

Die Eigenheimzulage geht – Probleme bleiben

von Notarassessor Dr. Arne Everts, Würzburg

(Typoskript, zur Veröffentlichung vorgesehen in ZNotP 2/2006, mit frdl. Genehmigung des ZAP-Verlages)

Seit 1. Januar 2006 ist die Eigenheimzulage abgeschafft. Rechtsgeschichte ist dieses Förderungsinstrument des Steuerrechts damit aber noch nicht. Zum einen erhalten Anspruchsberechtigte, denen bereits nach dem geltenden Recht Eigenheimzulage gewährt wurde, diese auch weiterhin bis zum Ende des Förderzeitraums. Zum anderen ergeben sich im Zusammenhang mit der Abschaffung zahlreiche Fragen zum Übergangsrecht. In einem „Run“ auf die Eigenheimzulage am Ende des Jahres 2005, nach Bekanntwerden der Pläne der neuen Bundesregierung, wurde häufig noch versucht, in den Bereich der letztmaligen Förderung zu gelangen. Der nachfolgende Beitrag stellt die dabei in der Praxis aufgetretenen wesentlichen Rechtsprobleme unter dem Aspekt noch möglicher Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung zusammen.

I. Abschaffung der Eigenheimzulage zum 1. Januar 2006

Durch Art. 1 des Gesetzes vom ###¹, in Kraft getreten am 1. Januar 2006, wurde in § 19 EigZulG² folgender Absatz 9 eingefügt:

„(9) Dieses Gesetz ist letztmals anzuwenden, wenn der Anspruchsberechtigte im Fall der Herstellung vor dem 1. Januar 2006 mit der Herstellung des Objekts begonnen oder im Fall der Anschaffung die Wohnung auf Grund eines vor diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft hat oder vor diesem Zeitpunkt einer Genossenschaft beigetreten ist.“

Ab dem 1. Januar 2006 erfolgt somit keine Förderung nach dem EigZulG für neue Fälle mehr. Unberührt davon bleiben alle bis zum 31. Dezember 2005 von der Förderung noch erfassten Sachverhalte. Somit wird nicht in langjährige Planungen eingegriffen, denn wer eine

¹ BGBl. I, S. ###; zur Gesetzesbegründung s. den Gesetzesentwurf der Fraktionen CDU/CSU und SPD v. 29. 11. 2005, BT-Drs. 16/108, S. 4 ff.

² I. d. F. d. Bek. v. 26. 3. 1997, BGBl. I, S. 734, zul. geänd. d. Art. 6 HaushaltsbegleitG 2004 (G. v. 29. 12. 2003, BGBl. I, S. 3076).

Wohnung schon hergestellt oder erworben hat, oder bis zum 31. Dezember 2005 den Bauantrag stellt oder den Kaufvertrag bis zu diesem Zeitpunkt abschließt, erhält die Förderung nach dem EigZulG weiter, sofern die übrigen rechtlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Eigenheimzulage (weiterhin) erfüllt sind.³

II. Keine Bedeutung des Übergangs von Besitz, Nutzen, Lasten / Fertigstellung

Bei der Frage, ob für die Herstellung oder Anschaffung eines Objekts überhaupt noch Eigenheimzulage in Anspruch genommen werden kann, hat das Jahr der Fertigstellung oder der Anschaffung (Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten) ebenso wenig Bedeutung wie der tatsächliche Einzug in das Objekt.

Das Bundesfinanzministerium präsentiert hierzu folgendes Beispiel:⁴ A hat den Kaufvertrag für ein Einfamilienhaus vor dem 1. Januar 2006 abgeschlossen. Besitz, Nutzen und Lasten gehen im Jahr 2006 auf ihn über. Im selben Jahr zieht er ein. Für A gelten dann nach der Übergangsvorschrift die bisherigen Regelungen des Eigenheimzulagengesetzes. Einen Antrag auf Eigenheimzulage könnte er nach Einzug im Jahr 2006 stellen.

Bei der Frage nach der Anwendbarkeit von altem Recht müssen mithin drei verschiedene Problemkreise unterschieden werden:⁵

- der Anknüpfungspunkt für die Anwendung alten bzw. neuen Rechts: Beginn der Herstellung (in den „Herstellungsfällen“) oder Abschluss des rechtswirksamen Kaufvertrags (in den „Anschaffungsfällen“);
- der Tatbestand, an den die Förderung nach § 2 EigZulG anknüpft (also die eigentliche Zulagenberechtigung): tatsächliche Errichtung einer Wohnung, Fertigstellung i. S. d. § 3 EigZulG („Herstellungsfälle“) oder Vertragsabschluss und Übergang von Besitz, Nutzen, Lasten, d. h. des wirtschaftlichen Eigentums gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO („Anschaffungsfälle“);

³ Vgl. Ges.begr., BT-Drs. 16/108, S. 4.

⁴ Pressemitteilung v. 18. 11. 2005, Nr. 126/2005 (auch abrufbar unter www.dnoti.de).

⁵ *Heidinger*, ZNotP 2003, 24.

- die Frage, für welchen Zeitraum die Förderung tatsächlich gewährt wird: Nutzung zu eigenen Wohnzwecken gem. § 4 EigZulG („Herstellungsfälle“ und „Anschaffungsfälle“ gleichermaßen).

