

lassen, daß die Sachwerte von Boden- und Gebäudeanteil sich gegenseitig beeinflussen. So ist ein Käufer eines Grundstücks, auf dem Eigentumswohnungen errichtet werden sollen, regelmäßig bereit, einen wesentlich höheren Preis zu zahlen, als er für vergleichbare Mietwohngrundstücke erzielbar ist (*Gerardy*, a.a.O., S. 320 f.). Diese Tatsache muß sich auf den Bodenwertanteil bestehender Eigentumswohnungen auswirken. Denn es kann davon ausgegangen werden, daß die Kaufüberlegungen von Erwerbenden von Eigentumswohnungen — anders als bei Mietwohnungen — nicht nur vom Wirtschaftlichkeitsdenken, sondern auch von anderen Gesichtspunkten getragen werden, wie dem Bestreben, Herr in den eigenen vier Wänden zu sein oder Steuervorteile zu nutzen (*Gerardy*, a.a.O.). Wenn das FG darauf hinweist, daß die Gesamtheit der Eigentumswohnungen auf einem bestimmten Grundstück oft einen weit höheren Wert als ein vergleichbares Mietwohngrundstück besitzt, so ist nach den vorstehenden Ausführungen ein werterhöhender Faktor auch der erhöhte Bodenwert.

e) Für die Ermittlung der anteiligen Verkehrswerte ist der Zeitpunkt der Anschaffung der Eigentumswohnung der maßgebliche Stichtag. Denn der aufzuteilende Gesamtkaufpreis beruht auf den einzelnen preisbildenden Umständen im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufgeschäfts. Das Urteil des I. Senats in BFHE 137, 175, BStBl II 1983, 130 zur Ermittlung des anteiligen Buchwerts einer veräußerten Teilfläche eines zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstücks steht hierzu nicht in Widerspruch. Denn auch der I. Senat hält dort für die Aufteilung der Grundstücksteile nach dem Verhältnis der Teilwerte den Zeitpunkt für maßgeblich, zu dem das bisherige Gesamtgrundstück zuletzt Gegenstand eines Anschaffungsgeschäfts gewesen ist.

f) Da das FG die Aufteilung der Anschaffungskosten für die Eigentumswohnung der Kläger in einen Boden- und einen Gebäudewertanteil nach anderen Grundsätzen als den vorstehenden vorgenommen hat, war die angefochtene Entscheidung aufzuheben.

24. ErbStG § 7 Abs. 1 Nr. 1; BGB §§ 516 Abs. 1, 525 (*Schenkungssteuerliche Behandlung von Zuwendungen unter Ehegatten*)

1. Es ist den Umständen des Einzelfalles zu entnehmen, ob eine Zuwendung zwischen Ehegatten unentgeltlich oder entgeltlich erfolgt ist. Dabei ist zu berücksichtigen, daß jeder der Ehegatten in angemessener Weise an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens zu beteiligen ist (Änderung der Auffassung in dem Urteil vom 5. März 1980 II R 148/76, BFHE 130, 179, BStBl II 980, 402).

2. Zur Abgrenzung der sog. mittelbaren Grundstücksschenkung zur Schenkung einer Geldsumme.

BFH, Urteil vom 28.11.1984 — II R 133/83 — BStBl 1985 II 159

Aus dem Tatbestand:

Der Ehemann der Klägerin ist persönlich haftender Gesellschafter der Firma F. Er ließ 1969 auf einem Darlehenskonto dieser Firma 250 000 DM zugunsten der Klägerin und zu Lasten seines Privatkontos buchen. 1971 wurde der Betrag zusammen mit den inzwischen aufgelaufenen Zinsen auf ein Sparguthaben der Klägerin überwiesen. 1973 kaufte die Klägerin mit den Mitteln dieses Sparguthabens das unbebaute Grundstück A-Straße. Vertragsgemäß bezahlte die Klägerin 1975 mit dem Sparguthaben den Kaufpreis. In den Jahren 1975 und 1976 errichtete der Ehemann der Klägerin auf dem Grundstück ein Einfamilienhaus mit einem Kostenaufwand von 2 016 000 DM. Dabei lautete die Baugenehmigung auf den Namen der Klägerin, wäh-

