

Urteil vom 05. May 2010, II R 16/08

Erbschaftsteuerrechtliche Folgen einer Pensionszusage an eine Gesellschafter-Witwe - Sondervergütungen einer Personengesellschaft - Zuordnung des mit Eintritt des Versorgungsfalls entstehenden Pensionsanspruchs der Witwe zum nach § 13a ErbStG begünstigten Betriebsvermögen - Berechnung der fiktiven Zugewinnausgleichsforderung nach § 5 Abs. 1 ErbStG - Anwendungsbereich des § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG a.F.

BFH II. Senat

ErbStG § 3 Abs 1 Nr 4, ErbStG § 5 Abs 1, ErbStG § 10 Abs 1, ErbStG § 12 Abs 5, ErbStG § 13a, ErbStG § 17, BewG § 14, BewG § 95 Abs 1, BewG § 97 Abs 1 S 1 Nr 5, BewG § 109 Abs 1, EStG § 6a, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 1 S 2, EStG § 15 Abs 3, BGB § 1363, BGB § 1371 Abs 2, BGB § 1587 Abs 1, BGB § 1587 Abs 3, GG Art 3 Abs 1, ErbStR R 115 Abs 2 S 7, BGB § 330 S 1, BGB § 331 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 19. February 2008, Az: 4 K 4781/06 Erb

Leitsätze

1. Der Pensionsanspruch, den die Witwe des persönlich haftenden Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft mit dessen Ableben aufgrund einer dem Gesellschafter erteilten Pensionszusage der Gesellschaft erwarb, war erbschaftsteuerrechtlich als Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter-Witwe mit dem Steuerbilanzwert nach § 109 Abs. 1 BewG vor 2009 anzusetzen .
2. Maßgebend war der Steuerbilanzwert, der in einer auf den Zeitpunkt des Todes des Gesellschafters erstellten Sonderbilanz der Gesellschafter-Witwe korrespondierend zu einer ertragsteuerrechtlich zulässigen Rückstellung in der Zwischenbilanz der Gesellschaft auf den gleichen Stichtag enthalten war oder in einer Sonderbilanz auszuweisen gewesen wäre .
3. Bei der Berechnung der fiktiven Zugewinnausgleichsforderung nach § 5 Abs. 1 ErbStG vor 2009 war der Pensionsanspruch als ein zivilrechtlich dem Versorgungsausgleich unterliegender Anspruch nicht zu berücksichtigen .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Alleinerbin ihres am 2. Januar 2000 verstorbenen Ehemanns (E), mit dem sie im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft gelebt hatte.
- 2 E war alleiniger persönlich haftender Gesellschafter der KG und als solcher zunächst mit 26 % und bei seinem Ableben mit 76 % am Gesellschaftsvermögen beteiligt. Kommanditisten waren zu diesem Zeitpunkt die Klägerin mit einer Beteiligung von 2 % und W mit einer Beteiligung von 22 %.
- 3 Die KG erteilte E, der seit seinem Eintritt in die KG alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer war, eine Pensionszusage. Mit Gesellschafterbeschluss vom 10. Januar 1974 wurde die Pensionszusage dahin erweitert, dass der Klägerin nach dem Ableben des E eine Pension in Höhe von 60 % der Pensionsbezüge des E zustehen solle.
- 4 Die KG ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. In der Steuerbilanz zum 31. Dezember 1999 wies sie für die Pensionszusage an E Rückstellungen in Höhe von 425.323 DM aus.
- 5 Nach dem Ableben des E vereinbarte die Klägerin am 4. Februar 2000 mit W, dass eine GmbH als nicht am Gesellschaftskapital beteiligte Komplementärin in die KG eintreten solle. Die Klägerin sollte als Kommanditistin mit 78 % beteiligt sein. Ihre Witwenbezüge aus der Pensionszusage sollten jährlich 206.412,89 DM betragen und in 12 Monatsraten zu zahlen sein.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte gegenüber der Klägerin im Bescheid vom 25.

November 2004 Erbschaftsteuer fest. In die Bemessungsgrundlage waren der Pensionsanspruch der Klägerin gemäß § 14 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes in der für den Streitfall maßgebenden Fassung (BewG) unter Berücksichtigung ihres Lebensalters mit einem kapitalisierten Wert von 2.538.454 DM (Jahresbetrag der Witwenpension 206.412 DM x 12,298) und der erworbene Gesellschaftsanteil an der KG mit dem der Steuerbilanz zum 31. Dezember 1999 entnommenen Wert von 2.970.532 DM eingegangen. Der steuerpflichtige Erwerb wurde in Höhe von 1.840.912 DM durch den Ansatz einer fiktiven Zugewinnausgleichsforderung der Klägerin gemindert, wobei im Rahmen der Berechnung das Endvermögen des E um den Pensionsanspruch der Klägerin in Höhe von 2.538.454 DM erhöht wurde.