III. „Neujahrtsfalle“ und Übergangsrecht

Unabhängig von der Frage, ob die Beteiligten gem. § 19 Abs. 9 EigZulG überhaupt noch Eigenheimzulage in Anspruch nehmen können, war also mit dem vorstehend unter II. Dargestellten auch für den Übergangszeitraum die Problematik der sog. „Neujahrtsfalle“ zu beachten. Um in den Genuss der vollen Förderung zu kommen, musste das Objekt auch weiterhin im Jahr der Anschaffung bzw. Fertigstellung tatsächlich bezogen und bewohnt werden. Zu Beweissicherungszwecken gegenüber dem Finanzamt empfahl sich die zeitnahe Anmeldung beim zuständigen Einwohnermeldeamt.⁶

Der Abschluss des Kaufvertrages im Jahre 2005 wäre somit, um dies noch einmal zu wiederholen, in den „Anschaffungsfällen“ lediglich für die Frage relevant, ob überhaupt noch Eigenheimzulage in Anspruch genommen werden kann. Ist der Kaufvertrag demzufolge noch 2005 abgeschlossen worden und gingen auch Besitz, Nutzen und Lasten noch 2005 auf den Käufer über, so musste dieser auch tatsächlich noch in diesem Jahr einziehen, um nicht ein Jahr der Förderung zu verlieren. Anderenfalls müsste (wie im vorstehenden Beispielfall des BMF) der Besitz-, Nutzen- und Lastenübergang zusammen mit dem Einzug im Jahr 2006 erfolgen, mit dem (Liquiditäts-) Nachteil, dass Eigenheimzulage zwar nicht mehr für 2005 in Anspruch genommen werden könnte, aber noch nach altem Recht für den vollen Förderzeitraum, beginnend ab 2006.

Gleiches gilt für die „Herstellungsfälle“: Ist das Objekt noch im Jahr 2005 fertiggestellt worden, musste der Bauherr auch tatsächlich noch vor dem Jahreswechsel 2005/2006 einziehen, um nicht ein Jahr der Förderung zu verlieren. Andernfalls müsste mit der Fertigstellung bis in das Jahr 2006 gewartet werden, wenn der Einzug erst 2006 erfolgen kann. Auf den Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten kam und kommt es in den „Herstellungsfällen“ ohnehin niemals an.

⁶ Vgl. statt aller *Koller*, in: Grziwotz/Everts/Heinemann/Koller, Grundstückskaufverträge, 2005, Rn. 1137 ff., auch mit Hinweisen zur Vertragsgestaltung

IV. „Rechtswirksam abgeschlossener obligatorischer Vertrag“ - Rückwirkung

In den „Anschaffungsfällen“ ist fraglich ist, ob im Hinblick darauf, dass der zugrundeliegende Vertrag noch im Jahr 2005 „rechtswirksam abgeschlossen“ zu sein hatte, zur letztmaligen Erlangung der Eigenheimzulage nicht nur der Kaufvertrag noch im Jahr 2005 beurkundet worden sein musste, sondern auch die zu dessen Wirksamkeit etwa erforderlichen Genehmigungen vor dem 1.1.2006 vorliegen mussten, insbesondere etwa die Genehmigung zum Abschlusszeitpunkt vollmachtlos tretender Beteiligter, von Pflegern, eine gerichtliche oder behördliche Genehmigung, die Verwalterzustimmung bei der Veräußerung von Wohnungseigentum (§ 12 WEG) und die Eigentümerzustimmung bei Erbbaurechtsveräußerungen (§ 5 Abs. 1 ErbbauVO) sowie die Ehegattenzustimmung nach §§ 1365 f. BGB.

Ferner ist problematisch, was gilt, wenn der obligatorische Vertrag mit einem noch im Jahr 2006 ausübbareren Rücktrittsrecht versehen wird oder mit einer Bedingung, die erst im Jahr 2006 eintritt.

Zu diesen Problemen gab es zu § 19 Abs. 9 EigZulG infolge ihrer Aktualität vor Drucklegung noch keine Stellungnahmen und auch zu § 19 Abs. 8 EigZulG keine ausdrückliche gerichtliche Entscheidung sowie nur wenig Stimmen in der Literatur. Zwar hat die Finanzverwaltung nach der Reform 2004/2005 noch einen neuen Eigenheimzulagenerlass herausgegeben.⁷ Zu § 19 EigZulG wird darin im Hinblick auf die „Anschaffungsfälle“ allerdings nicht und auf die „Herstellungsfällen“ nur unvollständig Stellung genommen.⁸

Die Aufarbeitung von Problemen des Eigenheimzulagenrechts im wissenschaftlichen Schrifttum leidet zudem generell darunter, dass seit 2001 praktisch keine zusammenhängenden Werke zum Eigenheimzulagenrecht, namentlich Gesetzeskommentare, mehr verfasst bzw. neu aufgelegt worden sind⁹ und auch im übrigen nur wenig Literatur vorhanden ist. Dies dürfte eine Nebenfolge der seitdem ständig, wenn auch z. T. nur latent, drohenden (und jetzt endgültig verwirklichten) Abschaffung dieser Subvention sein, die eine vertiefte Beschäftigung mit der Materie vermutlich nicht mehr lohnend erscheinen ließ. Daher

⁷ BMF, Schreiben v. 21. 12. 2004, BStBl. I 2005, 305.

⁸ Vgl. BMF, a.a.O (Fußn. 7), Tz. 90 ff.

⁹ Vgl. zuletzt etwa *Handzik/Meyer*, Die Eigenheimzulage, 4. Aufl. 2001; *Sauer*, in: *Sauer/Ritzer/Schuhmann*, Handbuch Immobilienbesteuerung, 4. Kapitel, Loseblatt, Stand Okt. 2001; *Wacker*, EigZulG, 3. Aufl. 2001.

können die hier behandelten Probleme nur aus allgemeinen Grundsätzen zum Steuerrecht bei vergleichbaren Steuerarten und Fallkonstellationen heraus beantwortet werden. Hinzu kommen die Erkenntnisse, die zu den Reformen und Reformüberlegungen zum EigZulG in den vergangenen Jahren gewonnen werden konnten bzw. noch können.

