



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Werner Zach, 1010 Wien, Spiegelgasse 19, vom 5. März 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 20. Februar 2012, ErfNr., betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird festgesetzt mit € 1.384,10

(gemäß [§ 7 Z. 1 GrEStG 1987](#) 2 % von der Gegenleistung in Höhe von € 69.204,91, gerundet gemäß [§ 204 BAO](#)), wobei die Berufungswerberin G. vorerst lediglich in Höhe des von ihr bereits entrichteten Betrages von € 1.347,83 als Schuldnerin in Anspruch genommen wird.

Entscheidungsgründe

Mit am 14. Juli 2011 beurkundetem und zwischen der Berufungswerberin (Bw.) als Geschenkenehmerin und ihrem Ehegatten F., geb. im März 1941 als Geschenkgeber abgeschlossenem Schenkungsvertrag schenkte der Geschenkgeber der Bw. einen Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ GB, wodurch die Bw. Alleineigentümerin dieser Liegenschaft einschließlich dem darauf befindlichen Einfamilienhaus wurde.

Im Gegenzug räumte die Bw. ihrem Ehegatten am schenkungsgegenständlichen Einfamilienhaus die Dienstbarkeit des lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes ein.

Dazu ist in der Schenkungsurkunde im Wesentlichen Folgendes festgehalten:

Die Geschenknehmerin räumt dem Geschenkgeber über deren hiemit gemachten Vorbehalt an dem oben schenkungsgegenständlichen Einfamilienhaus die Dienstbarkeit des lebenslänglichen und unentgeltlichen Gebrauch des Einfamilienhauses gemeinsam mit dem Geschenkgeber ein.

Dieses Wohnungsrecht umfaßt das Mitbenützungsrecht am Hausgarten sowie berechtigt zum Bezug von Obst und sonstigen Gartenfrüchten aus demselben für den persönlichen Bedarf. Der Geschenkgeber erklärt, das vorstehende Nutzungsrecht anzunehmen.

.....

Die Vertragsparteien erteilen ihre Einwilligung, daß die Einverleibung der Dienstbarkeit des lebenslänglichen unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes gemäß Punkt Zweitens dieses Vertrag für F. vorgenommen wird."

Weiters wurde im Punkt "Sechstens" festgehalten, dass ua. die mit der Errichtung dieses Schenkungsvertrages verbunden Abgaben, Gebühren und Steuern der Geschenkgeber zu tragen hat.

Im Punkt "Neuntens" wurde festgehalten, dass sämtliche Rechte und Verbindlichkeiten aus diesem Vertrag beiderseits auf Erben und Rechtsnachfolger übergehen.

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Schenkungsvertrages war die Übergabe und Übernahme des Schenkungsobjektes lt. Schenkungsurkunde bereits vollzogen. Das Eigentumsrecht der Bw. sowie das Wohnungsgebrauchsrecht zu Gunsten des Geschenkgebers wurde auf Grund des Schenkungsvertrages im Grundbuch eingetragen.

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FAGVG) erlangte von diesem Rechtsvorgang Kenntnis auf Grund einer, wohl vom Vertreter der Bw. vorgelegten Grunderwerbsteuererklärung samt beigelegter, beglaubigter Abschrift der Schenkungsurkunde.

Da die Grunderwerbsteuererklärung die darin vorgesehen Angaben zur Gegenleistung, im Besonderen zu den vorbehaltenen Nutzungen, nicht enthielt, erfolgte eine entsprechende Nachfrage des FAGVG bei der Bw.

Mit Anfragebeantwortung vom 15. Februar 2012 erklärte die Bw. den Wert des Wohnrechtes mit € 500,00.

In der Folge setzte das FAGVG mit dem angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid für diesen Schenkungsvertrag gegenüber der Bw. ungeachtet der Vereinbarung im Innenverhältnis ohne weitere Begründung ausgehend von einer Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG (Kapitalwert des Wohnungsrechtes gemäß § 16 BewG) von € 67.391,25 Grunderwerbsteuer in Höhe von € 1.347,83 fest.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung verwies die Bw. auf ihre Bewertung des mit dem Geschenkgeber vereinbarten Wohnrechtes mit monatlich € 500,00 sowie auf das Alter des Geschenkgebers zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses von 70 Jahren und der Bw. als Geschenknehmerin von 48 Jahren und meinte, dass sich bei Heranziehung des § 16 BewG nicht der Betrag von € 67.391,25 ergebe.

