Finanzgericht Köln, 4 K 1753/11

Datum:	18.09.2014
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	4. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	4 K 1753/11
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2014:0918.4K1753.11.00

Nachinstanz:	Bundesfinanzhof, I R 58/14

Tenor:

Unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 24.3.2011 und der Einspruchsentscheidung vom 2.5.2011 wird der Beklagte verpflichtet, die Eigenheimzulage des Klägers für das Objekt A-Straße ... in ... B, Belgien, für die Jahre 2004-2008 auf 1250 € p.a. festzusetzen und den Kläger bezüglich der Eigenheimzulage für dieses Objekt für die Jahre 2009 bis 2011 unter Beachtung der Rechtsauffassung des Senats zu bescheiden. Im Übrigen wird die Klage wegen Eigenheimzulage abgewiesen.

Unter Aufhebung der Ablehnungsbescheide vom 15.3.2011 und der Einspruchsentscheidung vom 29.4.2011 wird der Beklagte verpflichtet, den Kläger für die Jahre 2007 und 2008 als unbeschränkt steuerpflichtig nach Maßgabe des § 1 Abs. 3 EStG zur Einkommensteuer zu veranlagen.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand 1

2

Der Kläger hat seit mehreren Jahren seinen Wohnsitz in Belgien**.** Nach Aktenlage (Melderegisterauskunft C/Deutschland) wohnte er seit dem 31.8.2002 in D (Belgien), bevor er nach ... B (Belgien), A-Straße ..., verzog. Laut Auskunft der Stadt D vom 24.1.2005 ist er am 17.1.2005 für die letztgenannte Adresse aus dem Register gestrichen worden. Zuvor wohnte er im Inland nach Aktenlage zuletzt in der E-Straße ... bzw. in der F?Straße ... in C.

Mit Kontrollmitteilung vom 14.8.2003 teilte das Finanzamt G zu den Steuerakten des Klägers unter Angabe der Anschrift F-Straße ..., ... C, mit, dass dieser im Jahr 2001 von Herrn H Zahlungen anlässlich der Vermittlung von Versicherungsprodukten in Höhe von 24.093 DM erhalten habe. Da die letzte durchgeführte Veranlagung des Jahres 1999 auf einer Schätzung beruhte, bei der ein Gewinn als Einzelunternehmer i.H.v. 5.000 DM und ein Veräußerungsgewinn i.H.v. 10.000 DM angenommen worden war, schrieb das Finanzamt G am 3.9.2003 den Kläger unter der ihm zuletzt durch Abgabenachricht des Finanzamts G1 bekannt gewordenen Anschrift in der E-Straße ... in ... C an und forderte ihn zur Abgabe von Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuererklärungen 2001 auf. Nachdem diese Aufforderung erfolglos geblieben war, schätzte das Finanzamt ausweislich der Aktenverfügung vom 13.10.2003 die Einkommensteuer 2001 und legte einen Gewinn als Einzelunternehmer i.H.v. 14.000 DM zugrunde. 3

Mit Bescheid vom 15.12.2004 schätzte das Finanzamt G auch die Einkommensteuer 2002 und ging von Einkünften aus Gewerbebetrieb i.H.v. 15.000 € aus. Nachdem dieser Bescheid unter der dem Finanzamt laut Meldeauskunft bekannten Adresse K?Straße ..., ... D (Belgien) nicht zugestellt werden konnte, wurde der Einkommensteuerbescheid 2002 vom 15.12.2004 am 28.1.2005 öffentlich zugestellt. 4

Am 28.5.2008 reichte der Kläger Gewerbe- und Umsatzsteuererklärungen für 2003-2006 sowie eine Einkommensteuererklärung 2006 ein. In den Gewerbe- und Umsatzsteuererklärungen 2003-2006 gab er die Anschrift des Unternehmens mit E-Straße 1 in ... C an. Hinsichtlich der Umsatzsteuererklärung 2006 wurde dies handschriftlich geändert in A-Straße ... in ... B (Belgien). Dies entsprach der angegebenen Wohnsitzadresse des Klägers in der Einkommensteuererklärung 2006. Bezüglich der Einkommensteuer 2006 beantragte er die Durchführung einer Veranlagung nach den Grundsätzen der unbeschränkten Steuerpflicht. 5

In den Erklärungen führte er folgende Besteuerungsgrundlagen auf: 6

Jahr	Umsätze nach § 4 Nr. 11 UStG	Gewinn aus Gewerbebetrieb
2003	15.480 €	8.764 €
2004	18.200 €	11.484 €
2005	16.541 €	9.825 €
2006	16.000 €	9.284 €

7

Bei einer am 28.07.2008 unter der angegeben Betriebsadresse (E-Straße 1 in C) durchgeführten Umsatzsteuer-Nachschau stellte das FA fest, dass sich unter der genannten 8

Anschrift ein Einfamilienhaus in einer typischen Wohngegend befindet. Äußerlich fanden sich keinerlei Hinweise auf eine gewerbliche Tätigkeit des Klägers oder ein existierendes und am wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in der Bundesrepublik teilnehmendes Unternehmen. Die unter der Adresse angetroffene Frau L gab an, dass sie das Grundstück Mitte 2006 gekauft hätte und eine Person unter dem Namen des Klägers nicht kenne. Dieser sei auch nicht der Voreigentümer gewesen.

Mit Schreiben vom 01.08.2008 bat das Finanzamt G den Kläger u.a. um Angabe, seit wann er im Ausland wohne. Ferner bat es um Angabe, wo der Kläger seine gewerbliche Tätigkeit ausübe. Hierzu bat es um Vorlage des entsprechenden Mietvertrages. Gleichzeitig forderte es den Kläger für die Jahre 2003-2005 zur Abgabe der Einkommensteuererklärungen auf. Nachdem trotz Erinnerung vom 1.10.2008 keine Antwort des Klägers einging, setzte das Finanzamt G die Einkommensteuern 2003 bis 2006 mit Bescheiden vom 11.11.2008 fest. 9

Dabei ging es von folgenden (inländischen) Einkünften aus Gewerbebetrieb aus: 10

2003	8.764 €
2004	11.484 €
2005	9.825 €
2006	9.284 €

11

Die Steuer wurde nach den Erläuterungen statt nach § 50 Abs. 3 S. 2 des Einkommensteuergesetzes - EStG - zugunsten des Klägers nach dem Grundtarif (§ 32a Abs. 1 EStG) ermittelt. 12