Die aktuelle Übergangsregelung ähnelt derjenigen, die durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004¹⁰ in das Eigenheimzulagengesetz eingeführt wurde (vgl. § 19 Abs. 8 EigZulG) für die seinerzeitigen Änderungen. Hier – wie bei der zuvor noch geplanten Gesetzesänderung 2002/2003¹¹ – ist bzw. war u. a. ebenfalls anerkannt, dass der Zeitpunkt des Übergangs von Gefahr, Besitz, Nutzungen und Lasten nicht maßgeblich ist.¹²

Ferner vertritt namentlich *Heidinger*¹³ zu der Übergangsregelung des § 19 Abs. 8 EigZulG (i. d. seinerzeit zunächst geplanten Fassung des Steuervergünstigungsabbaugesetzes 2002/2003), die sich nunmehr als strukturell identisch und abgesehen vom Bezug auf die „letztmalige Anwendung“ praktisch sogar wortgleich zu dem neuen § 19 Abs. 9 EigZulG erweist, dass das entscheidende Kriterium für einen rechtswirksamen Vertrag die Bindungswirkung unter den Vertragsteilen ist, die eine wirtschaftliche Entscheidung zum Erwerb des Förderobjekts beinhaltet.¹⁴ *Heidinger* bezieht sich dabei wiederum auf die seinerzeit vorliegende Rechtsprechung und Literatur zu der ebenfalls strukturell identischen Übergangsvorschrift des § 19 Abs. 1 EigZulG beim Übergang von § 10e EStG. Auf die Ausführungen *Heidingers* und die von ihm gegebenen Nachweise¹⁵ sei an dieser Stelle aus Raumgründen und zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen. Ergänzend sei noch darauf hingewiesen, dass auch die Gesetzesbegründung zu § 19 Abs. 9 EigZulG [neu] davon auszugehen scheint, dass es zunächst nur auf den Vertragsschluss als solchen, den Beurkundungsvorgang noch vor dem 1. Januar 2006 ankommt.¹⁶ Dabei sollte die Genehmigung möglichst noch vor dem Jahreswechsel bei den betreffenden Personen/Institutionen beantragt worden sein, damit die Kaufvertragsteile zumindest „alles in ihrer Macht Stehende“

¹⁰ G. v. 29.12.2003, BGBl. I, S. 1376.

¹¹ Der ursprüngliche Kabinettsbeschluss v. 20.11.2002 fand schließlich keinen Eingang in das Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 16.5.2003, BGBl. I, S. 660.

¹² OFD München, Verfügungen v. 2.1.2003, DStR 2003, 374 u. v. 28. 1. 2005, DStR 2005, 559; *Heidinger*, ZNotP 2003, 24, 25 zu § 19 Abs. 8 EigZulG i. d. seinerzeit geplanten Fassung des Steuervergünstigungsabbaugesetzes 2002/2003.

¹³ ZNotP 2003, 24, 25.

¹⁴ Vgl. a. d. Hinw. in DNotI-Report 2005, 191.

¹⁵ In ZNotP 2003, 24.

¹⁶ BT-Drs. 16/108, S. 4: „(..) oder den Kaufvertrag bis zu diesem Zeitpunkt abschließt, (...)“.

getan haben, um ihre wirtschaftliche Entscheidung zum Erwerb des Förderobjekts zu manifestieren. Im Einzelnen ist für die Praxis wie folgt zu differenzieren:

1. Zur Wirksamkeit erforderliche Genehmigung durch Dritte

Eine noch ausstehende öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Genehmigung, die zivilrechtlich zurückwirkt, verhindert grundsätzlich nicht, dass ein rechtswirksamer Vertrag i. S. der Übergangsvorschrift für das Eigenheimzulagengesetz im Jahr 2005 vorliegt. Denn die Kaufvertragsparteien haben dann alles ihrerseits Erforderliche für die Bindungswirkung getan; über die Genehmigung können sie nicht entscheiden.

Für den noch nicht entschiedenen Fall ausstehender behördlicher (und wohl auch gerichtlicher) Genehmigungen erkennt im Bereich des Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht die Finanzverwaltung die Rückwirkung ausdrücklich an, wenn die Beteiligten alles getan haben, um die Genehmigung herbeizuführen.¹⁷

a) Genehmigung bei vollmachtloser Vertretung

Eine Ausnahme ist vor allem bei der Genehmigung einer Vertretung ohne Vertretungsmacht zu machen, da in diesem Fall die Genehmigung noch zur freien Disposition eines Vertragsteils steht. Insofern muss die für eine Eigenheimzulagenberechtigung erforderliche Bindung der Parteien noch im Jahr 2005 verneint werden.

Die zivilrechtliche Rückwirkung nach § 184 Abs. 1 BGB hat der BFH vor einiger Zeit bereits in einem zu § 23 EStG ergangenen Urteil – jedenfalls im Ergebnis¹⁸ – nicht anerkannt,¹⁹ zumindest was die privatrechtliche Genehmigung vollmachtlos Vertretener angeht. Diese Sichtweise übertrug der BFH unlängst auf das (zumal zivilrechtlich geprägte!) Erbschaftsteuerrecht.²⁰ Der BFH bestätigt damit auch insoweit die Ansicht der Finanzverwaltung im Erbschaftsteuerrecht,²¹ jedenfalls zu privatrechtlichen Genehmigungen vollmachtlos Vertretener.

Um einen Fall vollmachtloser (und damit unter Umständen eigenheimzulagenschädlicher) Vertretung ohne Vertretungsmacht zu vermeiden, konnte aber über eine

¹⁷ ErbStR 23 Abs. 3 S. 2, 4.

¹⁸ Vgl. *Tiedtke/Wälzholz*, Stbg 2002, 209, 212.

¹⁹ BFHE 196, 56 = BStBl. II 2002, 10 = MittBayNot 2002, 133 = NotBZ 2002, 62 = ZfIR 2002, 154.

