
Datum: 06.07.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 5302/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0706.11K5302.04.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Beklagte den Bescheid über die Eigenheimzulage für ein Folgeobjekt zu Recht rückwirkend aufgehoben hat. 2

Die Klägerin wird zusammen mit ihrem Ehemann zur Einkommensteuer veranlagt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte der Eheleute betrug im Jahr 2001 140.371 Euro (Bescheid vom 14.5.2003) und im Jahr 2002 188.227 Euro (Bescheid vom 16.04. 2004), zusammen also 328.598 Euro. Die Einkommensteuererklärung für 2001 wurde beim Beklagten am 09.12.2002, die Erklärung für 2002 im Januar 2004 eingereicht. Gegen den Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2001 vom 06.04. 2001, in dem für den Ehemann der Klägerin Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von 200.000 DM und für die Klägerin Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von (netto) 65.346 DM angenommen wurden, legten die Klägerin und ihr Ehemann am 10.04. 2001 Einspruch mit der Begründung ein, dass die Klägerin seit dem 18.11.2000 im Erziehungsurlaub sei und seitdem Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit nicht mehr erziele. Gegen einen weiteren Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2001 vom 22.04. 2002, in dem die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit des Ehemannes der Klägerin mit 227.664 DM und die Einkünfte der Klägerin in Höhe von 68.080 DM (netto) berücksichtigt wurden, legte der Prozessbevollmächtigte der Klägerin abermals Einspruch ein, mit dem Hinweis, dass die Klägerin im Veranlagungsjahr 2001 weder Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit noch 3

Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit bezogen habe. Gegen den Vorauszahlungsbescheid für 2002 vom 20.04. 2002, in dem von einem Gesamtbetrag der Einkünfte der Klägerin und ihres Ehemannes in Höhe von insgesamt 151.263 Euro ausgegangen wurde, wurde kein Rechtsmittel eingelegt.

Die Klägerin hat zusammen mit ihrem Ehemann eine Tochter, die am 22.09.2000 geboren wurde. 4

Die Klägerin erwarb mit Kaufvertrag vom 31.10.1998 von ihrer Schwiegermutter eine Eigentumswohnung in der A-str. 01, 000 B, zum Kaufpreis von 280.000 DM. Die Klägerin wohnte mit ihrem Ehegatten bereits zum Zeitpunkt des Eigentumserwerbs in dieser Wohnung. Auf entsprechenden Antrag der Klägerin wurde ihr vom Finanzamt B-a mit Bescheid vom 15.12.1998 für den Erwerb dieser Wohnung ab 1998 Eigenheimzulage i.H.v. jährlich 2.500 DM bis zum Jahre 2005 gewährt. 5

Nach der Geburt ihrer Tochter wurde die Eigenheimzulage für das Objekt B mit Bescheid vom 20.04.2001 ab 2000 auf jährlich 4.000 DM erhöht. 6

Mit Kaufvertrag vom 25.05.2001 erwarb die Klägerin ein Einfamilienhaus in 000 E, Cc 02, in dem sie zusammen mit ihrer Familie seit dem 16.9.2001 wohnt. Mit Schreiben vom 26.01.2002 beantragte die Klägerin beim Beklagten formlos, die für das Objekt A-str. 01, 000 B, gewährte Eigenheimzulage auf das mit Wirkung zum 01.09.2001 erworbene Folgeobjekt in E zu übertragen. Mit förmlichem Antrag auf Eigenheimzulage (EZ 1 A) vom 08.06.2002, der am 10.06.2002 beim Beklagten einging, beantragte die Klägerin abermals Eigenheimzulage für das Folgeobjekt in E ab dem Jahr 2002. Zur voraussichtlichen Summe des Gesamtbetrages der Einkünfte des Antragsjahres und des Gesamtbetrages der Einkünfte des vorangegangenen Jahres (Zeilen 70 - 73 des Antragsformulars) enthält das Formular keine Eintragungen. 7

Mit Bescheid vom 18.06.2002 hob der Beklagte den Bescheid über Eigenheimzulage für das Objekt in B ab 2002 auf. Er setzte mit Bescheid vom 26.06.2002 Eigenheimzulage ab 2002 für das Folgeobjekt in E i.H.v. jährlich 2.045,17 Euro bis zum Jahre 2005 fest. Mit Bescheid vom 23.04.2004 hob der Beklagte die Festsetzung der Eigenheimzulage für das Folgeobjekt nach § 11 Abs. 4 EigZulG auf und forderte für die Jahre 2002 bis 2004 die bereits ausgezahlte Zulage mit der Begründung wieder zurück, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte des Antragsjahres zuzüglich des Vorjahres die maßgebliche Einkunftsgrenze nach § 5 EigZulG überstiegen habe. 8

Mit fristgerechtem Einspruch gegen den Aufhebungsbescheid machte die Klägerin geltend, die Aufhebung sei zu Unrecht erfolgt, weil bei der Übertragung der Eigenheimzulage auf ein Folgeobjekt die Einkunftsgrenze nicht auf den Zeitpunkt des Erwerbs des Folgeobjekts neu zu prüfen sei. Erstjahr im Sinne des § 5 EigZulG könne nur das Jahr sein, in dem der Einspruchsberechtigte erstmalig, d.h. für das Erstobjekt, die Voraussetzungen des § 5 EigZulG erfüllt habe. 9