- 7 Während des Einspruchsverfahrens erging am 20. Dezember 2004 ein geänderter Bescheid, mit dem weitere Erbfallkosten berücksichtigt wurden. Die Erbschaftsteuer wurde für einen steuerpflichtigen Erwerb von 1.178.000 DM auf 223.820 DM (114.437 €) festgesetzt.
- 8 Im Übrigen blieb der Einspruch, mit dem sich die Klägerin gegen die Besteuerung der Witwenpension wandte, ohne Erfolg.
- 9 Auch das Finanzgericht (FG) ging in dem klageabweisenden Urteil, das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1905 veröffentlicht ist, davon aus, dass die Witwenpension gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der beim Tod des E geltenden Fassung (ErbStG) ein steuerpflichtiger Erwerb sei. Der persönlich haftende Gesellschafter einer Personengesellschaft könne regelmäßig nicht als Angestellter oder Bediensteter angesehen werden. Der Erwerb des Pensionsanspruchs habe zu einer objektiven Bereicherung der Klägerin geführt. Daran ändere der gleichzeitige Erwerb des Mitunternehmeranteils des E an der KG nichts. Die beiden Erwerbe stünden nebeneinander. Im Übrigen habe sich die Pension durch den Ansatz der Pensionsrückstellung bei der KG mindernd auf den Wert der Beteiligung ausgewirkt. Dass die Rückstellung betragsmäßig hinter dem Kapitalwert des Pensionsanspruchs zurückbleibe, beruhe auf unterschiedlichen Bewertungsvorschriften und sei hinzunehmen.
- 10 Mit der Revision rügt die Klägerin fehlerhafte Anwendung des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Die Anwendung der Vorschrift erfordere eine Bereicherung aus dem Vermögen des Erblassers. Sie, die Klägerin, zahle aber als Kommanditistin der KG ihren Pensionsanspruch zu 78 % aus ihrem eigenen Vermögen. Daher sei der Tatbestand des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG nur bezüglich 22 % des Kapitalwerts des Pensionsanspruchs erfüllt.
- 11 Die Klägerin beantragt sinngemäß, unter Aufhebung der Vorentscheidung den Erbschaftsteuerbescheid vom 20. Dezember 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. November 2006 dergestalt zu ändern, dass der Pensionsanspruch nur mit 22 % von 2.538.454 DM angesetzt wird.
- 12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung sowie zur Festsetzung der Erbschaftsteuer auf 8.993 € (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Ansicht des FG ist der Pensionsanspruch der Klägerin nicht mit dem kapitalisierten Wert in Höhe von 2.538.454 DM anzusetzen, sondern nur in Höhe von 255.194 DM. Da die Pension eine von der Klägerin als Gesellschafter-Witwe bezogene Sondervergütung i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der für 2000 maßgebenden Fassung (EStG) ist, gehört der Pensionsanspruch zum Sonderbetriebsvermögen der Klägerin. Der Pensionsanspruch ist mit dem in der Sonderbilanz auszuweisenden Wert in Höhe von 425.323 DM unter Berücksichtigung eines verminderten Wertansatzes gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG anzusetzen. Bei der Ermittlung der nicht als Erwerb geltenden fiktiven Zugewinnausgleichsforderung der Klägerin ist nicht beachtet worden, dass der Pensionsanspruch zivilrechtlich nicht dem Zugewinnausgleich unterliegt und der Wert des Pensionsanspruchs deshalb weder den Zugewinn des Erblassers noch die Ausgleichsforderung der Klägerin erhöht. Bei der Berechnung des steuerfreien Teils der Ausgleichsforderung ist der Pensionsanspruch nicht zu berücksichtigen. Insgesamt verringert sich die steuerfreie fiktive Ausgleichsforderung der Klägerin; gleichzeitig erhöht sich der steuerpflichtige Erwerb.

- 14** 1. Nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen jeder Vermögensvorteil, der aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrags bei dessen Tode von einem Dritten unmittelbar erworben wird.
- 15** Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) gehören dazu grundsätzlich auch die Pensions- oder Rentenbezüge, die der überlebende Ehegatte eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Personengesellschaft aufgrund einer zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft abgeschlossenen vertraglichen Vereinbarung erhält (vgl. BFH-Urteil vom 13. Dezember 1989 II R 31/89, BFHE 159, 223, BStBl II 1990, 325, zu der vergleichbaren Vorschrift des § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG 1959). Die Hinterbliebenenbezüge sind nur dann von der Besteuerung nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG ausgenommen, wenn die Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters im Innenverhältnis der Stellung eines Angestellten angenähert ist. Denn vertragliche Versorgungsansprüche von Hinterbliebenen eines Arbeitnehmers sind nicht zur Erbschaftsteuer heranzuziehen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 159, 223, BStBl II 1990, 325, und vom 13. Dezember 1989 II R 23/85, BFHE 159, 228, BStBl II 1990, 322; BFH-Beschluss vom 24. Mai 2005 II B 40/04, BFH/NV 2005, 1571).
- 16** Da E als Komplementär der KG keine arbeitnehmerähnliche Stellung innehatte, ist der Pensionsanspruch der Klägerin ein Vermögensvorteil i.S. des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG und damit dem Grunde nach steuerbar.
- 17** 2. Die Höhe des der Erbschaftsteuer unterliegenden Vermögensvorteils bestimmt sich nach dem Wert des erworbenen Pensionsanspruchs. Der Pensionsanspruch der Witwe eines Personengesellschafters ist nicht mit dem kapitalisierten Wert gemäß § 14 BewG anzusetzen, sondern vielmehr --wegen der Zugehörigkeit der Witwenpension zu den Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG-- mit dem Steuerbilanzwert nach § 109 Abs. 1 BewG (vgl. nachstehend unter II.3.).
- 18** Insoweit hat sich die Rechtslage gegenüber derjenigen, die für die Entscheidung des BFH in BFHE 159, 223, BStBl II 1990, 325 maßgeblich war, geändert. Diese Entscheidung erging zu einem Erwerb von Todes wegen im Jahr 1970, bei dem die Witwe des persönlich haftenden Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft eine monatliche Pension aufgrund eines vom Erblasser mit der Gesellschaft abgeschlossenen Vertrags erhielt und die Witwe selbst weder vor noch nach dem Erbfall als Gesellschafterin an der Gesellschaft beteiligt war. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung war § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (in der damals maßgebenden Fassung) nicht anwendbar auf Versorgungsleistungen, die eine Personengesellschaft der Witwe eines verstorbenen Gesellschafters aufgrund des Gesellschaftsvertrags gewährte, sofern die Witwe zu dem Zeitpunkt, zu dem sie die Versorgungsleistungen bezog, ihrerseits nicht Gesellschafterin (Mitunternehmerin) war; die Versorgungsleistungen waren bei der Ermittlung des Gewinns der Personengesellschaft als Betriebsausgaben abzugsfähig (vgl. BFH-Urteile vom 25. Oktober 1984 IV R 165/82, BFHE 142, 283, BStBl II 1985, 212, betr. u.a. das Streitjahr 1970; vom 27. Juni 1989 VIII R 337/83, BFHE 157, 405, BStBl II 1989, 888).
- 19** Die Änderung der für das BFH-Urteil in BFHE 159, 223, BStBl II 1990, 325 entscheidungserheblichen Rechtsvorschriften beruht zum einen darauf, dass die Witwenpensionen unabhängig von einer Gesellschafterstellung der Witwe durch den neu eingefügten § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG (vgl. Art. 7 Nr. 6 Buchst. a des Steuerbereinigungsgesetzes 1986 vom 19. Dezember 1985, BGBl I 1985, 2436, BStBl I 1985, 735) mit Wirkung ab 1986 in die Vergütungsregelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einbezogen wurden (vgl. BFH-Beschluss vom 25. Januar 1994 VIII B 111/93, BFHE 173, 170, BStBl II 1994, 455), mit der Folge, dass die Ansprüche auf die Witwenpension seitdem stets Sonderbetriebsvermögen der Witwe sind. Denn zu den Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehört auch die Pension, die von der Witwe des Gesellschafters einer Personengesellschaft bezogen wird, und zwar unabhängig davon, ob die Witwe selbst Gesellschafterin der Gesellschaft war und ob sie Erbin ihres Ehemanns wurde (vgl. BFH-Urteil vom 2. Dezember 1997 VIII R 42/96, BFHE 185, 1, BStBl II 2008, 177, unter II.B.2.a).
- 20** Zum anderen sind die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens nach § 109 Abs. 1 BewG in der ab 1. Januar 1993 anzuwendenden Fassung (vgl. Art. 13 Nr. 20 Buchst. a und Nr. 28 des Steueränderungsgesetzes 1992, BGBl I 1992, 297, BStBl I 1992, 146) bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln, grundsätzlich mit den Steuerbilanzwerten anzusetzen. In der Zeit vorher war bis auf gesetzlich geregelte Ausnahmen der Teilwert nach § 10 BewG maßgebend (§ 109 Abs. 1 BewG in der bis einschließlich 31. Dezember 1992 anzuwendenden Fassung).
- 21** Der Streitfall betrifft einen Erwerb von Todes wegen, bei dem die Steuer mit dem Tode des Erblassers am 2. Januar 2000 entstanden ist (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), so dass die für diesen Stichtag geltenden Vorschriften Anwendung finden.