²⁰ DSStR 2005, 1937, 1939 = ZEV 2005, 530, 532 m. Anm. *Everts*.

²¹ ErbStR 23 Abs. 3 S. 1, 3, 5.

mündlich/privatschriftlich erteilte Vollmacht gearbeitet werden, mit dem Versprechen, Vollmachtsbestätigung in grundbuchfähiger Form nachzureichen. Die erforderliche Bindung zu steuerlichen Zwecken wäre dann gewahrt gewesen, weil der beurkundete Grundstückskaufvertrag dann schon durch einen Vertreter mit Vertretungsmacht wirksam abgeschlossen wurde. Denn die für den späteren Vollzug nach § 29 GBO erforderliche Form der Vollmacht ist keine Wirksamkeitsvoraussetzung, kann daher also noch im Jahr 2006 nachgeholt werden.²²

b) Ergänzungspfleger, Nachlasspfleger

Was für einen Ergänzungspfleger gilt, der von seiner Stellung her letztlich zwischen einem vollmachtlos Vertretenen einerseits und einer „Behörde“ andererseits steht, muss als offen bezeichnet werden. Konzentriert man sich auf den Aspekt, dass der Ergänzungspfleger einerseits zwar der gesetzliche Vertreter eines Beteiligten, aber andererseits nicht selbst Kaufvertragsbeteiligter und in seiner Entscheidung nicht frei ist, sondern sich dabei vom Wohl des Pflégelings leiten lassen muss, so spricht dies dafür, dessen Genehmigung als „Fremdgenehmigung“ anzusehen, auf deren Erteilung bzw. Nichterteilung die Beteiligten selbst keinen Einfluss (mehr) haben und damit auch der Genehmigung des Ergänzungspflegers eine steuerliche Rückwirkung beizumessen.

Als weitaus unsicherer muss die Rechtslage im Hinblick auf den Nachlasspfleger gem. §§ 1960 ff. BGB oder einen Pfleger für unbekannte Beteiligte nach § 1913 BGB bezeichnet werden. Ebenso wie der Ergänzungspfleger steht zwar der Nachlasspfleger gleichsam zwischen einem Vertreter ohne Vertretungsmacht (dessen Handeln keine Rückwirkung hat, s. oben a)) und einer „Behörde“. Da im Falle eines Pflegers für unbekannte Erben auf einer Seite aber überhaupt noch keine Beteiligten zu finden sind, erscheint es problematisch, hier eine steuerlich relevante Bindung zu konstruieren und ist daher hier davon auszugehen, dass ein solcher Sachverhalt eher mit dem Handeln eines Vertreters ohne Vertretungsmacht vergleichbar sein dürfte. Die Folge wäre dann gewesen, dass, um überhaupt noch Eigenheimzulage beantragen zu können (unbeschadet der rückwirkenden Genehmigung durch das Nachlassgericht, dazu sogleich unter c)) jedenfalls der Nachlasspfleger noch im Jahr 2005 den Kaufvertrag hätte genehmigen müssen. Da eine Genehmigung bis zu ihrem Zugang widerrufen werden könnte, käme es nach meiner Einschätzung auf den Zugang beim

²² Ebenso *Heidinger*, ZNotP 2003, 24, 25 zu § 19 Abs. 8 EigZulG (i. d. seinerzeit geplanten Fassung des Steuervergünstigungsabbaugesetzes 2002/2003).

amtierenden Notar an, sofern er zur Entgegennahme der Genehmigung im Rahmen seiner Vollzugsvollmacht ermächtigt ist

c) **Gerichtliche und behördliche Genehmigungen**

Eine vormundschaftsgerichtliche Genehmigung (ebenso wie eine familiengerichtliche oder nachlassgerichtliche Genehmigung) dürfte demgegenüber unter dem Aspekt der Bindungswirkung zwischen den Parteien als Ausdruck einer getroffenen wirtschaftlichen Entscheidung zum Erwerb des Förderobjekts mit größerer Sicherheit eine steuerlich anzuerkennende Rückwirkung zeitigen, ebenso wie behördliche Genehmigungen (etwa nach GrdstVG, GVO oder PrKG²³). Dagegen ließe sich zwar anführen, dass es dem Vormund bzw. den Eltern freisteht, die vormundschafts- oder familiengerichtliche Genehmigung dem anderen Vertragsteil mitzuteilen (§ 1828 BGB) und dass sie damit ein Wirksamwerden des Vertrages nachträglich noch verhindern können – auch wenn sie sich (insofern anders als bei vollmachtsloser Vertretung) zunächst zum Vertragsschluss bereit gezeigt haben. In der Praxis kommt dieser Ansatz aufgrund der dem Notar regelmäßig erteilten „Doppelvollmacht“ (trotz einseitiger Widerruflichkeit) zumindest praktisch nicht zum Tragen. Ausschlaggebend dürfte jedenfalls nach meiner Meinung auch hier sein, dass die Entscheidung des Gerichts maßgeblich für die Herbeiführung der Wirksamkeit der Urkunde ist und nicht die Vertragspartner selbst, sofern der Vormund bzw. die Eltern über die Mitteilung der Genehmigung entscheiden.

Im Schrifttum (zur Fristberechnung bei § 23 EStG) wird indes teilweise auch die steuerliche Bindungswirkung bei ausstehenden vormundschafts-, nachlass- und familiengerichtlichen Genehmigungen verneint.²⁴ Dies dürfte nur im Rahmen der Besonderheiten des § 23 EStG von Bedeutung sein, wenn dort der BFH in ständiger Rechtsprechung²⁵ die Zeitpunkte des Abschlusses der obligatorischen Verträge deshalb für maßgebend hält, weil der Steuerpflichtige sich bereits mit Abschluss des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts die Werterhöhung der Wirtschaftsgüter wirtschaftlich zugeführt hat (woran es bei ausstehender Genehmigung eben fehlt). Dieser Aspekt spielt für das vorliegende Problem aber keine Rolle. In den Fällen des § 23 EStG würde die Annahme einer Rückwirkung bei der Veräußerung

²³ Für Rückwirkung behördlicher Genehmigungen im Rahmen der Fristberechnung gem. § 23 EStG i. Erg. auch *Tiedtke/Wälzholz*, Stbg 2002, 209, 214 f.

