

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 46

**Zusammenrechnung mehrerer
Erwerbe nach § 14 ErbStG**

Der Gesetzgeber ist gefordert

Von

Marc Jülicher



Duncker & Humblot · Berlin

MARC JÜLICHER

Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe nach § 14 ErbStG

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 46

Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe nach § 14 ErbStG

Der Gesetzgeber ist gefordert

Von

Marc Jülicher



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Jülicher, Marc:

Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe nach § 14 ErbStG : der
Gesetzgeber ist gefordert / von Marc Jülicher. – Berlin :
Duncker und Humblot, 1993

(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 46)

Zugl.: Köln, Univ., Diss., 1992

ISBN 3-428-07742-3

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten
© 1993 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme und Druck:
Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 3-428-07742-3

Vorwort

Die Arbeit hat der Juristischen Fakultät der Universität zu Köln im Sommersemester 1992 als Dissertation vorgelegen. Das Manuskript wurde zwar im Dezember 1991 abgeschlossen, es war jedoch aufgrund der Veröffentlichung der Arbeit möglich, Neuerscheinungen zur Problematik des § 14 ErbStG im Jahre 1992 noch zu berücksichtigen.

Die Anregung zu dieser Arbeit erhielt ich von Herrn Prof. Dr. Jens Peter Meincke, dem ich für die verständnisvolle Betreuung und die Ratschläge bei der Erstellung des Manuskripts besonderen Dank schulde. Dank gebührt auch dem Korreferenten, Herrn Prof. Dr. Joachim Lang, für die unverzügliche und gründliche Durchsicht der Dissertation. Beiden Herren danke ich auch sehr herzlich für die Aufnahme meiner Arbeit in die Reihe „Schriften zum Steuerrecht“ des Verlages Duncker & Humblot, Berlin.

An dieser Stelle möchte ich nicht versäumen, Herrn Dr. Dietmar Moench, Ministerialrat im Finanzministerium des Saarlandes, sowie Herrn Gert Schnitker, Regierungsrat beim Senator für Finanzen Bremen, für ihre Diskussionsbereitschaft und für wertvolle kritische Anregungen zu danken.

Düsseldorf, im Januar 1993

Marc Jülicher

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	15
I. Problematik der Vorschrift	15
II. Geschichtliche Entwicklung der Vorschrift	16
<i>Erster Teil</i>	
Rückwirkung der Besteuerung des Letzterwerbs auf frühere Erwerbe nach zwischenzeitlichen Gesetzesänderungen	17
I. Problematik	17
II. Rechnerische Rückwirkung im Grundfall der Zusammenrechnung	17
1. Der Grundfall der Zusammenrechnung	17
2. Zerlegung der beim Nacherwerb erhobenen Steuer in ihre Bestandteile	19
III. Rückwirkungsprobleme bei Gesetzesänderungen anhand von Einzelfällen	20
1. Erhöhung der Steuersätze	20
a) Auswirkungen einer Erhöhung der Steuersätze	20
b) Auffassung der Rechtsprechung	22
2. Die Zusammenrechnung unter Einbeziehung der wegen Mehrfacherwerbs nach § 21 ErbStG 1959 begünstigten Schenkungen aus der Zeit vor 1974	24
a) Zweck der Begünstigung des Mehrfacherwerbs und Beschränkung auf Letzterwerbe von Todes wegen seit 1. 1. 1974	24
b) Rückbezogene Auswirkungen des Begünstigungsausschlusses für Erwerbe unter Lebenden bei der Zusammenrechnung	25
c) Lösung des Bundesfinanzhofes	27
3. Behandlung negativer Salden aus positiven und negativen Erwerben vor dem 1. 1. 1974 in der Zusammenrechnung mit Erwerben nach dem 31. 12. 1973	28
a) Auftreten negativer Steuerwerte	28
b) Behandlung negativer Steuerwerte vor dem 1. 1. 1974 und nach dem 31. 12. 1973	29
c) Bedeutung der geänderten Behandlung negativer Erwerbe für die Rück- wirkungsproblematik	29
d) Lösung durch die Rechtsprechung	31
IV. Kritik	32
1. Probleme bei der Bestimmung des verfassungsrechtlichen Rückwirkungs- begriffes	32

