

# Urteil vom 20. Juli 2018, IX R 26/17

## Keine Eigenheimzulage für Immobilienobjekt im EU-Ausland

ECLI:DE:BFH:2018:U.200718.IXR26.17.0

BFH IX. Senat

EigZulG § 2 S 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 28. Juni 2017, Az: 9 K 9157/14

## Leitsätze

NV: Es ist europarechtlich nicht geboten, einem unbeschränkt Steuerpflichtigen mit Wohnsitz im Inland Eigenheimzulage für ein eigengenutztes Immobilienobjekt im EU-Ausland zu gewähren .

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 29. Juni 2017 9 K 9157/14 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob den Klägern und Revisionsbeklagten (Kläger) ein Anspruch auf Gewährung einer Eigenheimzulage für die Herstellung eines selbst bewohnten Hauses auf dem Staatsgebiet der Republik Polen (Polen) zusteht.
- 2** Der Kläger ist deutscher Staatsangehöriger und von Beruf Bundesbeamter; er bewohnte im Zeitraum von 1996 bis Ende 2009 mit seiner Ehefrau (Klägerin), einer polnischen Staatsangehörigen, eine Mietwohnung in X. Mit Wirkung ab 1. November 2009 wurde der Kläger mit seinem Einverständnis an den neuen Dienstort Y versetzt. Am 30. Oktober 2009 schloss der Kläger einen Mietvertrag zum 15. Dezember 2009 über eine im Inland belegene Zwei-Zimmer-Wohnung in Z ab.
- 3** Der Kläger war bis 20. Oktober 2010, die Klägerin bis 19. Oktober 2010 mit Hauptwohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) gemeldet, und zwar bis zum 7. Januar 2010 unter ihrer Wohnanschrift in X und ab 8. Januar 2010 ihrer Wohnanschrift in Z. Nach diesem Zeitpunkt meldeten sich die Kläger mit ihrem Hauptwohnsitz nach A (Polen) ab; der Kläger behielt einen Wohnsitz unter der Wohnanschrift in Z bei.
- 4** Unter dem 4. April 2001 stellten die Kläger bei der zuständigen Bauaufsichtsbehörde der Stadt A (Polen) einen Bauantrag für die Herstellung eines Einfamilienhauses. Das Grundstück, auf dem das Objekt errichtet werden sollte, wurde der Klägerin --als Alleineigentümerin-- seitens Ihrer Mutter mit Vertrag vom 9. März 1999 schenkweise zugewandt. Der Kläger wurde unter dem 20. August 2004 als Miteigentümer in das Grundbuch eingetragen.
- 5** Nach Erteilung der Baugenehmigung am 6. Juni 2001 haben die Kläger am 20. Mai 2003 mit den Bauarbeiten begonnen. Mit Schreiben vom 15. Dezember 2008 zeigten die Kläger der Bauaufsichtsbehörde die Fertigstellung des Hauses an. Die Bauaufsichtsbehörde teilte den Klägern unter dem 20. Januar 2009 mit, sie erhebe keine bauaufsichtlichen Einwendungen. Die Herstellungskosten des Hauses mit einer Nutzfläche von über 300 qm (sechs Zimmer zuzüglich Küche und Bäder) betragen rund 156.000 €.

