

---

**Datum:** 05.04.2005  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 9. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 9 K 7416/01  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2005:0405.9K7416.01.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.  
Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.  
Die Revision wird zugelassen.

---

**TATBESTAND:** 1

Streitig ist, ob das zugunsten des - im Laufe des Klageverfahrens verstorbenen - Sohnes der 2  
Kläger ausgesetzte Verschaffungsvermächtnis bei seiner Erbschaftsteuerveranlagung mit  
dem gemeinen Wert oder mit dem Steuerwert des Grundstücks anzusetzen ist, auf dessen  
Erwerb sich der Vermächtnisanspruch bezieht.

Der am .....1998 verstorbene ..... (Erblasser) - nach eigenen Angaben der Onkel 3  
des mittlerweile verstorbenen ..... (Sohn der Kläger) - hatte in seinem  
privatschriftlichen Testament vom ..... 1998 unter anderem bestimmt, dass sein "Neffe" -  
..... - aus seinem, des Erblassers, Geld- bzw. Wertpapiervermögen einen Betrag i.H.  
von 50.000,- DM erhalten solle. Das verbleibende Geld- und Wertpapiervermögen sowie alle  
übrigen Nachlassgegenstände mit Ausnahme der Immobilien sollten seiner Schwester  
..... - der Tante des Herrn ..... - und im Falle ihres Todes diesem zukommen.

Frau ..... hatte in ihrer am ..... 1998 eingereichten Erbschaftsteuererklärung als 4  
Vermächtnisnehmer Herrn ..... mit einem Erwerb i.H. von 50.000,- DM angegeben. Mit  
Schreiben vom ..... 1998 teilte sie dem Beklagten ergänzend mit, der Erblasser habe ihr  
im Krankenhaus wenige Tage vor seinem Tod aufgetragen, für Herrn ..... aus den  
Mitteln des Nachlasses eine Eigentumswohnung im Wert zwischen 250.000,- und 300.000,-  
DM zu kaufen. Sie solle diese Wohnung im Einvernehmen mit Herrn ..... aussuchen,

wobei die Letztentscheidungsbefugnis bei ihr liegen solle. Er habe die Anordnung noch in sein Testament aufnehmen wollen und sie für den Fall, dass ihm dies nicht mehr gelingen würde, gebeten, die mündliche Erklärung seines letzten Willens, über den er auch Herrn ..... unterrichtet habe, zu bezeugen. Da sie beabsichtige, den Wünschen des Erblassers zu entsprechen, aber bis jetzt noch kein geeignetes Objekt gefunden habe, beantrage sie, den - noch ausstehenden - Erbschaftsteuerbescheid hinsichtlich eines Teilbetrags von 300.000,- DM gemäß § 165 Abs. 1 AO vorläufig zu erteilen.

Ungeachtet dessen setzte der Beklagte ausgehend von der am ..... 1998 eingereichten Erbschaftsteuererklärung der Frau ..... mit Bescheid vom ..... 1998 unter Zugrundelegung eines Vermächtniserwerbs im Wert von 50.000,- DM nach Abzug des persönlichen Freibetrags nach Steuerklasse II (20.000,- DM) Erbschaftsteuer i.H. von 3.600,- DM gegen den Kläger fest. 5

Am ..... 1999 ging bei dem Beklagten eine beglaubigte Abschrift des notariellen Vertrags (Urk.-Nr. 2425/1999 des Notars ..... , ..... ) vom ..... 1999 ein, mit dem Frau Dorothea ..... als Alleineigentümerin Herrn ..... eine in ..... belegene Eigentumswohnung übertragen hatte. Den der Kostenberechnung zugrunde gelegten Wert dieser Wohnung bezifferte der Notar in seinem Begleitschreiben vom ..... 1999 mit 251.000,- DM. Unter Gliederungspunkt 4 der notariellen Urkunde war als "Rechtsgrund der Übergabe" auszugsweise folgendes niedergelegt: 6

"Frau ..... verwirklicht durch die Übergabe den letzten Willen ihres Bruders, Herrn ..... Herr ..... verstarb am ..... 1998 im Krankenhaus der Universitätsklinik in ..... Kurz vor seinem Tode hat Herr ..... sich entschlossen, Herrn ..... eine Eigentumswohnung im Wert von etwa 250.000,- DM zu vermachen. Hierbei war es ihm wichtig, dass Herr ..... kein Bargeld, sondern nur die Immobilie übergeben wird. Herr ..... teilte dies als seinen letzten Willen Herrn ..... und Frau ..... mit, um beide zu verpflichten, diesen Willen bei der Umsetzung seines Testaments auch dann zu befolgen, wenn es ihm nicht mehr möglich sein sollte, ihn schriftlich zu fixieren." 7

