

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache des BF, ADR1, vertreten durch NOTAR, ADR2, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 14.12.2007, ErfNr*** Team 13 betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Erwerbsvorgang

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes X vom 20. August 2007 zur GZ. *A*** wurde in der Verlassenschaftssache nach dem am *** 2006 verstorbenen Herrn ERBLASSER die Aktiven der überschuldeten Verlassenschaft, ua bestehend aus der Liegenschaft EZ*** Grundbuch*** dem BF gegen Bezahlung der Verfahrenskosten iHv € 1.041,00 sowie „*auf Abschlag der nachstehenden eigenen/ bezahlten/ zur vollständigen Zahlung übernommenen Forderungen im jeweils angeführten Betrag*“, von in Summe € 68.323,85 gemäß § 154 AußStrG an Zahlungs statt überlassen.

II. Verfahrensablauf

1. Verfahren vor dem Finanzamt

Mit Bescheid vom 14. Dezember 2007 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz Finanzamt) für den Erwerb der oben angeführten Liegenschaft gegenüber dem BF Grunderwerbsteuer mit 3,5% von € 23.102,88 = € 808,60 fest. Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus

"Gegenleistung = anteilig auf die Liegenschaft fallenden übernommenen Kosten laut Beschluss v. 20.08.2007".

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde ua vorgebracht, dass sämtliche Passiva einschließlich der Verfahrenskosten vom BF getragen worden seien. Als einziger

Gläubiger habe das BF den Antrag an das Verlassenschaftsgericht gestellt, ihm die vorhandenen Aktiva auf Abschlag seiner Forderung an Zahlungs statt zu überlassen. Diesem Antrag sei mit Beschluss des Bezirksgerichtes X vom 20. August 2007 Folge gegeben worden. Das BF habe gegen den Nachlass eine Gesamtforderung von € 69.364,85 (Passiva von € 68.323,85 zuzüglich Verfahrenskosten von € 1.041,00) gehabt. Diese Forderung sei durch Überlassung von Nachlassvermögen, und zwar Bar- und Sparvermögen sowie einer Liegenschaft im Gesamtwert von € 37.830,04 teilweise befriedigt worden. Der Restbetrag hafte somit unberichtigt aus und sei - mangels Hervorkommens weiteren Nachlassvermögens – voraussichtlich uneinbringlich. Durch die Überlassung der Liegenschaft sei damit nur eine Teilforderung von € 12.000,00 abgegolten worden. Dieser Betrag habe damit auch die der Grunderwerbsteuervorschreibung zugrunde zu legenden Bemessungsgrundlage zu bilden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2008 hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

"Laut Beschluss des Bezirksgerichtes X vom 20.8.2007 werden Aktiven von € 37.830,64, wobei der Verkehrswert der Liegenschaft lt. Bewertungsgutachten des Dienststelle-BF € 12.600,00 beträgt, demBF im Sinne des Antrages der Bezirkshauptmannschaft X gegen Bezahlung von im Punkt III angeführten Verfahrenskosten von € 1.041,00 und Übernahme der angeführten Passiven im Gesamtbetrag von € 68.323,85 an Zahlungs statt überlassen.

Der Erwerb eines an Zahlungsstatt erworbenen Grundstückes fällt unter die Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes, Bemessungsgrundlage für die GrEST ist nicht ein Schätzwert, sondern die Gegenleistung. Gegenleistung ist alles, was der Erwerber aufzubringen hat, um das Grundstück zu erlangen, im gegenständlichen Falle also die Forderungen, die dadurch berichtigt werden. Wird neben unbeweglichem Vermögen auch bewegliches Vermögen überlassen, ist die Gegenleistung proportional aufzuteilen."

Im Vorlageantrag wurde ergänzend ausgeführt, dass die Erstbehörde verkenne, dass durch die Überlassung von Nachlassvermögen an Zahlungs statt nicht die ganze Forderung des BF abgegolten werde, sondern nur ein Teilbetrag, der eben dem Wert der überlassenen Vermögenswerte entspreche: Die Gesamtforderung des Landes betrage € 69.364,85. Davon werde nur ein Teilbetrag von € 37.830,64 berichtigt; die Restforderung bleibe offen und sei nicht durch die gegenständliche Vermögensüberlassung getilgt. Letzteres lege aber unrichtigerweise die Erstbehörde ihrer Entscheidung zugrunde. Werde neben unbeweglichem Vermögen auch bewegliches Vermögen überlassen, sei die Gegenleistung proportional aufzuteilen.

Überlassen werde unbewegliches Vermögen von € 12.600,00 (im Berufungsschriftsatz unrichtigerweise € 12.000,00) sowie bewegliches Vermögen von € 25.230,64. Damit werde die Nachlassforderung des Landes im bloßen Betrag von € 37.830,64 getilgt. Gegenleistung für den Grundstückserwerb allein sei somit die Abgeltung einer Forderung gegen die Verlassenschaft in der Höhe von € 12.600,00.