2. Kritik an der Anwendung des verfassungsrechtlichen Rückwirkungsbegriffes auf die Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG	34
a) Abschluß der Erwerbe	34
b) Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen im Einzelfall	36
V. Eigener Lösungsansatz	37
1. Die Bedeutung des Stichtagsprinzips der Erbschaftsteuer für die Rückwirkungsfrage	37
a) Entwicklung des Stichtagsprinzips	37
b) Einschränkungen des Stichtagsprinzips	38
2. Einbeziehung des Normzwecks des § 14 ErbStG	38
a) Bedeutung der gesetzgeberischen Absicht für die Klärung der Rückwirkungsproblematik	38
b) Ziele des § 14 ErbStG	39
aa) Verhinderung von Progressionsvorteilen	39
bb) Keine mehrfache Inanspruchnahme von Freibeträgen	40
cc) Besteuerung nach den Umständen des Letzterwerbs	40
3. Abwägung der Interessen von Gesetzgeber und Steuerpflichtigem bei Gesetzesänderungen zwischen Vor- und Nacherwerb	44
a) Notwendigkeit einer Abwägung im Einzelfall aufgrund gegebener Rückanknüpfung	44
b) Belange des Gesetzgebers	45
c) Belange der betroffenen Steuerpflichtigen	45
aa) Vertrauensschutz bei Steuersatzerhöhungen	45
bb) Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen beim Wegfall der Begünstigung wegen Mehrfacherwerbs für Letzterwerbe unter Lebenden	47
d) Abwägung zwischen gesetzgeberischem Interesse und Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen	47

Zweiter Teil

Selbständigkeit der Erwerbe trotz Zusammenrechnung und Folgen für nur beim Vorerwerb steuerbefreite Zuwendungen	50
I. Übersicht über den Meinungsstand zur Selbständigkeit der Erwerbe	50
II. Auswirkungen des Meinungsstreits	51
1. Staffelung der Steuerermäßigung des Mehrfacherwerbs gem. § 27 ErbStG 1974 bzw. § 21 ErbStG 1959 und Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG	51
2. Unterschiedliche Regelungen für Schenkungen und Erwerbe von Todes wegen	53
3. Problem der nur im Zeitpunkt des Vorerwerbs steuerfreien Zuwendungen	54
4. Zusammenrechnung bei Auslandsbezug	55
a) Wechsel der persönlichen Steuerpflicht	55
b) Doppelbesteuerungsabkommen	56
III. Entscheidung für eine beschränkte Selbständigkeit der Erwerbe	57

IV. Folgen der Selbständigkeit der Erwerbe für nur beim früheren Erwerb steuerbefreite Zuwendungen	59
1. Ausgangspunkt	59
2. Behandlung der zuvor steuerfreien Erwerbe bei einer späteren Zusammenrechnung	59
3. Kritik und eigener Lösungsansatz	62
a) Das Begriffspaar „qualitative und quantitative Befreiungsvorschriften“ im Rahmen des erbschaftsteuerrechtlichen Bereicherungsbegriffs	62
aa) Struktur des erbschaftsteuerrechtlichen Bereicherungstatbestandes	62
bb) Einordnung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 28. 11. 1967 in den Erbschaftsteuertatbestand	62
b) Nachteile der Differenzierung zwischen qualitativen und quantitativen Steuerbefreiungen	63
aa) Widersprüche bei der dogmatischen Einordnung des Begriffspaares in das ErbStG	63
bb) Überdehnung des Anwendungsbereichs der Unterscheidung in der Literatur	64
cc) Unterschiedliche Behandlung der zwischen zwei Erwerben eingetretenen Änderungen gesetzlicher Tatbestände und tatsächlicher Verhältnisse	66
c) Undurchführbarkeit einer genauen Abgrenzung zwischen qualitativen und quantitativen Befreiungsvorschriften	67
aa) Vorliegen von gemischt qualitativ-quantitativen Befreiungen	67
bb) Die Hausratsbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG 1974 (= § 18 ErbStG 1959)	68
cc) Der Ehegattenfreibetrag	70
d) Versuch einer neuen Abgrenzung im Bereich der nur im Zeitpunkt des Vorerwerbs steuerbefreiten Zuwendungen	71
e) Ergebnis der Überprüfung der Abgrenzung nach der Natur der Befreiungsvorschrift	73