Nachdem Herr ..... auf wiederholte Aufforderung des Beklagten eine vereinfachte Erbschaftsteuererklärung übersandt hatte, in der das Verwandtschaftsverhältnis des Erwerbers zum Erblasser mit "Cousin meines Vaters" bezeichnet war, erließ der Beklagte unter dem ..... 2000 einen auf § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gestützten Änderungsbescheid, in dem er die Erbschaftsteuer des Herrn ..... nunmehr ausgehend von einem Erwerbswert i.H. von 297.858,- DM (= 50.000,- DM Barvermächtnis + 251.000,- DM Kaufpreis Wohnung ./ 3.142,- DM erklärte Notar- und Grundbuchkosten) auf 47.226,- DM erhöhte. 8

Den hiergegen gerichteten Einspruch des Herrn ..... , mit dem dieser begehrte, der Erbschaftsteuerfestsetzung den mit - gerundet - 108.000,- DM bezifferten Bedarfswert der Eigentumswohnung zugrunde zu legen, wies der Beklagte mit Rechtsbehelfsentscheidung vom ..... 2001, auf deren Inhalt wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, als unbegründet zurück. Dabei hielt er an seiner Auffassung fest, dass der Einspruchsführer in Bezug auf die Eigentumswohnung einen Anspruch aus einem Verschaffungsvermächtnis (§§ 2169 Abs. 1, 2170 BGB) und somit einen Sachleistungsanspruch erworben habe, der in Anlehnung an die auch für den vorliegenden Sachverhalt einschlägige Rechtsprechung zum Kaufrechtsvermächtnis (BFH-Urteile vom 6. Dezember 2000 II R 28/98, BFH/NV 2001, 601 und vom 6. Juni 2001 II R 5/00, BFH/NV 2001, 1564, II R 14/00, BStBl. II 2001, 725, und II R 76/99, BStBl. II 2001, 605) sowie die - die Bewertung von Sachleistungsansprüchen betreffenden - BFH-Urteile vom 6. Dezember 1989 II R 103/86 (BStBl. II 1990, 434), vom 10. 9

April 1991 II R 118/86 (BStBl. II 1991, 620) und vom 26. Juni 1991 II R 117/87 (BStBl. II 1991, 749) mit dem gemeinen Wert (§ 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 1 BewG) zu erfassen sei.

Zur Begründung der Klage, mit der das im Einspruchsverfahren geltend gemachte Begehren weiterverfolgt wird, führen die Kläger als Rechtsnachfolger ihres Sohnes unter Bezugnahme auf das dortige Vorbringen im Wesentlichen aus:

Herr ..... habe durch Vermächtnis seines Onkels ..... kein Bargeld, sondern einen Sachleistungsanspruch erworben. Dieser könne nicht mit einem höheren Wert anzusetzen sein als der Gegenstand, zu dessen Erwerb er berechtigt (Hinweis auf RFH-Urteil vom 19. April 1929 in RStBl. 1929, 562, und BFH-Urteil vom 15. Juni 1966 in BStBl. III 1966, 507).

Soweit der Beklagte zur Begründung seiner abweichenden Ansicht auf die BFH-Entscheidungen vom 6. Dezember 2000 II R 28/98 (BFH/NV 2001, 601) und vom 6. Juni 2001 II R 76/99 (DStR 2001, 1432 = BStBl. II 2001, 605) verweise, erkenne er, dass die dort zugrunde liegenden Sachverhalte mit dem Streitfall nicht vergleichbar seien. Das Urteil vom 6. Dezember 2000 II R 28/98 betreffe die erbschaftsteuerrechtliche Beachtlichkeit eines wegen unklarer letztwilliger Verfügungen geschlossenen Vergleichs. Hier aber habe der Erblasser eindeutig angeordnet, dass Herr ..... lediglich Grundeigentum und kein Bargeld erhalten solle. Die weiterhin zitierte Entscheidung vom 6. Juni 2001 II R 76/99 sei ebenso wenig einschlägig, da sie die Bewertung eines Kaufrechtsvermächtnisses zum Gegenstand habe. Während der Vermächtnisnehmer im Urteilsfall eine Kaufoption, d.h. ein Gestaltungsrecht erworben habe, sei Herrn ..... ein Sachleistungsanspruch vermacht worden. Da er hierfür keine Gegenleistung habe erbringen müssen, handele es sich um einen einseitigen Sachleistungsanspruch, der nach Abschn. 92 Abs. 2 der ErbStR mit dem Steuerwert des Gegenstands anzusetzen sei, der den Inhalt des Vermächtnisses bilde.

Darüber hinaus würde eine Besteuerung des Verschaffungsvermächtnisses mit dem gemeinen Wert zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung mit der Schenkung unter Lebenden führen. Hätte der Erblasser die Grundstücksschenkung schon zu Lebzeiten vollzogen und aus seinen Barmitteln finanziert, wäre bei gleicher Vermögensübertragung unstreitig der Bedarfswert maßgeblich gewesen.

Das ErbStG besteuere den Vermögensanfall beim Zuwendungsempfänger. Diesem sei indes nur Grundvermögen angefallen.

Schließlich sei mit der Wohnungsübergabe von Frau ..... an Herrn ..... ein Rechtsgrund gegeben, da der notarielle Vertrag vom ..... 1999 zivilrechtlich als Schenkung zu qualifizieren sei. Da dieser Vertrag kein ungültiges Rechtsgeschäft sei, könne § 41 AO für seinen Erwerb keine Anwendung finden.