- 22** 3. Als steuerpflichtiger Erwerb gilt die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Bei einem Erwerb von Todes wegen gilt nach § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG als Bereicherung der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalls, soweit er der Besteuerung nach diesem Gesetz unterliegt, die abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten mit ihrem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert abgezogen werden. Die Bereicherung ist danach unter Zugrundelegung der in § 12 ErbStG festgelegten Werte zu ermitteln.
- 23** a) Für den Bestand und die Bewertung von Betriebsvermögen mit Ausnahme der Bewertung von Betriebsgrundstücken sind die Verhältnisse zur Zeit der Entstehung der Steuer maßgebend (§ 12 Abs. 5 Satz 1 ErbStG). Die §§ 95 bis 99, 103, 104 und 109 Abs. 1 und 2 und § 137 BewG sind entsprechend anzuwenden (§ 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG).
- 24** b) Nach § 95 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz BewG umfasst das Betriebsvermögen alle Teile eines Gewerbebetriebs i.S. des § 15 Abs. 1 und 2 EStG, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören. Durch die in § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG enthaltene Verweisung auf § 95 Abs. 1 BewG hat der Gesetzgeber klargestellt, dass sich der Umfang des Betriebsvermögens für Zwecke der Besteuerung nach dem ErbStG weitgehend danach richtet, was ertragsteuerrechtlich dem Betriebsvermögen zugerechnet wird (vgl. BFH-Urteil vom 15. März 2000 II R 15/98, BFHE 191, 403, BStBl II 2000, 588).
- 25** Bei einer Personengesellschaft, die --wie im Streitfall die KG-- ausschließlich ein Handelsgewerbe betreibt und die deshalb zu den in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG genannten Gesellschaften zählt, ist der Bestand des Betriebsvermögens nach § 95 Abs. 1 Satz 1 BewG zu ermitteln (vgl. Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 97 BewG Rz 127). Zum Betriebsvermögen einer solchen Gesellschaft gehören daher grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze sowie Schulden und sonstigen Abzüge, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung als Betriebsvermögen der Gesellschaft oder als Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter zu berücksichtigen sind.
- 26** c) Bei der Gewinnermittlung sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch die Vergütungen anzusetzen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezogen hat oder die als nachträgliche Einkünfte (§ 24 Nr. 2 EStG) vom Gesellschafter oder von seinem Rechtsnachfolger bezogen werden (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 2. Halbsatz und Abs. 1 Satz 2 EStG). Dazu zählen Pensionsansprüche der Gesellschafter, die aufgrund eines mit der Personengesellschaft geschlossenen Dienstvertrags erworben werden, und Pensionsansprüche, die Hinterbliebene der Gesellschafter beziehen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 185, 1, BStBl II 2008, 177). Bereits die Berechtigung aus der Pensionszusage ist als eine auf den begünstigten Gesellschafter bezogene Sondervergütung zu werten.
- 27** aa) Mit dem Ansatz der Sondervergütungen als gewerbliche Einkünfte soll der Mitunternehmer dem Einzelunternehmer gleich behandelt werden, der keine Verträge mit sich selbst schließen kann. Sowohl die laufenden Gehaltsbezüge des Gesellschafters als auch die Pensionszusage zu seinen Gunsten führen einerseits zu Aufwand der Gesellschaft und erhöhen andererseits den Sonderbetriebsvermögen des begünstigten Gesellschafters (vgl. BFH-Urteil vom 14. Februar 2006 VIII R 40/03, BFHE 212, 270, BStBl II 2008, 182, unter II.B.2.b bb).
- 28** bb) Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG gilt Satz 1 Nr. 2 und 3 der Vorschrift auch für Vergütungen, die als nachträgliche Einkünfte (§ 24 Nr. 2 EStG) bezogen werden. Die erweiterte sachliche Zurechnung bedeutet vor allem, dass Versorgungsbezüge über die allgemeinen Vorschriften (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG) und über den für Vergütungen zusätzlich geltenden Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung den besonderen Bestimmungen der Gewinnermittlung bei Personengesellschaften unterliegen (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 173, 170, BStBl II 1994, 455, unter c aa).
- 29** Bei Sondervergütungen einer Personengesellschaft an einen ihrer Gesellschafter ist der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft in der Weise zu ermitteln, dass die in der Steuerbilanz der Gesellschaft passivierte Verbindlichkeit durch einen gleich hohen Aktivposten in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters ausgeglichen wird (BFH-Urteil vom 30. März 2006 IV R 25/04, BFHE 213, 315, BStBl II 2008, 171). Entsprechendes gilt für die den Sondervergütungen zuzurechnenden Witwenpensionen.
- 30** cc) Da der Pensionsanspruch der Witwe eines verstorbenen Gesellschafters einer Personengesellschaft ertragsteuerrechtlich Sonderbetriebsvermögen ist, gehört er erbschaftsteuerrechtlich ebenfalls zum Betriebsvermögen i.S. von § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG i.V.m. § 95 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz BewG.