Weiters erklärte die Bw. den anteiligen Einheitswert für die schenkungsgegenständliche Liegenschaftshälfte mit € 18.050,00 und verwies auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 21. 9. 2011, [G 34/11](#) ua.

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung, welche das FAGVG damit begründete, dass sich für den Übergeber ein Barwertfaktor unter Berücksichtigung des Unterjährigkeitsfaktors von 11,231876 ergebe und sich der Barwert des Wohnungsrechtes mit € 67.391,25 ($€ 500 \times 12 \times \text{Barwertfaktor } 11,231876$) ergebe, brachte der Bw. einen Vorlageantrag ein.

Die mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzte Grunderwerbsteuer wurde zwischenzeitig von der Bw. entrichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Fest steht, dass der Bw. von ihrem Ehegatten entsprechend dem oa. Schenkungsvertrag ein Hälfteanteil des vertragsgegenständlichen Einfamilienhauses in GB. übertragen wurde, womit die Bw. Alleineigentümerin dieser Liegenschaft wurde und dass die Bw. im Gegenzug dem Geschenkgeber mit Abschluss dieses Schenkungsvertrages vom 14. Juli 2011 ein Wohnungsgebrauchsrecht im Wert von € 500,00 monatlich, so wie beurkundet und oben dargestellt, eingeräumt hat.

Dies ergibt sich aus der dem FAGVG anlässlich der Grunderwerbsteuererklärung vorgelegten beglaubigten Abschrift der Schenkungsurkunde, sowie aus den Erklärungen der Bw. im gegenständlichen Verfahren.

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese auf inländische Grundstücke beziehen.

Nach [§ 5 Abs. 1 Z. 1 des GrEStG 1987](#) ist Gegenleistung - von deren Wert die Steuer auf Grund des § 4 Abs. 1 leg. cit. zu berechnen ist - bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Gemäß [§ 1 Abs. 1 BewG 1955](#) gelten die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben.

Gemäß [§ 17 Abs. 2 BewG 1955](#) sind Nutzungen oder Leistungen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung, Kost, Waren und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Der Wert eines Wohnrechtes entspricht grundsätzlich dem Mietpreis, den der Begünstigte anlässlich des Neuabschlusses eines Mietvertrages zu entrichten hätte.

Der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, ergibt sich nach [§ 16 Abs. 1 BewG 1955](#) aus der Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, sowie dauernden Lasten abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen (versicherungsmathematische Berechnung). Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs. 1 anzuwenden.

Der Zinssatz nach [§ 15 Abs. 1 BewG 1955](#) beträgt 5,5 v. H.

Aufgrund der Verordnungsermächtigung im § 16 Abs. 2 BewG hat der Bundesminister für Finanzen die am 21.01.2009 in Kraft getretene, nach § 3 Abs. 1 auf alle nach dem 31. Dezember 2008 abgeschlossenen Vereinbarungen über Renten und dauernde Lasten anzuwendende Verordnung zur verbindlichen Festsetzung von Erlebenswahrscheinlichkeiten zum Zwecke der Bewertung von Renten und dauernden Lasten ([ErlWS-VO 2009](#)), BGBl. II Nr. 20/2009, erlassen.

Gemäß [§ 1 ErlWS-VO 2009](#) ist, soweit die jeweiligen Abgabenvorschriften keine abweichenden Regelungen treffen, bei allen bundesrechtlich geregelten Abgaben für Zwecke der Bewertung von Renten und dauernden Lasten von einer Erlebenswahrscheinlichkeit auszugehen, die sich aus den in der Anlage ausgewiesenen Sterbewahrscheinlichkeiten ergibt.

Gemäß [§ 2 Z 1 lit. d ErlWS-VO 2009](#) ist für Männer des Jahrganges 1938 bis einschließlich des Jahrganges 1946 die Sterbewahrscheinlichkeit des jeweils um drei Jahre älteren maßgeblich.

Rentenbarwerte werden nach versicherungsmathematischen Grundsätzen dadurch errechnet, dass sämtliche Rentenzahlungen bis zum Ende einer Sterbetafel addiert werden. Diese Zahlungen sind abzuzinsen und mit der Erlebenswahrscheinlichkeit des Rentenempfängers anzusetzen (Fellner, Grunderwerbsteuer – Kommentar, Rz 55a zu § 5 GrEStG).