Die Kläger beantragen,

bei der Bemessung der Erbschaftsteuer einen steuerpflichtigen Erwerb i.H. von 137.800,- zugrunde zu legen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung nimmt er vollinhaltlich Bezug auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt der Prozessakte sowie der beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten verwiesen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 21 |
| Die Beteiligten haben mit Schriftsätzen vom 24. März 2005 (Kläger) und 31. März 2005 Beklagter einvernehmlich auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 22 |
| <b>ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE:</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 23 |
| Die Klage ist unbegründet.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 24 |
| I. Der angefochtene Erbschaftsteueränderungsbescheid und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen die Kläger als Gesamtrechtsnachfolger ihres verstorbenen Sohnes nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Insbesondere hat der Beklagte dessen Erwerb aufgrund des mündlich ausgesetzten (Gattungs-)Verschaffungsvermächtnisses (§§ 2155, 2169 Abs. 1, 2170 BGB i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) zu Recht nicht mit dem Steuerwert der ihm von der Erbin übertragenen Eigentumswohnung, sondern mit dem gemeinen Wert (§§ 12 Abs. 1 ErbStG, 9 BewG) angesetzt.                                                                                                                                                      | 25 |
| 1. Dabei war der Beklagte in verfahrensrechtlicher Hinsicht nicht gehindert, die erstmalige Erbschaftsteuerfestsetzung vom 4. Dezember 1998 zu ändern.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 26 |
| a) Zwar lagen die Voraussetzungen des als Rechtsgrundlage herangezogenen § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO im Streitfall nicht vor, da einerseits der Umstand, dass der Erblasser kurz vor seinem Tod zugunsten des Herrn ..... ein Verschaffungsvermächtnis angeordnet hat, dem Beklagten bereits bei Erlass des ursprünglichen Bescheides bekannt war, und andererseits - soweit man an den tatsächlichen Vollzug des Erblasserwillens, d.h. Ankauf und Übertragung der Eigentumswohnung auf den Vermächtnisnehmer anknüpft - diese "Tatsache" im Zeitpunkt der Erstfestsetzung nicht nur noch nicht bekannt, sondern noch gar nicht vorhanden war.                                                                                                                   | 27 |
| b) Die Angabe einer unzutreffenden Rechtsgrundlage lässt jedoch als bloßer Mangel der Begründung die Rechtmäßigkeit des Änderungsbescheids unberührt, wenn dieser gleichwohl ergehen durfte, weil die Voraussetzungen einer anderen Änderungsvorschrift erfüllt sind. Dies ist vorliegend der Fall. Denn der Beklagte war ungeachtet der hier nicht entscheidungserheblichen Frage, ob ggf. auch § 174 Abs. 1 AO anwendbar wäre (vgl. hierzu Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kommentar, § 3 Rz. 57, und Gebel, UVR 1995, 239, 243), jedenfalls nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO berechtigt, Herrn ..... wegen seines - um das Verschaffungsvermächtnis erweiterten - Erwerbs von Todes wegen einen geänderten Erbschaftsteuerbescheid zu erteilen. | 28 |
| Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 29 |
| Der Erwerb der in ..... belegenen Eigentumswohnung ..... Str. .. durch die Erbin ..... und die Weiterübertragung aufgrund des notariellen Übergabevertrags vom ..... 1999 sind ein "Ereignis" i.S. dieser Vorschrift, das auch - wie § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO weiter voraussetzt - nachträglich, d.h. nach Entstehung des Steueranspruchs und der finanzbehördlichen Entscheidung über den Erlass des zu ändernden Bescheids (BFH-Urteile vom 12. Juli 1989 X R 8/84, BStBl. II 1989, 957, vom 9. August 1990 X R 5/88, BStBl. II 1991, 55, 57, und BFH-Beschluss vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897, 900 ff, sowie                                                                                                                        | 30 |

