

RA/Fachanwalt für Steuerrecht Uwe Pel, Eppelsheim/Rheinhausen

Neue BFH-Rechtsprechung zur außergewöhnlichen Belastung wegen Gesundheitsgefährdung: Grenzen der Typisierung

– Anmerkung zum BFH-Urteil vom 9. 8. 2001 III R 6/01¹ –

I. Einleitung

Finanzverwaltungspraxis und Rechtsprechung zu § 33 EStG sind dadurch geprägt, dass die Norm als Billigkeitsregelung verstanden wird, mit deren Hilfe der Grundsatz der steuerlichen Unbeachtlichkeit der Einkommensverwendung nur ausnahmsweise durchbrochen werden darf. Darum, nicht zuletzt aber ebenso wegen der Vielzahl der Wohngiftfälle und des in diesen beinhalteten enormen Steuerausfallpotenzials, wird bisher der Abzug der einschlägigen Sanierungskosten als außergewöhnliche Belastung nur sehr restriktiv anerkannt. Auch das BFH-Urteil vom 9. 8. 2001 III R 6/01¹ zur Asbestkontamination steht in dieser Tradition. Immerhin lässt sich, betrachtet man die Rechtsentwicklung des letzten Jahrzehnts, feststellen, dass zunehmend darum gerungen wird, der ins allgemeine Bewusstsein gedrungene Gefährlichkeit von Wohngiftstoffen, namentlich von Asbest und Holzschutzmittelgiften, auch bei Anwendung des § 33 EStG gerecht zu werden. Letztlich handelt es sich um den Versuch, im Spannungsfeld zwischen erkannter Gefahrenexposition des Stpfl., steuertheoretischem Verständnis der Norm und Vermeidung ungerechtfertigter Steuerausfälle auf Kosten der Allgemeinheit, dem Einzelfall gerecht zu werden.

II. Die Praxis der Finanzverwaltung

Trotz bereits seinerzeit vorliegender Erkenntnisse über die Gefährlichkeit der Giftstoffe² waren so nach der im BFH-Urteil vom 9. 8. 2001 III R 6/01¹ umfangreich zitierten früheren Auffassung der Finanzverwaltung aus den Jahren 1992 und 1993 Aufwendungen für Asbestsanierungen und zur Beseitigung von Holzschutzmittelgiften im Rahmen des § 33 EStG nur dann berücksichtigungsfähig, wenn u. a.:

- Der Schadstoff in die Luft austrat *und*
- durch ärztliches Gutachten nachgewiesen werden konnte, dass ein Gesundheitsschaden zumindest konkret zu befürchten war *und*
- durch vor Durchführung der Sanierungsmaßnahme zu erstellendes Gutachten einer technischen Stelle nachgewiesen wurde, dass zwischen Ausgasung einerseits und konkreter Gesundheitsgefährdung andererseits ein Zusammenhang bestand³.

Erst durch den Erlass des Bremer Senats für Finanzen vom 24. 2. 2000⁴ wurde dann zumindest im Hinblick auf Asbest auf die Beibringung eines ärztlichen Attests und in der Konsequenz auch auf den Nachweis eines Kausalzusammenhangs zwischen Ausgasung und Gesundheitsgefährdung mit der Begründung verzichtet, dass die Gesundheitsgefährdung allgemein bekannt sei. Obwohl dies zweifellos auch bei den Holzschutzmitteln der Fall war² wurde insofern jedoch weiterhin die Anwendung der allgemeinen Beweisregel, dass allgemein Bekanntes nicht mehr nachgewiesen werden muss, versagt. Weitere Nachweiserleichterungen wurden nicht gewährt.

III. BFH-Rechtsprechung

Nachdem die Finanzrechtsprechung zur Problematik uneinheitlich war⁵, knüpft der III. Senat, die steuerliche Abzugsfähigkeit zumindest des Aufwands für eine Asbestsanierung nach den im

Urteil vom 9. 8. 2001 III R 6/01¹ niedergelegten Erkenntnissen wiederum erleichternd nunmehr nur noch daran,

- dass eine konkrete Gesundheitsgefährdung durch Eintritt der Giftstoffe in die Innenraumluft gerade zum Zeitpunkt der Durchführung der Sanierungsmaßnahme vorliegt oder eine solche Freisetzung von Asbestfasern in die Innenraumluft zum Sanierungszeitpunkt zumindest droht *und*
- diese Tatsache durch grundsätzlich vor Durchführung der Sanierungsmaßnahme anzufertigendes Gutachten einer zuständigen amtlichen Stelle nachgewiesen wird.

