competent authority of the United Kingdom stating its explicit opposition against the disclosure of the documents in the consultation file. *f*

The respondent does not give a specific and factual reason either with reference to the details of the case as to why the disclosure of the requested correspondence and the administrative file would damage the federal international relations of Belgium. The sheer fact that the competent authority of the United Kingdom and the Belgian competent authority also would ‘fundamentally’ oppose this as ‘policy’ is in itself insufficient. *g*

The justification provided by the respondent that the documents are related to the mutual consultation procedure as referred to in art 25 of the double taxation convention – thereby pointing to the nature of the procedure – and that these documents do not offer a realistic representation of the procedure is also insufficient. That justification provided is insufficiently specific. After all, such a motivation can be invoked for an indefinite number of cases. *h*

*i*

*a* [11.3.4] The respondent states further that the interest of the confidentiality and therefore the interest of the federal international relations of Belgium were weighed up against the interest of the applicant. According to the respondent the sole private interest that the applicant can assert in the context of the mutual consultation procedure, is that he is able to make sure that ‘the Competent authorities concerned have made a sufficient effort to arrive at a solution’. According to the respondent the private interest of the applicant has been undeniably fulfilled and the private interest of the applicant does not weigh up against the interest of the ground for refusal of art 6, § 1, 3° of the Government Information (Public Access) Act.

*c* When a public authority wishes to rely on the exception ground as referred to in art 6, § 1, 3°, a careful weighing up of interests should take place whereby, following an investigation into the specific circumstances of the case, it should be determined whether or not the disclosure outweighs the protection of the protected interest. Contrary to the position taken by the respondent in the contested decision and its response, the interest that is protected by the exemption ground should not be weighed up against the private interest of the applicant, but against the public interest that is served by the disclosure.

*d* In casu it is not evident that such a consideration has been made and it is not demonstrated in concreto that the disclosure of the requested correspondence and the administrative file could damage the protected interest as referred to in art 6, § 1, 3° of the Government Information (Public Access) Act.

*e* [11.4] From the foregoing it follows that the respondent has therefore not acted in accordance with the requirements to be able to appeal to the ground for exception in art 6, § 1, 3° of the Government Information (Public Access) Act.

*f* [12] The argument is founded to the extent indicated above. Since the basis for exception invoked by the respondent is not founded on reliably established legal grounds, the contested decision must be nullified.

*g* **h** DECISION

*i* 1. The Council of State nullifies the decision of 8 January 2018, taken by the General Advisor of the Central Offices for International Relations of the General Administration of Taxation of the Federal Public Authority for Finances to refuse disclosure of the correspondence with and the administrative file regarding the mutual consultation procedure with the United Kingdom to [X].

2. An order for the cost of the request for annulment, estimated at a cause list fee of 200 euro and a contribution of 20 euro, is given against the respondent.

3. The identity of the applicant will not be disclosed upon a publication of this decision by the Council of State.

This decision has been given in open court on second of June two thousand and twenty in Brussels by the Council of State, IXth division, composed of:

Geert Van Haegendoren, President,

*b*

Bruno Seutin, member of the Council of State, Bert Thys, member of the Council of State, assisted by

Vera Wauters, clerk of the court.

*Appeal allowed.*

*c*