Klein / Rüsken, Abgabenordnung, Kommentar, 8. Auflage, § 175 Rz. 52, m.w.N.) eingetreten ist. Denn die Steuer für den - erstmalig mit Bescheid vom ..... 1998 veranlagten - Vermächtniserwerb des Herrn ..... nach ..... entstand gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit dessen Tod am ..... 1998, also deutlich vor der Übertragung des Vermächtnisgegenstands. Schließlich entfaltete der Vollzug des Verschaffungsvermächtnisses auch die nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erforderliche steuerliche Rückwirkung dergestalt, dass ein Bedürfnis bestand, die im Bescheid vom ..... 1998 schon endgültig getroffene Regelung an die Sachverhaltsänderung anzupassen (BFH in BStBl. II 1989, 957, BStBl. II 1991, 55, und BStBl. II 1993, 897, 901, m.w.N., sowie Klein/Rüsken, a.a.O., § 175 Rz. 54, speziell für den Erwerb aufgrund unwirksamer letztwilliger Verfügungen: Gebel, UVR 1995, 239, 244, und Moench, a.a.O., § 3 Rz. 57). Denn im Streitfall lag ein nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. §§ 2147 ff BGB tatbestandsmäßiger Erwerb von Todes wegen in der Person des ..... zunächst, d.h. im Zeitpunkt des Todes des Erblassers (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), lediglich in bezug auf das testamentarisch verfügte Barvermächtnis i.H. von 50.000,- DM vor. Das kurz vor dem Versterben - nur mündlich - angeordnete und daher formunwirksame (§§ 2231, 2247 Abs. 1, 126 i.V.m. § 125 BGB) Verschaffungsvermächtnis erlangte steuerrechtliche Bedeutung erst mit seiner Ausführung durch notariellen Übergabevertrag vom ..... 1999. Erst mit dem tatsächlichen Vollzug der Vermächtnisanordnung haben die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des zivilrechtlich unwirksamen Geschäfts gegen sich gelten lassen (§ 41 Abs. 1 AO) mit der Folge, dass auch insoweit der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz - hier § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG - die Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO). Mit der Erhöhung des Erwerbs von Todes wegen um das - wie auch immer zu bewertende - Verschaffungsvermächtnis ist ein Bedürfnis entstanden, die bisher nur das Barvermächtnis als steuerliche Bemessungsgrundlage erfassende und mithin unrichtig gewordene Erbschaftsteuerfestsetzung vom ..... 1998 entsprechend zu korrigieren.

2. Die nach alledem verfahrensrechtlich zulässige Änderungsfestsetzung ist auch in materiellrechtlicher Hinsicht nicht zu beanstanden. Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Sohn der Kläger die ihm von der Erbin übertragene Eigentumswohnung im Wege eines (Gattungs-)Verschaffungsvermächtnisses (§§ 2169 Abs. 1, 2170, 2155 BGB) von dem verstorbenen ..... (Erblasser) erworben hat und dass der Besteuerung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der gemeine Wert des zu verschaffenden Gegenstands (§ 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 BewG), d.h. der von Frau ..... gezahlte Kaufpreis, zugrunde zu legen ist. 31

a) Als nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erbschaftsteuer unterliegender Erwerb von Todes wegen gilt u.a. der Erwerb durch Vermächtnis (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. §§ 2147 ff BGB). Vermächtnis ist - in Abgrenzung zur Erbeinsetzung (§ 1939 BGB), bei der dem Begünstigten das Vermögen des Erblassers als Ganzes oder zu einem Bruchteil zugewendet wird (§ 2087 BGB) - die Einzelzuwendung eines Vermögensvorteils durch Verfügung von Todes wegen (Palandt-Edenhofer, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 63. Auflage, Einf. vor § 2147 Rz. 1). Durch das Vermächtnis wird für den Bedachten das mit dem Erbfall entstehende (§ 2176 BGB) Recht begründet, von dem Beschwerten die Leistung des vermachten Gegenstands zu fordern (§ 2174 BGB). Hat der Erblasser keinen konkreten Gegenstand (Stückvermächtnis) vermacht, sondern die vermachte Sache nur der Art nach bestimmt (Gattungsvermächtnis), so beschränkt sich der Vermächtnisanspruch des Bedachten auf Leistung einer seinen Verhältnissen entsprechenden Sache (§ 2155 Abs. 1 BGB). Das Gattungsvermächtnis kann, da § 2169 BGB hierauf keine Anwendung findet (Palandt-Edenhofer, a.a.O., § 2169 Rz. 1), auch zur Zeit des Erbfalls nicht zum Nachlass gehörende Gegenstände betreffen mit der Folge, dass der Beschwerte verpflichtet wird, eine 32

Sache aus der vom Erblasser bestimmten Gattung zu verschaffen  
(Verschaffungsvermächtnis, § 2170 Abs. 1 BGB).

Ausgehend von diesen Grundsätzen ist die letztwillige Verfügung des Erblassers, seine Schwester - die Erbin - solle Herrn ..... aus den Mitteln des Nachlasses eine Eigentumswohnung im Wert von 250.000,- bis 300.000,- DM kaufen, als ein nach Gattungsmerkmalen bestimmtes Verschaffungsvermächtnis (§ 2155 i.V.m. § 2170 BGB) anzusehen. 33

Dieses begründete zwar zivilrechtlich kein Forderungsrecht (Verschaffungsanspruch) zugunsten des Bedachten ....., da die nur mündlich geäußerte Vermächtnisanordnung wegen Verstoßes gegen die zwingenden Formvorschriften der §§ 2231, 2247 Abs. 1, 126 BGB nichtig war (§ 125 Satz 1 BGB). Auch ein zivilrechtlich unwirksam verfügt Vermächtnis ist jedoch für Zwecke der Erbschaftsteuer nach dem Rechtsgedanken des § 41 Abs. 1 Satz 1 AO als gültig anzusehen, wenn und soweit der Beschwerde es beachtet und tatsächlich erfüllt (BFH-Urteile vom 2. Dezember 1969 II 120/64, BStBl. II 1970, 119, vom 7. Oktober 1981 II R 16/80, BStBl. II 1982, 28, und vom 15. März 2000 II R 15/98, BFH/NV 2000, 1165, Moench, a.a.O., § 3 Rz. 56 und 93, Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 14. Auflage, § 3 Rz. 39, und Kapp/Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 3 Rzn. 67 ff, insbes. 70, 76, 79; kritisch dazu: Gebel, UVR 1995, 239 ff). 34