2. Verfahren vor dem BFG

Mit Vorlagebericht vom 28. Jänner 2016 (der auch in Kopie dem Beschwerdeführer übermittelt wurde) legte das Finanzamt die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Darin beantragte das Finanzamt mit folgender Begründung, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen:

"Die grundsätzliche Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG ist unbestritten. Strittig ist die Bemessungsgrundlage.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff. Unter einer Gegenleistung ist jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes zu entrichten ist. Auch der ausdrückliche oder stillschweigende Verzicht auf eine Forderung bzw. deren "Fallenlassen", ist beim Wert der Gegenleistung zu berücksichtigen.

Nach § 5 Abs. 1 Z 3 GrEStG ist als Gegenleistung bei Leistung an Zahlungs statt der Wert anzusehen, zu dem die Leistung zwecks Erfüllung vom Gläubiger angenommen wird. Wird ein Grundstück in Erfüllung einer Geldforderung hingegeben, bildet der Betrag der Forderung die Gegenleistung auch dann, wenn der Wert des Grundstückes geringer oder höher ist als die Forderung, die durch die Hingabe desselben erlischt (vgl. VwGH 26.6.1986, 84/16/0210). Gegenleistung ist die Übernahme der auf das Grundstück entfallenden Verbindlichkeiten und die Bemessungsgrundlage durch eine Verhältnisrechnung zu ermitteln (UFS 11.4.2011, RV/1324-W/08)."

Vom Bundesfinanzgericht wurde noch Beweis erhoben durch eine Grundbuchsabfrage zu EZ*** KG*** samt Einsicht in die Urkundensammlung (Kaufvertrag vom 14.9.2007 mit NN) und durch Einsicht in den vom Bezirksgericht X angeforderten Abhandlungsakt mit der Geschäftszahl *A***.

III. entscheidungswesentlicher Sachverhalt samt Beweiswürdigung

Der am *** 2006 verstorbene ERBLASSER war Eigentümer der Liegenschaft EZ*** KG***. Die Liegenschaft war auf Grund von Pfandurkunden vom 7. Februar 1983 und vom 7. März 1988 mit Pfandrechten in Höhe von jeweils S 150.000,00 (entspricht gemeinsam € 21.801,86) zu Gunsten des BF verpfändet. An sonstigen Vermögenswerten waren im Zeitpunkt seines Ablebens Guthaben bzw. Bargeld mit einem Wert von in Summe € 25.230,64 vorhanden.

Der Einheitswert für die Liegenschaft wurde vom Lagefinanzamt zu EWAZ*** zuletzt zum 1. Jänner 1988 mit (umgerechnet) € 3.197,60 festgestellt und beträgt der gemäß Abgabenänderungsgesetz 1981 um 35% erhöhte Einheitswert seither (umgerechnet) € 4.287,70.

Mit Schreiben vom 10. Jänner 2007 meldete die Bezirkshauptmannschaft X unter Hinweis auf § 38 NÖ Sozialhilfegesetz 2000, LGBI. 9200 folgende noch nicht verjährte Sozialhilfekosten zur Verlassenschaft an:

1. Pflegegeldüberbezug	€ 801,90
------------------------	----------

2.	Hilfe zur Sicherstellung des Lebensbedarfs	€ 43.012,99
3.	Pfandbestellungsurkunde v. 7.2.1983	ATS 150.000,00 (= € 10.900,93)
4.	Pfandbestellungsurkunde v. 9.2.1988	ATS 150.000,00 (= € 10.900,93)
Summe		€ 65.616,75

Für den Fall, dass der vorhandene Nachlass zur Deckung der Forderung nicht ausreichen sollte, ersuchte das BF bei mehreren Nachlassgläubigern um kridamäßige Aufteilung.

Auf Grund der zu erwartenden Überschuldung des Nachlassvermögens erklärten die vom Erblasser letztwillig Bedachten am 8. Februar 2007 gegenüber dem Gerichtskommisär keine Erbantrittserklärungen abzugeben und sich ihres Erbsrechtes vorbehaltlos zu entschlagen.

Nach einem Aktenvermerk des Gerichtskommisärs vom 19. Februar 2007 gab ein Mitarbeiter der Bezirkshauptmannschaft X bekannt, dass nunmehr ein Gutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft in Auftrag gegeben werde, um die Anspruchsvoraussetzungen auf ein Überlassung an Zahlungs statt zu begründen. Alle sonstigen Nachlassverbindlichkeiten würden als bevorrechtet anerkannt werden, sodass das BF einziger Nachlassgläubiger werde. In der Folge erteilte die Bezirkshauptmannschaft X am 21. Februar 2007 auch schriftlich seine Zustimmung zur Bezahlung der Begräbnisnebenkosten aus dem Nachlassvermögen.