Im übrigen seien auch die Änderungsvoraussetzungen des § 11 Abs. 4 EigZulG nicht erfüllt. Dem Beklagten sei nicht nachträglich bekannt geworden, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte in den für § 5 EigZulG maßgebenden Jahren insgesamt die Einkunftsgrenze überschritten habe. Der Beklagte habe bereits bei Bewilligung der Eigenheimzulage Kenntnis des Einkommens der Klägerin und ihres Ehegatten sowohl für das Jahr 2002 als auch für das Jahr 2001 gehabt. Aus den Vorauszahlungsbescheiden für 2001 (06.04.2001) und für 2002 (22.04.2002) ergebe sich, dass dem Beklagten bereits zum Zeitpunkt des Erlass des 10

Eigenheimzulagebescheides für das Folgeobjekt am 26.6.2002 bekannt gewesen sei, dass die Klägerin die Einkunftsgrenze in den Jahren 2001/2002 überschritten habe bzw. im Zweifel überschreiten werde. Dies habe der Beklagte allerdings zu diesem Zeitpunkt für unerheblich gehalten, da er bei Erlass des Eigenheimzulagebescheides ebenfalls noch davon ausgegangen sei, dass die Einkunftsgrenze bei der Überleitung der Eigenheimzulage auf ein Folgeobjekt nicht erneut zu überprüfen sei.

Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos. Unter Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 10.02.1998 (BStBl I 1998, 190) vertrat der Beklagte die Auffassung, dass für die Ermittlung der Einkunftsgrenze nach § 5 EigZulG bei Folgeobjekten als "Erstjahr" das Kalenderjahr maßgebend sei, das dem Jahr der letztmaligen Nutzung des Erstobjekts folge. Im Streitfall sei daher die Summe der Gesamtbeträge der Einkünfte der Jahre 2001 und 2002 maßgebend. Da diese Summe 328.598 Euro betragen habe, sei der Eigenheimzulagenbescheid zu Recht aufgehoben worden. Die Änderungsvoraussetzungen des § 11 Abs. 4 EigZulG hätten insoweit vorgelegen, da zum Zeitpunkt der Festsetzung der Eigenheimzulage für das Folgeobjekt am 26.06.2002 die Steuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 noch nicht eingereicht worden seien. 11

Mit der vorliegenden Klage macht die Klägerin weiterhin geltend, der Aufhebungsbescheid vom 23.04.2004 sei rechtswidrig, weil die Einkunftsgrenze für ein Folgeobjekt nicht erneut zu überprüfen gewesen sei und im übrigen die Änderungsvoraussetzungen des § 11 Abs. 4 EigZulG nicht vorgelegen hätten. 12

§ 5 EigZulG stelle bei der Ermittlung der Einkommensgrenze ausschließlich auf das Jahr der erstmaligen Anspruchsberechtigung (Erstjahr) und das vorangegangene Jahr (Vorjahr) ab. Die Übertragung der Eigenheimzulage auf ein Folgeobjekt habe dabei nicht zur Folge, dass es nunmehr im Rahmen des Förderzeitraums zwei "Erstjahre" und zwei "Vorjahre" geben würde, in denen die Einkunftsgrenzen zu ermitteln seien. Dies verbiete bereits die sprachliche und systematische Auslegung des Gesetzestextes. Es könne sprachlich nur ein Erstjahr im Rahmen eines Förderzeitraums geben. Dies sei das Jahr, in dem ein Antragsteller erstmals die Voraussetzungen des § 5 EigZulG erfülle. 13

Im übrigen seien dem Beklagten keine Tatsachen "nachträglich" im Sinne des § 11 Abs. 4 EigZulG bekannt geworden, welche eine Aufhebung rechtfertigen würden. Der Beklagte habe im Zeitpunkt der Bewilligungsentscheidung am 26.06.2002 Kenntnis des Einkommens der Klägerin und ihres Ehemanns sowohl für das Jahr 2002 als auch für das Jahr 2001 gehabt. Dies sei durch die Festsetzung der Vorauszahlungen dokumentiert. Auf dieser Grundlage habe die Klägerin die Einkunftsgrenze um nahezu 100% überschritten. Vor diesem Hintergrund könne der Beklagte sich auch nicht auf den Beschluss des Finanzgerichts des Saarlandes vom 26.08.2001 (1 V 178/01, n.v.) stützen. In diesem Fall habe sich nämlich die Prognose des Finanzamtes im nachhinein als unrichtig erwiesen. Im Streitfall habe der Beklagte allerdings überhaupt keine Prognose angestellt. Da die Klägerin im Antrag auf Eigenheimzulage vom 08.06.2002 überhaupt keine Angaben zur Einkunftsgrenze gemacht habe, hätte sich eine Prognoseentscheidung des Beklagten nur auf die ihm bekannten Einkünfte der Klägerin und ihres Ehemannes in den Vorjahren stützen können. Eben diese seien auch Grundlage für die Vorauszahlungsbescheide gewesen. Danach sei die Einkunftsgrenze bei weitem überschritten worden. 14