Bei Erfüllung dieser Voraussetzungen hält der Senat, „weil insoweit durch die festgestellte Freisetzung von Asbestfasern die Gesundheitsgefährdung hinreichend konkretisiert wird“, die Beibringung eines zusätzlichen ärztlichen oder amtsärztlichen Gutachtens für entbehrlich. Darüber hinaus lässt er den Nachweis der konkreten Gesundheitsgefährdung auch durch erst nach erfolgter Sanierung erstelltes technisches Gutachten zu, wenn „von dem Stpfl. nicht erwartet werden konnte, dass er die Notwendigkeit erkennt, im Vorhinein eine Begutachtung vornehmen zu lassen, weil ein solches Erfordernis für bestimmte Aufwendungen erstmals später aufgestellt wird“. Als maßgeblichen Zeitpunkt für das Wissenmüssen um die Notwendigkeit der Beibringung eines vor Durchführung der Sanierungsmaßnahme angefertigten Gutachtens stellt der BFH dabei auf die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Problematik ab.

IV. Gefahrstoffe

Voraussetzung für die steuerlich angemessene Behandlung von in Zusammenhang mit Asbest- und Holzschutzmittelkontaminationen stehenden Sanierungskosten ist das Verständnis von der Wirkungsweise dieser Giftstoffe.

Im Fall von *Asbest* können Fasern eingeatmet werden, die Lungen- sowie Rippen- und Bauchfellkrebs auslösen können⁶. Die Festlegung eines Schwellenwerts, ab dem eine gesundheitliche Unbedenklichkeit einer Asbestexposition gegeben wäre ist nicht möglich. Es ist in den einschlägigen Fachkreisen allgemeines Verständnis, dass jeglicher Kontakt mit dem Giftstoff vermieden

1... DB 2002 S. 353.

2... Siehe Pel, DB 1995 S. 1001 m. w. N.; ders., DB 1997 S. 1557, m. w. N.; ders., DB 1999 S. 2405, m. w. N.; Asbestrichtlinie 1989 nebst ergänzender Bestimmung zu Anhang I der Richtlinie zur Bewertung und Sanierung schwach gebundener Asbestprodukte in Gebäuden, Fassung Dezember 1992.

3... OFD München, Verfügung vom 17. 7. 1992, DB 1992 S. 2063; OFD München, Verfügung OFD München vom 9. 12. 1993, DB 1994 S. 119.

4... Erlass des Bremer Senators für Finanzen vom 24. 2. 2000, DB 2000 S. 799.

5... Siehe z. B. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 20. 6. 2001, EFG 2002 S. 140; FG Köln, Urteil vom 21. 6. 2001, EFG 2001 S. 1202; FG Düsseldorf, Urteil vom 22. 7. 1999, EFG 1999 S. 1075; FG Saarland, Urteil vom 14. 11. 2001, EFG 2002 S. 197.

6... Dalquen/Hinz/Darbert, 1970 Pleuraplaques, Asbestose und Asbestexposition, Eine epidemiologische Studie aus dem Hamburger Raum, Pneumologie 143 S. 23 bis 42; Weitowitz/Paur/Breuer/Rödelberger, Das Mesotheliom, ein Signaltumor der beruflichen Asbeststaubgefährdung, in: Dtsch.med.Wschr. 109(1984), 363 bis 368.

werden sollte, da auch nur eine einzige eingeatmete Asbestfaser einen Tumor auslösen kann. Entsprechend ist die Verwendung von Asbest in Deutschland seit 1991 verboten (Asbestverbotsverordnung). Wenn in der Asbestrichtlinie für die Sanierung von Innenräumen ein Sanierungsleitwert⁷ von maximal 500 Fasern/m³ oder für die Außenluft im Innenstadtbereich ein Zielwert für die Luftreinhaltung von 88 Fasern/m³ vorgegeben wird, bedeutet dies deshalb nicht, dass, werden diese Werte eingehalten oder unterschritten, der Aufenthalt in diesen Bereichen gesundheitlich unbedenklich ist. In Anbetracht der Erkenntnis, dass sich in bestimmten Fällen eine Asbestexposition nicht vermeiden lässt und das Risiko, zu erkranken, bei sinkender Giftstoffkonzentration doch abnimmt, sind dies lediglich Praktikerverte, ab denen das statistische Risiko, zu erkranken, als akzeptabel betrachtet wird. Es ist unbestritten, dass dauerhaft sichergestellt werden muss, dass keine Asbestfasern in die Luft gelangen.