Voraussetzung für die erbschaftsteuerrechtliche Anerkennung zivilrechtlich unwirksamer Verfügungen von Todes wegen ist allerdings, dass 35

1. eine - wenn auch formunwirksame - Anordnung des Erblassers vorliegt, die dieser im Hinblick auf seinen Tod getroffen hat, 36

2. und die von den am Erbfall Beteiligten vorgenommene Regelung aufgrund dieser Erblasserverfügung ausgeführt worden ist, d.h. es muss feststehen, dass der Beschwerde die Rechtshandlungen, die sich als Erfüllung des formfehlerhaften Vermächtnisses darstellen, mit dem Willen vorgenommen hat, dem Verlangen des Erblassers zu entsprechen (BFH in BFH/NV 2000, 1165, 1166; für strenge Anforderungen an die Sachverhaltsermittlung: Kapp/Ebeling, a.a.O., § 3 Rz. 77). 37

Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor. Der Senat ist nach Lage der Akten davon überzeugt (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), dass der Erblasser in Abänderung seines privatschriftlichen Testaments vom ..... 1998 kurz vor seinem Tod für die Beteiligten verbindlich den Willen geäußert hat, Herrn ..... eine aus dem Nachlass zu finanzierende Eigentumswohnung der genannten Größenordnung (zwischen 250.000,- DM und 300.000,- DM) zukommen zu lassen. Für die - zumal unstrittige - Annahme, dass eine Verfügung dieses Inhalts nicht lediglich behauptet wird, spricht insbesondere die Tatsache, dass die am Erbfall Beteiligten die mündliche Anordnung des Erblassers ausdrücklich als "Rechtsgrund der Übergabe" in den zur Erfüllung des Vermächtnisses abgeschlossenen Notarvertrag vom ..... 1999 aufgenommen haben. Anhaltspunkte dafür, dass damit - z.B. - eine lebzeitige Schenkung der Erbin an Herrn ..... verschleiert werden sollte, sind nicht ersichtlich. 38

Soweit die Kläger hierzu die Auffassung geäußert haben, der notarielle Übergabevertrag sei zivilrechtlich als Schenkung der Frau ..... an Herrn ..... zu qualifizieren, versteht der Senat ihr Vorbringen - insoweit zutreffend - dahin, dass die Erbin ..... 39

mangels formwirksamer Vermächtnisanordnung bürgerlichrechtlich nicht zur Übertragung der Eigentumswohnung verpflichtet war. Gleichwohl liegt im Verhältnis zwischen Erbin und Vermächtnisnehmer eine unentgeltliche Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht vor. Denn Rechtsgrund der Eigentumsübertragung ist - wie der Vertragsurkunde vom ..... 1999 eindeutig zu entnehmen ist - nicht ein Schenkungsversprechen der Erbin gegenüber Herrn ....., sondern die letztwillige Verfügung (Vermächtnisanordnung) des Erblassers.

b) Der Beklagte hat das zugunsten des Herrn ..... ausgesetzte (Gattungs-) Verschaffungsvermächtnis zutreffend mit dem gemeinen Wert des Vermächtnisgegenstands (§§ 12 Abs. 1 ErbStG, 9 BewG) in die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen. 40

Der Bewertung eines Vermächtnisses gemäß § 12 ErbStG hat die Bestimmung dessen voranzugehen, was der Bedachte "durch Vermächtnis" (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) mit dem Tode des Erblassers erworben hat. Dies ist Gegenstand des Vermächtnisses und nicht dasjenige, was er "aufgrund" des Vermächtnisses, d.h. zu dessen Erfüllung letztlich erhält (BFH-Urteile vom 10. November 1982 II R 85-86/78, BStBl. II 1983, 329, vom 25. Oktober 1995 II R 5/92, BStBl. II 1996, 97, vom 6. Juni 2001 II R 14/00, BStBl. II 2001, 725, vom 6. Juni 2001 II R 5/00, BFH/NV 2001, 1564, und vom 6. Juni 2001 II R 76/99, BStBl. II 2001, 605). 41

Gegenstand eines Verschaffungsvermächtnisses, d.h. das, was der Vermächtnisnehmer mit dem Tod des Erblassers "durch" das Vermächtnis erworben hat, ist der Anspruch gegen den/die Erben auf Erwerb und Übertragung eines bestimmten Gegenstands (Stückverschaffungsvermächtnis, §§ 2170 Abs. 1, 2174 BGB). Ist der zu verschaffende Gegenstand - wie im Streitfall - nur nach Gattungsmerkmalen konkretisiert, erwirbt der Bedachte (lediglich) einen Anspruch gegen den/die Erben auf Leistung einer seinen - des Bedachten - Verhältnissen entsprechenden Sache (§§ 2155 Abs. 1, 2174 BGB). Ist der Beschwerde, was insbesondere bei Stückvermächtnissen praktisch werden kann, zur Verschaffung außerstande, so hat er gemäß § 2170 Abs. 2 Satz 1 BGB "den Wert" zu entrichten. Er kann sich auch durch Entrichtung "des Wertes" befreien, wenn die Verschaffung nur mit unverhältnismäßigen Aufwendungen möglich ist (§ 2170 Abs. 2 Satz 2 BGB). 42