Am 10.6.2010 stellte der Kläger einen Antrag auf Eigenheimzulage rückwirkend ab dem Jahr 2004 für das mit Kaufvertrag vom 19. Oktober 2004 erworbene Objekt A-Straße ... in B, bei dem es sich um ein Wohnhaus mit Garten handelt. Die Anschaffungskosten bezifferte er mit 185.172 €. 13

Am 24. August 2010 reichte der Kläger die Einkommensteuererklärungen 2007 und 2008 ein. Hierin erklärte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 584 € (2007) und -2.056 € (2008) und beantragte die Durchführung einer Veranlagung nach den Grundsätzen der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 EStG. 14

Nach einer Kontrollmitteilung des Finanzamts G2 vom 27.9.2010 erhielt der Kläger am 8.1.2007 eine Provisionszahlung i.H.v. 3.000 € von Herrn H. Weitere Einnahmen hatte der Kläger in 2007 nicht. In 2008 erzielte der Kläger nach seinen Angaben zur Einkommensteuererklärung wegen seiner schweren Erkrankung (Leukämie) gar keine Betriebseinnahmen. 15

Am 23.10.2010 legte der Kläger Bescheinigungen der belgischen Steuerbehörden (Anlage EU/EWR) sowohl für 2007 und 2008 als auch rückwirkend für die Jahre 2004 bis 2006 vor. 16

Mit Schreiben vom 29.10.2010 bestätigte Herr H gegenüber dem Finanzamt G, dass der Kläger bei der M & H OHG vom 1.10.2007 bis zum 1.9.2009 (Aufhebung der OHG) einen festen Arbeitsplatz gehabt habe. Der Kläger habe vom 1.7.2006 bis zum 1.9.2009 für die 17

OHG Versicherungsprodukte vermittelt. Vorher habe der Kläger seit 1999 für ihn Produkte von der O Versicherung vermittelt. Die Arbeitsstätte sei von 1999 bis Oktober 2007 in der T-Straße ... in C, Deutschland gewesen. Diese Angaben seien im Dezember 2008 auch bei der Betriebsprüfung geprüft worden. Der Kläger sei weiterhin als Tippgeber bei ihm in der U-Straße ... in G tätig.

Mit Schreiben vom 27.12.2010 wandte sich der – wegen der Verlegung des Büros der Agentur H nach G zwischenzeitlich zuständig gewordene – Beklagte an den Kläger. Er wies darauf hin, dass grundsätzlich zu klären sei, ob der Kläger in Deutschland der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auf Antrag unterliege bzw. unterlegen habe. Hierzu sei insbesondere zu prüfen, inwieweit ihm für die Tätigkeit als Vermittler und Tippgeber eine inländische Betriebsstätte im steuerlichen Sinne und nach dem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zur Verfügung gestanden habe. Daher werde um entsprechende Nachweise gebeten, die belegten oder glaubhaft machten, dass sich die Betriebsstätte des Klägers ausschließlich in Deutschland befunden habe. Hierzu könnten z.B. Mietverträge bezüglich der angemieteten Büroräume, Kontoauszüge hinsichtlich der gezahlten Miete, Visitenkarten aus den oben genannten Zeiträumen, die die berufliche Erreichbarkeit des Klägers dokumentierten, Vertragsunterlagen zwischen dem Kläger und der Gesellschaft, für die Abschlüsse/Vermittlungen getätigt worden seien, o.ä. vorgelegt werden. 18

Hierauf teilte der Kläger unter Vorlage von Visitenkarten mit, dass er von 2004 bis zum 1.10.2007 seine gewerbliche Tätigkeit als Vermittler in den Büroräumen M & H in der T-Straße ... in C ausgeübt habe. Ab dem 1.10.2007 sei der Bürositz in der P-Straße ... in G gewesen. Als freier Vermittler erhalte er eine Zwischenprovision, von der er keine Bürokosten und Telefonkosten zu tragen habe. In der Branche sei es unüblich, Miete an den Agenturinhaber zu zahlen. Die Agentur erhalte eine Provision, von der er dann eine Zwischenprovision erhalte. Miete sowie Schreibpapier und Telefonkosten seien für ihn frei. Einen Bürositz in Belgien gebe es nicht und habe es auch nie gegeben. Der Vertrag zwischen M & H und ihm sei nicht mehr vorhanden. Jedoch gebe es einen neuen Tippgebervertrag aus 2010. 19

Mit Bescheiden vom 15.03.2011 lehnte der Beklagte die Durchführung der Einkommensteuerveranlagungen 2007 und 2008 ab, weil der Wohnsitzstaat Belgien - mangels einer festen Betriebseinrichtung in Deutschland - das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb habe. 20

Mit Bescheid vom 24.3.2011 lehnte der Beklagte auch die Festsetzung der Eigenheimzulage ab. 21

Gegen die Ablehnungsbescheide vom 15.3.2011 bezüglich des Antrags des Klägers auf Festsetzung der Einkommensteuer 2007 und 2008 und gegen den Bescheid über die Ablehnung der Festsetzung einer Eigenheimzulage ab 2004 vom 24.03.2011 legte der Kläger form- und fristgerecht Einsprüche ein. 22

Mit Einspruchsentscheidungen vom 29.4.2011 und 02.5.2011 wies der Beklagte die Einsprüche des Klägers als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass der Kläger in Deutschland weder unbeschränkt (§ 1 Abs. 3 EStG) noch beschränkt (§ 1 Abs. 4 EStG) steuerpflichtig sei. Einkünfte im Sinne des § 49 EStG könnten zwar auch Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit – wie hier die Vermittlung – sein. Voraussetzung sei allerdings, dass für diesen Gewerbebetrieb eine inländische Betriebsstätte unterhalten werde oder ein ständiger Vertreter bestellt sei (§ 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG). Nach Art. 7 des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) Belgien habe der Wohnsitzstaat das 23

Besteuerungsrecht, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat (Tätigkeitsstaat) durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübe.