In der Versicherungsmathematik geschieht die Altersbestimmung nicht mit der Vollendung eines Lebensjahres, sondern es ist der Geburtstag entscheidend, der dem Bewertungsstichtag näher liegt (Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz § 16, 112f).

Im gegenständlichen Fall ist Bewertungsstichtag der Tag des Entstehens der Grunderwerbsteuerschuld, mit welchem auch das Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt wurde, nämlich der 14. Juli 2011. Der berechtigte Geschenkgeber ist im März 1941 geboren. Aus versicherungsmathematischer Sicht ist zum Bewertungsstichtag von einem Alter des Berechtigten von 70 Jahren auszugehen.

Auf Grund des [§ 2 Z 1 lit. d ErlWS-VO 2009](#) ist für die Berechnung des Barwertes zum Bewertungsstichtag ein Alter von 73 Jahren anzunehmen.

Der Wert des dem Geschenkgeber eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes beträgt entsprechend der Erklärung der Bw. € 500,00 monatlich, somit € 6.000,00 jährlich.

Der Wert des Wohnungsgebrauchsrechtes ergibt auf Grund der Vorgaben des § 16 BewG iVm. der [ErlWS-VO 2009](#) unmittelbar aus dem von der Bw. erklärten Sachverhalt.

Da wie bereits oben ausgeführt ein Wohnrecht dem Mietpreis entspricht, den der Begünstigte anlässlich des Neuabschlusses eines Mietvertrages zu bezahlen hätte, und Mieten monatlich im Voraus bezahlt werden, ist von einem jährlichen vorschüssigen Anfall auszugehen und in Folge des tatsächlichen monatlichen Anfalls um einen entsprechenden Unterjährigkeitsabschlag zu kürzen ist. Dieser beträgt bei monatlich vorschüssiger Zahlungsweise beim gegebenen Zinsfuß von 5,5% 0,467186 (vgl. UFS 28.1.2008, RV/0541-F/07; Twaroch-Wittmann-Frühwald, aaO, 112 f und g, Pkt 9 ff.)).

Zum Bewertungsstichtag 14. Juli 2011 ist der Jahreswert des Wohnungsgebrauchsrechtes von € 6.000,00 mit einer vorerst anzunehmenden Anfallswahrscheinlichkeit von 1 ohne Diskontierung, also mit € 6.000,00 anzusetzen.

Entsprechend dem im § 16 BewG vorgegebenen Rechenweg ist auf Grund der Wahrscheinlichkeit eines 73-jährigen von 0,007919 (q_{73}) im laufenden Jahr (also im 74. Lebensjahr) zu versterben und der sich daraus ergebenden Erlebenswahrscheinlichkeit für den 14. Juli 2012 von 0,992081 ($1-q_{73}$) der zu diesem Stichtag anfallende Jahreswert von € 6.000,00 mit 0,992081 zu multiplizieren und entsprechend zu diskontieren. Für den Anfall zum 14. Juli 2013 ist weiters die Wahrscheinlichkeit im 75. Lebensjahr zu versterben q_{74} zu berücksichtigen. Diese beträgt 0,008639, woraus sich eine Erlebenswahrscheinlichkeit $1-q_{74}$ von 0,991361 ergibt. Aus Sicht des Bewertungsstichtages ergibt sich die Erlebenswahrscheinlichkeit aus den Wahrscheinlichkeiten das 74. und das 75.

Lebensjahr zu vollenden, somit aus dem Produkt der Multiplikation dieser Wahrscheinlichkeiten $((1-q_{73}) \times (1-q_{74}))$.

Der zum 14. Juli 2013 anfallende jährliche Betrag von € 6.000,00 ist somit mit 0,9835104 zu multiplizieren und entsprechend zu diskontieren.

Die Diskontierung erfolgt beim vorgegeben Zinssatz von $i = 5,5\%$ durch Multiplikation der jeweiligen um die Erlebenswahrscheinlichkeit berichtigten jährlichen Leistung mit dem Faktor $(1/(1+i))^n$, wobei n für die Laufzeit in Jahren steht ($n=0$ zum Bewertungsstichtag, $n=1$ für das erste abgelaufene Jahr usw.).