Ob der Erbschaftsteuerfestsetzung wegen des Erwerbs eines Verschaffungsvermächtnisses der gemeine Wert (§§ 12 Abs. 1 ErbStG, 9 BewG) oder der bei Grundstücken regelmäßig niedrigere Steuerwert des dem Bedachten zu verschaffenden Gegenstands zugrunde zu legen ist, wird in Literatur und Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet. 43

Für den Ansatz des Steuerwerts haben sich in jüngerer Zeit zum Beispiel das FG München (Urteil vom 5. Juni 2002 4 K 4303/99, EFG 2002, 1465), Meincke (a.a.O., § 3 Rz. 42) sowie der erkennende Senat in seinem Urteil vom 18. Dezember 1997 (9 K 4526/95, EFG 1999, 36, aufgehoben durch BFH-Urteil vom 6. Dezember 2000 II R 28/98, BFH/NV 2001, 601) ausgesprochen. Zur Begründung seiner Entscheidung hat der erkennende Senat damals insbesondere den Bereicherungsgedanken angeführt, der als sich unmittelbar aus dem Gesetz ergebendes Grundprinzip der Erbschaftsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) unbedingten Vorrang genieße und Ausnahmen der grundsätzlich wertkorrespondierenden Betrachtungsweise zulasse. Danach könne nicht entscheidend sein, wie der entsprechende Verschaffungsaufwand beim Beschwerten zu bewerten sei, sondern was Gegenstand der Bereicherung in der Person des Berechtigten sein solle (FG Köln in EFG 1999, 36). Das FG München (EFG 2002, 1465) und Meincke (a.a.O., § 3 Rz. 42) begründen ihre Auffassung unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH und die ihr folgende Verwaltungsansicht zur 44

Bewertung einseitiger Sachleistungsansprüche (BFH-Urteil vom 15. Oktober 1997 II R 68/95, BStBl. II 1997, 820, R 92 Abs. 2 ErbStR 2003). Dem zitierten Urteil (BFH BStBl. II 1997, 820), mit dem der BFH unter ausdrücklicher Aufgabe seiner bisherigen Rechtsauffassung entschieden hat, auch bei von einer Partei bereits erfüllten Verträgen sei die vertraglich vereinbarte Sachleistungsverpflichtung oder ein entsprechender Sachleistungsanspruch mit dem gemeinen Wert zu erfassen, ist im Rahmen eines obiter dictum zu entnehmen, dass "bei einseitigen Sachleistungsansprüchen, die - wie diejenigen aus Vermächtnissen - zu keiner Zeit Teil eines Gegenseitigkeitsverhältnisses waren.." der Ansatz des gemeinen Werts zu einer unzutreffenden Besteuerung führe (vgl. hierzu auch Hübner in Viskorf / Glier / Hübner / Knobel/ Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 2. Auflage, § 3 Rz. 130). Meincke (a.a.O., § 3 Rz. 42, m.w.N.) und das FG München (EFG 2002, 1465) leiten aus dieser Äußerung die Erkenntnis her, dass - in Anlehnung an die (bisherige) BFH-Rechtsprechung zur Bewertung des reinen Sachvermächtnisses (BFH in BStBl. II 1996, 97, BStBl. II 1997, 820, und BFH-Urteil vom 15. März 2000 II R 15/98, BStBl. II 2000, 588) - der einseitige Sachleistungsanspruch steuerlich so zu bewerten sei wie die Sache selbst, bei Grundstücken also mit dem nach § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. §§ 138 ff BewG zu ermittelnden, regelmäßig unter dem Wert der eingesetzten Geldmittel liegenden Grundbesitzwert.