Betriebsstätte im Sinne des DBA bedeute eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt werde (Art. 5 DBA). Der Begriff der festen Betriebsstätte sei in dem DBA nicht genau definiert. Nach allgemeinen Grundsätzen liege eine feste Einrichtung jedoch nur dann vor, wenn eine bestimmte selbstständige unternehmerische Tätigkeit durch eine Geschäftseinrichtung mit einer festen örtlichen Bindung ausgeübt werde. Eine feste Einrichtung erfordere nicht nur eine Einrichtung, die Grundlage einer Unternehmertätigkeit sein könne; die Geschäftseinrichtung oder Anlage müsse vielmehr auch in zeitlicher Hinsicht von gewisser Dauer sein. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung stehe dem anderen Vertragsstaat (Tätigkeitsstaat) das Besteuerungsrecht nur dann zu, wenn der Person die feste Einrichtung „gewöhnlich“ zur Verfügung stehe. Hiernach sei zwar nicht erforderlich, dass die Einrichtung dauernd benutzt werde. Es genüge, dass sie dem Unternehmer für seine Tätigkeit ständig zur Verfügung stehe. Dem Gewerbetreibenden müsse eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die Räume der Betriebsstätte zustehen. Eine solche Verfügungsmacht sei zu bejahen, wenn der Unternehmer hinsichtlich der Nutzungsmöglichkeit bestimmter Räume eine Rechtsposition inne habe, die ihm nicht ohne weiteres entzogen werden könne oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres geändert werden könne. Die Verfügungsmacht über die Räume müsse – auch während seiner Abwesenheit – dazu bestimmt sein, der jeweiligen Berufstätigkeit zu dienen. Das sei nach den Ausführungen im BFH-Urteil vom 28.6.2006 I R 92/05 (BFHE 214, 295, BStBl 2007, 100) nicht der Fall, wenn die Geschäftseinrichtung während der Abwesenheit des selbstständig Tätigen der gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit eines anderen Unternehmers zuzuordnen sei. 24

Im Streitfall habe der Kläger als freier Vertreter und Tippgeber ausweislich der Bescheinigung von Herrn H zwar dessen Räume und technische Einrichtungen nutzen dürfen. Allerdings habe der Kläger nicht dargelegt, ob und in welchem Umfang er dort tatsächlich tätig geworden sei. Nach den laut Auskunft der Beteiligten nur mündlich getroffenen Absprachen sei jedoch davon auszugehen, dass der Kläger keine eigene Verfügungsmacht über die betriebliche Einrichtung gehabt habe. Der Generalagent Herr H habe den Kläger offensichtlich jederzeit von der Nutzung der Geschäftsräume wieder ausschließen oder die Nutzung einschränken können. Dagegen spreche auch nicht, dass der Kläger die Anschrift der Generalagentur auf seinen Visitenkarten habe angeben dürfen. 25

Der Antrag auf Eigenheimzulage sei abzulehnen, da der Kläger nicht unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG sei. Insoweit habe der EuGH mit Urteil vom 17.1.2008 (C-152/05, BStBl II 2008, 326) im Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland nur entschieden, dass bei Anspruchsberechtigten, die unbeschränkt einkommensteuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 2 und 3 EStG seien, auch die Herstellung oder Anschaffung eines in einem anderen EU-Mitgliedstaat gelegenen eigenen Wohnobjektes begünstigt sei. 26

Mit der vorliegenden Klage macht der Kläger geltend, dass er seine Tätigkeit als Vermittler bzw. Tippgeber grundsätzlich nur von Deutschland aus ausüben könne. Ein deutscher Vertreter könne in nachvollziehbarer Weise nicht aus dem belgischen Ausland operieren bzw. telefonieren. Denn letztendlich seien die von ihm vermittelten Abschlüsse über das Büro H abgewickelt worden. Insofern wäre es mehr als verwirrend und gegenüber den potentiellen Kunden nicht vertrauensbildend und vertretbar gewesen, wenn er unter Hinweis auf seine Tätigkeit für ein deutsches Büro mit unterdrückter Rufnummer bzw. von einem erkennbar 27

ausländischen Telefonanschluss angerufen hätte. Im Jahr 2011 habe ihm die IHK G die Zulassung als Vermittler erteilt. Voraussetzung hierfür sei der Nachweis gewesen, dass er bereits seit dem Jahr 2000 im Bereich der Vermittlung tätig gewesen sei. Er sei bislang davon ausgegangen, dass ein in Deutschland zugelassener Vermittler bereits aus berufsrechtlichen Gründen nicht im Ausland tätig werden dürfe.

Er sei seit dem Jahr 1999 bei der Agentur M & H als selbstständiger Vermittler tätig. Die Agentur M & H GbR, ab 1.7.2006 M & H OHG, sei zunächst in einem Ladenlokal von 45 m² Größe in der T-Straße ... in C untergebracht gewesen. Dort hätten sich im Erdgeschoss und im Untergeschoss insgesamt 5 vollständig ausgestattete Arbeitsplätze mit PC befunden, von denen einer ihm, dem Kläger, fest zugewiesen gewesen sei. Jeder Arbeitsplatz habe über ein eigenes, dem jeweiligen Mitarbeiter zugängliches Ablagesystem verfügt. In den jeweiligen PC seien die Korrespondenz bzw. die Angebotsdaten des jeweiligen Vermittlers gespeichert gewesen. Neben ihm und den Herren M und H seien noch Herr R, nunmehr V, sowie der zwischenzeitlich verstorbene Herr N tätig gewesen. Nach dem Umzug in die P-Straße ... in G habe die Agentur über Büroflächen von 91 m² verfügt. Ein Bürozimmer hätten sich die Herren M und H geteilt. In einem zweiten Büro hätten die Mitarbeiter J und S gearbeitet. In einem dritten Büroraum habe er, der Kläger, neben der ebenfalls dort tätigen Frau H auf einer Fläche von ca. 12 m² erneut über einen eigenen und ausschließlich ihm zugewiesenen Arbeitsplatz mit PC und Zubehör verfügt. Ab dem Jahr 2009 habe die Agentur (ab dem 1.9.2009 H GmbH Finanzdienstleistung) ein Ladenlokal in der U-Straße ... in G bezogen. In diesem Ladenlokal habe er wiederum einen ausschließlich ihm zugewiesenen Arbeitsplatz innegehabt. Ab dem Jahr 2011 liege der Sitz der Agentur in der U-Straße 1 in G. Dort verfüge er über einen Arbeitsplatz in einem Büro auf der 1. Etage, das zeitweise auch von Frau H mit benutzt werde. 28

Über den gesamten Zeitraum habe sein Aufgabenbereich die Neugewinnung von Kunden, Terminvereinbarungen und die Angebotserstellung umfasst. Regelmäßig sei er an mindestens 3 Tagen pro Woche mindestens 5 Stunden an seinem Arbeitsplatz in der Agentur tätig gewesen. Demgemäß sei er auch bei den in der Agentur durchgeführten Betriebsprüfungen in den Jahren 2004 und 2008 anwesend gewesen und habe wegen einer weiteren Steuerprüfung im Jahr 2009 in Begleitung des Herrn H an einer Besprechung bei dem Beklagten teilgenommen. 29