Mit Schreiben vom 15. Juni 2007 übermittelte die Bezirkshauptmannschaft X dem Gerichtskommisär ein Bewertungsgutachten vom 5. Juni 2007 über die erbl. Liegenschaft. Dieses Bewertungsgutachten war vom **** der Bezirkshauptmannschaft X mit dem Zweck "Sozialhilfeverfahren, interner Gebrauch" zum Stichtag 31. Mai 2007 erstellt worden. Der Amtssachverständige kam durch Anwendung eines Sachwertverfahrens zu einem Bodenwert der Liegenschaft von rund € 21.500,00 und brachte davon Abbruch- und Räumungskosten des darauf errichteten baufälligen Gebäudes von € 7.500,00 in Abzug, ergab einen Sachwert von € 14.000,00. Die unmittelbare Nähe zu einer stark befahrenen Straße wurde als wertmindernd berücksichtigt und daher ein 10%-iger Abschlag zur Anpassung an den Verkehrswert vorgenommen und somit insgesamt ein Verkehrswert zum Stichtag (= 31. Mai 2007) ermittelt.

Am 3. Juli 2007 erklärte das BF, vertreten durch die Bezirkshauptmannschaft X, gegenüber dem Gerichtskommisär in Kenntnis der umseitigen Aufstellung der Nachlassaktiven und – passiven per Todestag zu sein und stellte sodann den Antrag an das Abhandlungsgericht auf Überlassung des Nachlasses einschließlich des erbl. Liegenschaftsvermögens an Zahlungss statt und verzichtete ausdrücklich auf kridamäßige Verteilung. Im Schriftsatz heißt es wörtlich:

„Das BF verpflichtet sich daher, die aktenkundigen Nachlassverbindlichkeiten an Dritte zur vollständigen Zahlung zu übernehmen, die bereits bezahlten Nachlassverbindlichkeiten endgültig zu tragen sowie die erst zur Vorschreibung gelangen Verfahrenskosten

zu berichtigen. Das danach verbleibende Vermögen wird auf Abschlag der eigenen Nachlassforderungen übernommen.“

Dem Schreiben angeschlossen war eine Vermögensaufstellung des Nachlasses, in der Aktiva von € 37.830,64 (darin enthalten die Liegenschaft mit € 12.600,00) und Passiva von € 68.323,85 (darin enthalten die Forderungen des BF mit insgesamt € 65.616,75) ausgewiesen waren.

Am 27. Juli 2007 wurde vom Bezirksgericht X ein Edikt erlassen und alle Gläubiger aufgefordert, bis 17. August 2007 ihre Ansprüche geltend zu machen.

Nach dem sich keine weiteren Gläubiger gemeldet hatten, erließ das Bezirksgericht X am 20. August 2007 den Beschluss, mit dem dem BF "im Sinn des Antrages vom 3. Juli 2007" die Aktiven der überschuldeten Verlassenschaft (die genau beschrieben wurden) gegen Bezahlung der mit € 1.041,00 bestimmten Verfahrenskosten sowie "auf Abschlag der nachstehenden eigenen/bezahlten/zur vollständigen Zahlung übernommenen Forderungen im jeweils angeführten Betrag", und zwar

1)	BF, Pflegegeldüberbezug	€ 801,90
2)	BF, Hilfe zur Sicherstellung des Lebensbedarfs	€ 43.012,99
3)	BF, Sozialhilfekostenforderung (ATS 150.000,00), pfandrechtlich sichergestellt ob EZ*** Grundbuch***	€ 10.900,93
4)	BF, Sozialhilfekostenforderung (ATS 150.000,00), pfandrechtlich sichergestellt ob EZ*** Grundbuch***	€ 10.900,93
5)	..... Kanalbenützungsgebühr	€ 1.475,87
6)	Versicherung***	€ 132,78
7)	..... Betreuungskosten	€ 585,18
8)	.... Wegespesen für Abholung des Rollstuhls	€ 30,00
9)	....., Medikamentenkosten	€ 21,20
10)	..... Friedhofbenützungsgebühr	€ 327,00
11)	.... Seelenmesse und Kirchenchor	€ 43,00
12)	.... Gemeindeverwaltungsabgabe für Überführungsbewilligung	€ 29,07
13)	...., Grabkreuz-Renovierung	€ 63,00
	Summe	€ 68.323,85

gemäß § 154 AußStrG an Zahlungs statt überlassen wurden.

In der Begründung des Beschlusses heißt es ua.:

"Die Forderungen, die durch Überlassung der obgenannten Aktiven an Zahlungs statt berichtigt werden sollen, wurden hinreichend bescheinigt und anerkannt."

Mit Kaufvertrag vom 14. September 2007/30. Oktober 2007 veräußerte das BF die erbl. Liegenschaft zu einem Kaufpreis von € 12.600,00 an Herrn NN. Punkt II. des Kaufvertrages enthält eine Löschungserklärung, mit der das BF die Liegenschaft aus der Haftung ihrer unter C-LNR 3 und 4 eingetragenen Pfandrechte von umgerechnet jeweils € 10.900,93 entließ.