Diese Berechnung ist bis zum Ende der in der [ErlWS-VO 2009](#) im Anhang angeführten Tafel wie in der Folge dargestellt durchzuführen:

Berechnung nach § 16 BewG iVm. ErlWS-VO 2009 , Mann, Alter 70 Jahre + 3 Jahre = Barwertalter 73 Jahre							
A	B	C	D	E	F	G	H
Laufzeit n-Jahre	Nach § 2 ErlWS-VO 2009 korr. Lebensalter x	Sterbewahrscheinlichkeit q_x im Altersintervall $[x, x+1]$ lt. ErlWS-VO 2009	Erlebenswahrscheinlichkeit im Altersintervall $[x, x+1]$	Wahrscheinlichkeit des Erlebens des Wohnrechtes nach einer Laufzeit von n Jahre	Abzinsungsfaktor	Barwertfaktor $E \times F$	Barwert des Jahreswertes: € 6.000 x $E \times F$ in €
0	73	0,007919	0,992081	1,00000000	1,00000000	1,00000000	6.000,00
1	74	0,008639	0,991361	0,99208100	0,94786730	0,94036114	5.642,17
2	75	0,009438	0,990562	0,98351041	0,89845242	0,88363731	5.301,82
3	76	0,010340	0,989660	0,97422804	0,85161366	0,82966591	4.978,00
4	77	0,011361	0,988639	0,96415452	0,80721674	0,77828167	4.669,69
5	78	0,012526	0,987474	0,95320076	0,76513435	0,72932665	4.375,96
6	79	0,014000	0,986000	0,94126097	0,72524583	0,68264560	4.095,87
7	80	0,015811	0,984189	0,92808332	0,68743681	0,63799863	3.827,99

8	81	0,018016	0,981984	0,91340939	0,65159887	0,59517653	3.571,06
9	82	0,020714	0,979286	0,89695341	0,61762926	0,55398467	3.323,91
10	83	0,023780	0,976220	0,87837392	0,58543058	0,51422695	3.085,36
11	84	0,027252	0,972748	0,85748618	0,55491050	0,47582809	2.854,97
12	85	0,031358	0,968642	0,83411797	0,52598152	0,43873064	2.632,38
13	86	0,036280	0,963720	0,80796170	0,49856068	0,40281793	2.416,91
14	87	0,042142	0,957858	0,77864885	0,47256937	0,36796559	2.207,79
15	88	0,049121	0,950879	0,74583503	0,44793305	0,33408416	2.004,50
16	89	0,057379	0,942621	0,70919887	0,42458109	0,30111243	1.806,67
17	90	0,066996	0,933004	0,66850574	0,40244653	0,26903782	1.614,23
18	91	0,078333	0,921667	0,62371853	0,38146590	0,23792735	1.427,56
19	92	0,091274	0,908726	0,57486079	0,36157906	0,20785762	1.247,15
20	93	0,106417	0,893583	0,52239095	0,34272896	0,17903851	1.074,23
21	94	0,124227	0,875773	0,46679967	0,32486158	0,15164528	909,87
22	95	0,145858	0,854142	0,40881055	0,30792567	0,12588326	755,30
23	96	0,171913	0,828087	0,34918226	0,29187267	0,10191676	611,50
24	97	0,202689	0,797311	0,28915329	0,27665656	0,07999615	479,98
25	98	0,235659	0,764341	0,23054510	0,26223370	0,06045669	362,74
26	99	0,270953	0,729047	0,17621507	0,24856275	0,04380050	262,80
27	100	0,309692	0,690308	0,12846907	0,23560450	0,03026789	181,61
28	101	0,342308	0,657692	0,08868323	0,22332181	0,01980490	118,83
29	102	0,375319	0,624681	0,05832625	0,21167944	0,01234647	74,08
30	103	0,408553	0,591447	0,03643530	0,20064402	0,00731052	43,86
31	104	0,441870	0,558130	0,02154955	0,19018390	0,00409838	24,59