Für die Nutzung der Räume und der Einrichtungen habe er kein nachweisbares Entgelt zahlen müssen. Ein Mietvertrag existiere nicht, da – wie bereits vorgetragen – die Raumkosten anteilig von seiner Provision abgehalten bzw. die Provision pauschal gekürzt worden sei. Dies sei branchenüblich. 30

Er habe somit über den streitgegenständlichen Zeitraum grundsätzlich über einen festen Arbeitsplatz verfügt, von dem er seine Tätigkeit ausschließlich ausgeübt habe. Dieser Arbeitsplatz sei auch während seiner krankheitsbedingten Erwerbsunfähigkeit im Jahr 2008 für ihn freigehalten worden. Dieser feste Arbeitsplatz bestehe mittlerweile seit 14 Jahren, mithin über einen Zeitraum, der eine “gewisse Dauer“ deutlich überschreite. Er sei über diesen Zeitraum für die Herren H und M unabdingbar geworden und stelle quasi ein eigenes Büro im Büro dar. Dies sei nichts anderes als eine Bürogemeinschaft. Insoweit verfange auch das Vorbringen des Beklagten nicht, dass von einer festen Betriebseinrichtung des Klägers schon deshalb nicht auszugehen sei, weil die Geschäftseinrichtung während der Abwesenheit einem anderen Unternehmen zuzuordnen gewesen sei. Auch ein z.B. in anwaltlicher Bürogemeinschaft tätiger Bürogemeinschafter verliere wohl kaum während der Wahrnehmung auswärtiger Termine seine Betriebseinrichtung, nur weil die Möglichkeit 31

bestehe, dass einer der anderen Bürogemeinschafter zwischenzeitlich von seinem Schreibtisch aus telefoniere.

Nach der Rechtsprechung des BFH reiche es für die Annahme einer inländischen Betriebsstätte aus, dass ihm in den Räumen der Agentur ein Arbeitsplatz zur ständigen Nutzung zur Verfügung gestanden habe. Eines schriftlichen Mietvertrages bedürfe es hierfür nicht. Die weiterhin erforderliche örtliche Verfestigung der Tätigkeit werde durch die seit dem Jahr 1999 andauernde Tätigkeit in den Räumen der Agentur belegt, die eine sehr deutliche Verwurzelung seines Unternehmens mit dem Ort der unternehmerischen Tätigkeit erkennen lasse. 32

Die von ihm erklärten und versteuerten Einkünfte stellten ausschließlich die von dort erhaltenen Provisionen dar, die als inländische Einkünfte gemäß § 49 EStG zu betrachten seien. Mithin sei er gemäß § 1 Abs. 3 EStG zur unbeschränkten Steuerpflicht zu veranlagen und berechtigt, die Eigenheimzulage für den geltend gemachten Zeitraum in Anspruch zu nehmen. 33

Zum weiteren Nachweis werde auf ein Schreiben der Herren H und M vom 9.5.2011 sowie ein Fax-Schreiben der H GmbH vom 2.11.2011 ergänzend Bezug genommen. 34

Der Kläger beantragt, 35

ihn entsprechend den von ihm eingereichten Steuererklärungen 2007 und 2008 gemäß § 1 Abs. 3 EStG zur unbeschränkten Steuerpflicht zu veranlagen und ihm ab 2004 Eigenheimzulage für das Objekt A-Straße ... in B (Belgien) zu gewähren. 36

Der Beklagte beantragt, 37

- 1. die Klagen abzuweisen 38 39
- 2. hilfsweise die Revision zuzulassen. 40

Der Kläger habe seinen Wohnsitz unstreitig in Belgien. Er sei in Deutschland weder beschränkt noch unbeschränkt steuerpflichtig, eine Einkommensteuerveranlagung sei nicht durchzuführen. Denn der Kläger habe keine Einkünfte erzielt, für die Deutschland nach dem DBA das Besteuerungsrecht zugewiesen sei. Eine Eigenheimzulage sei daher ebenfalls nicht zu gewähren. 41

Der Kläger habe nach seinen eigenen Angaben in der Einkommensteuererklärung über ein häusliches Arbeitszimmer an seinem Wohnsitz in B (Belgien) verfügt. Darüber hinaus habe der Kläger Aufwendungen für Porto, Telefon und Büromaterial als Betriebsausgaben geltend gemacht. Nach § 11 a der Verordnung über die Vermittlung und -beratung könne ein im Register eingetragener Vermittler sehr wohl in einem anderen EU-Staat tätig werden, wenn er dies der Registerbehörde zuvor mitgeteilt habe. 42

Auch wenn nicht in Abrede gestellt werde, dass der Kläger einen Teil seiner Tätigkeit auch in den Geschäftsräumen der Agentur ausgeübt habe, führe dies nicht dazu, dass der Kläger in diesen Geschäftsräumen eine eigene feste Betriebseinrichtung unterhalten habe. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus den vorgelegten Bestätigungen der Herren H und M. Der Kläger habe nach den vorliegenden Unterlagen keinerlei freie Verfügungsmöglichkeit über die Geschäftsräume und keine gesicherte Rechtsposition inne. Die Geschäftsräume seien 43

vielmehr stets dem Unternehmen der anderen Unternehmer zuzuordnen gewesen, für die der Kläger als Tippgeber auf Provisionsbasis tätig gewesen sei. Es sei allgemein bekannt, dass ein PC auch mehreren Nutzern mit getrennter Zugriffsberechtigung auf die jeweiligen Daten zur Verfügung gestellt werden könne. Die Anwesenheit des Klägers in den Büroräumen der Agentur während verschiedener Außenprüfungen sei für das Vorliegen einer festen Betriebsstätte ohne Relevanz. Denn diese Frage sei nicht Gegenstand dieser Außenprüfungen gewesen. Gleiches gelte für das Gespräch an Amtsstelle im Jahr 2009.