Es entspreche ständiger Rechtsprechung des BFH zu dem auch in § 173 Abs. 1 AO enthaltenen Tatbestandsmerkmal des "nachträglichen Bekanntwerdens", dass eine Änderung des Bescheides nach Treu und Glauben ausgeschlossen sei, wenn die nachträglich bekannt gewordene Tatsache dem Finanzamt bei ordnungsgemäßer Erfüllung seiner 15

Ermittlungspflicht aus § 88 AO nicht verborgen geblieben wäre (Hinweis auf BFH-Urteil in DStR 2004, 1652, 1653). Das Finanzamt verletze insbesondere dann seine Ermittlungspflicht, wenn es ersichtlichen Unklarheiten oder Zweifelsfragen, die sich bei einer Prüfung der Erklärung sowie der eingereichten Unterlagen ohne weiteres aufdrängen mussten, nicht nachgehe. Dementsprechend hätte der Beklagte im Streitfall der im Antrag bewusst offen gelassenen Frage zum Gesamtbetrag der Einkünfte nachgehen müssen, wenn er der Rechtsauffassung gewesen wäre, es bedürfe für die Bewilligung der Eigenheimzulage für ein Folgeobjekt einer entsprechenden erneuten Überprüfung der Einkunftsgrenze. Dies habe der Beklagte im Streitfall aber unterlassen, weil er offensichtlich der Auffassung gewesen sei, dass eine erneute Überprüfung der Einkunftsgrenze bei einem Folgeobjekt nicht erforderlich sei. Wie der Prozessbevollmächtigte der Klägerin, ihr Ehemann, in der mündlichen Verhandlung ergänzend vortrug, meinten er und die Klägerin sich daran erinnern zu können, vor Antragstellung eine entsprechende Auskunft von dem "zuständigen" Sachbearbeiter beim Finanzamt B oder beim Beklagten erhalten zu haben. Sicher seien sie allerdings insoweit nicht.

Eine vom Standpunkt des Beklagten aus falsche rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes sei jedoch keine nachträglich bekannt gewordene Tatsache. Die Klägerin sei ihren Mitwirkungspflichten bei dem Antrag auf Eigenheimzulage für ein Folgeobjekt in vollem Umfang nachgekommen. Nach ihrer Auffassung sei die Einkunftsgrenze bei der Bewilligung der Eigenheimzulage für ein Folgeobjekt nicht erneut zu prüfen. Deshalb habe sie ihre Einkunftsverhältnisse weder dargelegt noch glaubhaft gemacht. 16

Außerdem würde eine erneute Überprüfung der Einkunftsgrenze denjenigen benachteiligen, der – wie die Klägerin – aus beruflichen Gründen gezwungen sei, das Wohneigentum innerhalb des Förderzeitraums zu wechseln. Daher sei das Eigenheimzulagengesetz vor dem Hintergrund des Artikel 3 GG verfassungskonform in der Weise auszulegen, dass eine erneute Prüfung der Einkunftsgrenze nicht vorzunehmen sei. 17

Der Beklagte könne sich letztlich auch nicht auf den Beschluss des FG Hamburg vom 04.06.2004 (VII 96/04, EFG 2004, 1501) berufen. In diesem Fall habe die Antragstellerin nämlich ausdrücklich erklärt, dass die zulässige Einkunftsgrenze voraussichtlich nicht überschritten werde. 18

Die Klägerin beantragt, 19

den Aufhebungsbescheid über Eigenheimzulage ab 2002 vom 23.04.2004 aufzuheben, 20

hilfsweise die Revision zuzulassen. 21

Der Beklagte beantragt, 22

die Klage abzuweisen, 23

hilfsweise die Revision zuzulassen. 24

Er verweist im wesentlichen auf seine Einspruchsentscheidung vom 16.09.2004. 25

Entscheidungsgründe 26

Die Klage ist unbegründet. 27

28

Der Beklagte hat zu Recht den Eigenheimzulagebescheid vom 26.06. 2002 rückwirkend aufgehoben. Der Aufhebungsbescheid vom 23.04. 2004 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Die Klägerin hat für das Haus in E keinen Anspruch auf Eigenheimzulage, weil sie zusammen mit ihrem Ehemann seit Bezug dieses Objekts die maßgebliche Einkunftsgrenze des § 5 Satz 2 EigZulG überschritten hat. Die Einkommensgrenze gilt auch für ein Folgeobjekt i. S. des § 7 EigZulG. Die Voraussetzungen des § 11 Abs. 4 EigZulG für eine rückwirkende Aufhebung des Festsetzungsbescheides liegen im Streitfall vor. 29