²⁴ *Tiedtke/Wälzholz*, Stbg 2002, 209, 215 f.; diesen zust. *Kirchhof/Kube*, EStG, 5. Aufl. 2005, § 23 Rn. 17.

²⁵ Vgl. etwa BFH BStBl. II 2003, 751 = DB 2003, 1824 = MittBayNot 2004, 217.

zudem zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen, anders als bei der Übergangsvorschrift zur Eigenheimzulage.

d) Verwalter-, Eigentümer- und Ehegattenzustimmung

Was sonstige privatrechtliche Genehmigungen angeht (namentlich etwa die Verwalterzustimmung bei Wohnungseigentum oder die Eigentümerzustimmung bei Veräußerung von Erbbaurechten oder aber die Zustimmung des Ehegatten), kommt es m. E. konsequenterweise ebenfalls darauf an, dass es sich hierbei um solche Genehmigungstatbestände handelt, über die die Entscheidungshoheit der Beteiligten selbst – anders als bei der Genehmigung eines Vertreters ohne Vertretungsmacht – nicht (mehr) besteht. Auch hier kommt man daher im Regelfall zur Annahme einer eigenheimzulagenrechtlich anzuerkennenden Rückwirkung.²⁶ Beim Erwerb von Wohnungseigentum könnte sich die Rechtslage freilich dann anders darstellen, wenn – wie nicht selten – einer der Miteigentümer als Beteiligter und vollmachtlos Vertretener selber der Verwalter ist, weil hier seine Dispositionsfreiheit seine Verwaltereigenschaft steuerlich „überlagert“.

2. Bedingung und Zeitbestimmung

Stellt man darauf ab, dass die Vertragsbeteiligten gebunden sind und sich nicht mehr einseitig aus der Bindung lösen können, so beeinflussen neben Genehmigungen auch Bedingungen und Zeitbestimmungen (gleichgültig, ob sie ex nunc oder ex tunc wirken) in steuerlicher Hinsicht die Bindung regelmäßig nicht.²⁷ Dagegen konnte jedenfalls ein bloßes Angebot noch im Jahr 2005 diese Voraussetzungen m. E. nicht erfüllen, da zumindest nicht beide Parteien gebunden wären.²⁸ Auch eine bloße Wollensbedingung (Postestativbedingung) dürfte insofern schädlich sein.

3. Vertragliches Rücktrittsrecht

Unschädlich dürfte der Abschluss des obligatorischen Rechtsgeschäfts unter Vereinbarung eines Rücktrittsrechts sein. Zwar ist in ertragsteuerlicher Hinsicht nach wie vor nicht ganz geklärt, ob und inwiefern ein freies Widerrufsrecht zur Verlagerung von Einkünften führen

²⁶ Zur Fristberechnung im Rahmen des § 23 EStG ebenso *Tiedtke/Wälzholz*, Stbg 2002, 209, 215, aber differenzierend je nach Kenntnis des einen Vertragsteils von der Ehe des anderen (S. 216 f.).

²⁷ vgl. dazu ausführlich BFHE 135, 300 = BStBl. II 1982, 390 = MittBayNot 1982, 199 = BB 1982, 1281 = DStR 1982, 420; ebenso *Heidinger*, ZNotP 2003, 24, 25, zu § 19 Abs. 8 EigZulG (i. d. seinerzeit geplanten Fassung des Steuervergünstigungsabbaugesetzes 2002/2003).

²⁸ Ebenso *Kahlen*, ZMR 2005, 99, 101 für die Einräumung einer Kaufoption.

kann.²⁹ Dies hat jedoch mit der hier interessierenden Fragestellung nichts zu tun. Die Anknüpfung an ein wirksames schuldrechtliches Rechtsgeschäft sollte insofern formal verstanden werden. Wird das Rücktrittsrecht ausgeübt, so entfallen unter Umständen die Voraussetzungen für die Gewährung der Eigenheimzulage, so dass nach § 11 Abs. 3 EigZulG vorgegangen werden müsste. Das Rücktrittsrecht hat aber nach meiner Einschätzung allerdings nicht zur Folge, dass das angeschaffte Objekt überhaupt nicht mehr in den Förderungsbereich der Eigenheimzulage „gehoben“ werden konnte (denn das Rücktrittsrecht muss ja nicht ausgeübt werden).

V. „Beginn der Herstellung“ i. S. d. Übergangsvorschrift

In den „Herstellungsfällen“ spielt der Abschluss des Erwerbsvertrags für sich genommen keine Rolle bei der Frage, ob für die Objekterrichtung überhaupt noch Eigenheimzulage ab 2006 in Anspruch genommen werden kann. Hier ist allein der Beginn der Herstellung noch im Jahr 2005 maßgeblich. Was unter „Beginn der Herstellung“ zu verstehen ist, besagt § 19 Abs. 5 EigZulG. Bei Objekten, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, ist dies der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird, bei baugenehmigungsfreien Objekten, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden. Nicht selten gibt es jedoch Fälle, in denen der Bauwillige und spätere Bauherr im Jahr 2005 noch keinen Baugrund erworben hat, er aber entweder selbst (als Nichteigentümer) den Bauantrag gestellt bzw. die Bauunterlagen noch 2005 einreichte oder aber der Veräußerer dies für ihn getan hat (letzteres dürfte vor allem beim Erwerb vom Bauträger vorkommen). Fraglich ist, ob durch eine solche Vorgehensweise die Eigenheimzulage gesichert oder umgekehrt sogar gefährdet wurde.