Als Grundlage für die Verbücherung des Eigentumsrechtes für Herrn NN diente neben dem Kaufvertrag der Beschluss des Bezirksgerichtes X vom 20. August 2007.

Diese Feststellungen gründen sich auf den Inhalt des Abhandlungsaktes sowie die durchgeführten Grundbuchsabfrage (samt Einsicht in den in der Urkundensammlung erliegen Kaufvertrag). Die Ausführungen im Vorlageantrag, wonach die Gesamtforderung des BF € 69.364,85 betragen hätte und davon nur ein Teilbetrag von € 37.830,64 berichtet worden wäre und die Restforderung offen geblieben wäre, steht insofern im Widerspruch zum Inhalt des Gerichtsbeschlusses vom 20. August 2007, als nach der detaillierten Aufzählung der Gläubiger und der Beschreibung der Forderungen im Gerichtsbeschluss, das BF nicht die einzige Gläubigerin war und sie auch die vollständige Bezahlung der Forderungen der anderen Gläubiger gegen die Verlassenschaft übernahm. Aus der Textierung im Beschluss "*auf Abschlag der nachstehenden eigenen ... Forderungen im jeweils angeführten Betrag*" wird geschlossen, dass auch die eigenen Forderungen vom BF durch die Überlassung der Aktiva zur Gänze berichtet wurden.

IV. rechtliche Beurteilung

1. Verwirklichung eines grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorganges

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 unterliegen ua. folgende Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet,
2. der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.

Gemäß § 154 Abs1 AußStrG hat das Gericht die Aktiven einer überschuldeten Verlassenschaft auf Antrag den Gläubigern zu überlassen, wenn nicht schon eine unbedingte Erbantrittserklärung oder ein Antrag auf Überlassung als erblos vorliegt und kein Verlassenschaftskonkurs eröffnet wurde.

Gemäß § 154 Abs2 AußStrG ist das Vermögen zu verteilen:

1. zunächst in sinngemäßer Anwendung der §§ 46 und 47 KO;
2. sodann an den Sachwalter des Verstorbenen, soweit ihm für das letzte Jahr Beträge zuerkannt wurden;
3. schließlich an alle übrigen Gläubiger, jeweils im Verhältnis der Höhe ihrer unbestrittenen oder durch unbedenkliche Urkunden bescheinigten Forderungen.

Überlässt das Gericht eine überschuldete Verlassenschaft an Zahlungs statt, so bildet der Überlassungsbeschluss gemäß § 798a ABGB einen Titel zum Erwerb.

Die Überlassung einer Liegenschaft an Zahlungs statt iS des § 154 AußStrG erfüllt den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG als Erwerb des Eigentums (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band II, GrESt, § 1 Rz. 244.40 unter Hinweis auf UFS 22.4.2008, RV/0249-L/07).

Die gerichtliche Überlassung von Vermögen im Sinne der §§ 153 und 154 AußStrG stellt keinen Erwerb im Sinne des § 2 ErbStG dar (Fellner, Kommentar zum ErbStG, Ergänzung N, Tz. 1 c zu § 2) und kommt daher mangels Tatbestandsmäßigkeit die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG nicht zum Tragen (vgl. dazu ua. UFS 22.04.2008, RV/0249-L/07; UFS 23.11.2009, RV/0846-G/08 und UFS 01.10.2010, RV/0727-I/09).

Durch die Eintragung des abgeleiteten Eigentumserwerbes des Herrn NN im Grundbuch (Grundlage für die Verbücherung waren sowohl der Beschluss des Bezirksgerichtes X vom 20. August 2007 als auch der Kaufvertrag mit dem BF vom 30. Oktober 2007), ist klargestellt, dass die Überlassung der Liegenschaft an Zahlungs statt zu einem außerbücherlichen Eigentumserwerb des BF geführt hat und somit ein Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z. 2 GrEStG durch das BF als Erwerberin verwirklicht wurde.

2. Zur Höhe der Gegenleistung

Nach der hier maßgeblichen Rechtslage lauteten die Bestimmungen der §§ 4 bis 6 GrEStG 1987 auszugsweise wie Folgt:

§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987: Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

§ 4 Abs. 2 GrEStG 1987: Die Steuer ist vom Wert des Grundstückes zu berechnen,
1. Soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist.

§ 5 Abs. 1 GrEStG 1987: Gegenleistung ist

1. Bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Käufer vorbehaltenden Nutzungen

...

3. bei einer Leistung an Erfüllungs statt der Wert, zu dem die Leistung an Erfüllungs statt angenommen wird, ...

§ 5 Abs. 2 Z. 2 GrEStG 1987: Zur Gegenleistung gehören

Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

§ 5 Abs. 3 Z. 1 GrEStG 1987: Der Gegenleistung sind hinzuzurechnen, Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Veräußerer als Gegenleitung dafür gewährt, dass sie auf den Erwerb des Grundstückes verzichten.