Darüber hinaus sei darauf hinzuweisen, dass der Kläger in den Streitjahren lediglich am 8.1.2007 eine einmalige Provisionszahlung i.H.v. 3.000 € erhalten habe. Weitere Einnahmen in 2007 habe der Kläger nicht gehabt. Für 2008 habe er nach seinen eigenen Angaben wegen seiner schweren Erkrankung gar keine Betriebseinnahmen gehabt. 44

Am 14.6.2011 hat der Kläger die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 beim Beklagten eingereicht, mit der er erklärte Betriebseinnahmen i.H.v. 6.500 €, Betriebsausgaben i.H.v. 2.116 €, mithin einen Gewinn aus Gewerbebetrieb i.H.v. 4.384 € erklärt hat. Der Beklagte hat auch für dieses Jahr die Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung abgelehnt, da es an einer inländischen Betriebsstätte bzw. festen Einrichtung mangele. Hiergegen hat der Kläger Einspruch eingelegt, über den nach Aktenlage noch nicht entschieden worden ist. Für das Jahr 2011 hat der Kläger – ausweislich seiner Mitteilung im PKH-Verfahren – Provisionseinnahmen i.H.v. 12.496,58 € und Betriebsausgaben i.H.v. 4.134,83 €, mithin einen Gewinn i.H.v. 8.361,75 € erzielt. 45

Entscheidungsgründe 46

Die Klage ist ganz überwiegend begründet. 47

Die Ablehnung der Festsetzung der Eigenheimzulage für das Objekt A-Straße ... in ... B, Belgien, sowie der begehrten Veranlagungen des Klägers zur Einkommensteuer 2007 und 2008 als unbeschränkt steuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 3 EStG sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (§ 101 S. 1 1. HS der Finanzgerichtsordnung – FGO). Der Beklagte ist daher nach § 101 S. 1 2. HS FGO verpflichtet, die Eigenheimzulage für das Objekt A-Straße ... in ... B, Belgien, für die Jahre 2004 bis 2008 i.H.v. 1250 € p.a. festzusetzen und den Kläger gemäß § 1 Abs. 3 EStG zur Einkommensteuer 2007 und 2008 zu veranlagen. Hinsichtlich der Klagegegenstände Eigenheimzulage 2009 bis 2011 ist der Beklagte verpflichtet, den Kläger unter Beachtung der Rechtsauffassung des Senats zu bescheiden (§ 101 S. 2 FGO). Soweit der Kläger darüber hinaus die Verpflichtung des Beklagten zur Festsetzung der Eigenheimzulage 2009 bis 2011 begehrt, ist die Klage mangels Spruchreife abzuweisen. 48

A. Der Senat legt sowohl den Antrag des Klägers, ihm ab 2004 Eigenheimzulage für das Objekt A-Straße ... in B (Belgien) zu gewähren, als auch den Antrag des Klägers, ihn entsprechend den von ihm eingereichten Steuererklärungen 2007 und 2008 gemäß § 1 Abs. 3 EStG zur unbeschränkten Steuerpflicht zu veranlagen, als Verpflichtungsbegehren aus (§ 40 Abs. 1 2. Alt FGO). Die Klage auf Festsetzung von Eigenheimzulage fällt als Verpflichtungsklage in den Anwendungsbereich des § 101 Satz 1 FGO, der den Erlass des begehrten Verwaltungsakts durch das Gericht nicht zulässt (vgl. BFH-Urteile vom 29. März 2007 IX R 21/05, BFH/NV 2007, 2077, und vom 11. Juli 1996 V R 18/95, BFHE 180, 524, BStBl II 1997, 259). Eine Festsetzung der Eigenheimzulage durch den Senat nach § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO kommt nicht in Betracht, weil diese Vorschrift nur auf reine Anfechtungsbegehren beschränkt ist (BFH-Urteil vom 26. Oktober 1994 X R 104/92, BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Lfg. 226, § 100 FGO, Rn. 49

67). Entsprechendes gilt für die Klage auf Durchführung der Einkommensteuerveranlagungen 2007 und 2008 (von Groll in: Gräber, FGO, 7. Auflage, § 40, Rn. 16 m.w.N.).

B. Die Verpflichtungsklagen sind mit der Einschränkung begründet, dass für den Antrag auf Verpflichtung des Beklagten zur Festsetzung der Eigenheimzulage 2009 bis 2011 keine Spruchreife im Sinne des § 101 Abs. 1 FGO besteht. 50

I. Der Kläger kann die Festsetzung der Eigenheimzulage für das Objekt A-Straße ... in ... B, Belgien, für die Jahre 2004 bis 2008 i.H.v. 1250 € p.a. beanspruchen. 51

1. Der Kläger ist in diesem Zeitraum Anspruchsberechtigter im Sinne des § 1 Eigenheimzulagegesetz – EigZulG – in der im Streitjahr 2004 geltenden Fassung, da er mit seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb in Deutschland gemäß § 1 Abs. 3 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 a des Einkommensteuergesetzes – EStG – in den Fassungen der Streitjahre 2004-2008 antragsgemäß als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln ist. 52

a. Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG). Nach § 1 Abs. 3 EStG werden auf Antrag auch natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 von Hundert der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 6.136 Euro im Kalenderjahr betragen (Veranlagungszeiträume 2004-2007) bzw. den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG nicht übersteigen (Veranlagungszeitraum 2008); dieser Betrag ist zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen notwendig und angemessen ist. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten hierbei als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend. Weitere Voraussetzung ist, dass die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird. 53

Einkünfte im Sinne des § 49 EStG sind auch Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit, wenn für den Gewerbebetrieb im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist (§ 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG). Die Regelung des § 49 EStG gilt vorbehaltlich der jeweils zu beachtenden Zuweisung des Besteuerungsrechts durch ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), das als zwischenstaatliche Vereinbarung dem nationalen Steuerrecht vorgeht. 54

Nach Art. 7 Abs. 1 des Abkommens vom 11. April 1967 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern (BGBl Teil II 1969, S. 18), geändert durch Zusatzabkommen vom 5.11.2002 (BGBl. 2003 II S. 1616), – DBA Belgien – hat der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht, es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat (Tätigkeitsstaat) durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Nach Art. 5 Abs. 1 des DBA Belgien bedeutet der Ausdruck "Betriebstätte" eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. 55

56

b. Der Kläger hatte in den Streitjahren unstreitig weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland (§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG). Indessen liegen für diesen Zeitraum die Voraussetzungen für eine unbeschränkte Steuerpflicht des Klägers auf Antrag gemäß § 1 Abs. 3 EStG insoweit vor, als der Kläger aus seiner in einer inländischen Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeit als Vermittler Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG erzielt hat.