rend die Verhandlungen mit dem Architekten, den Behörden und Bauhandwerkern der Ehemann oder von diesem beauftragte Angestellte der Firma F. führten. Der kleinste Teil der Rechnungen der Bauhandwerker war an die Klägerin gerichtet; der weit überwiegende Teil an den Ehemann der Klägerin oder dessen Firma. Die Rechnungen wurden zu Lasten des Privatkontos der Einzelfirma des Ehemannes der Klägerin bezahlt. Schriftliche Vereinbarungen unter den Ehegatten hinsichtlich des Erwerbs des Grundstücks und der Errichtung des Einfamilienhauses bestehen nicht.

Durch Bescheid vom 29. Mai 1980 setzte das beklagte Finanzamt (FA) gegen die Klägerin Schenkungssteuer fest. Dabei legte das FA der Steuerberechnung die Herstellungskosten des Einfamilienhauses in Höhe von 2 016 000 DM sowie als Vorschenkung den Betrag von 250 000 DM zugrunde und setzte den Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) 1974 in Höhe von 250 000 DM ab.

Die Sprungklage, mit welcher die Klägerin den Ansatz des auf das Gebäude entfallenden Einheitswertes begehrte, hatte keinen Erfolg. Das FG ging davon aus, daß Schenkungen des Ehemannes an die Klägerin vorlagen. Da die Klägerin bereits Eigentümerin des Grundstücks gewesen sei, könnten Gegenstand der Schenkung nach den Grundsätzen des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 27. April 1977 II R 131/71 (BFHE 122, 539, BStBl II 1977, 731) nicht das Haus, sondern nur die aufgewandten Baukosten sein. Es könne auch nicht davon ausgegangen werden, daß der Erwerb des Grundstücks und die anschließende Bebauung auf einem einheitlichen Entschluß der Beteiligten beruhen.

Mit der Revision beantragt die Klägerin, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Schenkungssteuer auf 0 DM festzusetzen, hilfsweise, die Schenkungssteuer aus dem auf das Haus entfallenden Einheitswert festzusetzen.

Sie ist der Auffassung, daß nach den Grundsätzen des Urteils des BGH vom 26. November 1981 IX ZR 91/80 (BGHZ 82, 227; NJW 1982, 1093) weder hinsichtlich des Geldbetrages von 250 000 DM noch hinsichtlich der Herstellungskosten für das Gebäude eine Schenkung vorliege. Allenfalls sei die Schenkungssteuer aus dem auf das Gebäude anteilig entfallenden Einheitswert festzusetzen.

Die Revision führte zur Aufhebung und Zurückverweisung.

Aus den Gründen:

1. Eine Zuwendung, durch die jemand einen anderen aus seinem Vermögen bereichert, ist Schenkung, wenn beide Teile darüber einig sind, daß die Zuwendung unentgeltlich erfolgt (§ 516 Abs. 1 BGB); dies gilt auch zwischen Ehegatten. Soweit ausdrücklich Vereinbarungen hierüber fehlen, wie dies unter Ehegatten häufig der Fall ist, muß den Umständen des Einzelfalles entnommen werden, ob die Leistung unentgeltlich ist. Dabei geht die Rechtsprechung der Zivilgerichte davon aus, daß jeder der Ehegatten in angemessener Weise an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens zu beteiligen ist (BGH-Urteile vom 7. Januar 1972 IV ZR 231/69, NJW 1972, 580, sowie in BGHZ 82, 227; vgl. auch BGH-Urteil vom 24. März 1983 IX ZR 62/82 [= DNotZ 1983, 690], BGHZ 87, 145). Übersteigt die Zuwendung eine Grenze, über die hinaus sie nicht mehr als Ausgleich für geleistete Mitarbeit oder als angemessene Beteiligung an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens aufgefaßt werden kann (vgl. BGH NJW 1972, 580), so wird in der Regel eine unentgeltliche Zuwendung anzunehmen sein, wenn im übrigen die Voraussetzungen hierfür gegeben sind, insbesondere also eine endgültige Vermögensverschiebung vorliegt (s. hierzu *Knobbe-Keuk*, „Verunglückte“ Schenkungen, in Festschrift für Werner Flume, Bd. II S. 149 f., 155 bis 157, 161, m.w.N.; Urteil des Reichsgerichts vom 6. Februar 1905 III 273/05, RGZ 62, 386, 390) und, nach den Maßstäben des allgemein Verkehrsüblichen, der Wille zur Unentgeltlichkeit gegeben ist (BFH-Urteil vom 12. Juli 1979 II R 26/78, BFHE 128, 266, BStBl II 1979, 631 [= MittBayNot 1979, 253]; s. auch *Kollhoser* in Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 516 Anm. 49). An der im BFH-Urteil vom 5. März 1980 II R 148/76 (BFHE 130,