Die Wirkungsweise der *Holzschutzmittelgifte* ist durch die Zivil- und Strafrechtsprechung bereits ausführlichst aufgearbeitet worden⁸. Auch bei diesen gibt es keinen Grenzwert für eine gesundheitliche Unbedenklichkeit. Jeder Kontakt mit diesen Inhaltsstoffen ist zu meiden.

V. Stellungnahme

Der BFH nähert sich der Problematik, indem er zur Untersuchung der Frage, ob die Aufwendungen zur Asbestsanierung im Rahmen des § 33 EStG steuerlich abzugsfähig sind, die, trotz deren aufgezeigter Verwurzelung im „Ultragiftbereich“ (Asbest; Holzschutzmittelgifte) für alle Giftstoffe Geltung beanspruchende Fallgruppe „Konkrete Gesundheitsgefährdung durch Gegenstände des existenznotwendigen Bedarfs“ bildet und anhand des im Urteilsfall in Frage stehenden Giftstoffs Asbest die Voraussetzungen dieser Fallgruppe postuliert. Da es sich bei § 33 EStG um eine abstrakt formulierte Generalklausel handelt, irritiert diese Vorgehensweise zunächst. Jedoch hat die Rechtsprechung seit jeher versucht, eine Konkretisierung der Billigkeitsnorm über die Typisierung von Fallkonstellationen und damit eine Eingrenzung des eingeräumten Beurteilungsspielraums zu erreichen. Die Typisierung auch der in Zusammenhang mit Giftstoffen stehenden Sanierungsfälle liegt dann bei Annahme vergleichbarer Lebenssachverhalte nahe und ist grds. nicht zu beanstanden. Auch dagegen, dass eine steuerlich wirksame außergewöhnliche Belastung i. S. der Fallgruppe nur dann vorliegen soll, wenn eine konkrete Gesundheitsgefährdung festgestellt werden kann, ist prinzipiell nichts einzuwenden. Es muss dann aber beachtet werden, dass es dem Wesen des Typenvergleichs entspricht, über das Herauspräparieren der Übereinstimmungen und Unterschiede zwischen verschiedenen Fällen zu einer Gleichbehandlung gleicher sowie einer Ungleichbehandlung ungleicher Fälle zu gelangen⁹. Deshalb dürfen nur gleiche oder zumindest wesentlich gleiche Lebenssachverhalte in einer Fallgruppe zusammengefasst werden. Insofern hätte im Urteilsfall die unterschiedliche Wirkungsweise von Giften, die erst ab einer gewissen Menge genossen Krankheiten verursachen und Giften, die bereits unabhängig von der genossenen Dosis Krankheiten verursachen können, beachtet werden müssen. Für letztere, die oftmals als „Ultragifte“ bezeichnet werden und zu denen auch Asbest und die in den zitierten Verfügungen der Finanzverwaltung in Frage stehenden Holzschutzmittelinhaltsstoffe gehören, gibt es im Gegensatz zur ersten Gruppe keine Grenzwerte für eine gesundheitliche Unbedenklichkeit. Die Gesundheit kann hier durch jeden noch so flüchtigen Kontakt im einzelnen Fall, also konkret, geschädigt werden. Die Abgrenzung zwischen abstrakter und konkreter Gesundheitsgefährdung ist damit bei den Ultragiften generell obsolet¹⁰. Wird Ultragift im oder am Haus detektiert, besteht zwangsläufig immer eine kon-