Nach § 5 Satz 1 EigZulG in der für das Streitjahr 2002 maßgebenden Fassung kann der Anspruchsberechtigte bei Vorliegen der übrigen Förderungsvoraussetzungen die Eigenheimzulage ab dem Jahr in Anspruch nehmen (Erstjahr), in dem der Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes des ersten Jahres zuzüglich des Gesamtbetrags der Einkünfte des vorangegangenen Jahres (Vorjahr) 81.807 Euro nicht übersteigt. Bei Ehegatten, die im Erstjahr nach § 26b des Einkommensteuergesetzes zusammenveranlagt werden, tritt an die Stelle des Betrags von 81.807 Euro ein Betrag von 163.614 Euro (§ 5 Satz 2 EigZulG). Diese Grenzwerte sind gem. § 19 Abs. 3 EigZulG auf alle Fälle anzuwenden, in denen der Anspruchsberechtigte nach dem 31.12.1999 mit der Herstellung des Objekts begonnen oder die Wohnung angeschafft hat. Sobald der Anspruchsberechtigte im Förderzeitraum (§ 3 EigZulG) die Einkunftsgrenze unterschreitet, bleibt ihm die Eigenheimzulage für ein Objekt auch dann erhalten, wenn er im Laufe des Förderzeitraums die Einkunftsgrenze später überschreitet (vgl. u.a. BMF-Schreiben vom 10.2.1998, BStBl I 1998, Tz. 28). 30

Diese von der Einkommensentwicklung unabhängige Kontinuität der Förderung findet allerdings entgegen der Auffassung der Klägerin dort ihre Grenze, wo der Anspruchsberechtigte das Erstobjekt aufgibt und die Förderung für ein Folgeobjekt i. S. des § 7 EigZulG in Anspruch nimmt. In diesem Fall ist die Einkommensgrenze des § 5 EigZulG erneut zu überprüfen. Der Senat teilt insoweit die einhellige Meinung in der Verwaltung und in der Literatur (vgl. u.a. BMF-Schreiben in BStBl I 1998, Tz. 29; Wacker, Eigenheimzulagengesetz, 3. Aufl., § Rz. 51; Stephan, Die Wohnungseigentumsförderung, S. 641; Handzik/Meyer, Eigenheimzulagengesetz, 4. Aufl., Rz. 169). Diese Rechtsfolge ergibt sich bereits unmittelbar aus dem Wortlaut des § 7 EigZulG. 31

Nach § 7 Satz 1 EigZulG kann der Anspruchsberechtigte die Eigenheimzulage für ein weiteres Objekt (Folgeobjekt) beanspruchen, wenn er das Erstobjekt nicht bis zum Ablauf des Förderzeitraums zu eigenen Wohnzwecken nutzt und deshalb die Eigenheimzulage insoweit nicht mehr in Anspruch nehmen kann. Nach Satz 2 dieser Vorschrift handelt es sich bei dem Folgeobjekt um ein eigenständiges Objekt i. S. des § 2 EigZulG. In § 7 Satz 3 Halbs. 1 EigZulG ist geregelt, dass der Förderzeitraum für das Folgeobjekt um die Kalenderjahre zu kürzen ist, in denen der Anspruchsberechtigte die Eigenheimzulage für das Erstobjekt in Anspruch hätte nehmen können. Hat der Anspruchsberechtigte das Folgeobjekt in einem Jahr, in dem er das Erstobjekt noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat, hergestellt, angeschafft, ausgebaut oder erweitert, so beginnt der Förderzeitraum für das Folgeobjekt mit Ablauf des Jahres, in dem der Anspruchsberechtigte das Erstobjekt letztmals zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat (§ 7 Satz 3 Halbs. 2 EigZulG). 32

Aus diesen Formulierungen wird deutlich, dass bei der Förderung für das Folgeobjekt nicht die für das Erstobjekt gewährte Förderung weitergeführt wird, sondern eine neue, abgekürzte Förderung beginnt. Dieser Beurteilung steht insbesondere nicht entgegen, dass in § 7 Satz 2 EigZulG nur auf § 2 EigZulG Bezug genommen wird. Hieraus ist nicht abzuleiten, dass nur 33

die Voraussetzungen dieser Bestimmung mit Rücksicht auf die Verhältnisse beim Folgeobjekt selbstständig zu prüfen wären. Vielmehr wird durch den Hinweis auf die Eigenständigkeit und die Bezugnahme auf § 2 EigZulG zum Ausdruck gebracht, dass auch die an diese Vorschrift anknüpfenden Bestimmungen beim Folgeobjekt eigenständig zu prüfen sind. D.h., der Anspruchsberechtigte muss in dem betreffenden Förderjahr sämtliche sachlichen und persönlichen Voraussetzungen des Eigenheimzulagegesetzes im Zusammenhang mit dem Folgeobjekt erfüllen. Dementsprechend ist auch die Einkunftsgrenze des § 5 EigZulG erneut zu überprüfen (vgl. Wacker, a.a.O., § 7 Rz. 51, 52; Stephan, a.a.O., S. 641).