1. Bauantragstellung/Einreichung der Bauunterlagen durch (späteren) Veräußerer noch im Jahr 2005

Zu den intertemporal unterschiedlichen Abschreibungsmöglichkeiten nach § 7 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG (degressive Gebäude-AfA) vertritt die Finanzverwaltung³⁰ die Ansicht, es sei unerheblich, wer den Bauantrag gestellt habe. Sei deshalb für ein Gebäude der Bauantrag vor dem für § 7 Abs. 5 Nr. 1 und Nr. 2 EStG in der zuletzt geltenden Fassung³¹ maßgeblichen Zeitpunkt gestellt worden, könne der Erwerber eines unbebauten Grundstücks

²⁹ Vgl. *Pahlke/Koenig*, AO, 2004, § 39 Rn. 45, m. w. N.; offen BFH BStBl. II 2000, 653, 654 f.

³⁰ EStR H 42a – „zeitliche Anwendung“.

³¹ Die in § 7 Abs. 5 EStG enthaltene Möglichkeit, Mietwohngebäude degressiv abzuschreiben, ist für Neufälle zum 1. 1. 2006 ebenfalls abgeschafft worden, „G zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm“ v. ###, BGBl. I ###, Art. ###.

oder eines teilfertigen Grundstücks die degressive AfA auch dann vornehmen, wenn er das unbebaute Grundstück oder teilfertige Gebäude nach dem Stichtag erworben habe und das Gebäude aufgrund des Bauantrags fertig stellt.

Diese Meinung dürfte sich analog einer im Schrifttum geäußerten Auffassung auch auf § 19 Abs. 9 EigZulG übertragen lassen.³² Auch § 19 Abs. 5 EigZulG verlangt aufgrund seiner passivischen Formulierung („wird“, „werden“) nicht, dass gerade der Anspruchsberechtigte den Bauantrag stellt bzw. die Bauunterlagen einreicht. Die Stellung des Bauantrags bzw. das Einreichen der Bauunterlagen müsste also der Rechtsnachfolger gegen sich gelten lassen. Für diese Ansicht spricht auch, dass dadurch Bau- und Eigenheimzulagerecht parallel laufen; denn baurechtlich wirkt die Baugenehmigung auch für und gegen den Rechtsnachfolger des Bauherrn (vgl. etwa Art. 61 Abs. 2 S. 3 Bayerische Bauordnung).

Allerdings vertritt bzw. vertrat immer schon die Finanzverwaltung entgegen der vorstehend dargestellten Auffassung (und entgegen ihrer eigenen Ansicht zu § 7 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 und 2 EStG a. F.) zu § 19 EigZulG die Meinung, es komme nicht darauf an, wann der Rechtsvorgänger den Bauantrag gestellt habe. Vielmehr entscheide der Zeitpunkt, in dem der Erwerber mit der Herstellung begonnen habe. Dies könne der Zeitpunkt sein, in dem der Anspruchsberechtigte tatsächlich mit den Bauarbeiten begonnen habe³³ (im Falle des Erwerbs eines unbebauten Grundstücks) oder (im Falle eines teilfertigen Gebäudes) den obligatorischen Vertrag abgeschlossen habe.³⁴

Dieser Interpretation der Finanzverwaltung zu § 19 Abs. 5, 8 EigZulG hat sich im Schrifttum *Heidinger* angeschlossen.³⁵ Weitere Stellungnahmen zur aktuellen Rechtslage sowie zu den geplanten bzw. verwirklichten Eigenheimzulagenreformen 2002/2003 und 2004/2005 fehlen, soweit mir ersichtlich; wieso beim EigZulG anders als bei der degressiven AfA (wie dargestellt) zu entscheiden sein soll, erscheint mir nicht recht überzeugend. Außerdem spricht der Wortlaut gegen diese Ansicht. *Heidinger* und das BMF können allerdings für Ihre Sicht die Systematik der bislang geltenden Übergangsregelungen ins Feld führen, wonach die grundsätzliche Investitionsentscheidung noch im Jahr 2002 bzw. 2004 (für die damalige Reform) gerade vom (späteren) Anspruchsberechtigten selbst getroffen worden sein musste.

³² *Handzik/Meyer*, Die Eigenheimzulage, 4. Aufl. 2001, Rn. 657 (zu § 19 Abs. 1 EigZulG).

³³ Beginn der Ausschachtung, Anfuhr einer nicht unerheblichen Menge von Baumaterial, vgl. BFH, BStBl. II 2004, 209 = NZM 2004, 435 = DStRE 2004, 269; BFH/NV 2005, 1243; *Kahlen*, ZMR 2005, 99, 101.

³⁴ BMF, a. a. O. (Fußn. 7), Tz. 92.

³⁵ ZNotP 2003, 24, 26.

Andernfalls könnten nämlich Dritte auf ihren Grundstücken eine Eigenheimzulageberechtigung praktisch „reservieren“ und damit quasi zur werbewirksamen „Eigenschaft“ ihrer Immobilie hochstufen.

Das kann wiederum die differierende Sichtweise der Finanzverwaltung zu § 7 Abs. 5 EStG nicht erklären, wo dieser Aspekt dann eigentlich ebenfalls zum Tragen kommen müsste. Missbrauchsfällen könnte zudem ohne weiteres durch die herkömmlichen Instrumentarien des Steuerrechts begegnet werden. Auch hätte die Auffassung der Finanzverwaltung für sich genommen zur Folge, dass nicht nur im Jahr 2005 geschlossene Bauträgerverträge „vom Reißbrett“ anders behandelt würden als solche, die über bereits teilfertige Objekte geschlossen würden, da im letzteren Fall der Abschluss des Erwerbsvertrages noch im alten Jahr genügen soll³⁶ (richtigerweise sind Bauträgerverträge aber von vornherein als „Anschaffungsfälle“ zu qualifizieren, s. hierzu noch näher unter 3.). Auch die „wahren“ Herstellungsfälle werden unterschiedlich beurteilt, je nachdem, ob der Erwerber, der Eigenheimzulage auf seine Baukosten in Anspruch nehmen will, noch im Jahr 2005 eine bislang unbebaute Immobilie nebst Baugenehmigung erworben hat oder aber eine (genehmigte) Bauruine des Veräußerers samt Grundstück.