Dritter Teil

Probleme der Abzugsteuer

Erstes Kapitel

Gleichzeitiges Absinken der Steuer auf den Gesamtbetrag und der Abzugsteuer 74

I. Problemstellung	74
II. Bisherige Lösungsversuche	76
1. Zwischenzeitliche Gesetzesänderungen	76
a) Die 1925 eingeführte Freigrenze des § 18 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG 1925	76
b) Die Einführung der Freibeträge in den Steuerklassen I und II durch das ErbStG 1934	77
c) Senkung des Steuertarifs durch das Gesetz Nr. 64 der Militärregierung (MRG Nr. 64)	77
d) Anhebung der Freibeträge durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16. 12. 1954	78

e) Der Wechsel vom ErbStG 1959 zum ErbStG 1974	79
aa) Ausgangslage	79
bb) Änderung der Rechtsprechung	79
cc) Stellungnahmen der Literatur	81
dd) Stellungnahme der Finanzverwaltung	82
2. Absinken der Abzugsteuer infolge unterschiedlicher Befreiungsvorschriften für Erwerbe unter Lebenden und für Erwerbe von Todes wegen	83
3. Absinken der Abzugsteuer infolge von Änderungen der persönlichen Verhältnisse	84
a) Grundfall	84
b) Diskussion der Frage in der Literatur	84
aa) Meinungsstand vor dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30. 3. 1977	84
bb) Analogien zur neueren BFH-Rechtsprechung in der Literatur	85
c) Rechnerische Auswirkungen der verschiedenen Möglichkeiten	86
4. Steuererstattung für frühere Erwerbe	87
a) Ausgangslage	87
b) Meinungsstand	87
aa) Rechtsprechung und Verwaltung	87
bb) Literatur	88
5. Zusammenfassung	88
III. Kritik und eigener Lösungsansatz bei Gesetzesänderungen	89
1. Aussetzung der Zusammenrechnung	89
2. Beschränkung der Gesamtsteuer mehrerer Erwerbe auf den Steuerbetrag einer Einmalzuwendung, sog. Gesamtschau	90
a) Bedeutung der Gesamtschau	90
aa) Einführung der Betrachtungsweise durch den Reichsfinanzhof ..	90
bb) Rechtfertigung der Gesamtschau aufgrund teleologischer Reduktion des § 14 ErbStG	90
b) Einschränkungen der Gesamtschau	92
3. Korrektur des § 14 ErbStG durch Abweichen von der Berechnung der Abzugsteuer nach den Umständen des Letzterwerbs	94
a) Freibeträge	94
aa) Korrektur des Wortlautes	94
bb) Rechtfertigung aus der Systematik des Erbschaftsteuerrechts und Entscheidung	94
cc) Beschränkung auf anrechenbaren Betrag — keine Steuererstattung ..	96
b) Steuersatzsenkungen	99
aa) Rechtfertigung der Korrektur des Wortlauts aus der Systematik der §§ 14, 19 ErbStG	99
bb) Rechtfertigung aus dem Sinn des § 14 ErbStG	102
cc) Entscheidung zwischen wortlautgemäßer Anwendung und Korrektur der Vorschrift	103
c) Steuerklassen	104
d) Gesamtergebnis zu den zwischenzeitlichen begünstigenden Gesetzesänderungen	105
IV. Entscheidung bei Änderung der persönlichen Verhältnisse	105

Zweites Kapitel

**Zusammenrechnung bei Schenkungsketten
über einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren** 107

I. Problematik	107
II. Streitstand	109
1. Rechtsprechung	109
a) Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 26. 3. 1968	109
b) Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17. 11. 1977	109
2. Stellungnahmen in der Literatur	110
a) Überwiegende Billigung der Rechtsprechung	110
b) Auffassung von Meincke	111
c) Auffassung von Michel	112
III. Kritik und eigener Lösungsansatz	112
1. Ingangsetzen einer neuen Zusammenrechnungsperiode bei jedem neuen Erwerb	112
2. Bewertung der vom Bundesfinanzhof vorgenommenen Korrektur des § 14 ErbStG	113
a) Anhebung des Steuersatzes der Abzugsteuer	113
aa) Rechtfertigung durch die Gesamtschau	113
bb) Erforderlichkeit der Korrektur nach dem Sinn und Zweck des § 14 ErbStG	116
b) Wiederauflebender Freibetrag als Korrektiv	119
aa) Rechtfertigung durch die Gesamtschau	119
bb) Rechtfertigung aus dem Sinn des § 14 ErbStG	120
cc) Ansatz des Freibetragkorrektivs bei der Steuer auf den Gesamtbetrag oder bei der Abzugsteuer	121