Die Anordnung einer erneuten Überprüfung der Einkunftsgrenze bei einem Folgeobjekt ist im Hinblick auf die einschlägigen Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts auch verfassungsrechtlich unbedenklich. Die Tatsache, dass die Klägerin die Eigenheimzulage für ihr Erstobjekt weiterbekommen hätte, obwohl sie über der Einkunftsgrenze lag, während ihr die Förderung für das Folgeobjekt versagt bleibt, stellt insbesondere keinen Verstoß gegen Art. 3 GG dar. 34

Die Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG verlangt den Vergleich von Lebensverhältnissen, die nicht in allen, sondern stets nur in einzelnen Elementen gleich sein können. Grundsätzlich ist es Sache des Gesetzgebers zu entscheiden, welche von diesen Elementen er als maßgebend für eine Gleich- oder Ungleichbehandlung ansieht. Bei der Überprüfung eines Gesetzes auf seine Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist nicht zu untersuchen, ob der Gesetzgeber die zweckmäßigste und gerechteste Lösung gefunden hat, sondern nur, ob er die verfassungsrechtlichen Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit eingehalten hat. Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz kommt dabei vor allem in Betracht, wenn der Gesetzgeber eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt, obgleich zwischen den beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten. Bereits bei der Erschließung von Steuerquellen hat der Gesetzgeber weitgehende Gestaltungsfreiheit. Will er eine bestimmte Steuerquelle erschließen, andere hingegen nicht, dann ist der allgemeine Gleichheitssatz grundsätzlich so lange nicht verletzt, als sich die Verschiedenbehandlung mit finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuertechnischen Erwägungen rechtfertigen lässt. Noch größer stellt sich der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Gewährung von Subventionen dar (vgl. BVerfG, Beschluss vom 29.11.1989 1 BvR 1402/87, BStBl II 90, 479). Bei den Regelungen im Eigenheimzulagengesetz handelt es sich um Subventionsnormen. 35

Hiervon ausgehend stellt die erneute Überprüfung der Einkunftsgrenze bei einem Folgeobjekt keine unzulässige Ungleichbehandlung dar. 36

Die Einkunftsgrenze des § 5 EigZulG ist der Regelung des § 10 Abs. 5a EStG nachgebildet (vgl. u.a. Stephan, a.a.O., S. 640 m.w.N.). Mit der Einführung dieser Grenze sollte angesichts der Knappheit der zur Verfügung stehenden Mittel ein Beitrag zur Haushaltskonsolidierung geleistet werden (vgl. zu § 10e Abs. 5a EStG, BT-Drucks. 12/1108, S. 57 sowie 12/1506, S. 171). Dies ist nach den o.g. Grundsätzen vor dem Hintergrund von Art. 3 GG zunächst ein ausreichender Grund für eine Ungleichbehandlung von Arm und Reich bei der Wohnungsbauförderung (vgl. hierzu auch Urteil des FG Hamburg vom 11.7.2003 II R 303/02, FGReport 2004, 9, bestätigt durch BFH-Beschluss vom 29.10.2003 X B 125/03, BFH/NV 2004, 195). War nach der Regelung des § 10e Abs. 5a EStG die Überprüfung der Einkunftsgrenze allerdings noch für jedes Kalenderjahr des Förderzeitraums vorzunehmen, so wird die Eigenheimzulage für ein Erstobjekt ohne weitere Überprüfung des Einkommens 37

ab dem Jahr des Förderzeitraums gewährt, in dem der Anspruchsberechtigte die Grenze unterschreitet. Mit dieser Regelung wollte der Gesetzgeber einen Beitrag zur Steuervereinfachung und zu mehr Planungssicherheit für den Bauherren oder Erwerber leisten. Bei der Anwendung des § 10e Abs. 5a EStG ergaben sich insbesondere bei Anspruchsberechtigten, die nahe an der Einkunftsgrenze lagen, erhebliche Unsicherheiten (vgl. BRat-Drucks. 498/95 vom 11.8.1995, S. 33; Stephan, a.a.O., S. 640).

Die Entscheidung des Gesetzgebers, diese Förderungskontinuität zu Gunsten der (zulässigen) Differenzierung zwischen Arm und Reich dort enden zu lassen, wo der Anspruchsberechtigte im Hinblick auf den Erwerb des Folgeobjekts ohnehin eine neue Finanzierungsplanung erstellen muss, ist mit den Grundsätzen des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Zwischen der durchgehenden Nutzung des Erstobjekts über den gesamten Förderungszeitraum und dem Objektwechsel besteht insoweit ein ausreichender Unterschied, den der Gesetzgeber zum Anlass nehmen konnte, eine unterschiedliche Behandlung vorzunehmen. Es handelt sich um ein sachliches Differenzierungskriterium, welches den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG genügt. Der Gesetzgeber konnte im Hinblick auf seinen erheblichen Gestaltungsspielraum bei der Regelung der erneuten Überprüfung der Einkunftsgrenze für ein Folgeobjekt auch von einer Differenzierung danach absehen, ob der Objektwechsel innerhalb des Förderungszeitraums freiwillig oder mehr oder weniger unfreiwillig (z.B. aus beruflichen oder gesundheitlichen Gründen) erfolgt ist. 38