krete Gefahr. Im übrigen lassen sich zum einen Innen- und Außenbereich zur Evaluierung des Gefährdungspotenzials, wie aber vom BFH unterstellt, nicht exakt trennen. Was ist z. B. mit Hausbewohnern, die bei geöffneten Fenstern schlafen oder die Balkontüren geöffnet halten? Durch Verwitterung frei gewordene Faserstoffe können in diesen Fällen durch Winddruck und Smog ins Hausinnere gelangen. Zum anderen können Asbestfasern auch im Außenbereich mit gesundheitsschädlichen Folgen eingeatmet werden. Wenn der Senat auf die Kontamination der Innenräume mit der, zweifellos richtigen, Begründung abstellt, dass Asbest zur Realisierung des in dem Stoff enthaltenen Gefahrenpotenzials eingeatmet werden muss, wäre auch die Auseinandersetzung mit der Frage wünschenswert gewesen, warum denn ein gesundheitsschädliches Einatmen im Außenbereich ausgeschlossen sein soll. Da es für Asbestfasern keinen Schwellenwert gibt, bei dessen Unterschreitung eine Gefährdung ausgeschlossen wäre und somit jedes Faserteilchen sowie jede Zusatzbelastung genügen kann, um eine Erkrankung auszulösen, kann insofern weder auf die in der Außenluft allgemein enthaltene Asbest-Hintergrundbelastung, z. B. durch Bremsbelagabrieb, abgestellt werden, noch kann durch die die Schadstoffkonzentration sicherlich mindernde Durchlüftung im Außenbereich eine Gesundheitsgefährdung ausgeschlossen werden, selbst wenn sich Betroffene kaum vor dem Haus aufhalten. Das kurzzeitige Verweilen im Gefahrenbereich genügt. Bestätigt wird dieser Befund durch Untersuchungen der Landesanstalt für Immissionsschutz¹¹, die zum Ergebnis hatten, dass die Faserkonzentration in der Umgebung von Asbestzementplatten im Jahresmittel zwischen 55 und 139 Fasern/m³, durchschnittlich 100 Fasern/m³ beträgt. Je nach Ungünstigkeit der Witterungsverhältnisse steigen diese Werte um ein Vielfaches. Der Vergleich mit dem gegenwärtig für die Außenluft verwendeten „Praktikervert“ von 88 Fasern/m³ (s. o.) zeigt, wie extrem hoch diese Belastungen sind.

Letztlich sind Aufenthaltsbeschränkungen im Außenbereich auch unrealistisch. Typisch sind die an die Hauswand anschließende Sitzbank mit Esstisch, Balkonnutzung, die in einer Hausnische eingerichtete Terrasse, der an die Hauswand anschließende Wintergarten, Arbeiten an der Außenfassade etc.

Der aufgezeigte Unterschied zwischen den beiden Giftgruppen ist so gravierend, dass ihm auch bei der Typisierung im Rahmen des § 33 EStG Rechnung getragen werden muss. Für die Gruppe der Ultragifte können deshalb nicht dieselben Nachweisanforderungen gestellt werden wie für die sonstigen Gifte. Der besondere Nachweis der konkreten Gesundheitsgefährdung gerade durch Feststellung zumindest der Gefahr des Ausfaserns von Asbest in die Innenraumluft und dies gerade auch noch bezogen auf den Zeitpunkt der Durchführung der Sanierungsmaßnahme muss hier, um z. B. aus Fehlbeurteilungen drohende nicht gerechtfertigte Nachteile für Betroffene zu vermeiden, entfallen. In Anbetracht der auch vom Senat zugestandenen allgemein bekannten Gefährlichkeit des Giftstoffs sind diese zusätzlichen Nachweisanforderungen sachlich nicht gerechtfertigt und unverhältnismäßig.

Die geforderte Unterscheidung zwischen Ultragiften und sonstigen Giften ist auch praktikabel. Die Ultragifte sind fest umrissen und zahlenmäßig begrenzt. Sie können somit relativ einfach

7... Asbest-Richtlinien: Ergänzende Bestimmung zu Anhang I der Richtlinie zur Bewertung und Sanierung schwach gebundener Asbestprodukte in Gebäuden, Fassung Dezember 1992.

8... Siehe die Literaturhinweise in Fn. 2., m. w. N.

9... Zippelius, Einführung in die juristische Methodenlehre, 1974, S. 751.

10... Siehe Pel, DB 1999 S. 2407.