32	105	0,475160	0,524840	0,01202745	0,18026910	0,00216818	13,01
33	106	0,508332	0,491668	0,00631249	0,17087119	0,00107862	6,47
34	107	0,541315	0,458685	0,00310365	0,16196321	0,00050268	3,02
35	108	0,574054	0,425946	0,00142360	0,15351963	0,00021855	1,31
36	109	0,606510	0,393490	0,00060638	0,14551624	0,00008824	0,53
37	110	0,638654	0,361346	0,00023860	0,13793008	0,00003291	0,20
38	111	0,670471	0,329529	0,00008622	0,13073941	0,00001127	0,07
39	112	0,701950	0,298050	0,00002841	0,12392362	0,00000352	0,02
40	113	0,735219	0,264781	0,00000847	0,11746314	0,00000099	0,01
41	114	0,763144	0,236856	0,00000224	0,11133947	0,00000025	0,00
42	115	0,789494	0,210506	0,00000053	0,10553504	0,00000006	0,00
43	116	0,814170	0,185830	0,00000011	0,10003322	0,00000001	0,00
44	117	0,837095	0,162905	0,00000002	0,09481822	0,00000000	0,00
45	118	0,858218	0,141782	0,00000000	0,08987509	0,00000000	0,00
46	119	0,877513	0,122487	0,00000000	0,08518965	0,00000000	0,00
47	120	0,894982	0,105018	0,00000000	0,08074849	0,00000000	0,00
48				0,00000000	0,07653885	0,00000000	0,00
			Summe d. jährl. Barwertfaktoren/Barwerte			12,00133728	72.008,02
			Unterjährigkeitsfaktor/-abschlag			-0,46718600	-2.803,12
			Barwertfaktor/ Barwert des Wohnrechtes			11,53415128	69.204,91

Die Berechnung erfolgte ungeachtet der Darstellung mit der, der verwendeten Tabellenkalkulation eigenen Genauigkeit von 15 Nachkommastellen.

Zur Barwertfaktor einer vorschüssigen Jahresrente vgl. auch Twaroch-Wittmann-Frühwald, aaO, S 112v2).

Die Gegenleistung nach § 5 GrEStG beträgt somit € 69.204,91 und es war daher die gemäß [§ 204 BAO](#) gerundete Grunderwerbsteuer mit € 1.384,10 festzusetzen.

Das FAGVG ist offensichtlich von einem Lebensalter des Geschenkgebers von 71 Jahren ausgegangen und hat dem entsprechend eine geringere Gegenleistung festgestellt.

Wie aber die Bw. in der Berufung selbst ausgeführt hat, ist von einem Lebensalter des Geschenkgebers von 70 Jahren auszugehen.

Zum Hinweis der Bw. auf das Lebensalter der Geschenknehmerin ist zu sagen, dass dieses im gegebenen Fall in Folge der, wenn auch geringen Wahrscheinlichkeit des Vorablebens der Geschenknehmerin, lediglich dann einen Einfluss auf den Wert der Gegenleistung hätte, wenn sich der Wert des eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes durch ein allfälliges Vorableben der Geschenknehmerin ändern würde. Davon ist aber hier auf Grund des Vertragsinhaltes und der Wertangaben der Bw. zum Wohnungsgebrauchsrecht nicht auszugehen. Das Wohnungsgebrauchsrecht, so wie es dem Geschenkgeber eingeräumt wurde, wurde von der Bw. selbst mit € 500,00 monatlich offengelegt und wurde nach dem, der Schenkungsurkunde unstrittig entsprechenden Vertragsinhalt auf die gesamte Lebensdauer des Geschenkgebers eingeräumt. Ansonsten gehen sämtliche Rechte und Verbindlichkeiten aus diesem Vertrag lt. Pkt. *"Neuntes"* des Schenkungsvertrages beiderseits auf Erben und Rechtsnachfolger über. Ein allfälliges Vorableben der Geschenknehmerin hätte daher keine Änderung des Wohnungsgebrauchsrechtes samt Mitbenützungsrechte zur Folge. Eine Verringerung des Jahreswertes der Rechte des Geschenkgebers ist jedenfalls auszuschließen.

Zur Hinweis, dass der Einheitswert des vertragsgegenständlichen Anteiles am Einfamilienhaus € 18.050,00 betragen würde, ist zu sagen, dass der sich daraus ergebende, unter dem Wert der Gegenleistung liegende Wert des Grundstückes gemäß [§ 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987](#) für die Bemessung der Grunderwerbsteuer ohne Bedeutung ist, da die Steuer auf Grund des [§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987](#) grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen ist, wenn dieser den Wert des Grundstückes übersteigt (vgl UFS 09.01.2007, GZ RV/0567-W/05).

Zum bloßen Hinweis auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 21.9.2011, [G 34,35/11](#) ist zu sagen, dass dieses zu § 26 Gerichtsgebührengesetzes (GGG) ergangen und hier schon deshalb ohne Bedeutung ist, sodass darauf nicht Bedacht zu nehmen war. Im Übrigen ist hier Besteuerungsmaßstab die vereinbarte Gegenleistung.

