

## BODEMSANERING

### Inleiding

Een vooraanstaande professor fiscaal recht schreef heel onlangs dat klimaat een “ver van mijn bed – show” is voor gewone burgers in het algemeen, en voor fiscalisten in het bijzonder. Wanneer een fiscalist al eens spreekt over een vriendelijk fiscaal klimaat, doelt hij volgens deze professor voornamelijk op lage aanslagvoeten en veel vrijstellingen en fiscale tegemoetkomingen.

We kunnen lang discussiëren over het huidige menselijke klimaatbewustzijn, doch het is inderdaad zo dat de wetgever pas sinds een paar jaar een groene wind door het fiscale landschap heeft laten waaien. Hierbij probeert de wetgever met allerhande positieve maatregelen voornamelijk de belastingplichtigen te bekeren tot een “groener energieverbruik”.

Is het klimaatbewustzijn van de wetgever een relatief jong gegeven, dan is de zorg van de wetgever voor de noodzakelijke bodemsanering van veel oudere datum. Begin de jaren negentig en vooral vanaf het decreet van 22 februari 1995 betreffende de bodemsanering toonde de wetgever een bijzonder aandacht voor de sanering van terreinen waar tengevolge van menselijke activiteiten gedurende tientallen jaren allerlei verontreinigende stoffen waren ingedrongen. Waar men echter in een streven naar een “groener energieverbruik” thans voornamelijk werkt met positieve “incentives”, werkte men voorheen in een streven naar een gezondere bodem met negatieve “incentives”. Principes zoals “de vervuiler betaalt” lagen aan de grondslag van de wetgeving betreffende bodemsanering. Bodemsanering was dan ook quasi uitsluitend een kostengegeven.

Gealarmeerd door de vaak opgedrongen verplichting de verontreinigde bodem te saneren en het grote kostenplaatje dat daaraan verbonden was, begon de rechtgeaarde ondernemer en diens fiscale raadgever na te denken over de fiscale gevolgen van het anticiperen op deze kosten. De problematiek van de fiscale voorzieningen was geboren kreeg met de nodige vertraging een administratief antwoord. Het aanleggen van fiscale voorzieningen voor de bodemsanering van vervuilde terreinen maakt dan ook het eerste luik uit van deze uiteenzetting.

Van veel recentere datum is het B.T.W. luik van het bodemsaneringsverhaal. De kost verbonden aan het saneren van de bodem is immers torenhoog en dan zou het alvast meegenomen zijn, mocht de B.T.W. component van deze saneringskost aftrekbaar zijn. Ook hier is de voorzichtige fiscale wetgever met een antwoord gekomen die een aantal ondernemingen kan plezieren. Het plezier is echter veel minder groot voor de ondernemer die geconfronteerd met een historische verontreiniging, maar aangetrokken door de huidige woningnood en de daarmee verband houdende winstgevend ogende vastgoedprojecten, plannen koestert uiteindelijk iets te doen aan deze historische verontreiniging. Deze laatste ondernemer krijgt immers alvast nul op rekwest van de administratie.

De al dan niet terechte administratieve weigering zou volgens bepaalde een halt worden toegeroepen door een nieuw wetgevend initiatief dat de naam droeg van B.T.W. op zogenaamde “nieuwbouwgronden”. De Waalse politiek, meerbepaald

de vele historisch verontreinigde gronden in Wallonië die men nieuw leven zou willen inblazen zouden volgens bepaalde ingewijden aan de grondslag van dit nieuw wetgevend initiatief gelegen hebben. Het wetgevende initiatief werd echter onder druk van toekomstige particuliere kopers van gronden die opeens hun grond drastisch duurder zagen worden door de B.T.W. component in de kiem gesmoord. Dit veelbesproken initiatief en meerbepaald het B.T.W. luik van de bodemsanering maakt het tweede deel uit van deze uiteenzetting.

### **Voorzieningen voor bodemsanering van vervuilde terreinen**

Voorzieningen voor risico's en kosten, zoals ze voluit worden omschreven in het wetboek, beogen naar hun aard duidelijke omschreven verliezen of kosten te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat. Boekhoudkundig moeten voorzieningen stelselmatig worden gevormd en moet er rekening worden gehouden met alle voorzienbare risico's ontstaan tijdens het boekjaar waarop de jaarrekening betrekking heeft.

Waar boekhoudkundig de economische grondslag aan de basis ligt, wordt dit fiscaal enger bekeken. De fiscale regelgeving legt inderdaad strengere voorwaarden op aan voorzieningen willen deze fiscaal aftrekbaar zijn. Het is dus niet omdat de voorziening economisch verantwoord is dat de fiscale administratie de volledig aangelegde voorziening als fiscale kost zal aanvaarden.