11... Landesanstalt für Immissionsschutz NRW (jetzt Landesumweltamt NRW) 1989, Asbestimmisionsbelastungen durch Verwitterung, Fachkolloquium in Essen, LIS-Bericht Nr. 91, Essen.

aufgelistet werden. Eine ungerechtfertigte Minderung des Steueraufkommens durch die weitere Differenzierung ist deshalb nicht zu befürchten.

Abschließend sei nochmals vermerkt, dass sich die Feststellungen des BFH ausdrücklich nur auf die Substanz Asbest beziehen. Zumindest ein kurzer Hinweis auf die Behandlung der ebenfalls im Fokus stehenden Holzschutzmittelfälle wäre wünschenswert gewesen. Da es sich bei den insoweit in Frage stehenden Giften ebenfalls um Ultragifte handelt, kann für deren steuerliche Behandlung aber nichts anderes gelten als für Asbest.

VI. Zusammenfassung

Der BFH korrigiert mit seinem Urteil vom 9. 8. 2001 III R 6/01¹ die Finanzverwaltungspraxis zumindest insofern, als er jedenfalls im Fall der durch technisches Gutachten für notwendig erachte-

ten Asbestsanierung auf die Beibringung eines zusätzlichen ärztlichen/amtsärztlichen Gutachtens verzichtet und vom Erfordernis des im Vorhinein zu erstellenden technischen Gutachtens in Ausnahmefällen absieht. Diese Entwicklung ist zu begrüßen. Darüber hinaus sollte jedoch innerhalb der formulierten Fallgruppe „Konkrete Gesundheitsgefährdung durch Gegenstände des existenznotwendigen Bedarfs“ zwischen Ultragiften und sonstigen Giften unterschieden werden. Diese beiden Gruppen von Giften unterscheiden sich in ihren Wirkungen dermaßen, dass sie auch steuerlich unterschiedlich behandelt werden müssen. Da die Anzahl der Ultragifte begrenzt ist und diese deshalb relativ einfach gelistet werden können, ist diese Differenzierung auch praktikabel. Bei Vorliegen von Ultragiften sollte unabhängig von Innenraumluftbelastungen immer von einer konkreten Gesundheitsgefährdung ausgegangen werden.

Hinweise

Einkommensteuer

Veräußerungsgewinn umfasst nicht die aufgelöste Ansparrücklage – Ermittlung des Gewinnzuschlags

Der Kläger veräußerte mit Wirkung vom 30. 9. 1998 sein Einzelunternehmen. Dabei löste er eine zum 31. 12. 1996 gebildete Ansparrücklage auf. Das FA behandelte den Gewinn aus der Auflösung der Rücklage als laufenden Gewinn und berücksichtigte den Gewinnzuschlag für 1998 nicht anteilig für nur 9 Monate.

Das FG Münster wies die Klage mit Urteil vom 20. 9. 2001 2 K 7625/00 G, F (EFG 2002 S. 387) als unbegründet zurück. Nach § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG sei die Rücklage am Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen. Durch die Betriebsveräußerung sei ein Rumpfwirtschaftsjahr entstanden, das nach § 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV als zweites auf die Bildung folgendes Wirtschaftsjahr gelte. Der Auflösungsstatbestand des § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG am Ende des zweiten Wirtschaftsjahres gehe als Spezialtatbestand dem § 16 EStG vor. Die Aussagen des Richtliniengebers (Abschn. 41b Abs. 10 Satz 6 EStR) und im BMF-Schreiben vom 12. 12. 1996 (BStBl. I 1996 S. 1441 = DB 1996 S. 2586, Abschn. 9) stünden dem nicht entgegen, da sie nur den Auflösungsstatbestand im ersten Jahr nach der Rücklagenbildung betreffen. Der Gewinnzuschlag könne auch nicht auf 0,5 v. H. je Monat herabgesetzt werden, da der Erhöhungsbetrag von 6 v. H. auf das Wirtschaftsjahr bezogen sei und auch ein Rumpfwirtschaftsjahr als volles Wirtschaftsjahr anzusehen sei. Nach dem Gesetzeszweck werde der in Anspruch genommene Steuervorteil nicht individuell ermittelt sondern vereinfachend. Für eine unterjährige Verzinsung bestehe kein Raum.

