

DNotI

Deutsches Notarinstitut

GUTACHTEN

Dokumentnummer: 13171
letzte Aktualisierung: 08.12.2005

EigZulG § 19; BGB §§ 184, 158 Abs. 1, 163, 1821 ff., 1828; WEG § 12 Abs. 1; ErbbauVO § 5 Abs. 1

Abschaffung der Eigenheimzulage; Übergangsvorschrift; rechtswirksamer Abschluss des notariellen Kaufvertrages bei Rücktrittsrechten; Bedingungen; vollmachtlose Vertretung; nachträgliche Genehmigung (Bezug auf Hinweis, DNotI-Report 2005, 191)

I. Sachverhalt

Angesichts der Abschaffung der Eigenheimzulage für Neufälle mit Wirkung zum 1.1.2006 werden Notare derzeit häufig gefragt, ob zur Erlangung der Eigenheimzulage nicht nur der Kaufvertrag noch im Jahr 2005 abgeschlossen werden muss, sondern auch die zur Wirksamkeit erforderlichen Genehmigungen vor dem 1.1.2006 vorliegen müssen, insbesondere etwa eine vormundschaftsgerichtliche Genehmigung (§§ 1821 ff., 1828 BGB), die Verwalterzustimmung bei der Veräußerung von Wohnungseigentum (§ 12 WEG) und die Eigentümerzustimmung bei Erbbaurechtsveräußerungen (§ 5 Abs. 1 ErbbauVO).

II. Fragen

1. Wird Eigenheimzulage gewährt, wenn der Kaufvertrag im Jahre 2005 abgeschlossen wird, aber a) mit einem Rücktrittsrecht versehen wird oder b) bei vollmachtloser Vertretung die Genehmigung erst im Jahr 2006 erfolgt oder c) wenn der Kaufvertrag mit einer Bedingung versehen ist, die erst im Jahr 2006 eintritt?
2. Wird Eigenheimzulage bei Kaufvertragsschluss im Jahr 2005 gewährt, wenn eine zur Wirksamkeit erforderliche öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Genehmigung erst im Jahr 2006 erteilt wird?

III. Zur Rechtslage

1. Geplanter Inhalt der Übergangsregelung

Zu der aufgeworfenen Fragestellung gibt es infolge ihrer **Aktualität** keine ausdrückliche gerichtliche Entscheidung sowie nur wenig Stellungnahmen in der Literatur. Daher kann diese Fragestellung nur aus **allgemeinen Grundsätzen** zum Steuerrecht bei vergleichbaren Steuerarten und Fallkonstellationen beantwortet werden. Diesbezüglich vertritt namentlich *Heidinger* (ZNotP 2003, 24 ff.) zu der schon Ende 2002 geplanten Übergangsregelung des § 19 Abs. 8 EigZulG, die – soweit aus der bisherigen **Pressebekanntmachung des Bundesfinanzministeriums** (Pressemitteilung Nr. 126/2005 vom

18.11.2005) und aus dem **Gesetzentwurf der Regierungsfractionen** (BT-Drs. 16/108) bekannt (vgl. die Homepage des DNotI – www.dnoti.de – unter Gesetzesänderungen/Steuerrecht) wohl inhaltsgleich, ggf. sogar wortgleich, in einen neuen § 19 Abs. 9 EigZulG umgesetzt werden soll –, dass entscheidendes Kriterium für einen rechtswirksamen Vertrag die Bindungswirkung der Parteien ist, die eine wirtschaftliche Entscheidung zum Erwerb oder zur Herstellung des Förderobjekts beinhaltet (vgl. Hinweis, DNotI-Report 2005, 191).

2. Zur Wirksamkeit erforderliche Genehmigung durch Dritte

Wir neigen somit zu der Ansicht, dass eine noch **ausstehende öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Genehmigung**, die zivilrechtlich zurückwirkt, grundsätzlich nicht das Vorhandensein eines rechtswirksamen Vertrages i. S. der Übergangsvorschrift für das Eigenheimzulagengesetz im Jahr 2005 verhindert. 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 Schenkungssteuerrecht die Finanzverwaltung die Rückwirkung ausdrücklich an, wenn die Beteiligten alles getan haben, um die Genehmigung herbeizuführen (ErbStR 23 Abs. 3 S. 2, 4).

a) Genehmigung bei vollmachtloser Vertretung

Eine Ausnahme ist u. E. nur bei der **Genehmigung einer Vertretung ohne Vertretungsmacht** zu sehen, da in diesem Fall die Genehmigung noch zur freien Disposition einer Vertragspartei steht. Insofern muss u. E. die für eine Eigenheimzulagenberechtigung erforderliche Bindung der Parteien noch im Jahr 2005 wohl verneint werden.