Artikel 48 van het W.I.B./92, dat fiscaal de voorzieningen regelt, stelt immers dat slechts geboekte voorzieningen die dienen om het hoofd te bieden aan scherp omschreven verliezen of kosten die volgens aan de gang zijnde gebeurtenissen waarschijnlijk zijn, als fiscale voorzieningen worden aanvaard. De precieze voorwaarden zijn nader gepreciseerd in artikel 22 en volgende van het K.B./W.I.B./92.

Ondervraagd over de voorwaarden waaronder een dergelijke belastingvrije voorziening kan worden aangelegd voor kosten van bodemsanering, antwoordde de Minister dat hij principieel meende dat, wanneer een bodemverontreiniging op een terrein werd vastgesteld die ten name van de vennootschap een saneringsverplichting doet ontstaan, de aangelegde voorziening volledig of gedeeltelijk kan worden vrijgesteld, voor zover een bodemonderzoek is uitgevoerd geweest door een erkend bodemdeskundige die de bodemverontreiniging heeft vastgesteld en waarbij deze verontreiniging effectief een saneringsverplichting tot gevolg moet hebben. Aan deze beide voorwaarden moet volgens de administratie tegelijkertijd voldaan zijn, wat in de praktijk wel tot enig wenkbrauwengefrons aanleiding kan geven.

Het bedrag zelf van de vrij te stellen voorziening voor bodemsanering van vervuilde terreinen moet volgens dezelfde Minister gesteund zijn op ernstige controleerbare becijferingen.

### **Aftrek van B.T.W. die kleeft aan facturen voor bodemsanering**

Wat bodemonderzoek en bodemsanering betreft, dienen inzake B.T.W. de gewone regelen inzake het recht op aftrek van B.T.W. te worden toegepast. Zo is er recht op aftrek in de mate dat het terrein dat wordt onderzocht en/of gesaneerd, gebruikt wordt voor de economische activiteit van de belastingplichtige.

Indien echter een bodemonderzoek wordt uitgevoerd naar aanleiding van de vervreemding van onroerende goederen met toepassing van het evenredige registratierecht, kan de belastingplichtige geen recht op aftrek uitoefenen. De vervreemding van de grond en van alle bijhorende kosten worden immers vrijgesteld krachtens artikel 44 §3, 1° a W.BTW.

Het onderscheid tussen beide situaties is niet altijd zo duidelijk. Op 27 juni 2006 heeft de administratie middels een antwoord op een parlementaire vraag geprobeerd hieraan te verhelpen.

Om te bepalen of de B.T.W. geheven van saneringswerken van vervuilde terreinen aftrekbaar is, moet er immers volgens de administratie eerst worden onderzocht of er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is tussen de sanerings- en reinigingswerken en de handelingen, die in een later stadium na deze werken, worden verricht. Volgens Europese rechtspraak veronderstelt het principe van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang dat de kostprijs-elementen van de in een later stadium verrichte handeling zijn ontstaan vóór dat de belastingplichtige de bewuste handeling heeft verricht.

Indien er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is met een latere handeling, is de B.T.W. geheven van de saneringswerken slechts aftrekbaar in de mate dat deze handeling in een later stadium met B.T.W. wordt belast. Indien de gesaneerde en gereinigde terreinen het voorwerp uitmaken van een van B.T.W. vrijgestelde verkoop, is de belasting geheven van deze saneringswerken niet aftrekbaar.

Wanneer een dergelijk rechtstreeks en onmiddellijk verband met een bijzondere handeling in een later stadium niet voorhanden is, bijvoorbeeld, indien de gesaneerde en gereinigde terreinen verder worden gebruikt voor de industriële activiteit van de belastingplichtige stelt de administratie dat de B.T.W. geheven van deze werken aftrekbaar is volgens de regels die van toepassing zijn op de algemene kosten van deze belastingplichtige.

Dit is in principe eveneens het geval wanneer de gesaneerde terreinen in het vermogen van de belastingplichtige blijven in afwachting van een nieuwe aanwending, dat nog niet is bepaald op het ogenblik van de werken. Indien in dit laatste geval de gesaneerde of gereinigde terreinen definitief het voorwerp uitmaken van een van BTW vrijgestelde verkoop, wordt volgens de administratie de van die saneringswerken geheven B.T.W. ten onrechte in aftrek gebracht zodat die B.T.W. dan ook volgens haar terugbetaald moet worden.

Dit is het administratieve standpunt, waar heel wat ondernemers dan toch wat problemen mee hebben en dat kennelijk zelf aan de oorsprong heeft gelegen van een vermeend wetgevend initiatief dat zogenaamde "nieuwbouwgronden" aan B.T.W. zou onderwerpen.

Hoog tijd om dit alles te onderzoeken en het administratieve standpunt van naderbij te bekijken.