Die insbesondere von Troll / Gebel / Jülicher (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 3 Rz. 174), Moench (a.a.O., § 3 Rz. 105) und - neuerdings wohl - Kapp / Ebeling (a.a.O., § 3 Rz. 175, Stand: Lfg. 45/April 2004) vertretene Gegenmeinung hält den gemeinen Wert für den "systematisch richtigen Wertmaßstab", und zwar ungeachtet dessen, ob das Vermächtnis erfüllt werden kann oder sich der Vermächtnisanspruch bereits mit dem Erbfall (wegen subjektiver Unmöglichkeit) in einen Wertersatzanspruch verwandelt hat (Troll / Gebel / Jülicher, a.a.O., § 3 Rz. 174, m.w.N., zur Bewertung bei Wertausgleich gemäß § 2170 Abs. 2 BGB vgl. auch Hessisches FG, Urteil vom 6. Februar 2003 1 K 1684/00, EFG 2003, 1400, und Meincke, a.a.O., § 3 Rz. 42). Zur Begründung wird im Wesentlichen auf die fehlende Nachlasszugehörigkeit des Vermächtnisgegenstands abgehoben, die einem korrespondierenden Ansatz des Steuerwerts als Erwerb des Vermächtnisnehmers einerseits und als Nachlassverbindlichkeit des Erben andererseits entgegenstehe (Troll / Gebel / Jülicher, a.a.O., § 3 Rz. 174). Kapp / Ebeling (a.a.O., § 3 Rz. 175) knüpfen ihre Überlegungen an die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Bewertung von Kaufrechtsvermächtnissen (vgl. z.B. BFH in BStBl. II 2001, 605, und BFH/NV 2001, 1564) und kommen zu dem Schluss, dass "wenn schon" das Erwerbsrecht mit dem gemeinen Wert des Vermächtnisgegenstands zu erfassen sei, dies "erst recht" für das Verschaffungsvermächtnis (gemeint ist wohl der zu verschaffende Vermächtnisgegenstand) gelten müsse, "das im Gegensatz zum Kaufrechtsvermächtnis nicht zum Nachlassvermögen" gehöre, "sondern erst noch vom Erben beschafft werden" müsse.

Der erkennende Senat schließt sich trotz auch insoweit bestehender Bedenken der letztgenannten Auffassung an. Dabei verkennt er weder die fundamentale Bedeutung des erbschaftsteuerrechtlichen Bereicherungsprinzips (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG), zufolge dessen allein maßgebend ist, inwieweit und in welcher Form sich eine Vermögensmehrung in der Person des Erwerbers darstellt, noch übersieht er die praktisch schwer nachvollziehbaren Bewertungsunterschiede je nachdem, ob zugunsten des Bedachten ein reines Sachvermächtnis, d.h. ein einseitiger (Sachleistungs-) Anspruch auf Übertragung eines bestimmten nachlasszugehörigen Gegenstands, angeordnet war oder ein Verschaffungsvermächtnis, das ebenfalls einen einseitigen (Sachleistungs-)Anspruch begründet, der jedoch auf den Erwerb und die Übertragung eines im Zeitpunkt des Todes **nicht** zum Erblasservermögen gehörenden Gegenstands gerichtet ist.

Ausschlaggebend für die Entscheidung des Senats ist in erster Linie der Gedanke der wertkorrespondierenden Berücksichtigung des Vermächtnisses als Erwerb beim Bedachten (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) sowie als Teil des Erwerbs (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) und Nachlassverbindlichkeit (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG) beim beschwerten Erben. Nach dem sogenannten Korrespondenzprinzip sind der Erwerb des Erben, die diesen Erwerb neutralisierende Vermächtnisverbindlichkeit des Erben und der Erwerb des Vermächtnisnehmers regelmäßig nach demselben Maßstab zu bewerten (Meincke, a.a.O., § 3 Rz. 41, kritisch dazu Hübner in Viskorf / Glier / Hübner / Knobel / Schuck, a.a.O., § 3 Rz. 129). Der systematischen Bedeutung dieses Prinzips trägt die (bisherige) BFH-Rechtsprechung z.B. dadurch Rechnung, dass sie aus reinen Grundstücksvermächtnissen sich ergebende Sachleistungsverpflichtungen der Erben und Sachleistungsansprüche der Vermächtnisnehmer ausnahmsweise mit den Steuerwerten der Grundstücke in Ansatz bringt (BFH in BStBl. II 1996, 97, BStBl. II 1997, 820, 823, und BFH-Urteile vom 15. März 2000 II R 15/98, BStBl. II 2000, 588, und vom 2. Juli 2004 II R 9/02, BFH/NV II 2004, 1690). Zur Begründung dieser von der grundsätzlichen Handhabung abweichenden Rechtsprechung hat der BFH in BFH/NV 2004, 1690 ausgeführt, der ausnahmsweise Ansatz der Steuerwerte sei nicht im Hinblick auf den Vermächtnisnehmer als Berechtigten erfolgt, sondern wegen der Verhältnisse auf Seiten der Erben als Verpflichteten. Beim Vermächtnisnehmer sei nur deshalb eine mit der Erbenseite korrespondierende Bewertung vorzunehmen gewesen, weil ein auf denselben Gegenstand bezogener Anspruch nicht anders habe bewertet werden sollen, als die ihm gegenüberstehende Verpflichtung (BFH in BFH/NV 2004, 1690). Ziel der vorgenannten BFH-Rechtsprechung war es mithin, durch eine inkongruente Bewertung entstehende Steuerlücken zu vermeiden. Würden nämlich der Gegenstand und die ihn betreffende Sachleistungsverpflichtung unterschiedlich bewertet, d.h. diese mit dem gemeinen und jener mit einem davon abweichenden Steuerwert, hätte letzterer auf Seiten der Erben Auswirkungen auf die Höhe der Bereicherung im Übrigen dergestalt, dass der übrige Erwerb nicht zu seinem vollen Wert erfasst würde (BFH in BFH/NV 2004, 1690). Dass der BFH neuerdings einen anderen Lösungsweg zur Bewertung reiner Grundstücksvermächtnisse in Erwägung zieht (Anwendung des § 10 Abs. 6 Satz 3 ErbStG auf die Herausgabepflicht des Erben, vgl. BFH in BFH/NV 2004, 1690), lässt die Berechtigung des Korrespondenzprinzips, zumal sich dessen Grundgedanke auch in § 10 Abs. 6 ErbStG wiederfindet, unberührt.