- 31** d) Zum gleichen Ergebnis würde auch eine Bestandsermittlung des Betriebsvermögens nach § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG führen.
- 32** aa) Nach Satz 1 dieser Vorschrift bilden einen Gewerbebetrieb alle Wirtschaftsgüter, die den Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 3 EStG gehören. Die Vorschrift betrifft nach ihrem Wortlaut nicht Personengesellschaften, die ausschließlich und originär gewerblich tätig sind und daher nicht unter § 15 Abs. 3 EStG, sondern unter § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG fallen. Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 3 EStG sind nur solche, die neben einer gewerblichen Tätigkeit auch eine nicht gewerbliche von Einkünfteerzielungsabsicht getragene einkommensteuerpflichtige Tätigkeit ausüben (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG; vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 29. Aufl., § 15 Rz 186) oder gewerblich geprägt sind (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG). Eine entsprechende Anwendung des § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG auf Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG kommt aber aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) in Betracht. Die im Gesetzeswortlaut vorgesehene unterschiedliche bewertungsrechtliche Behandlung von Personengesellschaften je nachdem, worauf die Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb beruht, erscheint nicht gerechtfertigt. Im Übrigen wurde § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG im Steueränderungsgesetz 2001 vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794, BStBl I 2002, 4) mit Wirkung ab 1. Januar 2002 ergänzt und erfasst nunmehr auch Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Nach der Gesetzesbegründung soll es sich insoweit um eine Klarstellung handeln (vgl. BTDrucks 399/01, S. 59). Auch die Finanzverwaltung wendet § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG (in der bis 31. Dezember 2001 geltenden Fassung) offensichtlich auf andere, nicht in der Vorschrift ausdrücklich genannte Personengesellschaften an (vgl. R 115 Abs. 2 Satz 7 der Erbschaftsteuer-Richtlinien --ErbStR-- 1999).
- 33** Ob § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG auf Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG entsprechend anzuwenden ist, kann im Streitfall indes offen bleiben. Die Frage ist für das Ergebnis ohne Bedeutung.
- 34** bb) Nach § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 BewG gehören zum Gewerbebetrieb einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 EStG auch die Wirtschaftsgüter, die im Eigentum eines Gesellschafters, mehrerer oder aller Gesellschafter stehen und bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehören (§ 95 BewG); diese Zurechnung geht anderen Zurechnungen vor. Die Regelung stellt durch die Verweisung auf § 95 BewG ebenfalls auf die ertragsteuerrechtliche Zuordnung ab. Der Pensionsanspruch einer Gesellschafter-Witwe ist daher auch bei einer Anwendung von § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG als Sonderbetriebsvermögen einzustufen.
- 35** cc) Der Ansatz als Sonderbetriebsvermögen wird auch nicht durch § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 BewG ausgeschlossen. Danach sind Forderungen und Schulden zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter nicht anzusetzen, soweit es sich nicht um Forderungen und Schulden aus dem regelmäßigen Geschäftsverkehr zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter oder aus der kurzfristigen Überlassung von Geldbeträgen an die Gesellschaft oder einen Gesellschafter handelt. Die bis 31. Dezember 2001 geltende Vorschrift zielte nach der Intention des Gesetzgebers darauf ab, durch die Nichterfassung der genannten Forderungen und Schulden insoweit eine Hinzurechnung von Dauerschulden bei der Gewerbesteuer der Personengesellschaft zu vermeiden (vgl. BTDrucks 12/5630, S. 83; Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 97 BewG Rz 7, 415; Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 97 Rz 1; Rössler/Troll, BewG, 17. Aufl. 1995, § 97 Rz 18). Die Zurechnung des Pensionsanspruchs einer Gesellschafter-Witwe zu deren Sonderbetriebsvermögen wird durch § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 BewG nicht berührt.
- 36** e) Für die Bewertung des Betriebsvermögens ist § 109 Abs. 1 BewG maßgebend. Danach sind die zu einem Gewerbebetrieb gehörenden Wirtschaftsgüter, sonstigen aktiven Ansätze, Schulden und sonstigen passiven Ansätze bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln, mit den Steuerbilanzwerten anzusetzen.
- 37** Für die Bestands- und Wertermittlung des Betriebsvermögens für Zwecke der Festsetzung von Erbschaftsteuer sind die Steuerbilanzwerte maßgebend, die unter Zugrundelegung der ertragsteuerrechtlichen Bilanzierungs- und Gewinnermittlungsvorschriften zutreffend sind bzw. richtigerweise anzusetzen gewesen wären (vgl. Dötsch in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 109 BewG Rz 2.3; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 12 Rz 706; Hübner, Deutsches Steuerrecht 2000, 1205). Die Rechtsprechung des BFH, nach der die Bindung der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens an die Steuerbilanz unabhängig davon erfolgt, ob die Bilanzansätze nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen zutreffend sind (vgl. BFH-Urteil vom 11. März 2008 II R 84/05, BFH/NV 2008, 1454, m.w.N.), steht dem nicht entgegen. Denn diese Bindung gilt nicht für die Erbschaftsteuer (vgl. BFH-Urteil vom 25. Oktober 2000 II R 58/98, BFHE 194, 238, BStBl II 2001, 92, unter II.1.a). Außerdem ist § 109a BewG, der die Bindung des Einheitswerts in verfahrensrechtlicher Hinsicht sichergestellt hatte, mit Wirkung ab 1. Januar 1998