aa. Nach § 12 Abs. 1 S. 1 der Abgabenordnung – AO – ist eine Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient. Höhere Anforderungen lassen sich, soweit es die hier fragliche Tätigkeit eines Vermittlers betrifft, auch Art. 5 DBA Belgien nicht entnehmen. Der Begriff der festen Geschäftseinrichtung und Anlage umfasst sowohl eine örtliche als auch eine zeitliche Komponente und erfordert diesbezüglich auch eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung oder Anlage (BFH-Urteile vom 11. Oktober 1989 I R 77/88, BFHE 158, 499, BStBl II 1990,166; vom 3. Februar 1993 I R 80-81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462). Diese Verfügungsmacht besteht auch bei der Mitbenutzung von fremden Büroräumen, wenn sie sich z.B. durch eigene Einrichtungen der Arbeitnehmer besonders manifestiert oder das Unternehmen eine Rechtsposition innehat, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres geändert werden kann (BFH-Urteile vom 10. Mai 1961 IV 155/60 U, BFHE 73, 134, BStBl III 1961, 317; vom 18. März 1976 IV R 168/72, BFHE 118, 404, BStBl II 1976, 365; Kruse in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Lfg. 117, § 12 AO, Rn. 14; Musil in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Lfg. 221, § 12, Rn. 16 f.). Bei einem Tätigwerden in fremden Räumlichkeiten ohne einen entsprechenden rechtlichen Anspruch sind insoweit eine zeitliche Komponente sowie auch eine feste örtliche Verwurzelung des Steuerpflichtigen mit dem Ort der unternehmerischen Tätigkeit erforderlich, die allerdings rechtlich nicht abgesichert sein muss. Ausreichend ist vielmehr, dass aus tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass die Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen nicht bestritten wird (BFH-Urteile vom 3. Februar 1993, a.a.O., und vom 14. Juli 2004 I R 106/03, BFH/NV 2005, 154; Musil, a.a.O.). Die bloße Berechtigung zur Nutzung eines fremden Raumes im Interesse eines anderen sowie eine rein tatsächliche Nutzungsmöglichkeit durch von einem – nicht unmittelbar als Vertragspartner des Auftraggebers agierenden – Subunternehmer zur Verfügung gestelltes Personal, etwa für weniger komplexe Tätigkeiten wie Reinigungsarbeiten, sind hingegen auch dann nicht ausreichend, wenn die Tätigkeit zeitlich wiederholt oder sogar dauerhaft erbracht wird. Neben der zeitlichen Komponente müssen vielmehr zusätzliche Umstände auf eine örtliche Verfestigung der Tätigkeit schließen lassen, in der sich eine gewisse Verwurzelung des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt (BFH-Urteil vom 4. Juni 2008 I R 30/07, BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922; Lühn in BB 2009, 700). Für die Annahme einer festen Geschäftseinrichtung ist nicht erforderlich, dass sie von dem Steuerpflichtigen dauernd benutzt wird. Sie muss jedoch – auch während seiner Abwesenheit – dazu bestimmt sein, der jeweiligen Berufstätigkeit zu dienen. Das ist nicht der Fall, wenn die Geschäftseinrichtung während der Abwesenheit des Steuerpflichtigen der gewerblichen oder freien Tätigkeit eines anderen Unternehmers zuzuordnen ist (BFH-Urteil vom 28. Juni 2006 I R 92/05, BFHE 214, 295, BStBl II 2007, 100). 57

bb. Nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme hat der Kläger im Streitfall seine Tätigkeit als selbstständiger Vermittler seit dem Jahr 1999 aufgrund bestehender (Zwischen?)Provisionsvereinbarungen mit den im Inland ansässigen Agenturen H, H & M GbR, H & M OHG bzw. H GmbH an einem in diesen Agentur belegenen, ihm fest zugewiesenen Arbeitsplatz ausgeübt, soweit er nicht im Außendienst im Einsatz war. Die ihm hierfür zur alleinigen Verfügung gestellte Arbeitsplatzeinrichtung bestand aus Schreibtisch, 58

Bürostuhl, Telefonanlage, PC, Schreibutensilien und einem Rollcontainer. In dem PC wurden die Korrespondenz und die Angebotsdaten des Klägers gespeichert. Der Aufgabenbereich des Klägers umfasste die Neugewinnung von Kunden, Terminvereinbarungen, die Angebotserstellung und Tätigkeiten im Außendienst. An diesem Arbeitsplatz in der Agentur war der Kläger zumindest dreimal pro Woche für mehrere Stunden tätig. Diese Feststellungen beruhen auf den mit den Bestätigungsschreiben der Herren H und M vom 9.5.2011 und 2.11.2011 (Bl. 58 f. GA) sowie den Darlegungen des Klägers im Schriftsatz vom 13.2.2014 (Bl. 103 ff. GA) in den wesentlichen Aussagen übereinstimmenden Angaben des Klägers und des Zeugen H in der mündlichen Verhandlung, die der Senat insoweit aufgrund der Beständigkeit des zuvor erfolgten Vortrags, der hinreichenden Substantiierung und der offensichtlich nicht eingeübten, durchaus lebensnah erscheinenden Bekundungen des Klägers und des Zeugen in der mündlichen Verhandlung als glaubhaft ansieht.