§ 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987: Als Wert des Grundstückes ist im Übrigen das Dreifache des Einheitswertes (lit. a) anzusetzen. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Der Begriff der Gegenleistung ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach § 21 Abs. 1 BAO zu verstehen ist (vgl. etwa VwGH 29.8.2013, 2012/16/0159, mwN). Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt; jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, ist Teil der Bemessungsgrundlage (vgl. etwa VwGH 24.5.2012, 2009/16/0321). Liegt solcherart eine Gegenleistung vor, schließt dies einen unentgeltlichen Grundstückserwerb iSd § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG aus (vgl. VwGH 11.9.2014, 2012/16/0108).

Eine Gegenleistung wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein zur Übereignung verpflichtendes Rechtsgeschäft fehlt und der Eigentumsübergang selbst der Steuer unterliegt (BFH 8.2.1978 II R 48/73).

Die Berechnung vom Wert der Gegenleistung ist sohin zum Besteuerungsgrundsatz erhoben, die Berechnung vom Wert des Grundstückes ist nur in den in Abs. 2 des § 4 GrEStG taxativ aufgezählten Fällen zulässig (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band II, GrESt, § 4 Rz. 2, samt der angeführten Judikatur).

Demgemäß kann die Ausnahmeregel für die ausdrücklich angeführten Erwerbe von Todes wegen (Erbanfall, Vermächtnis oder Pflichtteilsanspruch) für eine Überlassung an Zahlungs statt auch nicht im Analogewege oder durch einen Lückenschluss zur Anwendung kommen und kommt die Berechnung der GrESt vom Wert des Grundstückes (dreifacher Einheitswert) daher nicht in Betracht (vgl. BFG 7.1.2016, RV/5101206/2014).

Unter einer Gegenleistung ist jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes zu entrichten ist bzw. alles, was der Bf. einsetzen muss um das Grundstück zu erhalten. Bei einer Überlassung an Zahlungs statt iSd § 154 AußStrG zählen zur Gegenleistung daher alle im kausalen Zusammenhang mit dem Erwerb eingegangenen Leistungsverpflichtungen. Auch der ausdrückliche oder stillschweigende Verzicht auf eine Forderung bzw. deren "Fallenlassen", ist beim Wert der Gegenleistung zu berücksichtigen (vgl. BFG 7.1.2016, RV/5101206/2014; UFS 29.11.2010, RV/0680-G/08; UFS 15.12.2009, RV/0681-G/08; UFS 23.11.2009, RV/0846-G/08).

Bei einer Überlassung an Zahlungs statt iS des § 154 AußStrG zählen zur Gegenleistung nicht alle Nachlasspassiven, sondern nur insoweit, als sie durch das vorhandene Vermögen beglichen werden müssen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band II, GrESt, § 5 Rz. 131g unter Hinweis auf UFS 1.10.2010, RV/0727-I/09, taxlex 2011, 55, Ablehnungsbeschluss des VfGH 21.2.2011, B 1617/10; Ablehnungsbeschluss des VwGH 16.10.2014, 2011/16/0091).

Auch in der vom Finanzamt zitierten Entscheidung UFS 11.4.2011, RV/1324-W/08 wurde darauf abgestellt, welche Nachlasspassiven bei der Überlassung an Zahlungs statt vom Erwerber zur Zahlung übernommen wurden.

Dieser Judikatur folgend ist im gegenständlichen Fall entscheidend, welche Verbindlichkeiten gegenüber Dritten vom BF zur Zahlung übernommen wurden sowie in

welchem Ausmaß "eigene" Forderungen vom BF auf Grund der Überlassung an Zahlungs statt "fallen gelassen" wurden.

Übernahme Verbindlichkeiten Dritter zur Zahlung

Im Antrag vom 3. Juli 2007 (auf den im Beschluss des Bezirksgerichtes X vom 20. August 2007 ausdrücklich hingewiesen wurde) verpflichtete sich das BF, die aktenkundigen Nachlassverbindlichkeiten an Dritte zur vollständigen Zahlung zu übernehmen, die bereits bezahlten Nachlassverbindlichkeiten endgültig zu tragen sowie die erst zur Vorschreibung gelangen Verfahrenskosten zu berichtigen. Somit hatte das BF Forderungen "Dritter" iHv € 2.707,10 sowie die mit € 1.041,00 bestimmten Gebühren des Gerichtskommissärs, ergibt gemeinsam € 3.748,10 zu leisten, um die Liegenschaft mit einem Wert von 12.600,00 sowie sonstiges Vermögen mit einem Wert von 25.230,64 (somit insgesamt Vermögen mit einem Wert von € 37.830,64) zu erwerben. Durch Anwendung einer Verhältnisrechnung ergibt sich daher eine anteilige "Schuldübernahme" für den Erwerb der Liegenschaft iHv € 1.248,35 (33,30633% von € 3.748,10).