aufgehoben worden (vgl. Art. 6 Nr. 19 des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997, BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928).

- 38** f) Maßgebend für die Bewertung des Witwenpensionsanspruchs ist der Steuerbilanzwert, der in einer auf den Zeitpunkt des Todes des Gesellschafters erstellten Sonderbilanz der Gesellschafter-Witwe korrespondierend zur ertragsteuerrechtlich zulässigen Rückstellung in der Zwischenbilanz der Gesellschaft auf den gleichen Stichtag enthalten ist oder in einer Sonderbilanz auszuweisen gewesen wäre.
- 39** aa) Der Aktivposten in der Sonderbilanz verkörpert die für einen Vermögensvorteil i.S. des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG erforderliche Bereicherung der Gesellschafter-Witwe aus dem Vermögen des Erblassers. Mit dem Tod des Gesellschafters erlischt sein Pensionsanspruch bzw. sein Pensionsanwartschaftsrecht; zugleich entsteht der Pensionsanspruch seiner Witwe gegenüber der Personengesellschaft. Die Witwe hat den Wert des Pensionsanspruchs in ihrer Sonderbilanz fortzuführen (vgl. Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 29. Januar 2008, BStBl I 2008, 317, Tz IV), und zwar regelmäßig mit dem Betrag, der --korrespondierend zu der in der Bilanz der Gesellschaft gemäß § 6a EStG gebildeten Pensionsrückstellung-- als Aktivposten in einer Sonderbilanz des Erblassers zum Zeitpunkt seines Ablebens aufgenommen war oder aufzunehmen gewesen wäre.
- 40** bb) Soweit ertragsteuerrechtlich gemäß § 6a Abs. 4 Satz 5 1. Halbsatz EStG am Schluss des Wirtschaftsjahrs, in dem der Versorgungsfall eintritt, die Pensionsrückstellung stets bis zur Höhe des Teilwerts der Pensionsverpflichtung gebildet werden darf, wirkt eine danach mögliche Erhöhung der Rückstellung erbschaftsteuerrechtlich nicht auf einen vor dem Schluss des Wirtschaftsjahrs liegenden Todeszeitpunkt des Erblassers zurück. Eine entsprechende Anwendung dieser Vorschrift auf Erwerbe vor dem Schluss des Wirtschaftsjahrs ist im ErbStG nicht vorgesehen. Auszugehen ist daher von den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers, weil zu diesem Zeitpunkt die Erbschaftsteuer gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG entsteht.
- 41** cc) Die in der Steuerbilanz der Gesellschaft ausgewiesene Pensionsrückstellung mindert nicht die Bereicherung der durch die Pension begünstigten Gesellschafter-Witwe. Dies gilt unabhängig davon, ob die Witwe vor dem Erbfall selbst als Gesellschafterin an der Gesellschaft beteiligt war oder aufgrund des Erbfalls Gesellschafterin wurde oder überhaupt keine Gesellschafterin war.
- 42** Der Pensionsanspruch wird der Witwe aufgrund eines Vertrags des Erblassers mit der Gesellschaft zugewendet, wobei die Witwe einen konkreten Vermögensvorteil erst mit Eintritt des Todesfalls erwirbt. Die bis zum Eintritt des Todesfalls gebildete Rückstellung in der Bilanz der Gesellschaft beruht darauf, dass dem Erblasser als Gesellschafter für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft eine Pensionszusage als zusätzliche Vergütung erteilt worden war. Die Pensionszusage an die Witwe ist bis zum Eintritt des Versorgungsfalls unselbständiger Teil der Pensionszusage an den Gesellschafter (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2008, 317, Tz IV). Durch die Tätigkeit des Erblassers bis zum Eintritt des Erbfalls ist die Pension "verdient" worden. Die Rückstellung in der Bilanz der zur Zahlung verpflichteten Gesellschaft hat zwar die Gewinne aller beteiligten Gesellschafter gemindert, also auch die Gewinnanteile, die auf eine an der Gesellschaft bereits vor dem Erbfall beteiligte Witwe entfallen sind. Diese Minderung der Gewinnanteile durch die erstmalige Bildung bzw. durch Zuführungen zur Pensionsrückstellung ist aber durch die Tätigkeit des Erblassers im Dienst der Gesellschaft veranlasst. Damit hat die vor dem Erbfall als Gesellschafterin beteiligte Witwe für die Minderung ihrer Gewinnanteile bereits einen "Gegenwert" erhalten. Deshalb ist die Bereicherung, die mit dem Erbfall durch das Entstehen eines Pensionsanspruchs in der Person der Witwe eingetreten ist, wegen der gebildeten Rückstellung nicht zu mindern.
- 43** Ist die Witwe durch den Erbfall erstmals Gesellschafterin geworden oder hat sich ihr Gesellschaftsanteil erhöht, mindert die bei der Gesellschaft bilanzierte Rückstellung den Wert des erworbenen Gesellschaftsanteils, so dass insoweit eine Berücksichtigung bei dem gleichzeitig erworbenen Pensionsanspruch nicht in Betracht kommt.
- 44** Ist die Witwe weder vor noch nach dem Erbfall Gesellschafterin, ist sie durch eine Rückstellung in der Bilanz der Gesellschaft nicht belastet. Mangels Belastung der Witwe ist der Wert des erworbenen Pensionsanspruchs auch in diesem Fall nicht wegen der Rückstellung zu mindern.
- 45** 4. Für den dem Sonderbetriebsvermögen zuzurechnenden Pensionsanspruch sind die Vergünstigungen des § 13a ErbStG zu gewähren, wenn die Witwe den Pensionsanspruch zusammen mit einem Anteil an der Personengesellschaft erwirbt.
- 46** a) Gemäß § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG kommen der Freibetrag und der verminderte Wertansatz nach Abs. 1 und 2 der Vorschrift in Betracht für inländisches Betriebsvermögen u.a. beim Erwerb eines Anteils an einer Gesellschaft i.S. des