Soweit es für die nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über eine Geschäftseinrichtung auf die zeitliche Komponente ankommt, ist diese erfüllt, da der Kläger im ersten Streitjahr 2004 seit 5 Jahren und im letzten für die Eigenheimzulage relevanten Streitjahr 2011 seit 13 Jahren in den in C bzw. G belegenen Geschäftseinrichtungen der Agenturen H/M sowie nachfolgend der H GmbH als selbstständiger Vermittler tätig war. Er hat diese unternehmerische Tätigkeit auch in einer Geschäftseinrichtung mit fester örtlicher Bindung ausgeübt. Mit dem Subunternehmervertrag zur Vermittlung gegen Zwischenprovision zwischen dem Kläger und der Agentur wird dem Kläger zugleich die Nutzung des in der Agentur für ihn eingerichteten Arbeitsplatzes gestattet. Zugleich entspricht es dem Sinn und Zweck dieses Vertrages, dass die regelmäßig wiederkehrende Anwesenheit des Klägers an diesem Arbeitsplatz zur Generierung der der Agentur zustehenden Hauptprovisionen erwartet wird. Ob der Arbeitsplatzgestellung eine entsprechende Kürzung der Zwischenprovision zu Grunde liegt, ist unerheblich, da es auf die Entgeltlichkeit der Zurverfügungstellung eines Raumes zur ständigen Nutzung nicht ankommt. Jedenfalls wird dem Kläger – anders als in dem dem BFH-Urteil vom 4. Juni 2008 I R 30/07 zu Grunde liegenden Sachverhalt – die Nutzungsmöglichkeit des Arbeitsplatzes im Zusammenhang mit dem Subunternehmervertrag unmittelbar von dem beauftragenden Unternehmen eingeräumt, das zugleich auch die Räumlichkeiten für die Tätigkeit des Klägers zur Verfügung stellt. Damit kann zumindest aus tatsächlichen Gründen angenommen werden, dass die Verfügungsmacht des Klägers über den ihm zum Zweck der Vermittlung überlassenen Arbeitsplatz von dem Unternehmen, in dessen Räumen er tätig wird, nicht bestritten wird. Bei einem Entzug des Arbeitsplatzes in der Agentur hätte der Subunternehmervertrag mit dem Kläger nicht in der langjährig praktizierten Form fortgesetzt werden können. Demnach konnte dem Kläger die Rechtsposition der Verfügungsmacht über den Arbeitsplatz also nicht „ohne weiteres“ entzogen werden. Dies reicht für das Innehaben einer auf tatsächlichen Gründen beruhenden Rechtsposition aus. Der Umstand, dass ein Vertrag über die Verpflichtung zur Nutzungsüberlassung eines Arbeitsplatzes nicht existiert, kann der Annahme einer Betriebsstätte noch nicht entgegenstehen, da diese Situation bei jeder auf tatsächlichen Gründen beruhenden Raumüberlassung besteht. Im Übrigen übte der Kläger an seinem Büroarbeitsplatz in den Räumen der Agentur – wiederum anders als in dem im BFH?Urteil vom 4. Juni 2008 I R 30/07 beurteilten Sachverhalt – eine qualifizierte Tätigkeit aus. Hierbei handelte es sich auch nicht um eine bloße Hilfs- oder Nebentätigkeit (vergleiche dazu Art. 5 Abs. 3 Nr. 5 DBA Belgien). 59

Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger aufgrund seiner Erkrankung seinen Gewerbebetrieb zwischenzeitlich eingestellt und demnach in den Jahren 2007 und 2008 die inländische Betriebsstätte nicht weiter vorgehalten hat, sind nicht ersichtlich. Daher kann für die Frage des Bestehens einer inländischen Betriebsstätte letztlich dahinstehen, ob die von dem Kläger 60

vereinnahmten Provisionen, wie ursprünglich erklärt, zwischenzeitlich auf 3000 € (2007) bzw. auf 0 € (2008) gefallen sind oder, wie der Zeuge H unter Zustimmung des Klägers in der mündlichen Verhandlung bekundet hat, der Kläger ungeachtet seiner Erkrankung – bis auf einen Ausfall für ein paar Monate – weiter gearbeitet und in den Jahren 2007 und 2008 Provisionen von jeweils über 10.000 € erzielt hat.

c. Eine Betriebsstätte des Klägers in Belgien, der ein Teil der Einkünfte als Vermittler zuzurechnen sein könnte, hat nicht bestanden. Entgegen der Deklaration in den Steuererklärungen 2007 und 2008 verfügte der Kläger nach seiner glaubhaften und detaillierten Darstellung in der mündlichen Verhandlung auch in dem im Jahr 2004 erworbenen Wohnhaus in B/Belgien nicht über ein häusliches Arbeitszimmer, von dem er aus mit entsprechenden organisatorischen Vorrichtungen die Vermittlung von Belgien aus hätte betreiben können. Dementsprechend sind die von ihm vermittelten Abschlüsse ausschließlich über das Büro H/M unter Nutzung der dort vorhandenen Arbeitsplatzeinrichtung, zu der nach Darlegung des Zeugen H u.a. eine Datenverbindung zum Server eines kooperierenden Versicherungsunternehmens gehörte, abgewickelt worden. Dabei kann dahinstehen, inwieweit der Kläger in Einzelfällen auch von seinem Wohnhaus in Belgien aus Telefonate mit Kunden geführt oder dort in Vorbereitung eines Vertragsabschlusses geschäftlichen Schriftverkehr bearbeitet hat. Denn durch derartige ergänzende Verrichtungen wird nicht zusätzlich zu einer in zeitlicher und örtlicher Hinsicht verfestigten Geschäftseinrichtung, die sich als zentraler Ausgangspunkt der Tätigkeit des Klägers darstellt, eine weitere Betriebsstätte begründet. 61

d. Schließlich hat der Kläger in den Jahren 2004-2008 über die Einkünfte als Vermittler aus der inländischen Betriebsstätte hinaus keine weiteren – etwa dem Besteuerungsrecht Belgiens unterliegenden – Einkünfte erzielt, so dass auch die relativen und absoluten Grenzen des § 1 Abs. 3 S. 2 EStG für Auslandseinkünfte nicht überschritten werden können. Die nach § 1 Abs. 3 S. 4 EStG erforderlichen EU/EWR-Bescheinigungen hat der Kläger für die Jahre 2004 bis 2008 vorgelegt. Diese weisen nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte i.H.v. 0 € aus. Selbst wenn man entgegen der unter Tz. B. I. 1. c. dargelegten Auffassung des Senats in Betracht ziehen wollte, dass aufgrund in Belgien ausgeführter, der Vorbereitung eines Vertragsabschlusses dienender Tätigkeiten doch ein Teil der Einkünfte des Klägers dem Besteuerungsrecht Belgiens unterliegen könnte, so bestünde doch kein greifbarer Anhaltspunkt dafür, dass dieser – jedenfalls gegenüber den inländischen Einkünften deutlich zurückbleibende –Einkünfteanteil in den Veranlagungszeiträumen 2004-2007 mehr als 6136 € im Kalenderjahr betragen bzw. im Veranlagungszeitraum 2008 den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG (7664 €) überstiegen haben könnte. Dass es sich nach der ursprünglichen Deklaration im Jahr 2008 lediglich um negative Einkünfte in Höhe von ./.2.056 € gehandelt haben soll, steht der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nicht entgegen, da § 1 Abs. 3 EStG insoweit lediglich Einkünfte im Sinne des § 49 EStG, nicht aber Einnahmen voraussetzt. 62