Legt man jedoch die für die Praxis zunächst maßgebliche Interpretation der Finanzverwaltung zugrunde, so wäre die Stellung des Bauantrags bzw. die Einreichung der Bauunterlagen durch den Veräußerer eines unbebauten Grundstücks schädlich, wenn nicht der Erwerber noch im Jahr 2005 mit der Herstellung des Gebäudes beginnt (i. S. der eigentlichen Aufnahme der Bauarbeiten³⁷). Im Bereich der Mittelbehörden hat bspw. die OFD München insofern die Auffassung des BMF in der Vergangenheit bereits zweimal übernommen.³⁸

2. Bauantragstellung/Einreichung der Bauunterlagen durch späteren Erwerber als Nichteigentümer noch im Jahr 2005

Fraglich ist ferner, wie der Fall zu behandeln ist, dass der Erwerber im vergangenen Jahr zwar selbst den Bauantrag stellte, aber zum Stichtag noch nicht Eigentümer des Grundstücks war.

³⁶ BMF, a. a. O. (Fußn. 7), Tz. 92 S. 2.

³⁷ s. o. Fußn. 32.

³⁸ Vgl. d. Nachw. i. Fußn. 12.

Rechtsprechung (auch zu den Übergangsvorschriften bei den Reformen in der Vergangenheit) sowie Stellungnahmen im Schrifttum und des BMF liegen hierzu nicht vor.³⁹

Legt man den Wortlaut von § 19 Abs. 8 und 9 i. V. mit Abs. 5 EigZulG zugrunde, kann es auch hier nicht darauf ankommen, wer den Bauantrag gestellt hat. Zwar formulieren § 19 Abs. 8 und 9 EigZulG, dass „(...) der *Anspruchsberechtigte* im Fall der Herstellung (...) mit der Herstellung des Objekts begonnen (...) hat“⁴⁰. Daraus ergibt sich aber nach meiner Einschätzung keine abweichende Betrachtung. Maßgeblich ist die Investitionsentscheidung des Bauwilligen noch im Jahr 2005, die sich hier mit der Antragstellung/Einreichung manifestiert. Denn zum einen wäre schon ganz grundsätzlich auch auf fremdem Grund und Boden eine Eigenheimzulagenförderung für den Fall der Herstellung unter bestimmten Voraussetzungen möglich.⁴¹ Zum anderen ist die Frage der Anspruchsberechtigung, also das Vorliegen des Tatbestandes, an den die Förderung des § 2 EigZulG anknüpft, von der Frage der Anknüpfung für die Anwendung alten bzw. neuen Rechts unterscheiden.⁴²

Vor diesem Hintergrund ist es somit nicht von Belang, wenn der Bauantrag von einem Bauwilligen eingereicht wurde, der im vergangenen Jahr noch gar nicht Eigentümer des zu bebauenden Grundstücks war (und – z. B. aufgrund von Terminproblemen – die Übertragung des Baugrundstücks erst im Jahr 2006 notariell protokolliert erhält).

Die vorstehend dargestellte Ansicht entspricht im Ergebnis auch der Auffassung der OFD München nach deren bisheriger Erlasslage (wenn auch mit anderer argumentativer Herleitung).⁴³ Angesichts der bisherigen Entwicklung darf man davon ausgehen, dass die dort vertretene Ansicht auch für die Interpretation von § 19 Abs. 9 EigZulG [neu] i. V. m. § 19 Abs. 5 EigZulG relevant werden dürfte.⁴⁴

3. Bauträgerverträge

Häufig konnten im Jahr 2005 nur Verträge über noch nicht vollständig fertiggestellte Gebäude geschlossen werden. Der praktisch wohl häufigste Fall ist dabei der, dass der Kaufvertrag

³⁹ Auch nicht in den Einkommensteuerrichtlinien zur Problematik der zeitlichen Anwendung der degressiven Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 5 EStG, wenngleich EStR H 42a in diese Richtung zu weisen schienen, wenn es dort heißt, es sei „unerheblich, wer den Bauantrag gestellt“ habe.

⁴⁰ Hervorhebung durch den *Verfasser*.

⁴¹ Vgl. nur BMF, a. a. O. (Fußn. 7), Tz. 6 f.

⁴² s. oben II.

⁴³ Verfügung v. 2.1.2003, DStR 2003, 374, unter 1., erster Spiegelstrich; Verfügung v. 28.1.2005, DStR 2005, 559, unter I. 2., erster Spiegelstrich.

⁴⁴ Eine aktuelle Verfügung war beim Stand der Drucklegung noch nicht bekannt.

über ein teilfertiges Gebäude noch im Jahr 2005 abgeschlossen wird, dieses aber noch vom Veräußerer (Bauträger), und zwar erst im Jahr 2006 fertig gestellt werden kann/muss.⁴⁵ Richtigerweise handelt es sich hierbei von vornherein nicht um einen Herstellungsfall, sondern (der Struktur des Bauträgervertrags entsprechend) um einen Anschaffungsfall. Denn eine Herstellung durch den Anspruchssteller würde voraussetzen, dass er Bauherr ist, d. h. auf eigene Rechnung und auf eigene Gefahr das Objekt baut oder bauen lässt.⁴⁶ Bei Bauträgerverträgen ist aber Hersteller allein der Veräußerer, nicht der Erwerber.