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Dabei sind die genannten Steuervergünstigungen nur zu gewähren, wenn das von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erworbene Vermögen durchgehend sowohl beim bisherigen als auch beim neuen Rechtsträger den Tatbestand des § 13a Abs. 4 Nr. 1 erfüllt (BFH-Urteile vom 16. Dezember 2009 II R 44/08, BFH/NV 2010, 690, und vom 10. Dezember 2008 II R 34/07, BFHE 224, 144, BStBl II 2009, 312).

- 47** b) Erwirbt die Witwe --wie im Streitfall---- aufgrund des Erbfalls den Anteil des Erblassers an der Personengesellschaft und daneben aufgrund des vom Erblasser mit der Gesellschaft geschlossenen Vertrags einen Pensionsanspruch, sind die Voraussetzungen für die Vergünstigungen nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG erfüllt. Der Pensionsanspruch gehörte sowohl beim Erblasser als auch bei der Witwe zum Sonderbetriebsvermögen. Unschädlich ist insoweit, dass der Rechtsanspruch der Witwe erst mit dem Erbfall entstanden ist. Die vor dem Erbfall von der Gesellschaft erteilte Pensionszusage ist darauf gerichtet, bei Eintritt der festgelegten Voraussetzungen dem Erblasser und bei dessen Ableben der überlebenden Witwe eine Pension zu zahlen. In diesem Fall beinhalten die Pensionsanwartschaft bzw. der Pensionsanspruch des Erblassers auch eine Anwartschaft auf Zahlung einer Pension an die überlebende Witwe. Diese zum Betriebsvermögen gehörende Anwartschaft reicht aus, um den mit Eintritt des Versorgungsfalls entstehenden Pensionsanspruch der Witwe dem begünstigten Betriebsvermögen zuordnen zu können.
- 48** 5. Das FA hat im Streitfall zu Unrecht einen nach § 14 BewG bewerteten Pensionsanspruch in die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer einbezogen. Da das FG dem FA gefolgt ist, war die Vorentscheidung aufzuheben.
- 49** a) Die Klägerin hat mit dem Pensionsanspruch einen Vermögensvorteil i.S. § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG erworben. Diesen hat sie nicht als Erbin des E, sondern "am Nachlass vorbei" aufgrund der von E mit der KG getroffenen Pensionsvereinbarung unmittelbar von dieser erworben (vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007 II R 8/07, BFH/NV 2008, 572). Denn ihr war ein eigener Anspruch gegen die KG eingeräumt worden.
- 50** b) Die mit dem Erbfall zu aktivierende Forderung der Klägerin auf die Witwenpension gehört ertragsteuerrechtlich zu ihrem Sonderbetriebsvermögen als Mitunternehmerin. Die Klägerin war vor dem Erbfall zu 2 % als Kommanditistin an der KG beteiligt; durch den Erbfall ist ihre Beteiligung auf 78 % angewachsen.
- 51** c) Der Wert des Pensionsanspruchs ist ausgehend von dem in der Sonderbilanz auszuweisenden Wert zu ermitteln. Da der Aktivposten dem Betrag nach der in der Bilanz der Gesellschaft gebildeten Rückstellung entspricht, beläuft sich der Wert des Pensionsanspruchs auf 425.323 DM. Die Gesellschaft hatte zum 31. Dezember 1999 die Pensionsrückstellung mit 425.323 DM ausgewiesen. Da E am 2. Januar 2000 verstorben ist, kann wegen der zeitlichen Nähe des Erbfalls zum Bilanzstichtag von dem zum 31. Dezember 1999 bilanzierten Wert ausgegangen werden.
- 52** Eine Erhöhung dieses Werts kommt nicht in Betracht. Da die Pension im Streitfall bereits vor dem 1. Januar 1987 rechtsverbindlich zugesagt worden war, liegt eine sog. Altzusage vor, für die im Hinblick auf Art. 28 Abs. 1 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch ein Wahlrecht zur Bildung einer Pensionsrückstellung nach § 6a EStG besteht (vgl. BFH-Urteil vom 7. April 1994 IV R 56/92, BFHE 174, 163, BStBl II 1994, 740; R 41 Abs. 1 Satz 3 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 1999). Derartige Wahlrechte werden in der Regel durch einen entsprechenden Ansatz in der Handelsbilanz ausgeübt, die ihrerseits nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG für die bilanzsteuerrechtliche Gewinnermittlung maßgebend ist (vgl. BFH-Urteil vom 21. Januar 1992 VIII R 72/87, BFHE 169, 219, BStBl II 1992, 958, unter 3.a). Die Höhe der Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz darf deshalb nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten (vgl. R 41 Abs. 1 Satz 3 2. Halbsatz EStR 1999 i.V.m. Abschn. 41 Abs. 23 Satz 1 EStR 1984). Da ein (nachträglicher) Ansatz einer höheren Pensionsrückstellung damit ausgeschlossen ist, kann auch der Wert des Pensionsanspruchs nicht erhöht werden.
- 53** Der Freibetrag gemäß § 13a Abs. 1 ErbStG wurde bereits vom FA berücksichtigt. Der anzusetzende Pensionsanspruch mindert sich jedoch nach Abs. 2 der Vorschrift auf 60 %, also auf 255.194 DM (Steuerbilanzwert 425.323 DM x 60 %).
- 54** Die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer ist insoweit um 2.283.260 DM (kapitalisierter Wert 2.538.454 DM ./, anzusetzender Wert des Pensionsanspruchs 255.194 DM) zu mindern.
- 55** 6. Der Versorgungsfreibetrag nach § 17 Abs. 1 Satz 1 ErbStG von 500.000 DM ist der Klägerin weiterhin zu gewähren. Er ist nicht nach § 17 Abs. 1 Satz 2 ErbStG um den nach § 14 BewG zu ermittelnden Kapitalwert des