Nach alledem steht der Klägerin für das Folgeobjekt ab dem Jahr 2002 keine Eigenheimzulage mehr zu, weil sie den im Streitfall maßgeblichen Grenzbetrag gem. § 5 Satz 1 bis 3 EigZulG in Höhe von 163.614 Euro überschritt. Da die Klägerin das Folgeobjekt im Jahr 2001 und somit in einem Jahr erwarb, in dem sie noch das Erstobjekt in B zu eigenen Wohnzwecken nutzte, begann der Förderzeitraum für das Folgeobjekt gem. § 7 Satz 3, Halbs. 2, erst im Jahr 2002. Als Erstjahr im Sinne des § 5 Satz 1 EigZulG kommt damit frühestens das Jahr 2002 in Betracht (vgl. hierzu im einzelnen BFH-Urteile vom 20.3.2003 III R 55/00, BStBl II 2004, 206; und vom 4.11.2004 III R 73/03, BFH/NV 2005, 416). Da der Gesamtbetrag der Einkünfte der Klägerin und ihres Ehegatten allein in diesem Jahr bereits bei 188.227 Euro lag und somit die Einkommensgrenze in Höhe von 163.614 Euro überschritt, kommt eine Förderung nach dem Eigenheimzulagengesetz zwingend weder im Jahr 2002 noch im Jahr 2003 in Betracht. Dass sich die Einkommensverhältnisse der Klägerin und ihres Ehegatten in den Folgejahren maßgeblich verändert hätten, wurde von der Klägerin nicht vorgetragen und ist auch im übrigen nicht ersichtlich. 39

Entgegen der Auffassung der Klägerin sind im Streitfall auch die Voraussetzungen des § 11 Abs. 4 EigZulG für die rückwirkende Aufhebung des Eigenheimzulagebescheids vom 26.6.2002 erfüllt. Gem. § 11 Abs. 4 EigZulG ist der Bescheid über die Festsetzung der Eigenheimzulage aufzuheben oder zu ändern, wenn nachträglich bekannt wird, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte in den nach § 5 EigZulG maßgebenden Jahren insgesamt die Einkunftsgrenze über- oder unterschreitet. 40

Bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals "nachträgliches Bekanntwerden" im Rahmen des § 11 Abs. 4 EigZulG kann nicht auf die Rechtsprechung zu § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zurückgegriffen werden. Der Senat teilt insoweit die überwiegende Meinung in Rechtsprechung und Literatur, wonach es sich bei § 11 Abs. 4 EigZulG um eine eigenständige, erweiterte Korrekturnorm handelt, die dem Umstand Rechnung trägt, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte in Zulagenverfahren eigenständig zu ermitteln ist und die Eigenheimzulage im Interesse des Anspruchsberechtigten bereits festgesetzt werden darf, auch wenn die genaue Höhe der Einkünfte noch nicht feststeht (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 41

4.11.2004 III R 73/03, BFH/NV 2005, 416, m.w.N.; BMF-Schreiben in BStBl I 1998, 190, Tz. 97; FG Düsseldorf, Urteil vom 11.11.2004 14 K 4508/02 EZ, n.v.; FG Hamburg, Beschluss vom 4.6.2004 VII 96/04, EFG 2004, 1501; FG Saarland, Beschluss vom 26.7.2001 V 178/01, n.v.; Siegers, EFG 2004, 1502; Wacker, a.a.O., § 11 Rz. 81;). Das Merkmal des "nachträglichen Bekanntwerdens" im Sinne des § 11 Abs. 4 EigZulG ist daher nicht wie bei § 173 AO auf Tatsachen (oder Beweismittel) beschränkt, die zum Zeitpunkt der Schlusszeichnung des Eingabewertbogens bereits vorhanden, jedoch noch nicht bekannt waren. Es umfasst vielmehr sämtliche Umstände (Tatsachen, Ausübung steuerlicher Wahlrechte etc.), die - zu welchem Zeitpunkt sie auch eintreten oder wirksam werden - die Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte für das Erst- und Vorjahr i. S. von § 5 EigZulG beeinflussen (vgl. Wacker, a.a.O., § 11 Rz. 102; a.A. Handzik/Meyer, a.a.O., § 11 Rz. 428; a.A. FG Brandenburg, Urteil vom 11.8.2004 1 K 1160/02, StE 2005, 152).

Die Finanzbehörde kann im Interesse des Zulagenberechtigten bereits vor der abschließenden Prüfung, ob die Einkunftsgrenze überschritten wird, die Festsetzung der Eigenheimzulage vornehmen, die im Hinblick auf die Prüfung dieser Voraussetzung vorläufig ist. Dementsprechend ist es im Rahmen einer angemessenen Risikoverteilung gerechtfertigt, die Behörde von umfangreichen Ermittlungen freizustellen. Der Behörde ist auch kein die Aufhebung ausschließender Ermittlungsfehler anzulasten, wenn sie es unterlässt, aktuelle Informationen über die Höhe der Einkünfte einzuholen (vgl. Urteil des FG Düsseldorf vom 11.11.2004 14 K 4508/02 EZ, n.v.; FG Hamburg, Beschluss vom 4.6.2004 VII 96/04, EFG 2004, 1501; FG Saarland, Beschluss vom 26.7.2001 V 178/01). Eine rückwirkende Aufhebung oder Änderung nach § 11 Abs. 4 EigZulG entfällt daher nur dort, wo das Finanzamt reine Rechtsfehler zu korrigieren hat, ohne dass sich der der Einkünfteprüfung zu Grunde zu legende Sachverhalt geändert hat. Unerheblich ist für § 11 Abs. 4 EigZulG, aus welchen Gründen der Gesamtbetrag der Einkünfte fehlerhaft war. Allein entscheidend ist das nachträgliche Erkennen des objektiv unrichtigen Gesamtbetrags der Einkünfte (vgl. BFH-Urteil vom 4.11.2004 III R 73/03, BFH/NV 2005, 416).