Überlassung an Zahlungs statt zur Erfüllung "eigener" Forderungen

Das nach Berichtigung der "fremden" Nachlassverbindlichkeiten verbleibende Vermögen (dh € 37.830,64 abzüglich € 3.748,10, ergibt € 34.082,54) sollte nach dem Antrag "auf Abschlag" der eigenen Nachlassforderungen des BF übernommen werden. Auf eine kridamäßige Verteilung der Aktiven wurde ausdrücklich verzichtet. Dem Antrag angeschlossen war eine Vermögensaufstellung, in der unter Punkt 1. bis 4. der Passiva die Forderungen des Landes mit insgesamt € 65.616,75 ausgewiesen wurden.

Nach § 5 Abs 1 Z 3 GrEStG ist bei der Leistung an Erfüllungs Statt als Gegenleistung der Wert anzusehen, zu dem die Leistung zwecks Erfüllung vom Gläubiger angenommen wird (VwGH 15.5.1963, 1744/62). Der Wert ergibt sich aus dem Inhalt des Schuldverhältnisses, das durch die Leistung an Erfüllungs Statt zum Erlöschen gebracht wird. Die Gegenleistung ist also der Betrag, mit dem die Beteiligten das Grundstück auf die ursprünglich geschuldete Leistung anrechnen. Wird ein Grundstück in Erfüllung einer Geldforderung hingegeben, so bildet der Betrag der Forderung die Gegenleistung auch dann, wenn der Wert des Grundstücks geringer oder höher ist als die Forderung, die durch die Hingabe desselben erlischt (VwGH 26.6.1986, 84/16/0210).

Eine eigentlich geschuldete Leistung (z.B. eine auf Geld gerichtete Schuld) kann auch durch Übereignung eines Grundstückes an Erfüllungs statt erbracht werden. Erlischt ein Zahlungsanspruch durch Übereignung eines Grundstückes an Erfüllungs statt, so ist der Wert des Zahlungsanspruches die Gegenleistung. Wird das Grundstück des Schuldners zur Erfüllung einer Geldforderung angenommen, so gilt als Gegenleistung der Betrag der vom Gläubiger aufgegebenen Forderung (vgl. VwGH 25.11.2015, Ro 2015/16/0034).

Wird an Stelle der geschuldeten Leistung ein Grundstück an Zahlungs statt hingegeben und ist der Gläubiger damit einverstanden, so liegt eine Hingabe an Zahlungs statt iSd § 1414 ABGB vor. Die Hingabe an Zahlungs statt wird im deutschen bürgerlichen Recht

(§ 364 dBGB) als Leistung an Erfüllungs Statt bezeichnet (vgl. Arnold/Hristov in Arnold/Arnold, Grunderwerbsteuergesetz, Rz 186 zu § 5 GrEStG).

Bei der Hingabe an Zahlungs statt erlischt der Anspruch des Gläubigers auf die ursprünglich geschuldete Leistung. Hierdurch unterscheidet sich die Hingabe an Zahlungs statt von der Hingabe zahlungshalber; bei der letzteren erfolgt die Leistung nur zu dem Zwecke der Befriedigung des Gläubigers, das frühere Schuldverhältnis bleibt also weiter bestehen (vgl. Arnold/Hristov aaO, Rz 186a zu § 5 GrEStG).

Vereinbaren Gläubiger und Schuldner Erfüllung der Schuld durch Hingabe an Zahlungs statt, ohne auf das Wertverhältnis von Grundstück und Schuld einzugehen, so ist die Grunderwerbsteuer aus dem Nennbetrag der Schuld zu berechnen. Ist der Wert des an Zahlungs statt gegebenen Grundstücks geringer als der Schuldbetrag, so kann der Schuldner durch die Hingabe des Grundstücks seine Schuld nicht zur Gänze tilgen. Der Schuldner gibt das Grundstück „auf Abschlag“ seiner Forderungen hin; die Grunderwerbsteuer ist dann aus jenem Betrag zu bemessen, bis zu dem die Forderung durch die Überlassung getilgt sein soll (vgl. Arnold/Hristov aaO, Rz 188 zu § 5 GrEStG unter Hinweis auf VwGH 29.4.1949, 1129/48).