Pensionsanspruchs zu kürzen. Eine Kürzung setzt gemäß § 17 Abs. 1 Satz 2 ErbStG voraus, dass Ehegatten aus Anlass des Todes des Erblassers nicht der Erbschaftsteuer unterliegende Versorgungsbezüge zustehen. Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt.

- 56** 7. Die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer ist insoweit zu korrigieren, als das FA den Pensionsanspruch der Klägerin bei der Ermittlung der den Erwerb mindernden fiktiven Zugewinnausgleichsforderung in unzutreffender Weise berücksichtigt hat.
- 57** a) Wird der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft (§ 1363 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) durch den Tod eines Ehegatten beendet und der Zugewinn nicht nach § 1371 Abs. 2 BGB ausgeglichen, gilt beim überlebenden Ehegatten der Betrag, den er nach Maßgabe des § 1371 Abs. 2 BGB als Ausgleichsforderung geltend machen könnte, nicht als Erwerb i.S. des § 3 ErbStG (§ 5 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Gemäß § 1371 Abs. 2 1. Halbsatz BGB kann der überlebende Ehegatte, wenn er nicht Erbe wird und ihm auch kein Vermächtnis zusteht, Ausgleich des Zugewinns nach den Vorschriften der §§ 1373 bis 1383, 1390 BGB verlangen. Wird der überlebende Ehegatte --wie im Streitfall die Klägerin--- Erbe, findet ein güterrechtlicher Zugewinnausgleich zwar nicht statt. Für die Erbschaftsteuer wird dennoch eine Ausgleichsforderung des überlebenden Ehegatten fiktiv errechnet und vom Erwerb abgezogen. Damit wird eine Angleichung der erbschaftsteuerrechtlichen Behandlung von erbrechtlicher und güterrechtlicher Lösung bei Beendigung der Zugewinnngemeinschaft durch den Tod eines Ehegatten erreicht (vgl. BFH-Urteil vom 29. Juni 2005 II R 7/01, BFHE 210, 455, BStBl II 2005, 873).
- 58** b) Die Ausgleichsforderung ist wegen des Verweises auf § 1371 Abs. 2 BGB nach zivilrechtlichen Maßstäben zu ermitteln. Dabei ist zu berücksichtigen, dass nach § 1587 Abs. 3 BGB in der für 2000 geltenden Fassung (BGB a.F.) die güterrechtlichen Vorschriften keine Anwendung finden auf Anwartschaften oder Aussichten, über die der Versorgungsausgleich stattfindet. Dieser Bestimmung ist nicht nur ein Vorrang des Versorgungsausgleichs, sondern darüber hinaus der Grundsatz zu entnehmen, dass ein Anrecht entweder dem Versorgungsausgleich oder dem Zugewinnausgleich unterliegen kann, niemals aber beiden Ausgleichssystemen (vgl. Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 11. März 1992 XII ZB 172/90, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1992, 1888).
- 59** Nach § 1587 Abs. 1 Satz 1 BGB a.F. erfasst der Versorgungsausgleich Anwartschaften und Aussichten auf eine Versorgung wegen Alters oder wegen Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit, die in der Ehezeit mit Hilfe des Vermögens oder durch Arbeit eines Ehegatten begründet oder aufrechterhalten worden sind. Für die Einbeziehung in den Versorgungsausgleich genügt nicht bereits ein Versorgungszweck im Allgemeinen; vielmehr muss sich dieser auf die in § 1587 Abs. 1 Satz 1 BGB a.F. bezeichneten Versorgungsfälle beziehen (vgl. BGH-Beschluss vom 1. Juni 1988 IVb ZB 132/85, NJW-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 1988, 1090).
- 60** Zu den in den Versorgungsausgleich einzubeziehenden Anwartschaften auf ein Ruhegehalt gehören auch solche, die aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung an einer Personengesellschaft erworben werden (vgl. BGH-Beschluss vom 14. März 2007 XII ZB 142/06, NJW 2007, 2483, unter II.2.a).
- 61** Unterliegen Pensionsansprüche oder Pensionsanwartschaften dem Versorgungsausgleich, verbleibt es bei dem gesetzlichen Ausschluss des Zugewinnausgleichs nach § 1587 Abs. 3 BGB a.F. auch dann, wenn es im Einzelfall nicht zu einem Ausgleich der Versorgungsanwartschaften kommt (vgl. BGH-Urteil vom 14. Dezember 1994 XII ZR 108/93, NJW 1995, 523, m.w.N.; Palandt/Brudermüller, Bürgerliches Gesetzbuch, 68. Aufl., § 1587 Rz 30). Zivilrechtlich sind die Versorgungsanwartschaften und Versorgungsansprüche rechnerisch in der Weise aus dem Zugewinn herauszuhalten, dass sie dem Anfangsvermögen hinzugerechnet werden (BGH-Urteil in NJW 1995, 523, unter II.2.b).
- 62** c) Dies ist auch erbschaftsteuerrechtlich für die Ermittlung der fiktiven Zugewinnausgleichsforderung zu beachten. Der BFH hat bereits im Urteil vom 20. Mai 1981 II R 33/78 (BFHE 134, 156, BStBl II 1982, 27), das allerdings eine bei der Erbschaftsteuer nicht anzusetzende Witwenrente im Jahr 1975 betroffen hatte, auf die seit 1. Juli 1977 geltende Vorschrift des § 1587 Abs. 3 BGB a.F. hingewiesen (unter 7.). Aufgrund dieser Vorschrift ist im Falle des Ablebens eines Ehegatten bei der Berechnung der fiktiven Ausgleichsforderung der durch einen Vertrag des Erblassers begründete Pensionsanspruch des überlebenden Ehegatten sowohl beim Anfangsvermögen als auch beim Endvermögen des Erblassers hinzuzurechnen, obwohl ein Versorgungsausgleich tatsächlich nicht stattfindet (a.A. Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 15. Aufl., § 5 Rz 21; Kapp/Ebeling, § 5 ErbStG, Rz 71; R 11 Abs. 4 ErbStR 1999).
- 63** Dem steht der BFH-Beschluss vom 12. April 1978 II B 45/76 (BFHE 124, 574, BStBl II 1978, 400), nach dem der Erwerb der Witwenpension bei der Ermittlung der fiktiven Ausgleichsforderung nach § 3 ErbStG (in der für den