42

Eine Einschränkung der Änderungsbefugnis nach § 11 Abs. 4 EigZulG setzt dementsprechend nach Auffassung des Senats voraus, dass bereits zum Zeitpunkt der Schlusszeichnung sämtliche, für eine zutreffende Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte relevanten Umstände bekannt sind (vgl. Wacker, a.a.O., § 11 Rz. 102). Denn nur wenn der objektiv richtige Gesamtbetrag der Einkünfte bereits endgültig feststeht, scheidet ein "nachträgliches Erkennen" aus.

43

Hiervon ausgehend hat der Beklagte im Streitfall erst nachträglich im Sinne des § 11 Abs. 4 EigZulG Kenntnis von der Summe der Gesamtbeträge der Einkünfte der beiden maßgeblichen Jahre 2001 und 2002 erhalten. Dies gilt schon deshalb, weil er den Festsetzungsbescheid am 26.6. 2002 und somit zu einem Zeitpunkt erließ, an dem der Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 2002 mangels Ablauf des Veranlagungszeitraums überhaupt noch nicht feststehen konnte. Da der Gesamtbetrag der Einkünfte der Klägerin und ihres Ehemanns in 2001 die im Streitfall geltende Grenze für zusammenveranlagte Ehegatten nicht bereits allein überschritt, konnte der Beklagte vor Ablauf des Kalenderjahrs 2002 - schon aus diesem Grunde - keine positive Kenntnis davon haben, ob die maßgebliche Einkunftsgrenze des § 5 EigZulG einer Förderung des Folgeobjekts entgegensteht. Im übrigen wäre die Klägerin, die im Jahre 2001 keine positiven Einkünfte und im Jahr 2002 lediglich Einkünfte in Höhe von ca. 40.000 Euro erzielte, durchaus auch für das Folgeobjekt anspruchsberechtigt gewesen, wenn die Ehegatten in 2002 die getrennte Veranlagung nach § 26a EStG gewählt hätten (vgl. BMF-Schreiben vom 10.2.1998, BStBl I 1998, Tz. 30; Stephan, a.a.O., S. 643). Damit war letztlich bis zu Abgabe der Einkommensteuererklärung

44

2002 (im Januar 2004) nicht positiv feststellbar, ob die nach § 5 EigZulG maßgebliche Einkommensgrenze über- oder unterschritten würde. Der objektiv richtige Gesamtbetrag der Einkünfte wurde im Streitfall erst nachträglich erkannt.

45 Unerheblich ist insoweit, dass der zuständige Sachbearbeiter beim Beklagten zum Zeitpunkt der Festsetzung der Eigenheimzulage für das Folgeobjekt im Juni 2002 auf Grund der vorliegenden Vorauszahlungsbescheide (letzte Veranlagung war 2000) eher davon ausgehen musste, dass die Einkunftsgrenze von der Klägerin, zumindest bei einer - naheliegenden - Zusammenveranlagung, letztlich überschritten würde. Denn selbst bei nahezu gleich bleibendem Einkommen des Ehemannes der Klägerin bestand die Möglichkeit, dass die Klägerin und ihr Ehemann durch die Wahrnehmung von Gestaltungsmöglichkeiten im Jahr 2002 (vgl. u.a. Stephan, a.a.O., S. 643) ggf. doch die Einkunftsgrenze unterschreiten würden. Da die Klägerin in ihrem Antrag überhaupt keine Angaben zu der Summe der voraussichtlichen Gesamtbeträge der Einkünfte 2000 und 2001 gemacht hatte, konnte der Beklagte auch von dieser Möglichkeit ausgehen.

46 Dahinstehen kann daher, ob ggf. etwas anderes zu gelten hätte, wenn die Klägerin ausdrücklich darauf hingewiesen hätte, dass sie den maßgebenden Grenzbetrag voraussichtlich übersteigen werde. Für einen solchen Fall hat das Finanzgericht Düsseldorf in seiner Entscheidung vom 11.11.2004 (14 K 4508/02 EZ, n.v.) eine Änderungsbefugnis gem. § 11 Abs. 4 EigZulG abgelehnt und das Finanzgericht Hamburg eine Einschränkung der Änderungsbefugnis zumindest in Betracht gezogen (FG Hamburg, Beschluss vom 4.6.2004 VII 96/04, EFG 2004, 1501). Ein wesentlicher Gesichtspunkt für die Verneinung der Änderungsbefugnis war für das FG Düsseldorf allerdings nicht nur, dass der Kläger in seinem Antrag angegeben hatte, dass die voraussichtlichen Gesamtbeträge deutlich über der maßgebliche Einkunftsgrenze lagen, sondern auch, dass - anders als im Streitfall - im Zeitpunkt der Antragstellung (März 2001) die maßgeblichen Veranlagungszeiträume (1999 und 2000) bereits abgelaufen waren und somit für den Beklagten kein Anlass für die Annahme einer Änderung bestanden habe.