Die Finanzverwaltung scheint diese Fallkonstellation aber offenbar als „Herstellungsfall“ anzusehen⁴⁷ – gleichwohl kommt sie zu dem für den Anspruchsteller günstigen Ergebnis, dass jedenfalls beim Erwerb eines teilfertigen Gebäudes dann doch der Kaufvertrag über dieses den maßgeblichen Zeitpunkt (i. S. eines „Herstellungsbegins des Erwerbers“[sic!]) markieren soll. Bauträgerverträge über im Jahr 2005 bereits teilweise errichtete Objekte werden somit anders behandelt als solche über Objekte, bei denen der erste Spatenstich erst 2006 erfolgt. Eine sachliche Rechtfertigung hierfür ist nicht ersichtlich. Das Problem lässt sich einheitlich nur dadurch lösen, dass man, wie erwähnt, Bauträgerverträge im Einklang mit der zivilrechtlichen Situation stets den „Anschaffungsfällen“ zuordnet, bei denen es stets nur auf den rechtswirksamen Abschluss des schuldrechtlichen Erwerbsvertrags noch im Jahr 2005 ankommt.

VI. WEG-Kauf ohne Abgeschlossenheitsbescheinigung/amtliche Aufteilungspläne

Die Übergangsregelungen des § 19 EigZulG betreffen die Anschaffung einer „Wohnung“. Kurz vor dem Jahreswechsel wurden daher häufig bei Mehrfamilienhäusern noch Teilungserklärungen beurkundet und die dort gebildeten Objekte sogleich weiter verkauft (häufig an im selben Haus wohnende Familienangehörige). Die Abgeschlossenheitsbescheinigung und die amtlichen Aufteilungspläne lagen bis zum 21.12.2005 in aller Regel nicht vor. Nach Auffassung der Finanzverwaltung im Eigenheimzulagenerlass gelten indes für den Begriff der Wohnung allein die bewertungsrechtlichen Abgrenzungsmerkmale, die nach der Rechtsprechung des BFH, insbesondere zur Abgeschlossenheit und zum eigenen Zugang maßgebend sind; auch eine Eigentumswohnung muss den bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriff erfüllen.⁴⁸

⁴⁵ Zu den Problemen des Erwerbs teilfertiger Gebäude im übrigen s. *Heidinger*, ZNotP 2003, 24, 26.

⁴⁶ BMF, a. a. O. (Fußn. 7), Tz. 9 S. 1.

⁴⁷ Vgl. BMF, a. a. O. (Fußn. 7), Tz. 92 S. 1, 2.

⁴⁸ BMF, a. a. O. (Fußn. 7), Tz. 2 S. 1 i. V. m. Gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 28.5.1997, BStBl. I 1997, 592, Tz. 9 f.; BFH, BStBl. II 1999, 91.

In den Bezugsurteilen heißt es dabei u. a. wörtlich:⁴⁹

„Für die Entstehung eines Wohnungs-/Teileigentums reicht es aus, dass die Teilungserklärung beurkundet und der Eintragungsantrag beim Grundbuchamt eingegangen ist. Dies gilt sowohl für im Besteuerungszeitpunkt noch nicht bezugsfertige Gebäude als auch für bereits bestehende Gebäude.“

Auch zivilrechtlich ist zu bedenken, dass eine fehlende Abgeschlossenheitsbescheinigung das Entstehen von Wohnungseigentum im Grundbuch ebenso wenig hindert⁵⁰ wie das Fehlen der amtlichen Aufteilungspläne, wenn schuldrechtlich die Abgrenzung der Räumlichkeiten klar ist.⁵¹ Für die hier behandelte Problematik bedeutet dies, dass dann, wenn zugleich mit der Aufteilung eine der Wohnungen noch im Jahr 2005 schuldrechtlich entgeltlich veräußert wurde, mithin das obligatorische Rechtsgeschäft noch im letzten Jahr abgeschlossen wurde, die fehlende Abgeschlossenheitsbescheinigung (ebenso wie das Fehlen der amtlichen Aufteilungspläne) allein die Förderfähigkeit von 2006 an nicht hindert. Da in den „Anschaffungsfällen“ das Förderungsobjekt zumindest im Sinne der Finanzverwaltung jedenfalls bereits „steuerlich“ existent sein muss, hätte sich gleichwohl empfohlen, trotz fehlender Abgeschlossenheitsbescheinigung und/oder amtlicher Pläne den Eintragungsantrag beim Grundbuchamt noch im Jahr 2005 zu stellen mit dem Bemerkung, dass Bescheinigung bzw. amtliche Pläne noch nachgereicht werden.⁵²

Zwar entsteht nach der Auffassung des BFH im Urteil vom 24. Juli 1991 eine wirtschaftliche (und damit als Anschaffungsobjekt förderfähige) Einheit erst mit dem Anlegen der Wohnungsgrundbücher.⁵³ Das Urteil betrifft jedoch nur die Teilung eines bestehenden Zweifamilienhauses in zwei Eigentumswohnungen, ohne dass ein Kaufvertrag geschlossen wurde, also die bloße Vorratsteilung. Damit spielt das Urteil für § 19 Abs. 9 EigZulG keine Rolle.

⁴⁹ Ländererlasse (Fußn. 48), BStBl. I 1997, 592, Tz. 10.

⁵⁰ Vgl. statt aller *Palandt/Bassenge*, BGB, 65. Aufl. 2006, § 3 WEG Rn. 7; § 7 WEG Rn. 4 m. w. N.

⁵¹ *Palandt/Bassenge*, § 7 WEG Rn. 3.

⁵² Vgl. Ländererlasse (Fußn. 48), BStBl. I 1997, 592, Tz. 10.

⁵³ BStBl. II 1993, 87.