- 6** Seit dem 20. Oktober 2010 werden die Kläger auf Antrag vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt; zuvor lag die Zuständigkeit bei einer anderen Finanzbehörde. Ausweislich der Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2015 erzielte die Klägerin in den Streitjahren keinerlei steuerpflichtige Einkünfte, insbesondere keine Einkünfte aus einer Berufstätigkeit in Deutschland.
- 7** Die Kläger stellten am 12. Dezember 2012 beim FA einen Antrag auf Festsetzung der Eigenheimzulage für die Jahre ab 2009 im Hinblick auf die Herstellung des zu eigenen Wohnzwecken genutzten Hauses in A (Polen). Mit Bescheid vom 6. Juni 2013 lehnte das FA die Festsetzung einer Eigenheimzulage ab. Zur Begründung führte es aus, dass die Antragsvoraussetzungen im Falle der Kläger nicht vorlägen; sie seien insbesondere keine Grenzpendler, weil sie in Deutschland auf Antrag zusammen zur Einkommensteuer veranlagt würden.
- 8** Der Einspruch der Kläger hatte keinen Erfolg. Das FA vertrat in seiner Einspruchsentscheidung vom 9. Juli 2014 die Auffassung, bei dem streitgegenständlichen Objekt in A (Polen) handele es sich um ein sog. Zweitobjekt im Ausland, für das keine Eigenheimzulage zu gewähren sei, weil beide Kläger im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig seien.
- 9** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seiner in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1781 veröffentlichten Entscheidung statt. Es vertrat die Auffassung, die Kläger hätten als unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige Anspruch auf die beantragte Eigenheimzulage: Der Kläger sei in den Streitjahren 2009 bis 2015 nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unbeschränkt steuerpflichtig gewesen; die Klägerin sei zunächst --vom 1. Januar 2009 bis zum 15. Dezember 2009-- ebenfalls nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig gewesen, in der Folgezeit --vom 16. Dezember 2009 bis zum 31. Dezember 2015-- sei sie nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG auf Antrag für die Anwendung des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG fiktiv als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln gewesen. Die Klägerin habe nach der vom Gericht gewonnenen Überzeugung in dieser Folgezeit keinen eigenen Zweitwohnsitz in der vom Kläger allein als Mieter aus beruflichen Gründen angemieteten Wohnung in Z innegehabt. Zwar falle die Klägerin nicht unter die Personengruppe, die nach Auffassung der höchstrichterlichen Rechtsprechung (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. Oktober 2010 IX R 20/09, BFHE 231, 480, BStBl II 2011, 342; vom 20. Oktober 2010 IX R 55/09, BFH/NV 2011, 767) mit Blick auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Kommission/Deutschland vom 17. Januar 2008 C-152/05 (EU:C:2008:17, BStBl II 2008, 326) über den Wortlaut des § 2 Satz 1 des Eigenheimzulagengesetzes (EigZulG) in der für den streitbefangenen Zeitraum maßgeblichen Fassung hinaus eigenheimzulagenberechtigt seien. Eine Beschränkung der Anwendbarkeit der Eigenheimzulagenförderung auf die in den Urteilen des BFH genannten Personengruppen sei dem EuGH-Urteil Kommission/Deutschland (EU:C:2008:17, BStBl II 2008, 326) indes nicht zu entnehmen. Vielmehr sei es entsprechend den Rechtsgrundsätzen im EuGH-Urteil gemeinschaftsrechtlich geboten, die Klägerin einer Steuerpflichtigen gleichzustellen, die gemäß § 1 Abs. 3 EStG auf Antrag in Deutschland als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird. Denn beide Kläger hätten, ebenso wie im unmittelbaren Anwendungsfall des § 1 Abs. 3 EStG, mindestens 90 v.H. ihrer Einkünfte in Deutschland erzielt, da die Klägerin selbst in den Jahren 2009 bis 2015 unstreitig weder in Deutschland noch in Polen berufstätig gewesen sei. Die Klägerin sei damit die Ehefrau eines Grenzpendlers i.S. der Rechtsprechung des EuGH.
- 10** Das von den Klägern hergestellte Haus in A (Polen) sei überdies ein i.S. des § 2 Satz 1 EigZulG begünstigtes Objekt. Zwar sei es nicht im Inland gelegen, es handle sich jedoch um ein Erstobjekt, da es die einzige Wohneinheit darstelle, die von beiden Klägern als Ehepaar zusammen bewohnt werde und in ihrem gemeinsamen Eigentum stehe.
- 11** Entgegen der Auffassung der Kläger habe der Förderzeitraum jedoch bereits im Jahr 2008 begonnen und mit dem Jahr 2015 geendet. Soweit die Kläger auch für das Jahr 2016 Eigenheimzulage beantragt hätten, sei die Klage unbegründet.
- 12** Hiergegen wendet sich die Revision des FA, die mit der Verletzung materiellen Bundesrechts in Gestalt von § 2 Satz 1 EigZulG begründet wird. Das FG habe in seinem Urteil zu Unrecht das in § 2 Satz 1 EigZulG normierte Tatbestandsmerkmal der Belegenheit des Förderobjekts im Inland unangewendet gelassen. Ein Anspruch der Kläger auf Eigenheimzulage lasse sich nicht aus den vom EuGH aufgestellten Grundsätzen ableiten; denn die Kläger zählten nicht zu den im EuGH-Urteil Kommission/Deutschland (EU:C:2008:17, BStBl II 2008, 326) genannten begünstigten Personenkreisen.
- 13** Der Kläger sei unstreitig in den Jahren 2009 bis 2015 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig i.S. des § 1 Abs. 1 EStG gewesen; denn er habe unstreitig in den Jahren von 2009 bis einschließlich 2015 neben seinem Wohnsitz in A (Polen) auch einen Wohnsitz im Inland unterhalten, sodass er weder zum Personenkreis i.S. des § 1 Abs. 2 EStG noch

zum Personenkreis des § 1 Abs. 3 EStG gehöre. Überdies sei die Klägerin für die Zeit ab 16. Dezember 2009 nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt worden. Vor diesem Hintergrund sei es unionsrechtlich nicht geboten, das Tatbestandsmerkmal der Inlandsbelegenheit in § 2 Satz 1 EigZulG unangewendet zu lassen. Vielmehr sei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen mit Wohnsitz im Inland nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung Eigenheimzulage für ein im Ausland belegenes Zweitobjekt nicht zu gewähren. Dabei sei es unerheblich, ob die vom Kläger im Inland gemietete Wohnung in Z als Erstwohnsitz oder als Zweitwohnsitz anzusehen sei. Im Übrigen sei die Verlegung des Familienwohnsitzes der Kläger nach A (Polen) keine geeignete Maßnahme zur Entlastung des deutschen Mietwohnungsmarktes gewesen.