Soweit Teile des Schrifttums und der Finanzgerichtsrechtsprechung (Meincke, a.a.O., § 3 Rz. 42, und FG München in EFG 2002, 1465) aus der BFH-Entscheidung vom 15. Oktober 1997 II R 68/95 (BStBl. II 1997, 820) schlussfolgern, Verschaffungsvermächtnisse seien mit dem Steuerwert des vermachten Gegenstands anzusetzen, ist ihnen zwar dahingehend zuzustimmen, dass der Anspruch des durch Verschaffungsvermächtnis Bedachten einseitiger Sachleistungsanspruch ist und der BFH Ansprüche aus "Vermächtnissen" ausdrücklich als Beispiel für derartige Sachleistungsansprüche genannt hat. Aber abgesehen davon, dass diese Aussage für das zitierte BFH-Urteil nicht entscheidungserheblich war, bleibt zweifelhaft, ob der BFH bei seiner beiläufigen Äußerung auch die Besonderheiten des Verschaffungsvermächtnisses, namentlich die fehlende Nachlasszugehörigkeit des Vermächtnisgegenstands und die daraus resultierenden Rechtsfolgen, bedacht hat. In diesem Zusammenhang sei lediglich darauf hingewiesen, dass das Verschaffungsvermächtnis - anders als das reine Sachvermächtnis - keinen unmittelbaren Eigentumsübertragungs- bzw. Herausgabeanspruch gegen den Beschwerten begründet, sondern einen Eigentums**verschaffungs**anspruch, d.h. eine Forderung, die den Beschwerten verpflichtet, die Sache zunächst mit Mitteln des Nachlasses selbst zu erwerben und sodann das Eigentum hieran auf den Bedachten zu übertragen. Den damit ggf. verbundenen Schwierigkeiten trägt das Zivilrecht dadurch Rechnung, dass es für den Fall des

Unvermögens und des unverhältnismäßigen Beschaffungsaufwands eine Verpflichtung zum Ersatz des Werts, und zwar des gemeinen Werts (Palandt-Edenhofer, a.a.O., § 2170 Rz. 2), vorsieht (§ 2170 Abs. 2 Satz 1 und 2 BGB).

Im Übrigen hält der Senat im Streitfall den Ansatz des gemeinen Werts auch deswegen für gerechtfertigt, weil der zu verschaffende Gegenstand nur der Gattung nach (§ 2155 BGB) bestimmt, das Verschaffungsvermächtnis hier also mit einem Gattungsvermächtnis kombiniert ist. Der Zugrundelegung des Steuerwerts beim Gattungsvermächtnis steht unabhängig davon, ob sich der vermachte Gegenstand im Nachlass befindet oder nicht, das Stichtagsprinzip (§ 11 ErbStG) insofern entgegen, als der Vermächtnisanspruch noch einer Konzentration bedarf, die erst nach dem Vermächtnisanfall erfolgen kann (Troll / Gebel / Jülicher, a.a.O., § 3 Rz. 175). Praktisch offenbar werden die Schwierigkeiten bereits bei der Frage, wie der Erbschaftsteuerfestsetzung ein Grundbesitzwert zugrunde gelegt werden soll, wenn das Grundstück, das es zu bewerten gilt, noch nicht feststeht. 49

c) Ist nach alledem der Vermächtniserwerb des Herrn ..... mit dem gemeinen Wert des zu verschaffenden Gegenstands zu erfassen, hat der Beklagte zu Recht den von der Erbin gezahlten Grundstückskaufpreis i.H. von 251.000,- DM in die - ansonsten unstreitige - erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen. Denn dies ist der Betrag, der nicht nur im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen gewesen wäre, sondern auch tatsächlich erzielt worden ist (vgl. § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG). 50

d) Da die Klage in vollem Umfang abzuweisen war, kann dahingestellt bleiben, ob der Vermächtniserwerb des Herrn ..... zu Unrecht nach Steuerklasse II versteuert worden ist, weil der Erblasser nicht - wie im Testament und übrigen Schriftverkehr angegeben - sein Onkel (=Bruder des Vaters oder der Mutter) war, sondern entsprechend den Angaben in der vereinfachten Erbschaftsteuererklärung des Herrn ..... der Cousin seines Vaters (Steuerklasse III). 51

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 52

III. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der noch nicht höchstrichterlich entschiedenen Rechtsfrage zuzulassen, mit welchem Wert - Steuer- oder gemeiner Wert - Gattungsvermächtnisse bei der Erbschaftsteuerfestsetzung zu berücksichtigen sind. 53

Die Entscheidung ergeht mit Einverständnis der Beteiligten ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO). 54