Im Erkenntnis VwGH 29.4.1949, 1129/48 hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgesprochen (Anonymisierung durch das BFG):

"Die Beschwerdeführer behauptete in ihrer Beschwerde, sie hätten die Liegenschaft nur mit dem Einheitswert von 3.390 S an Erfüllungsstatt angenommen, wogegen die belangte Behörde von der Annahme ausgeht, dass durch die Uebernahme der Liegenschaft die gesamte von den Beschwerdeführern mit 12.126 S bezifferte Forderung abgegolten sein sollte. Um den Umfang der eingetretenen Schuldtilgung festzuhalten, hätte nun allerdings das Abhandlungsgericht aussprechen sollen, welche Schuld der Erblasserin durch die Überlassung der Liegenschaft getilgt wurde, bzw., wenn nicht alle festgestellten Schulden getilgt werden sollten, in welcher Höhe einzelne dieser Schulden zu erlöschen hatten. Denn § 73 Abs.1 Ausserstreit-gesetz [Anmerkung BFG: § 73 AußStrG 1854, entspricht § 155 AußStrG 2005] schreibt ausdrücklich vor, dass die einzelnen Forderungen der Gläubiger, zu deren Berichtigung die Nachlassgegenstände überlassen werden, genau anzugeben sind. Nun hat das Gericht im vorliegenden Fall zwar die durch Ueberlassung der Liegenschaft zu tilgenden Forderung aufgezählt, es hat aber zugleich ausgesprochen, dass die Liegenschaft nur auf Abschlag dieser Forderungen, also nur zu ihrer teilweisen Tilgung überlassen werden sollte, ohne auszusprechen, bis zu welchem Teilbetrag diese Forderungen damit getilgt werden sollten. Es muss daher auf den Willen der Parteien zurückgegriffen werden, um die fehlende gerichtliche Feststellung zu ersetzen. Denn die Ueberlassung von Nachlassgegenständen an Zahlungsstatt ist zwar eine obrigkeitliche Handlung des Gerichts, sie empfängt aber ihren Inhalt aus den Anträgen der Parteien. Nun hat die a.e. Tochter der Erblasserin ... am ... vor dem Gemeindeamt ... den Antrag auf Überlassung der gesamten Nachlassaktivien an die Beschwerdeführer an Zahlungs Statt gestellt; die Beschwerdeführer haben bei dieser Gelegenheit erklärt, dass sie mit dieser Ueberlassung des Nachlasses – der nur aus der einz4eigen Liegenschaft

bestand – eiverstanden seien und in diesem Fall weitere Ansprüche gegen die Tochter der Verstorbenen nicht geltend machen würden. Der Gerichtshof hält es aber nicht für gerechtfertigt, mit der belangten Behörde aus dieser Erklärung den Schluss zu ziehen, dass die Beschwerdeführer ihre Forderung in voller Höhe als durch die Erwerbung der Liegenschaft getilgt ansehen wollten. Es stand ihnen zweifellos frei, den den Einheitswert der Liegenschaft übersteigenden Teil ihrer Forderung ohne Gegenleistung zu erlassen oder auch bloß auf seine gerichtliche Geltendmachung zu verzichten. Dass ihre Erklärung anders aufzufassen war, lässt sich nicht schlüssig nachweisen. Auch im Protokoll des Gerichtskommissärs vom ..., der dem Gerichtsbeschluss auf Ueberlassung des Nachlasses an zahlungsstatt zu Grunde lag, war nur der Antrag enthalten, die im Protokoll verzeichneten "Aktiven, nämlich die Liegenschaft EZ ..., Grundbuch ..., im Wert von S 3.390.—" den Beschwerdeführern "auf Abschlag ihrer Forderungen im Betrag von S 12.126.—an Zahlungs Statt" zu überlassen, und wurde weiter festgestellt, dass die Beschwerdeführer "die obigen Nachlassaktiven nur um den oben angegeben Wert übernahmen". Aus dieser Fassung muss geschlossen werden, dass die Beschwerdeführer die Liegenschaft (" die Aktiven") um jenen Wert übernommen haben, der ihnen "oben", d.h. bei der Anführung der Aktiven, beigelegt war. Das ist aber der Einheitswert von 3.390 S."

§ 155 Abs. 3 AußStrG 2005 bestimmt, dass der Beschluss auf Überlassung an Zahlungs statt zu enthalten hat:

1. die Gegenstände, die übergeben werden;
2. Vor- und Familiennamen sowie Anschrift der Personen, denen die Gegenstände an Zahlungs statt überlassen werden;
3. welche Forderungen dadurch berichtigt werden sollen;
4. allenfalls zur bucherlichen Durchführung erforderliche sonstige Angaben.

Nach den erläuternden Bemerkungen zu BGBl. I 111/2003 (224 der Beilage XXII. GP.) zählt § 155 Abs. 3 AußStrG den erforderlichen Inhalt des Überlassungsbeschlusses auf, womit sichergestellt werden soll, dass Überlassungsobjekt, Überlassungsempfänger und die dadurch zu tilgende Forderung möglichst genau beschrieben werden.