- 14 Das FA beantragt,  
das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 29. Juni 2017 9 K 9157/14 insoweit aufzuheben, als es der Klage stattgegeben hat und die Klage insgesamt abzuweisen.
- 15 Die Kläger beantragen,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision ist begründet und führt unter Aufhebung der Vorentscheidung zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Kläger haben keinen Anspruch auf Eigenheimzulage für ihr Eigenheim in A (Polen).
- 17 1. Die Voraussetzungen der Eigenheimzulage gemäß § 2 Satz 1 EigZulG liegen nicht vor, weil das --im Übrigen förderfähige-- Objekt nicht im Inland belegen ist. Es ist europarechtlich nicht geboten, dieses Tatbestandsmerkmal --Belegenheit des Förderobjekts im Inland-- unangewendet zu lassen.
- 18 a) Das Urteil des EuGH Kommission/Deutschland (EU:C:2008:17, BStBl II 2008, 326) ist im vorliegenden Fall nicht unmittelbar einschlägig.
- 19 Nach ständiger Rechtsprechung erstreckt sich die Rechtskraft eines Urteils des EuGH lediglich auf diejenigen Tatsachen- und Rechtsfragen, die tatsächlich oder notwendigerweise Gegenstand der betreffenden gerichtlichen Entscheidung waren. Die Rechtskraft eines eine Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats feststellenden Urteils kann daher nicht über die mit der Klage geltend gemachten Beanstandungen hinausgehen, die den Streitgegenstand des Verfahrens bestimmen. Der Senat verweist zur Vermeidung von Wiederholungen auf sein Urteil in BFHE 231, 480, BStBl II 2011, 342 und die dort angegebenen zahlreichen weiteren Nachweise.
- 20 b) Hiernach wird der Fall eines unbeschränkt Steuerpflichtigen mit Wohnsitz im Inland --hier des Klägers-- ungeachtet des Tenors von der Rechtskraft des Urteils des EuGH Kommission/ Deutschland (EU:C:2008:17, BStBl II 2008, 326) nicht erfasst. Aufgrund des vom Kläger im Inland begründeten und über den gesamten Förderzeitraum beibehaltenen Wohnsitzes in Z gehört er zur Gruppe der unbeschränkt Steuerpflichtigen mit Wohnsitz im Inland, nicht jedoch zur Gruppe der "Grenzpendler", über dessen Benachteiligung im genannten EuGH-Urteil zu befinden war. Dementsprechend ist auch die Klägerin, die zu Beginn des Förderzeitraums noch unbeschränkt steuerpflichtig war und ab 16. Dezember 2009 nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wurde, nicht als "Ehegatte eines Grenzpendlers" anzusehen, deren Benachteiligung durch die Bestimmungen des Eigenheimzulagengesetzes zu besorgen wäre. Auch ihr Fall wird von der Rechtskraft des Urteils des EuGH Kommission/Deutschland (EU:C:2008:17, BStBl II 2008, 326) nicht erfasst.
- 21 Nach diesen Grundsätzen gehören der Kläger und die Klägerin --diese jedenfalls bis zum 15. Dezember 2009-- zwar zu dem i.S. des § 1 EigZulG eigenheimzulagenberechtigten Personenkreis der unbeschränkt Steuerpflichtigen i.S. des Einkommensteuergesetzes; begünstigt ist indes nur die Herstellung oder Anschaffung einer Wohnung in einem im Inland belegenen eigenen Haus oder einer im Inland belegenen eigenen Eigentumswohnung (§ 2 Satz 1 EigZulG).
- 22 2. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Urteil des EuGH Kommission/Deutschland (EU:C:2008:17, BStBl II 2008, 326). Eine fehlende finanzielle Unterstützung des Erwerbs von (Zweit-)Wohnsitzen in anderen Mitgliedstaaten

war von der Kommission in dem genannten Verfahren ausdrücklich nicht beanstandet worden. Der Senat verweist hierzu auf sein Urteil in BFHE 231, 480, BStBl II 2011, 342.

- 23** Auch unionsrechtlich ist eine Förderung des Erwerbs von Wohnsitzen im EU-Ausland nicht geboten. Unerheblich ist insoweit, ob das maßgebliche, dem Grunde nach förderfähige Objekt melderechtlich den Erstwohnsitz oder den Zweitwohnsitz des Steuerpflichtigen darstellt; eine derartige Unterscheidung ist dem Eigenheimzulagenrecht fremd.
- 24** Soweit die Versagung der Eigenheimzulage für Wohnsitze im EU-Ausland Grundfreiheiten der Kläger beschränkt, ist diese Beschränkung gerechtfertigt. Eine Entlastung des Mietwohnmarktes im Inland ist durch die Entscheidung der Kläger, ihren Erstwohnsitz nach Polen zu verlegen, jedoch einen (angemieteten) Zweitwohnsitz im Inland für den Kläger beizubehalten, nicht eingetreten. Auch insoweit verweist der Senat auf sein Urteil in BFHE 231, 480, BStBl II 2011, 342, m.w.N.
- 25** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)