179, BStBl II 1980, 402) vertretenen Auffassung, bei Geld- und Sachschenkungen zwischen Eheleuten bestehe eine tatsächliche Vermutung für eine Schenkung, hält der Senat im Hinblick auf die oben zitierte jüngere Rechtsprechung des BGH nicht mehr fest (vgl. auch BFH-Urteil vom 11. Juni 1980 II R 13/78, BFHE 131, 89, BStBl II 1980, 607).

Da die Entscheidung des FG nicht diesen Rechtsgrundsätzen entspricht, war sie aufzuheben. Insbesondere trifft es nicht zu, daß die vom BGH in BGHZ 82, 227 dargestellten Grundsätze auf den Streitfall deshalb nicht anzuwenden seien, weil — anders als im Streitfall — in jenem Fall der erworbene Vermögensgegenstand weder mittelbar aus dem Vermögen des Ehemannes gekommen noch mit seinen Mitteln bezahlt worden sei. Das FG hat auch die Vermögensverhältnisse der Beteiligten, wegen derer es einen Beitrag des Ehemannes zur Haushaltsführung abgelehnt hat, nicht dargestellt. Bei seiner erneuten Überprüfung des Streitfalls wird es insbesondere die Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Ehegatten, die beiderseitigen Beiträge zum Familienunterhalt sowie die jeweiligen Interessen der Ehegatten festzustellen und zu würdigen haben. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß der Erklärung der Klägerin, es lägen Schenkungen vor, nur eine eingeschränkte Bedeutung für die vom FG vorzunehmende Bewertung zukommt; vielmehr muß das FG selbst die Tatsachen feststellen, welche diese Schlußfolgerungen rechtfertigen.

2. Gegebenenfalls wird das FG auch zu prüfen haben, ob der Klägerin bereits das für den Grundstückskauf verwendete Geld oder erst das Grundstück geschenkt war. Hierfür ist maßgebend, was nach der Schenkungsabrede geschenkt sein sollte und worüber die Klägerin im Verhältnis zum Schenker tatsächlich und rechtlich endgültig verfügen konnte (vgl. BFH-Urteile vom 19. August 1959 II 259/57 S, BFHE 69, 420, BStBl III 1959, 417, und vom 17. April 1974 II R 4/67, BFHE 112, 414, BStBl II 1974, 521).

Die vom FG getroffenen Feststellungen lassen hierüber keine eindeutige Aussage zu; insbesondere genügt nicht der Hinweis, daß ein „Geldbetrag zugewendet“ sei. Denn eine Geldschenkung kommt dann nicht in Betracht, wenn sich der Ehemann der Klägerin den freien Widerruf der Zuwendung vorbehalten hatte (vgl. *Knobbe-Keuk*, a.a.O., S. 157 f.); dies müßte sich aus den besonderen Umständen oder aus klaren und eindeutigen Vereinbarungen ergeben. Einer Geldschenkung stünde es allerdings nicht entgegen, wenn die Zuwendung lediglich mit Empfehlungen oder Wünschen für ihre Verwendung verbunden war oder unter der Auflage i.S. des § 525 BGB erfolgt ist, aus dem Wert des Zugewandten ein Grundstück zu erwerben; denn bei der Auflagenschenkung geht der ganze Gegenstand in das Vermögen des Bedachten über (allgemeine Auffassung z.B. RG-Urteil vom 7. März 1905 VII 336/04, RGZ 60, 238, 242; BGH-Urteil vom 23. Mai 1959 V ZR 140/58, BGHZ 30, 120; *Staudinger/Reuss*, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 12. Aufl., § 525 Rz. 5; s. auch BFH-Urteile vom 7. April 1976 II R 87-89/70, BFHE 119, 300, BStBl II 1976, 632 [= *MittBayNot* 1977, 33], und vom 11. Oktober 1978 II R 142/72, BFHE 128, 75, BStBl II 1979, 533). Für eine derartige Beurteilung könnte im Streitfall sprechen, daß zwischen der Gutschrift bzw. der Überweisung auf das Sparkonto und dem Erwerb des Grundstücks ein Zeitraum von fast fünf bzw. zwei Jahren verstrichen ist; hieraus könnte gefolgert werden, daß zu diesem Zeitpunkt noch keine konkrete Verwendung des Geldes ins Auge gefaßt war, so daß der Schluß naheliegt, mit der Zuwendung sei lediglich der Wunsch, allenfalls die Auflage verbunden