Vierter Teil

Fragen der Wertermittlung 124

I. Unzutreffende Wertermittlung bei der Besteuerung eines Vorerwerbs	124
1. Problematik	124
2. Meinungsstand	124
a) Bindung bei bestandskräftiger Veranlagung	124
b) Gegenansicht	125
c) Jüngste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	126
d) Nichterfassung bzw. Nichtbesteuerung des Vorerwerbs	127
3. Kritik und eigener Lösungsansatz	127
a) Systematisierung der Fälle	127
b) Bindung der Finanzbehörde an festgestellte Werte aufgrund von Vorschriften der Abgabenordnung	128
aa) Bestandskraft, § 172 AO	128
bb) Festsetzungsverjährung, § 169 AO	130
c) Mögliche Beschränkungen aus § 14 ErbStG	132
aa) Eingeschränkte Änderungsmöglichkeit durch den Wortlaut der Vorschrift	132

bb) Einschränkungen aus dem Sinn der Vorschrift	132
cc) Abwägung zwischen Gesetzestechnik und rechnerischen Auswirkungen	137
II. Vorerwerb eines Nutzungsrechtes und Nacherwerb des Wirtschaftsgutes, an dem zuvor das Nutzungsrecht erworben worden war	139
1. Problematik	139
2. Meinungsstand	140
a) Beschränkung der Zusammenrechnung auf den Substanzwert	140
b) Unbeschränkte Zusammenrechnung	140
3. Eigener Lösungsansatz	141
a) Grundsätzliche Zulässigkeit der Gesamtschau als Korrektiv im vorliegenden Fall	141
b) Vorliegen der Voraussetzungen für die Gesamtschau	142
aa) Versuch der Widerlegung durch Vergleichspaare	142
bb) Vergleich des gestreckten Erwerbs mit der einmaligen Substanzschenkung im Anfangszeitpunkt des gestreckten Erwerbs	142
cc) Vergleich des gestreckten Erwerbs mit der einmaligen Substanzschenkung im Endzeitpunkt des gestreckten Erwerbs	144
c) Entscheidung unter Berücksichtigung des Sinn und Zwecks des § 14 ErbStG	144

Fünfter Teil

Probleme der Zusammenrechnung bei Einbeziehung von nach DDR-Recht besteuerten Erwerben	147
I. Gesetzliche Anordnung der Zusammenrechnung	147
II. Problembereiche und Meinungsstand	147
1. Einbeziehung früherer DDR-Erwerbe in die Zusammenrechnung	147
2. Umrechnungskurs von in Mark der Deutschen Demokratischen Republik bewerteten Erwerben	148
3. Anzurechnende Steuer für den Vorerwerb	149
a) Steuerklassen, Freibeträge und Steuersätze	149
b) Steuerbefreiungen	151
III. Kritik und eigener Lösungsansatz	152
1. Einbeziehung der früheren DDR-Erwerbe aus der Zeit vor dem 1. 7. 1990 in die Zusammenrechnung	152
a) Bedeutung des § 2 Abs. 3 ErbStG	152
b) Vergleich zwischen dem Beitritt der ehemaligen DDR und der Wiedereingliederung des Saarlandes 1957	153
c) Billigkeitsregelung in Einzelfällen zur Verhinderung einer unzulässigen Rückwirkung	155
2. Währungsumstellung	158
3. Anrechnung der früheren in der DDR gezahlten Steuern	159

Inhaltsverzeichnis	13
--------------------	----

Schlußteil

Zusammenfassung der Ergebnisse und Ausblick	160
I. Zusammenfassung der Ergebnisse	160
II. Ausblick	161
1. Verbesserungsbedürftigkeit nach § 14 ErbStG de lege ferenda	161
2. Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe im Ausland	162
a) Übersicht	162
b) Ansatz der früher tatsächlich gezahlten Steuer	162
c) Beschränkung auf einen reinen Progressionsvorbehalt	163
3. Neuformulierungsvorschlag: Progressionsvorbehalt zuzüglich eines Zuschlags für den Vorerwerb	164