Die zivilgerichtliche Judikatur verlangt daher bei der jure-credi-ti-Einantwortung, dass die einzelnen Vermögensobjekte, welche übergeben, und die Forderungen, zu deren Gunsten sich dieser Übergang vollzieht, genau festgestellt werden müssen, da sowohl hinsichtlich der Aktiv- wie der Passivseite nur Singulär sukzession vorliegt und im Übrigen der Zustand des ruhenden Nachlasses fort dauert. Die Überlassung an Zahlungs statt kann durch eine quotative Zuweisung des Nachlasses an alle Gläubiger erfolgen, wobei dann Miteigentumsrechte der beteiligten Gläubiger entstehen, oder die Vermögensteile werden einzeln auf die Gläubiger aufgeteilt, oder ein Gläubiger oder ein Dritter übernimmt die Aktivmasse gegen die Verpflichtung, die - genau zu bezeichnenden - anderen Schulden verhältnismäßig zu zahlen; übernommen und getilgt werden nur die betroffenen

Forderungsquoten (vgl. OGH 24.02.2009, 4 Ob 242/08d mit weiteren Judikatur- und Literaturhinweisen).

In Entsprechung der Bestimmung des § 155 Abs. 3 Z. 3 AußStrG enthält der Beschluss des Bezirksgerichtes X in 13 Punkten eine genaue Beschreibung aller Forderungen, die durch die Überlassung an Zahlungs statt berichtet werden sollen, darunter unter Punkt 1. bis 4. die Forderungen des BF iHv von insgesamt € 65.616,75. Im Spruch des Beschlusses wird ausdrücklich bestimmt, dass die Aktiva "im Sinne des Antrages" überlassen werden und heißt es außerdem "auf Abschlag" (ua.) der nachstehend eigenen Forderungen "im jeweils angeführten Betrag". Der Beschluss des Bezirksgerichtes X enthält damit (im Gegensatz zum Beschwerdefall des Erkenntnisses VwGH 29.4.1949, 1129/48) einen Ausspruch, mit welchem Betrag die Forderungen berichtet werden. Es ist daher bei der grunderwerbsteuerlichen Beurteilung der Feststellung im Überlassungsbeschluss folgend davon auszugehen, dass durch die Überlassung an Zahlungs Statt sämtliche unter Punkt 1. bis. 4 aufgezählte Forderungen des BF mit den dort angeführten Beträgen (das sind € 801,90, € 43.012,99 und 2x € 10.900,93, ergibt insgesamt € 65.616,75) getilgt wurden. Die gänzliche Tilgung der Forderungen entspricht auch dem Wesen einer Leistungs an Zahlungs statt (im Gegensatz zur Leistungs zahlungshalber) und ist mangels Nennung einer abweichenden Quote im Überlassungsbeschluss dem Finanzamt zu folgen, dass das BF seine Forderungen zur Gänze "Fallen gelassen" hat. Durch eine Verhältnisrechnung beträgt die Leistung iSd § 5 Abs. 1 Z. 3 GrEStG für den Erwerb der Liegenschaft somit € 21.854,53 (33,30633% von € 65.616,75).

Im Übrigen wird bemerkt wird, dass auch bei der Leistung an Erfüllungs Statt der Gegenleistung Leistungen nach § 5 Abs 2 und 3 GrEStG hinzuzurechnen sind (vgl. Arnold/Hristov in Arnold/Arnold, Grunderwerbsteuergesetz, Rz 188 zu § 5 GrEStG). Kraft Gesetzes auf den Erwerber übergehende Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, zählen gemäß § 5 Abs. 2 Z. 2 GrEStG zur Gegenleistung, wobei es nicht darauf ankommt, ob es als Folge des Erwerbsvorganges zur Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit kommt (vgl. ua VwGH 21.12.2000, 200/16/0613). Ein Teil der Forderungen des BF waren durch auf der gegenständlichen Liegenschaft eingetragene Pfandrechte besichert, die erst anlässlich der Weiterveräußerung der Liegenschaft durch das BF gelöscht wurden. Die auf dem Grundstück einverleibten Hypotheken mit einem aushaftenden Betrag von (umgerechnet) € 21.801,86 wären daher (auf Grund der eindeutigen Zuordnung zum Grundstück mit dem vollen Betrag und nicht bloß anteilig) selbst dann in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen, wenn man dem Beschwerdevorbringen folgend nur von einer teilweisen Tilgung der Forderungen ausgehen würde.

Die Grunderwerbsteuer berechnet sich daher wie Folgt:

Übernahme der Verbindlichkeiten gegenüber Dritten (anteilig)	€ 1.248,35
Fallenlassen der eigenen Forderungen (anteilig)	€ 21.854,53

Bemessungsgrundlage	€ 23.102,88
davon 3,5 % Grunderwerbsteuer	€ 808,60

Es war daher die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da die getroffene Entscheidung nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht. Die getroffene Entscheidung folgte in rechtlicher Hinsicht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29.4.1949, 1129/48 sowie VwGH 25.11.2015, Ro 2015/16/0034 mit weiteren Judikaturhinweisen). Letztendlich entscheidungswesentlich war auf Sachverhaltsebene die Klärung der Frage, in welchem Umfang im konkreten Einzelfall Forderungen der Beschwerdeführerin durch die Überlassung der Liegenschaft an Zahlungs statt getilgt wurden.

Wien, am 21. Juni 2016