Der Kläger hat Revision eingelegt (Az. des BFH: X R 71/01).

Haushaltszugehörigkeit von Kindern bei nicht verheirateten, dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Elternteilen – Kinderzulage und Steuerermäßigung nach § 34f EStG bei doppelter Haushaltszugehörigkeit eines Kindes

► (OFD Hannover, Verfügung vom 20. 2. 2002 – EZ 1230 – 3 – StO 222 / EZ 1230 – 4 – StH 223)

Der BFH hat mit Urteilen vom 14. 4. 1999 (BStBl. II 1999 S. 594 = DB 1999 S. 1358; BFH/NV 2000 S. 16) entschieden, dass auch Kinder getrennt lebender Eltern, denen das Sorgerecht ge-

meinsam zusteht, im Regelfall dem Haushalt zuzuordnen sind, in dem sie sich überwiegend aufhalten und wo sich der Mittelpunkt ihres Lebens befindet. Lediglich in Ausnahmefällen kann auch eine gleichzeitige Zugehörigkeit zu den Haushalten beider Elternteile bestehen. Dies setzt jedoch voraus, dass das Kind tatsächlich zeitweise beim Vater und zeitweise bei der Mutter lebt und nach den tatsächlichen Umständen des einzelnen Falls als in beide Haushalte eingegliedert anzusehen ist. Lediglich besuchsweise Aufenthalte des Kindes bei dem zum Barunterhalt verpflichteten Elternteil begründen keine auf Dauer angelegte Haushaltszugehörigkeit.

Eine gleichzeitige Zugehörigkeit zu den Haushalten beider Elternteile kann anzunehmen sein, wenn das Kind grundsätzlich jederzeit sowohl beim Vater als auch bei der Mutter wohnen kann und es sich tatsächlich in etwa gleichmäßig im Lauf des Jahres abwechselnd bei beiden aufhält. Dabei sprechen folgende Beweisanzeichen für ein jederzeitiges Wohnen bei beiden Elternteilen:

- In beiden Wohnungen sind entsprechend ausgestattete Unterkunftsmöglichkeiten für das Kind vorhanden.
- Die regelmäßig vom Kind besuchten Einrichtungen (Schule, Vereine, Konfirmanden-/Kommunionunterricht o. ä., Sport- und Freizeitstätten etc.) müssen von beiden Wohnungen aus ohne Schwierigkeiten für das Kind zu erreichen sein.
- Die Beaufsichtigung von Kleinkindern und jüngeren Schulkindern muss jederzeit gewährleistet sein (vgl. auch BFH-Urteil vom 14. 4. 1999, BFH/NV 2000 S. 16 [18]).

Besteht zwischen den Elternteilen eine Vereinbarung über eine umschichtige Betreuung bzw. einen wechselnden Aufenthalt des Kindes, so ist die tatsächliche Durchführung dieser Vereinbarung mit der Folge einer doppelten Haushaltszugehörigkeit ohne weitere Prüfung zu erkennen, wenn nachgewiesen wird, dass sich die Eltern nicht nur den Betreuungsunterhalt, sondern folgerichtig auch den entspr. Barunterhalt für das Kind teilen.

Liegt eine doppelte Haushaltszugehörigkeit vor, so sind bei der weiteren Prüfung folgende Fallgruppen zu unterscheiden:

1. Nur ein Elternteil erhält die Steuerbegünstigung nach § 10e EStG bzw. einen Fördergrundbetrag nach dem EigZulG: Baukindergeld bzw. Kinderzulage sind – soweit die übrigen Voraussetzungen vorliegen – für diesen Elternteil in voller Höhe zu gewähren.
2. Beide Elternteile erhalten die Steuerbegünstigung nach § 10e EStG gleichzeitig für jeweils eigene Objekte (Alleineigentum oder Miteigentum): Das Baukindergeld ist jedem Elternteil nur zur Hälfte zu gewähren. Eine Verdoppelung des Baukindergelds für dasselbe Kind kommt für diese Zeiträume nicht in Betracht, weil andernfalls nicht verheiratete, geschiedene oder dauernd getrennt lebende Eltern, die beide Anspruch auf die Grundförderung nach § 10e EStG haben und