Literaturverzeichnis	169
-----------------------------	-----

Einleitung

I. Problematik der Vorschrift

Werden einem Erwerber von derselben Person innerhalb von zehn Jahren mehrere Zuwendungen gemacht, sind diese Erwerbe nach § 14 Abs. 1¹ ErbStG 1974² zusammenzurechnen. Von der Steuer für den Gesamtbetrag wird die Steuer abgezogen, die für die früheren Erwerbe zur Zeit des letzten zu erheben gewesen wäre. Schwierigkeiten bei der Anwendung des § 14 ErbStG ergeben sich daraus, daß der Gesetzgeber eine — wie es zunächst scheinen mag — relativ einfache Konstruktion gewählt hat, mit der die Steuer für den mehrfachen Erwerb berechnet werden soll. Die dem § 14 ErbStG immanente Berechnungsformel führt in der Praxis dann häufig zu Wertungswidersprüchen zwischen Wortlaut, Sinn und Zweck der Vorschrift sowie zwischen Grundprinzipien der Steuergerechtigkeit, wenn eine Konstellation vorliegt, die vom Grundfall mehrerer getrennter Schenkungen innerhalb eines Zehnjahreszeitraumes bei unveränderten sonstigen Daten abweicht³. Die Rechtsprechung hat deshalb mehrfach den Anwendungsbereich der Vorschrift eingeschränkt⁴.

Ziel dieser Arbeit ist, die der Vorschrift des § 14 ErbStG immanente Berechnungsformel auf häufig zu wenig beachtete rechnerische Auswirkungen zu untersuchen. Dann wird versucht, diese Auswirkungen rechtlich zu bewerten, vor allem vom Wortlaut der Vorschrift abweichende Korrekturen der Rechtsprechung auf ihre Zulässigkeit und Geeignetheit zu prüfen und gegebenenfalls einzelfallübergreifende Alternativlösungen zu entwickeln. Die Fragen sind deshalb aktuell geworden, weil Probleme, die nach dem Wechsel vom ErbStG 1959 zum Gesetz von 1974 durch Zeitablauf als erledigt galten⁵, nach Wiedererlangung der deutschen Einheit wegen der in § 37 a Abs. 4 ErbStG⁶ vorgeschriebenen Zusammen-

¹ Nach Abs. 2 der Vorschrift gilt eine Höchstgrenze von 70 v. H. für den Nacherwerb, die die Steuer für diesen äußerstenfalls betragen darf. Da nach § 19 Abs. 1 ErbStG die Progression ohnehin auf 70 v. H. begrenzt ist und Härten bei Tarifsprüngen durch § 19 Abs. 3 ErbStG ausgeglichen werden, kommt § 14 Abs. 2 ErbStG keine große Bedeutung zu, vgl. Moench, § 14 Rz. 49; MM-Michel (8. Aufl.), § 14 Rz. 19. Zu den Fällen, in denen § 14 Abs. 2 ErbStG größere Bedeutung hat, vgl. Petzoldt, § 14 Rz. 47. In dieser Arbeit wird auf nähere Erläuterungen zu § 14 Abs. 2 ErbStG verzichtet und im folgenden von Abs. 1 der Vorschrift als von § 14 ErbStG gesprochen.

² Im wesentlichen identisch mit § 13 ErbStG 1959.

³ Schulz, S. 255.

⁴ Vgl. Aufstellung bei MM-Michel (8. Aufl.), § 14 Rz. 4.

⁵ Moench, § 14 Rz. 33 a; auch FinMin. Nds., DB 78, 1058.

⁶ Neu in das ErbStG eingefügt, BGBl. II 1990, 885 (986).

rechnung auch mit nach DDR-ErbStG besteuerten früheren Erwerben wieder anstehen. Sie können aber auch bei künftigen Änderungen des ErbStG erneut auftreten.

II. Geschichtliche Entwicklung der Vorschrift

Eine Zusammenrechnung von mehreren Erwerben wurde erstmals durch § 14 ErbStG 1906 für Zuwendungen innerhalb eines Fünfjahreszeitraumes bei Nachweis der Steuerersparungsabsicht durch die Finanzbehörde eingeführt. Die tatsächlich gezahlte frühere Steuer (sog. Abzugsteuer oder Anrechnungsteuer) wurde von der Gesamtsteuer abgezogen, die für die Summe der Einzelerwerbe zu berechnen war. Aufgrund der Finanznot Deutschlands nach dem verlorenen ersten Weltkrieg wurde auf Antrag der Reichsregierung⁷ durch § 38 ErbStG 1919 die zeitlich unbegrenzte Zusammenrechnung eingeführt. Außerdem entfiel der Nachweis der Steuerersparungsabsicht. 1922 wurde die Vorschrift des § 38 ErbStG wegen der vielen Schwierigkeiten, die die Veranlagungsbehörden bei ihrer praktischen Handhabung hatten, durch § 17 ErbStG ersetzt. Danach war die Zusammenrechnung nicht mehr auf Erwerbe der in den §§ 14 ErbStG 1906 bzw. 38 ErbStG 1919 angeführten Vorschriften⁸ beschränkt, sondern erfaßte sämtliche Vermögensvorteile, auf die die Voraussetzungen des § 17 ErbStG zutrafen. Die Zusammenrechnung wurde wieder zeitlich beschränkt, diesmal auf Erwerbe innerhalb eines Zehnjahreszeitraumes. Wichtigste Änderung aber war die erstmals ausdrückliche Bestimmung, daß nicht die für Vorerwerbe gezahlte Steuer anzurechnen sei, sondern eine nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Letzterwerbs berechnete, sogenannte fiktive Steuer. 1925 wurde aus § 17 ErbStG 1922 die Vorschrift des § 13 ErbStG. Gleichzeitig entfiel durch Aufhebung der §§ 10 Abs. 3, 11 ErbStG 1922 der auf das bereits vorhandene Vermögen des Erwerbers erhobene Zuschlag zur Steuer, dessen Ermittlung den Behörden besonders viel Aufwand bereitet hatte⁹. In dieser Form blieb die Zusammenrechnungsvorschrift, zuletzt als § 14 ErbStG 1974, im wesentlichen bestehen. 1974 wurde lediglich ein Satz 2 in Absatz 1 angefügt, nach dem Erwerbe mit negativem Steuerwert nicht mehr in die Zusammenrechnung einbezogen werden dürfen.