Die **zivilrechtliche Rückwirkung nach § 184 Abs. 1 BGB** hat der BFH vor einiger Zeit bereits in einem zu § 23 EStG ergangenen Urteil nicht anerkannt (BFHE 196, 56 = BStBl. II 2002, 10 = MittBayNot 2002, 133 = NotBZ 2002, 62 = ZfIR 2002, 154), jedenfalls was die privatrechtliche Genehmigung vollmachtlos Vertretener angeht. Diese Sichtweise übertrug der BFH unlängst auf das (zivilrechtlich geprägte!) **Erbschaftsteuerrecht** (Urt. v. 27.4.2005, Az.: II R 52/02, DNotI-Report 24/2005). Der BFH bestätigt damit auch insoweit die Ansicht der Finanzverwaltung im Erbschaftsteuerrecht (ErbStR 23 Abs. 3 S. 1, 3, 5), jedenfalls was die privatrechtliche Genehmigung vollmachtlos Vertretener angeht.

Um einen Fall vollmachtloser (und damit unter Umständen eigenheimzulagenschädlicher) Vertretung ohne Vertretungsmacht zu vermeiden, könnte es sich unter Umständen empfehlen, über eine **mündlich/privatschriftlich erteilte Vollmacht** zu arbeiten, mit dem Versprechen, **Vollmachtsbestätigung in grundbuchfähiger Form** nachzureichen – die erforderliche Bindung zu steuerlichen Zwecken wäre dann nach unserer Einschätzung wohl gewahrt.

b) Vormundschaftsgerichtliche Genehmigung und Ergänzungspfleger

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 zwar der gesetzliche Vertreter eines Beteiligten ist, aber andererseits der Pfleger nicht selbst Kaufvertragsbeteiligter ist und in seiner Entscheidung nicht frei ist, sondern sich dabei vom Wohl des Pflinglings 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.

Auch eine **vormundschaftsgerichtliche Genehmigung** dürfte wohl eine steuerlich anzuerkennende Rückwirkung zeitigen. Dagegen ließe sich zwar anführen, dass 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 vollmachtenloser 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 unserer Meinung auch hier sein, dass die Entscheidung des Gerichts maßgeblich für die Herbeiführung der Wirksamkeit der Urkunde ist und nicht die Vertragspartner selbst, sondern der Vormund bzw. die Eltern über die Mitteilung der Genehmigung entscheiden.

Im Schrifttum (zu § 23 EStG) wird indes teilweise auch die steuerliche Bindungswirkung bei ausstehenden vormundschafts-, nachlass- und familiengerichtlichen Genehmigungen verneint (Kirchhof/Kube, EStG, 5. Aufl. 2005, § 23 Rn. 17 unter Hinweis auf Tiedtke/Wälzholz, Stbg 2002, 209). Dies dürfte nach unserer Einschätzung zumindest nur im Rahmen der **Besonderheiten des § 23 EStG** von Bedeutung sein, wenn dort der BFH in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa BFH BStBl. II 2003, 751 = DB 2003, 1824 = MittBayNot 2004, 217) 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 zudem zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen, anders als bei der geplanten Übergangsvorschrift zur Eigenheimzulage.

c) Verwalter- oder Eigentümerzustimmung (§ 12 WEG; § 5 ErbbauVO)

Was **sonstige privatrechtliche Genehmigungen** angeht (namentlich etwa die Verwalterzustimmung bei Wohnungseigentum oder die Eigentümerzustimmung bei Veräußerung von Erbbaurechten), kommt es u. E. konsequenterweise ebenfalls darauf an, dass es sich hierbei um solche Genehmigungstatbestände handelt, über die die Entscheidungshoheit der Beteiligten – anders als bei der Genehmigung eines Vertreters ohne Vertretungsmacht – nicht (mehr) besteht. Wir würden daher auch hier im Regelfall zur Annahme einer steuerlich anzuerkennenden Rückwirkung tendieren. Anders könnte sich die Rechtslage wiederum dann 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“.

d) Antragstellung vor Jahresende

Es dürfte sich empfehlen, die **Genehmigung möglichst noch vor dem Jahreswechsel bei den betreffenden Personen/Institutionen zu beantragen**, damit die Kaufvertragsparteien zumindest alles in ihrer Macht stehende getan haben.

3. 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 (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).

Dagegen könnte jedenfalls ein bloßes Angebot noch im Jahr 2005 diese Voraussetzungen u. E. nicht erfüllen, da zumindest nicht beide Parteien gebunden wären. Auch eine Wollensbedingung wäre wohl schädlich.

4. Vertragliches Rücktrittsrecht

Unschädlich wäre nach Vorstehendem wohl der Abschluss des obligatorischen Rechtsgeschäfts unter Vereinbarung eines **Rücktrittsrechts**. Zwar ist in ertragsteuerlicher Hinsicht nach wie vor nicht ganz geklärt, ob und inwiefern ein freies Widerrufsrecht zur Verlagerung von Einkünften führen kann. Dies hat jedoch mit der hier interessierenden Fragestellung nichts zu tun. Die Anknüpfung an ein wirksames schuldrechtliches Rechtsgeschäft ist insofern wohl formal zu verstehen. 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 unserer ganz persönlichen, nicht durch Rechtsprechung oder Stimmen im Schrifttum abgesicherten Einschätzung allerdings nicht zur Folge, dass das angeschaffte Objekt überhaupt nicht mehr in den Förderungsbereich der Eigenheimzulage „gehoben“ werden kann (denn das Rücktrittsrecht muss ja nicht ausgeübt werden).