2. Die Anschaffung des Hauses in B/Belgien ist eigenheimzulagebegünstigt. Zwar beschränkt § 2 Abs. 1 Satz 1 EigZulG in der im Streitjahr 2004 geltenden Fassung diese Begünstigung auf die Herstellung oder Anschaffung einer Wohnung in einem im Inland belegenen eigenen Haus oder einer im Inland belegenen eigenen Eigentumswohnung. § 2 EigZulG ist indessen wegen des Anwendungsvorrangs des EG-Rechts normerhaltend i.S. des EuGH-Urteils vom 17. Januar 2008 C-152/05, BStBl II 2008, 326, gemeinschaftsrechtskonform auszulegen. Der EuGH hat in diesem Urteil zu § 2 Abs. 1 EigZulG entschieden, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Art. 18, 39 und 43 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft – EG – verstoßen hat, dass sie in § 2 Abs. 1 63

Satz 1 des EigZulG die Gewährung der Eigenheimzulage an unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige für in einem anderen Mitgliedstaat belegene Wohnungen ausgeschlossen hat. Dies führt dazu, dass das "europarechtswidrige Tatbestandsmerkmal", d.h. das Tatbestandsmerkmal "im Inland belegene" in § 2 Abs. 1 Satz 1 EigZulG bei der Rechtsanwendung nicht zu beachten ist, soweit es sich – wie im Streitfall – um die Anschaffung einer Hauptwohnung in EU-Ausland handelt (vgl. BFH-Urteil vom 20. Oktober 2010 IX R 20/09, BFH/NV 2011, 467 m.w.N.).

3. Auch die weiteren Anspruchsvoraussetzungen des EigZulG liegen vor. 64
Festsetzungsverjährung war gemäß § 11 Abs. 1 S. 4 EigZulG im Jahr der Antragstellung (2010) auch für das Jahr 2004 noch nicht eingetreten. Maßgebend ist insoweit die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer des nämlichen Jahres. Da der Kläger für dieses Jahr keine Einkommensteuererklärung abgegeben hatte, konnte die Festsetzungsverjährung erst nach 7 Jahren, also mit Ablauf des Jahres 2011, eintreten (§§ 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2, 170 Abs. 2 Nr. 1 AO). Der Kläger hat die Wohnung in B/Belgien ab Oktober 2004 zu eigenen Wohnzwecken genutzt (§ 4 Satz 1, § 10 EigZulG). Die Einkunftsgrenzen des § 5 EigZulG werden nicht überschritten. Die Bemessungsgrundlage (§ 8 EigZulG) für den Fördergrundbetrag beträgt ausweislich des Kaufvertrages vom 19.10.2004 zumindest 158.000 €. Die Eigenheimzulage ist daher in Höhe von 1250 € (Fördergrundbetrag gemäß § 9 Abs. 2 EigZulG: 1 % von 158.000 € = 1.580 €; Höchstbetrag: 1.250 €) für die Jahre 2004 bis 2008 festzusetzen. Aufgrund der Höchstbetragsregelung des § 9 Abs. 2 EigZulG kann dahinstehen, ob – was nach Aktenlage bislang nicht nachvollziehbar ist – die Anschaffungskosten tatsächlich, wie im Antrag auf Eigenheimzulage beziffert, 185.172 € betragen haben.

II. Hinsichtlich der begehrten Festsetzung der Eigenheimzulage für das Objekt A-Straße ... in ... B, Belgien, für die Jahre 2009 bis 2011 fehlt es dagegen an der erforderlichen Spruchreife im Sinne des § 101 S. 1 FGO, so dass der Beklagte für diese Streitjahre nur nach § 101 S. 2 FGO verpflichtet werden kann, den Antrag auf Gewährung der Eigenheimzulage mit der Maßgabe zu bescheiden, dass der Kläger seine Tätigkeit als Vermittler in einer inländischen Betriebsstätte ausgeübt, eine Betriebsstätte des Klägers in Belgien, der ein Teil der Einkünfte als Vermittler zuzurechnen sein könnte, hingegen nicht bestanden hat sowie die weiteren unter Tz. B. I. 2. und 3. abgehandelten Anspruchsvoraussetzungen des EigZulG vorliegen. Die mangelnde Spruchreife beruht darauf, dass der Kläger für die Jahre 2010 und 2011 bislang keine Einkommensteuererklärungen eingereicht hat und überdies auch die nach § 1 Abs. 3 S. 4 EStG erforderlichen EU/EWR-Bescheinigungen für die Jahre 2009 bis 2011 nicht vorgelegt worden sind. Der Senat kann daher keine abschließenden Feststellungen dazu treffen, ob in den Jahren 2009 bis 2011 die relativen und absoluten Grenzen des § 1 Abs. 3 S. 2 EStG für Auslandseinkünfte nicht überschritten worden sind. Dies ist aber Voraussetzung für die Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 1 Abs. 3 EStG und damit wiederum der Anspruchsberechtigung im Sinne des § 1 EigZulG. 65

III. Aufgrund der oben unter Tz. B. I. 1. getroffenen Feststellungen zur Sach- und Rechtslage ist der Beklagte schließlich zur Durchführung der Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2007 und 2008 verpflichtet. Denn hieraus folgt, dass der Kläger in diesen Jahren gemäß § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln ist. 66

C. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Ungeachtet der fehlenden Spruchreife der Sache für die Eigenheimzulage 2009 bis 2011 erscheint es nicht gerechtfertigt, aus dem Teilunterliegen des Klägers kostenrechtliche Konsequenzen zu ziehen. Denn die mangelnde Spruchreife beruht zum einen in wesentlichem Umfang darauf, 67

dass die Beteiligten nach Ablehnung der Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2009 mit Bescheid vom 29.6.2011 den hiergegen geführten Einspruch mit Rücksicht auf das anhängige Klageverfahren ruhend gestellt haben. Es ist daher nachvollziehbar, dass der Kläger zunächst mit der Einreichung weiterer Einkommensteuererklärungen und der erforderlichen EU/EWR-Bescheinigungen zugewartet hat. Zum anderen ist der Kläger bei der Aufnahme der Anträge in der mündlichen Verhandlung nicht über die fehlende Spruchreife eines Teils seines Klagebegehrens belehrt worden (vergleiche dazu: von Groll in: Gräber, FGO, 7. Auflage, § 101, Rn. 8 m.w.N.).

Der Senat lässt im Hinblick auf die Frage, unter welchen Voraussetzungen bei dem Tätigwerden eines Subunternehmers in fremden Räumlichkeiten eine inländische Betriebsstätte begründet wird, die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zu. 68

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung. 69

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE