

Schriften zum Steuerrecht

Band 26

Einheitswert oder Verkehrswert
für Grundbesitz im Erbschaftsteuer-
und Schenkungsteuerrecht?

Theoretische und praktische Argumente

Von

Dr. Michael Balke



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

MICHAEL BALKE

**Einheitswert oder Verkehrswert für Grundbesitz
im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht?**

Schriften zum Steuerrecht

Band 26

Einheitswert oder Verkehrswert für Grundbesitz im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht?

Theoretische und praktische Argumente

Von

Dr. Michael Balke



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Balke, Michael:

Einheitswert oder Verkehrswert für Grundbesitz
im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht?:
Theoret. u. prakt. Argumente / von Michael Balke. —
Berlin: Duncker und Humblot, 1984.

(Schriften zum Steuerrecht; Bd. 26)

ISBN 3-428-05521-7

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1984 Duncker & Humblot, Berlin 41

Gedruckt 1984 bei Buchdruckerei A. Sayffaerth - E. L. Krohn, Berlin 61

Printed in Germany

ISBN 3-428-05521-7

*Meiner Tochter Verena
gewidmet*

Geleitwort

Derzeit ist der Grundbesitz bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht mit dem gesondert festgestellten sog. Einheitswert (oder mit 140 % des Einheitswertes) anzusetzen. Andere Wirtschaftsgüter sind dagegen mit dem Verkehrswert zu erfassen. Auch für den Grundbesitz lassen sich Verkehrswerte ermitteln. Werden sie den Einheitswerten gegenübergestellt, so zeigt sich ein drastisches Gefälle: Die Einheitswerte spiegeln nur einen Teilbetrag der Verkehrswerte wider. Der Grundbesitz wird also im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungbesteuerung deutlich günstiger behandelt als andere Vermögenposten. Dies ist ein Umstand, der nicht nur unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit Bedenken erweckt, sondern auch zu unglücklichen Verbiegungen des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts beiträgt. Denn die Rechtsprechung versucht auf verschiedenen Wegen, die Folgen der unterschiedlichen Bewertung abzuschwächen und zu entschärfen. Das führt zu einer Komplizierung dieses Rechtsgebiets, die sich bei anderen Bewertungsgrundsätzen vermeiden ließe. So liegt die Forderung auf der Hand: Auch der Grundbesitz sollte bei der Erbschaft- und Schenkungbesteuerung nach Verkehrswerten bemessen werden. Bevor eine solche Forderung erhoben und in der öffentlichen Diskussion nachdrücklich vertreten werden kann, gilt es jedoch zunächst die Einwände sorgfältig auszuloten, die sich gegen die Umstellung der Bewertung des Grundbesitzes vorbringen lassen. Ihr Gewicht ist mit den Argumenten, die für die Umstellung sprechen, zu vergleichen. Dabei sind auch die praktischen Auswirkungen zu bedenken, die sich im Fall einer Bewertungsumstellung ergeben müssen. Dies war das Programm, das Herrn Dr. Balke für die Ausarbeitung seiner Dissertation gesetzt wurde. Mit der vorliegenden Arbeit hat er die ihm gestellte Aufgabe eindrucksvoll gelöst.

Die wichtigsten Ergebnisse der Arbeit sehe ich zunächst in der sorgfältigen Herausarbeitung der Gesetzgebungsgeschichte, die erkennen läßt, daß der Gesetzgeber mit der Anbindung des Erbschaftsteuerrechts an die Grundbesitz-Einheitswerte ursprünglich sicher nicht ein so weites Auseinanderfallen von Einheitswerten und Verkehrswerten in Kauf nehmen wollte. Die Entwicklung hat also zu einem Zustand geführt, der sich von den mit der Einheitsbewertung für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht bezweckten Rechtsfolgen weit entfernt. Bedeutsam erscheint

mir auch, daß der Verfasser mit Nachdruck den unterschiedlichen Charakter der einheitswertabhängigen Steuern betont und hervorhebt, daß die für die Anbindung der Sollertragsteuern an die Einheitsbewertung herangezogenen Argumente nicht notwendig auch für die Erbschaftsteuer passen. Beachtung verdienen ferner die Überlegungen zur Praktikabilität der Bodenbesteuerung nach Verkehrswerten. Seiner These, daß der Gesetzgeber zu einer Umstellung der Bewertung auf Verkehrswerte verpflichtet sei, wird sich so leicht kein durchschlagendes Argument entgegenstellen lassen. Bemerkenswert ist schließlich, daß sich der Verfasser auch um eine (notwendig unvollkommene) Schätzung des bei der Bewertungsumstellung zu erwartenden Steuerermehraufkommens bemüht. Die Arbeit ist — wie es dem Charakter einer Dissertation entspricht — ohne Rücksicht auf Interessenstandpunkte und Verwaltungsmeinungen aus der unabhängigen Sichtweise eines jungen Steuerjuristen geschrieben, der sich primär an den Rechtsnormen orientiert. Der Blick ist jedoch zugleich auch auf die Praxis gerichtet. Die Auseinandersetzung mit den veröffentlichten Gegenstandspunkten hat sich der Verfasser nicht leicht gemacht.

Die Entschiedenheit, mit der der Verfasser den Ansatz des Ertragswertes auch im Bereich der Land- und Forstwirtschaft zugunsten der von ihm ausnahmslos favorisierten Verkehrswertbesteuerung zurückdrängen will, wird wegen der damit verbundenen schwerwiegenden Konsequenzen nicht jeden überzeugen. Auch derjenige, der dem Verfasser in Einzelpunkten oder in der ganzen Linie der Erwägungen widerspricht, wird die Arbeit jedoch als eine bedeutsame Diskussionsgrundlage anerkennen müssen. Aus meiner Sicht bringt die Arbeit durch die Unabhängigkeit und Eindringlichkeit der Untersuchung einen deutlichen Fortschritt in der Erkenntnis des vom Verfasser bearbeiteten Themas.

Prof. Dr. Jens Peter Meincke, Köln

Vorwort

Meinen akademischen Lehrern, Herrn Prof. Dr. Meincke und Herrn Prof. Dr. Tipke, bin ich zu großem Dank verpflichtet. Herr Prof. Dr. Meincke hat die Arbeit angeregt und freundschaftlich betreut.

Wertvolle Hinweise erhielt ich aus der Finanzverwaltung, aus der Bundessteuerberaterkammer und aus der Geschäftsstelle des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in der Stadt Solingen. Ich danke herzlichst den Herren Hagemann (Hessisches Finanzministerium), Dr. Heitmann (Finanzbehörde Hamburg), Dr. Möllinger (Finanzministerium Rheinland-Pfalz), Dr. Moench (Saarländisches Finanzministerium), Dr. Nolte (Bundesministerium der Finanzen), Dr. Troll (ehemals Bundesministerium der Finanzen), Dr. Weiler (Bundessteuerberaterkammer), Schmeck und Braach (beide Geschäftsstelle des Gutachterausschusses). Herrn Dr. Moench gebührt besonderer Dank. Er setzte sich lebenswürdigerweise einem umfangreichen schriftlichen und mündlichen Dialog mit dem Verfasser aus.

Meinem Kollegen, Herrn Steiger, danke ich für stete Diskussionsbereitschaft.

Die Verantwortung für die technische Herstellung des vorliegenden Buches lag in den Händen von Frau Michitsch (Verlag Duncker & Humblot). Sie und ihre Mitarbeiter erfüllten die Aufgabe vorbildlich.

Diese Stelle ist auch geeignet, meiner lieben Frau Sigrid und meiner lieben Mutter für jahrelange, aufopferungsvolle Unterstützung zu danken.

Das Manuskript wurde im Frühjahr 1983 abgeschlossen. Spätere Veröffentlichungen konnten noch vereinzelt nachgetragen werden.

Michael Balke, Köln/Solingen-Wald

Inhaltsverzeichnis

I. Einführung: Gegenstand der Untersuchung	17
1. Der Einheitswert für Grundbesitz im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht	17
1.1 Standortbestimmung des § 12 ErbStG	17
1.2 Bewertungsstichtag und Verkehrswert-/Einheitswertansatz nach § 12 ErbStG	18
1.3 Erbschaftbesteuerung des Grundbesitzes im Vergleich zu anderen Vermögensgegenständen anhand von Beispielen	22
2. Eingrenzung des Themas und Plan der Darstellung	29
II. Geschichte und Entwicklung der Diskussion der erbschaftsteuer- lichen Grundbesitz-Bewertung	31
1. Erbschaftsteuerliche Bewertung des Grundbesitzes vor der Ein- führung der Einheitsbewertung im Jahre 1925	31
2. Anlehnung der Erbschaftsteuer an die 1925 neugeschaffene Grundbesitz-Einheitsbewertung und die Zeit danach bis 1949	36
3. Die erbschaftsteuerliche Anknüpfung an die Grundbesitz-Ein- heitswerte in der Bundesrepublik Deutschland	40
3.1 Aus den Gesetzes-Materialien zum geltenden Erbschaft- steuer- und Schenkungsteuergesetz vom 17. 4. 1974	42
3.2 Aus der Rechtsprechung zur Grundbesitz-Einheitsbewer- tung im Erbschaftsteuerrecht	43
3.3 Aus dem neueren Reformschrifttum	52
3.3.1 Wissenschaftlicher Beirat beim BMF	52
3.3.2 Steuerreformkommission	52
3.3.3 Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e. V.	53
3.3.4 Institut Finanzen und Steuern e. V.	54
3.3.5 Literaturmeinungen	54
4. Vorschläge und Reaktionen aus der jüngsten Vergangenheit	57

III. Erforderliche Gesetzesänderungen zur Ersetzung des Grundbesitz-Einheitswert durch den Verkehrswert im Erbschaftsteuerrecht ...	62
1. Änderungen des § 12 ErbStG	62
2. Änderungen der Freibeträge und Steuersätze	62
2.1 Bedeutung der Verfallklausel (Art. 10 § 3 ErbStRG)	62
2.2 Wirkung eines Gesamtsteuerbelastungsvergleichs auf die Neugestaltung der Freibeträge und Steuersätze	65
3. Änderungen der sachlichen Steuerbefreiungen	66
3.1 Allgemeines	66
3.2 Teil-Steuerbefreiung der selbstgenutzten Ein- und Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen aus gesellschafts- und sozialpolitischen Gründen	67
3.3 „Grundbesitz-Beschaffungs-Leid“ des Erblassers oder Schenkers und Vorsorge-Prämierung	69
3.4 Kaum Erbschaftsteuer-Hinterziehungsmöglichkeiten für Grundbesitz-Erwerber im Vergleich zu anderen Erwerbern	70
4. Übergangsregelung	71
IV. Praktikabilität der vorgeschlagenen Änderung	72
1. Begutachtung der vorgebrachten praktischen Bedenken und praktische Vorschläge für die Ermittlung der Grundbesitz-Verkehrswerte	72
1.1 Die vorgebrachten Bedenken	72
1.2 Entgegnung und Vorschläge	73
1.2.1 Allgemeines	73
1.2.2 Ermittlung des aktuellen Grundbesitz-Verkehrswerts	77
1.2.2.1 Im Regelfall	77
1.2.2.2 In sonstigen Fällen	79
1.2.2.3 Konkreter Verfahrensvorschlag	84
1.2.2.4 Fazit	86
2. Blick über den Zaun	87
3. Begleitumstände	88

3.1 Plädoyer für die Einführung einer sinnvolleren Tätigkeit für die Mitarbeiter in der Bewertungsstelle des Finanzamts und für die Abkehr vom Besitzstandsdenken einzelner mit der Einheitsbewertung befaßter, hochrangiger Beamter ...	88
3.2 Der Grundbesitz-Einheitswert: Eine mißverständliche (für den Rechtsverkehr mitunter gefährliche) amtliche Wertfeststellung	89
3.3. Einheit der Rechtsordnung	91
V. Anknüpfung des Erbschaftsteuerrechts an die Einheitswerte des Grundbesitzes und Grundrechte	92
1. Art. 3 GG: Gleichheit vor dem Gesetz	92
1.1 Das Gebot der Steuergerechtigkeit und das sog. Willkürverbot	92
1.2 Tipkes Steuergerechtigkeitstheorie	97
1.3 Verstößt die Anknüpfung des Erbschaftsteuerrechts an die Grundbesitz-Einheitswerte gegen Art. 3 GG?	98
1.3.1 Grundbesitz-Einheitswert als sog. Ertragswert	98
1.3.2 Grundbesitz-Einheitswert und Zeitnähe	102
1.3.3 Die Erbschaftsteuer als nichtklassische einheitswertabhängige Steuer	103
1.3.4 Verwendung des erworbenen Vermögensgegenstandes	105
1.3.5 Gesamtsteuerbelastung der Grundbesitzer	105
1.3.6 Steuerzahlungsschwierigkeiten der Grundbesitz-Erwerber	107
1.3.7 Erbschaftsteuer als Verkehrsteuer	107
1.3.8 Fazit	109
2. Art. 6 Abs. 5 GG: Schutz der nichtehelichen Kinder	110
3. Art. 2 Abs. 1 GG: Allgemeine Handlungsfreiheit	112
4. Beginnende Abkehr der Staatsgewalten von den Grundbesitz-Einheitswerten	114
VI. Welche Auswirkungen auf das Erbschaftsteueraufkommen sind bei der Ersetzung des Einheitswerts durch den Verkehrswert für Grundbesitz zu erwarten?	116

VII. Durchsetzbarkeit der vorgeschlagenen Änderung	118
1. Vollzug der vorgeschlagenen Änderung durch einen Spruch des Bundesverfassungsgerichts, durch ein neues Gesetz oder durch eine Rechtsverordnung?	118
2. Mißbrauchbare Emotionen der Klein-Grundbesitzer	120
VIII. Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse	124
Verzeichnis der angeführten Gerichtsentscheidungen	126
Literaturverzeichnis	128
Namenverzeichnis	135

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	=	anderer Ansicht
Abs.	=	Absatz
Anm.	=	Anmerkung
AO	=	Abgabenordnung
Art.	=	Artikel
Az.	=	Aktenzeichen
BAföG	=	Bundesausbildungsförderungsgesetz
BAnz.	=	Bundesanzeiger
BBauG	=	Bundesbaugesetz
BewG	=	Bewertungsgesetz
BewÄndG	=	Bewertungsänderungsgesetz
BFH	=	Bundesfinanzhof
BGB	=	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	=	Bundesgesetzblatt
BGH	=	Bundesgerichtshof
BGHZ	=	Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	=	Bundesminister der Finanzen
BR-Drucks.	=	Bundesrats-Drucksache
BStBl.	=	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	=	Bundestags-Drucksache
BVerfG	=	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	=	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	=	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	=	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
DB	=	Der Betrieb (Zeitschrift)
DDR	=	Deutsche Demokratische Republik
d. h.	=	das heißt
Diss.	=	Dissertation
DM	=	Deutsche Mark
DStR	=	Deutsches Steuerrecht
DStZ	=	Deutsche Steuerzeitung
DStZ/A	=	Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A
DVR	=	Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau
DWW	=	Deutsche Wohnungs-Wirtschaft (Zeitschrift)
EFG	=	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EGAO	=	Einführungsgesetz zur AO
EGBGB	=	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
ErbStDB	=	Erbschaftsteuer-Durchführungsbestimmungen
ErbStDV	=	Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung
ErbStG	=	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

ErbStRG	= Erbschaftsteuer-Reformgesetz
EstG	= Einkommensteuergesetz
e. V.	= eingetragener Verein
F. A. Z.	= Frankfurter Allgemeine Zeitung
FG	= Finanzgericht
FR	= Finanz-Rundschau
GG	= Grundgesetz
HB	= Handelsblatt
Hrsg.	= Herausgeber(in)
Inf.	= Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
JbFSt	= Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
KÖSDI	= Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KostO	= Kostenordnung (Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit)
m. E.	= meines Erachtens
Mio	= Million
m. w. N.	= mit weiteren Nachweisen
NJW	= Neue Juristische Wochenschrift
Nr(n).	= Nummer(n)
NRW	= Nordrhein-Westfalen
NWB	= Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
ÖStZ	= Österreichische Steuerzeitung
qm	= Quadratmeter
RAO	= Reichsabgabenordnung
RBewG	= Reichsbewertungsgesetz
RFH	= Reichsfinanzhof
RFHE	= Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBl.	= Reichsgesetzblatt
RIW	= Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
RT-Drucks.	= Reichstags-Drucksache
Rz.	= Randziffer
StbJb.	= Steuerberater-Jahrbuch
StRK-Anm.	= Anmerkungen zur Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	= Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StZBl	= Steuer- und Zollblatt
TeilhauptG	= Teilhauptfeststellungsgesetz (Entwurf eines Gesetzes zur Neubewertung unbebauter baureifer Grundstücke)
Tz.	= Textziffer
USA	= Vereinigte Staaten von Amerika
u. U.	= unter Umständen
v. H.	= vom Hundert
VStR	= Vermögensteuer-Richtlinien
v. T.	= vom Tausend
VVDStRL	= Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
WiWo	= Wirtschafts-Woche (Zeitschrift)
ZKF	= Zeitschrift für Kommunalfinanzen
ZRP	= Zeitschrift für Rechtspolitik

I. Einführung: Gegenstand der Untersuchung

1. Der Einheitswert für Grundbesitz im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht¹

1.1 Standortbestimmung des § 12 ErbStG

Vermögensgegenstände, die nicht in Geld bestehen, wie z. B. Grundstücke, müssen in Geld ausgedrückt werden, um dann von dieser Besteuerungsgrundlage die Steuer erheben zu können. Es könnte zwar daran gedacht werden, Steuern in Form von Naturalabgaben zu erheben. In der heutigen Zeit sind — jedenfalls in der Bundesrepublik Deutschland — Steuern jedoch Geldleistungen, was § 3 Abs. 1 AO ausdrücklich bestimmt².

Die Erbschaftsteuer richtet sich nach dem Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 10 ErbStG). Wie die Wertansätze im einzelnen zu ermitteln sind, regelt § 12 ErbStG.

Die zuletzt genannte Vorschrift mit der Überschrift „Bewertung“ und den Bezugnahmen auf das Bewertungsgesetz mag dem unvoreingenommenen Leser vortäuschen, daß hier erstmals der zu besteuende Bereicherungsvorgang in Zahlen — sprich: in Deutsche Mark — ausgedrückt wird.

Jedoch schon im Vorfeld der Besteuerung von Erwerben von Todes wegen z. B. werden sich die Erben und die Pflichtteilsberechtigten Gedanken über den Wert des Nachlasses machen, da nach § 2303 Abs. 1 Satz 2 BGB der Pflichtteil in der Hälfte des *Wertes* des gesetzlichen Erbteils besteht. Und bei der Frage, ob ein steuerpflichtiger Vorgang nach § 7 ErbStG (Schenkung unter Lebenden) vorliegt, ist u. a. zu prüfen, ob nach bürgerlich-rechtlichen Bewertungsmaßstäben eine Bereicherung gegeben ist³. In diesem Zusammenhang wird vom Vorrang des

¹ Im folgenden wird die Schenkungsteuer nicht immer besonders erwähnt.

² Hand- und Spanndienste als Kommunalabgaben (= Naturaldienste) sind zwar in der Bundesrepublik Deutschland noch ein Begriff — vgl. dazu Urteil des BVerwG vom 9. 11. 1955 — V C 228.54, BVerwGE 2, S. 313 (314); sie sind aber keine Steuern.

³ Vgl. Gutachten des RFH vom 21. 5. 1931 I D 1/30, RFHE 29, S. 137 (155); Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 12. 7. 1979 — III 41/79, EFG 1979, S. 559.

§ 7 ErbStG vor dem § 10 ErbStG gesprochen⁴. Daraus folgt, daß zuerst der steuerpflichtige Vorgang (besser: steuerbare Vorgang) i. S. von § 7 ErbStG und dann der steuerpflichtige Erwerb i. S. von § 10 ErbStG bewertungsrechtlich beurteilt wird⁵, und zwar — wie noch zu zeigen sein wird — nach jeweils unterschiedlichen Maßstäben⁶.

Quintessenz der Standortbestimmung des § 12 ErbStG: Die in den meisten Fällen bereits nach anderen Vorschriften in Geld ausgedrückten Vermögensgegenstände werden bei der Feststellung der Besteuerungsgrundlage für die Erbschaft- und Schenkungsteuer nochmals — diesmal nach speziellen steuerrechtlichen Grundsätzen — bewertet⁷.

1.2 Bewertungsstichtag und Verkehrswert/ Einheitswertansatz nach § 12 ErbStG

Gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG wird die erbschaftsteuerliche Bewertung der zum Erwerb gehörenden Gegenstände nach den Vorschriften des Ersten Teils des Bewertungsgesetzes durchgeführt. Der Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) richtet sich nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG).

Danach wird der gemeine Wert (§ 9 BewG — auch Verkaufs- oder *Verkehrswert*⁸ genannt) z. B. bei Erwerben von Todes wegen zum Todeszeitpunkt des Erblassers (§§ 11, 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) oder bei Schenkungen unter Lebenden zum Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung (§§ 11, 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) der Besteuerung zugrunde gelegt. Nach der Legaldefinition des § 9 Abs. 2 BewG wird der *Verkehrswert*

⁴ Dazu *Meincke* in *Meincke / Michel*, ErbStG, § 7 Anm. 4 ff.

⁵ *Kipp* (ErbStG, 1927, § 22 Anm. 8) führte dagegen folgendes aus: „Die erste zu beantwortende Frage ist also stets die, inwieweit jemandem an und für sich eine steuerpflichtige Bereicherung zugegangen ist. Erst wenn dies bejaht ist, ist weiter zu fragen, wie hoch diese Bereicherung zu bewerten ist.“ Da, um die Bereicherung feststellen zu können, die Nachlaßgegenstände bewertet werden müssen, ist m. E. diese Aufspaltung der Vorgehensweise unmöglich.

⁶ Aus den genannten Gründen ist m. E. die Bezeichnung des § 12 ErbStG mit „Bewertung“ irreführend. Die Bezugnahme des § 12 ErbStG auf „Allgemeine und Besondere Bewertungsvorschriften nach dem Bewertungsgesetz“ verstärkt noch diese Irritation, denn das Bewertungsgesetz ist ein Steuer-Bewertungsgesetz und nicht ein für alle Rechtsgebiete gültiges Normenpaket. Dem Gesetzgeber ist jedoch zugute zu halten, daß das Bewertungsgesetz wohl das einzige Gesetzgebungswerk in der Bundesrepublik Deutschland ist, das sich so umfassend mit Regelungen der Bewertung befaßt. So enthält selbst der Allgemeine Teil des BGB keinen eigenen Abschnitt über Bewertung.

⁷ Wenn man an einer besonderen steuerlichen Bewertung festhalten will, dann sollte die Überschrift zu § 12 ErbStG besser lauten: „Ermittlung der maßgebenden Steuerwerte“ oder einfach „Maßgebende Steuerwerte“.

⁸ *Pausch* (DVR 1977, S. 68 — 1. Teil — und S. 130 — 2. Teil) plädiert zu Recht für die gesetzliche Ersetzung der antiquierten Bezeichnung „gemeiner Wert“ durch den Begriff „Verkehrswert“.

durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei werden Umstände, die den Preis beeinflussen, nicht aber ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse berücksichtigt.

Abweichend von dem beschriebenen Grundsatz ist nach § 12 Abs. 2 ErbStG im Inland belegener Grundbesitz⁹ für erbschaftsteuerliche Zwecke mit dem *Einheitswert* anzusetzen, der nach dem Zweiten Teil des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den Zeitpunkt festgestellt ist, der der Entstehung der Steuer vorangegangen ist oder mit ihr zusammenfällt¹⁰.

Die Idee, die der Grundbesitz-Einheitsbewertung zugrunde liegt, ist, in möglichst kurzen Zeitabständen Werte für den Grund und Boden mit den eventuell aufstehenden Gebäuden in einem sog. Hauptfeststellungsverfahren zu ermitteln. Das Entstehen neuer Grundbesitz-Einheiten und das Verändern der Substanz werden durch sog. Nachfeststellungen und Wertfortschreibungen auch schon vor dem nächsten Hauptfeststellungszeitpunkt erfaßt. Die so festgestellten Werte gelten — soweit möglich — für sämtliche Steuerarten, die an Grundbesitzwerte anknüpfen. Zu den sog. einheitswertabhängigen Steuern gehören heute die Vermögensteuer, die Grundsteuer, die Gewerbekapitalsteuer, in Sonderfällen die Grunderwerbsteuer, die Einkommensteuer mit der Besteuerung der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Haus und der Durchschnittsbesteuerung bestimmter Land- und Forstwirte und — last not least — die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Der Grundbesitz-Einheitswert ist also ein in einem bestimmten Verfahren für mehrere Steuerarten einheitlich festgestellter Wert (§§ 180 Abs. 1 Nr. 1 AO, 19 ff. BewG).

Die Heranziehung des Grundbesitz-Einheitswerts bringt nun für die Erbschaftsteuer zwei Besonderheiten:

a) Einmal wird damit ein Wert berücksichtigt, der nicht uneingeschränkt aus dem Verkehrswert entwickelt ist. In der Regel (vgl. § 76 Abs. 1 BewG) werden nämlich die Werte der Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke, gemischtgenutzten Grundstücke, Einfamilienhäuser und Zweifamilienhäuser im Ertragswertverfahren (§§ 78 ff. BewG) ermittelt. Für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen wird ebenfalls vom Ertragswert (§ 36 BewG) ausgegangen. Nur für unbebaute (§ 72 f. BewG)¹¹ und für diejenigen bebauten Grundstücke, die gemäß

⁹ Zum Grundbesitz gehören gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 1 BewG Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, Privat- und Betriebsgrundstücke.

¹⁰ Die Einheitswerte der Privat- und Betriebsgrundstücke werden u. a. für Erbschaftsteuerzwecke mit einem Zuschlag von 40 % versehen (§ 121 a BewG/Art. 2 ErbStRG). Im Ausland belegener Grundbesitz wird dem Grundsatz entsprechend mit dem Verkehrswert angesetzt (§§ 12 Abs. 6 ErbStG in Verbindung mit 31 BewG).