streitigen Erwerb im Jahr 1974 maßgebenden Fassung, nunmehr § 5 ErbStG) zum Endvermögen des Erblassers hinzuzurechnen ist, ohne dass gleichzeitig das Anfangsvermögen erhöht wird, nicht entgegen. Denn diese Entscheidung betrifft die alte Rechtslage vor dem mit Wirkung ab 1. Juli 1977 neu eingeführten Versorgungsausgleich.

- 64** d) Nach diesen Grundsätzen ist im Streitfall der Pensionsanspruch der Klägerin als ein dem Versorgungsausgleich unterliegender Anspruch zu beurteilen, so dass sein Wert im Rahmen der Berechnung der fiktiven Zugewinnausgleichsforderung sowohl beim Endvermögen als auch beim Anfangsvermögen des Erblassers zu berücksichtigen ist und damit im Ergebnis den Zugewinn des Erblassers nicht beeinflusst.
- 65** e) Nach § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG gilt, soweit der Nachlass des Erblassers bei der Ermittlung des als Ausgleichsforderung steuerfreien Betrags mit einem höheren Wert als dem nach den steuerlichen Bewertungsgrundsätzen maßgebenden Wert angesetzt worden ist, höchstens der dem Steuerwert des Nachlasses entsprechende Betrag nicht als Erwerb i.S. des § 3 ErbStG.
- 66** aa) Der Nachlass i.S. des § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG erfasst nicht Pensionsansprüche des überlebenden Ehegatten, die auf einem vom Erblasser abgeschlossenen Vertrag beruhen, zivilrechtlich nicht zum Nachlass des Erblassers gehören und auch nicht aus erbschaftsteuerrechtlichen Gründen in die Berechnung der fiktiven Zugewinnausgleichsforderung einzubeziehen sind.
- 67** § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG ist nach seinem Sinn und Zweck eine rein steuerrechtliche Vorschrift (BFH-Urteil in BFHE 210, 455, BStBl II 2005, 873, m.w.N.). Sie knüpft an den Nachlass und dessen Steuerwert sowie dessen nach zivilrechtlichen Grundsätzen ermittelten Wert an, um nach dem Verhältnis der beiden Werte die steuerfreie fiktive Ausgleichsforderung zu bestimmen. Der Nachlass umfasst begrifflich das gesamte auf den Erben im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergehende Vermögen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 210, 455, BStBl II 2005, 873, m.w.N.).
- 68** bb) Erwirbt der überlebende Ehegatte mit dem Tod des Erblassers einen Pensionsanspruch, der auf einem vom Erblasser mit einem Dritten geschlossenen Vertrag beruht, entsteht der Anspruch gemäß §§ 330 Satz 1, 331 Abs. 1 BGB regelmäßig unmittelbar in der Person des überlebenden Ehegatten. Der Anspruch fällt nicht in den Nachlass des Erblassers (vgl. BGH-Urteil vom 20. September 1995 XII ZR 16/94, BGHZ 130, 377, betr. Anspruch aus einem Lebensversicherungsvertrag).
- 69** Der von der Klägerin unmittelbar von der KG erworbene Pensionsanspruch gehörte danach zivilrechtlich nicht zum Nachlass des E.
- 70** cc) Eine Einbeziehung des Pensionsanspruchs in den Nachlass ist auch nicht im Hinblick auf die Zielsetzung des § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG geboten.
- 71** Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 124, 574, BStBl II 1978, 400) liegt zwar nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift die Überlegung nahe, die Erwerbe gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG für die Berechnung der fiktiven Ausgleichsforderung nicht anders zu behandeln wie den Nachlass selbst. Diese Entscheidung ist aber --wie oben bereits ausgeführt-- zur Rechtslage vor Einführung des Versorgungsausgleichs ergangen. Damals konnte der Vorrang des Versorgungsausgleichs für bestimmte Versorgungsanwartschaften und Versorgungsansprüche aufgrund des § 1587 Abs. 3 BGB a.F. noch nicht berücksichtigt werden. Soweit ein Pensionsanspruch des überlebenden Ehegatten nunmehr unter diese Vorschrift fällt, ist dies auch für die Berechnung des steuerfreien Teils der fiktiven Ausgleichsforderung zu beachten. Denn § 5 Abs. 1 ErbStG knüpft für die Ermittlung der fiktiven Ausgleichsforderung grundsätzlich an die Regelungen zum güterrechtlichen Zugewinnausgleich an. Es ist kein Grund ersichtlich, der es rechtfertigen könnte, dem Versorgungsausgleich unterliegende Ansprüche entgegen zivilrechtlichen Grundsätzen nach § 5 Abs. 1 Satz 5 ErbStG wie Nachlassgegenstände zu behandeln.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de