47 Nach Auffassung des Senats kann aber letztlich auch offen bleiben, ob der zuständige Sachbearbeiter beim Beklagten tatsächlich entgegen der anderslautenden Verwaltungsauffassung in dem BMF-Schreiben vom 10.2.1998 (BStBl I 1998, 190, Tz. 29) bei Erlass des Festsetzungsbescheides vom 26.6. 2002 rechtsfehlerhaft davon ausging, dass bei einem Folgeobjekt die Einkunftsgrenze nicht erneut zu überprüfen sei. Denn selbst wenn der Sachbearbeiter einem entsprechenden Rechtsirrtum unterlegen wäre, ergäbe sich nach den o.g. Grundsätzen eine Aufhebungs- bzw. Änderungsbefugnis nach § 11 Abs. 4 EigZulG, da der für eine abschließende Entscheidung erhebliche Sachverhalt im Juni 2002 überhaupt noch nicht verwirklicht war. Insoweit unterscheidet sich der Streitfall maßgeblich von dem Fall, den das Finanzgericht Düsseldorf in der o.g. Entscheidung vom 11.11.2004 (14 K 4058/02 EZ, n.v.) zu beurteilen hatte. Wird die Eigenheimzulage im Interesse des Anspruchsberechtigten kurzfristig ohne intensive Sach- und Rechtsprüfung gewährt, so ist dies im Hinblick auf die Anwendung des § 11 Abs. 4 EigZulG aufgrund seiner Konzeption als eigenständige, erweiterte Korrektornorm zumindest so lange unschädlich, wie eine abschließende Entscheidung, auch bei weiterer Ermittlung, ohnehin noch nicht getroffen werden könnte. Soweit nämlich die Finanzbehörde noch sicher davon ausgehen darf, dass die Festsetzung im Hinblick auf die erst zu einem späteren Zeitpunkt verwirklichten und feststehenden Einkünfte noch geändert werden kann, kann auch nicht von ihr verlangt werden, dass sie zu diesem Termin bereits eine äußerst sorgfältige Rechtsprüfung vornimmt.

Es kann daher im Streitfall mangels Erheblichkeit ungeprüft bleiben, ob hinreichende Anhaltspunkte vorliegen, die auf einen entsprechenden Rechtsirrtum des zuständigen Sachbearbeiters schließen lassen.

Der Beklagte war auch nicht nach den Grundsätzen von Treu und Glauben an einer Aufhebung des Eigenheimzulagenbescheides vom 26.6.2002 gehindert. 49

Nach Auffassung des Senats, der insoweit der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung folgt, kommt es zu einer Verdrängung des gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben nur in besonders gelagerten Fällen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinen Rechtsgefühl in einem so hohen Maß schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 5.9.2000 IX R 33/97, BStBl II 2000, 676, m.w.N.). Dies kommt nur dann in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt worden ist oder wenn die Finanzbehörde durch ihr früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat (vgl. BFH-Urteil vom 30.9.1997 XI R 80/94, BStBl II 1998, 771; sowie BFH-Beschlüsse vom 28.8.2002 V B 72/02, BFH/NV 2003, 4, und vom 26.11.2001 V B 88/00, BFH/NV 2002, 551). 50

Diese Voraussetzungen sind auch unter Zugrundelegung des Vortrags des Prozessbevollmächtigten der Klägerin in der mündlichen Verhandlung im Streitfall nicht erfüllt. Nach dem Vortrag des Prozessbevollmächtigten sei die Klägerin sich sicher, dass sie entweder mit einem Sachbearbeiter des Finanzamts B-a oder des Beklagten telefonisch über die Frage gesprochen habe, ob bei einem Folgeobjekt die Einkunftsgrenze erneut zu überprüfen sei. Hierbei habe man ihr die Antwort gegeben, dass eine nochmalige Überprüfung wohl nicht erforderlich sei. Allerdings habe der Gesprächspartner auf Seiten des Finanzamts auch nach dem Vortrag des Prozessbevollmächtigten der Klägerin ausdrücklich darauf hingewiesen, dass er sich nicht sicher sei. Der Prozessbevollmächtigte selbst hatte zwar Zweifel, ob er in dieser Frage tatsächlich mit einem Bearbeiter beim Beklagten gesprochen habe. Er meinte aber, sich an ein solches Gespräch erinnern zu können. Für den Fall, dass ein solches Gespräch stattgefunden habe, sei er sich wiederum sicher, dass der Gesprächspartner beim Beklagten ihm erklärt habe, dass bei einem Folgeobjekt die Einkunftsgrenze nicht nochmals zu überprüfen sei. Hieraus ergibt sich kein Verhalten der Finanzverwaltung, auf Grund dessen die Klägerin bei objektiver Beurteilung hätte annehmen und darauf vertrauen können, der Beklagte werde ihr für das Folgeobjekt unabhängig von einer erneuten Überprüfung der Einkunftsgrenze die Eigenheimzulage endgültig gewähren. 51

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 52

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), weil der Umfang der Änderungsbefugnis nach § 11 Abs. 4 EigZulG noch nicht abschließend höchstrichterlich geklärt ist. Dies gilt insbesondere im Hinblick darauf, dass gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 11.11.2004 (14 K 4058/02 EZ, n.v.) auf Nichtzulassungsbeschwerde des Finanzamtes vom BFH die Revision zugelassen wurde (Az.: IX R 17/05). 53