gewesen, ein Grundstück zu erwerben. Hierfür spricht auch, daß der Klägerin die Zinsen gutgeschrieben worden und ihr offenbar auch die Sparzinsen zugeflossen sind. Von Bedeutung kann auch sein, ob der gesamte Betrag oder nur ein Teil zur Anschaffung des Grundstücks bestimmt und erforderlich war. Sollten die Ermittlungen des FG ergeben, daß eine Geldschenkung vorlag, so wird zum Umfang der Schenkung noch zu klären sein, ob die Zuwendung bereits im Zeitpunkt der Gutschrift auf das Darlehenskonto (endgültig) erfolgt ist oder erst mit der Überweisung auf das Sparkonto, denn in letzterem Fall umfaßt die Zuwendung auch die auf dem Darlehenskonto aufgelaufenen Zinsen. Bei einer etwaigen neuen Steuerberechnung wird das FG die Vorschrift des § 14 ErbStG 1974 zu berücksichtigen haben.

Offenbleiben muß, ob der Senat an seiner im Urteil in BFHE 122, 539, BStBl II 1977, 731 getroffenen Aussage festhalten könnte, daß ein auf dem Grundstück des Beschenkten errichtetes Gebäude nicht Gegenstand der Zuwendung sein könne, weil es dem Beschenkten bereits als wesentlicher Bestandteil des Grundstücks gehöre.

25. BewG 1965 § 75 Abs. 5 und 6 (*Abgrenzung zwischen Ein- und Zweifamilienhaus*)

a) Für die Beurteilung der Frage, ob die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen den bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriff erfüllt, ist jedenfalls für Stichtage ab 1. Januar 1974 wesentlich, daß diese Zusammenfassung von Räumen eine von anderen Wohnungen oder Räumen, insbesondere Wohnräumen, baulich getrennte, in sich abgeschlossene Wohneinheit bildet. Grundsätzlich müssen die Räume Wohnzwecken dienen oder zu dienen bestimmt sein. Es muß ein eigener Zugang bestehen. Darüber hinaus müssen die Räume eine bestimmte Mindestfläche aufweisen. Außerdem ist grundsätzlich erforderlich, daß die für die Führung eines selbständigen Haushalts notwendigen Nebenräume wie Küche, zumindest ein Raum mit Kochgelegenheit, ein Bad oder eine Dusche und eine Toilette vorhanden sind.

BFH, Urteil vom 5.10.1984 — III R 192/83 — BStBl 1985 II 151

b) Eine baulich getrennte, in sich abgeschlossene Wohneinheit im Sinn des zur Veröffentlichung bestimmten BFH-Urteils vom 5. Oktober 1984 III R 192/83 liegt nicht vor, wenn ein Wohnbereich von dem anderen lediglich durch verschließbare Türen getrennt ist und dadurch die Möglichkeit des ungehinderten Zugangs zwischen den Wohnbereichen vorhanden ist. Dabei ist unerheblich, ob der Zugang zu dem anderen Wohnbereich unmittelbar oder über Nebenräume besteht.

BFH, Urteil vom 8.2.1985 — III R 62/84 — BStBl 1985 II 319

Anmerkung der Schriftleitung:

Vergl. zu diesen beiden Urteilen die Übergangsregelung des Bayer. Staatsministeriums der Finanzen v. 15.5.1985, abgedruckt in diesem Heft, Seite 158.