⁷ Vgl. Nachweis bei Zimmermann / Mühe, § 38 Rz. 1.

⁸ In § 14 ErbStG 1906 hieß es: „Angefallene Vermögensvorteile der in den §§ 1 bis 3 gedachten Art“. § 38 ErbStG 1919 lautete: „Mehrere Vermögensvorteile der in §§ 20 und 40 gedachten Art“.

⁹ Dabei war strittig, ob frühere Zuwendungen im Zeitpunkt des Letzterwerbs zum dann bereits vorhandenen Vermögen des Erwerbers gezählt werden durften; dagegen Hoffmann / Henckel, § 38 Rz. 2 a; aA Wünschmann, DStBl., VII. Jg. (1919), S. 395 Nr. 7.

Erster Teil

Rückwirkung der Besteuerung des Letzterwerbs auf frühere Erwerbe nach zwischenzeitlichen Gesetzesänderungen

I. Problematik

Der Wortlaut des § 14 Abs. 1 ErbStG mag auf den ersten Blick dafür sprechen, daß es bei der Zusammenrechnung des Letzterwerbs mit früheren Erwerben nur um die Besteuerung dieses Letzterwerbs geht. So ist die Auffassung vertreten worden, lediglich der letzte Erwerb werde in eine höhere Stufe des Progressionstarifs gehoben, während die Steuer auf frühere Erwerbe unverändert bleibe¹. Wäre dies zutreffend, würden durch die Zerlegung einer einheitlichen Zuwendung in mehrere zeitlich getrennte Teilzuwendungen die ersten Zuwendungen in niedrigeren Progressionsstufen verbleiben, als es unter Berücksichtigung sämtlicher Zuwendungen geboten wäre.

Wenn sich nach der Vorschrift des § 14 ErbStG die Besteuerung eines Nacherwerbs nachträglich auf die effektive Steuerlast früherer Erwerbe jedoch erhöhend auswirken sollte, müßte darin eine Rückwirkung der Besteuerung des Letzterwerbs auf die Besteuerung der Vorerwerbe gesehen werden. Dann würde sich das Problem der Zulässigkeit einer solchen Rückwirkung stellen und sich noch verschärfen, wenn in der Zeit zwischen zwei zusammenzurechnenden Erwerben Änderungen des Gesetzes oder der persönlichen bzw. sachlichen für die Besteuerung relevanten Verhältnisse zum Nachteil des Steuerpflichtigen eingetreten sind.

II. Rechnerische Rückwirkung im Grundfall der Zusammenrechnung

1. Der Grundfall der Zusammenrechnung

Zunächst ist deshalb zu prüfen, ob und inwieweit bei einer Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe nach § 14 Abs. 1 ErbStG im Zeitpunkt des Letzterwerbs die

¹ BFH BStBl. II 68, 239 (243); 77,50, voll abgedruckt in BFHE 120, 274 (275); Troll, BB 77, 837 (838); ders., § 14 Rz. 1; aus früherer Zeit z. B. Kapp (1. Aufl.), § 13 Rz. 3; Megow (3. Aufl.), § 13 Tz. I. Auch das neueste Urteil zu § 14 ErbStG scheint in diese Richtung zu gehen, vgl. BFH BStBl. II 91, 522 (523).