Gemäß [§ 9 Z 4 GrEStG 1987](#) sind Steuerschuldner *"bei allen übrigen Erwerbsvorgängen"* die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen. Diese mehreren Personen sind daher unmittelbar kraft dieser gesetzlichen Bestimmung Gesamtschuldner der Grunderwerbsteuer.

Die Auswahl der zur Leistung der Abgabenschuld heranzuziehenden Gesamtschuldner, die Belastung der einzelnen mit der Gesamtschuld oder nur einem Teil davon, die Bestimmung des Zeitpunktes und der Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Gesamtschuldner liegt im Ermessen der Behörde. Die Ermessensentscheidung ist nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Das Gesetz räumt der Abgabenbehörde sohin einen Ermessensspielraum ein, in dessen Rahmen sie ihre Entscheidung gemäß [§ 20 BAO](#) nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen hat. Haften für eine Abgabenschuld zwei oder mehrere Gesamtschuldner, so wird sich die Behörde hiebei im Rahmen ihrer Ermessensübung nicht ohne sachgerechten Grund an jene Partei halten dürfen, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte (vgl. VwGH 07.12.2000, [97/16/0365](#)).

Da lt. Pkt. "Sechstens" des Schenkungsvertrages vereinbart wurde, dass die mit der Errichtung des Schenkungsvertrages verbundenen Abgaben der Geschenkgeber zu tragen hat, wäre das gegenständliche Leistungsgebot grundsätzlich an diesen zu richten. Ungeachtet der Vereinbarung im Innenverhältnis ist der angefochtene Bescheid ohne ersichtlichen Grund an die Bw. ergangen.

Die Bw. hat jedoch zwischenzeitig, nämlich durch Überweisung mit 11. April 2012, die mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzte Grunderwerbsteuer in Höhe von € 1.347,83 entrichtet.

Aus dem Vorlageantrag ergibt sich, dass diese Entrichtung in Zusammenhang mit der Geltendmachung der Unbedenklichkeitsbescheinigung steht und es wurde diese Unbedenklichkeitsbescheinigung, wie sich aus einer Einsichtnahme des UFS in das Abgabeninformationssystem des Bundes ergibt, in Folge der Überweisung der Bw. mit 17. April 2012 ausgestellt.

Zu berücksichtigen ist nunmehr, dass es sich im gegebenen Fall bei den Gesamtschuldnern um Geschenkgeber und Geschenknehmer handelt und die Bw. als in Anspruch genommene Gesamtschuldnerin die Ehegattin des im Innenverhältnis zur Entrichtung verpflichteten Gesamtschuldners ist, und dass die Bw. die Grunderwerbsteuer von sich aus entrichtet hat, ohne Einwände gegen die Heranziehung als Gesamtschuldnerin vorzubringen.

Es kann hier folglich davon ausgegangen werden kann, dass ein Begehren auf Ersatz für die Bw. nicht mit Schwierigkeiten verbunden wäre, sollte sie nicht bereits Ersatz erhalten oder eine sonstige Regelung mit dem Geschenkgeber getroffen haben.

Auch ist nunmehr zu berücksichtigen, dass in Folge der Zahlung der Bw. vom 11. April 2012 die Unbedenklichkeitsbescheinigung, mit welcher vom FAGVG bestätigt wurde, dass der

grundbücherlichen Durchführung des gegenständlichen Rechtsvorganges keine steuerlichen Bedenken entgegenstehen, entsprechend dem Ersuchen der Bw. im Vorlageantrag, am 17. April 2012, ausgestellt wurde und das Eigentumsrecht der Bw. im Grundbuch eingetragen werden konnte.

Die Unbedenklichkeitsbescheinigung dient der Gewährleistung der geordneten Abgabenerhebung, sodass es nach Ausgabe der Unbedenklichkeitsbescheinigung und grundbücherlichen Durchführung nicht mehr zweckmäßig wäre, das Leistungsgebot an einen anderen Gesamtschuldner zu richten, als an den, der auf Grund des an ihn gerichteten Leistungsgebotes mit seiner Zahlung die Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung erwirkt hat.

Weiters ist zu bemerken, dass mit der Entrichtung des Betrages von € 1.347,83 das Gesamtschuldverhältnis insoweit grundsätzlich erloschen ist.

Dies alles gilt jedoch nicht für den nunmehr festgesetzten Mehrbetrag, sodass die Bw. für den, den Betrag von € 1.347,83 übersteigenden Abgabenanspruch, jedenfalls vorerst, nicht als Gesamtschuldnerin in Anspruch zu nehmen war.

Gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. August 2012