



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, inXY, vertreten durch Dr. Helmut Graupner, Rechtsanwalt, 1130 Wien, Maxingstr. 22-24/4/9, vom 29. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 25. Februar 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 11. Dezember 2003 schlossen der Berufungswerber (kurz: Bw) und Herr AN (kurz: AN) folgende "VEREINBARUNG":

#### *I.*

*Die Vertragsteile (im folgenden auch "Lebenspartner" genannt) führen seit mehreren Jahren eine Lebensgemeinschaft und schließen im Hinblick darauf die vorliegende Vereinbarung.*

#### *II.*

##### *Grundsatz*

*Die Lebenspartner verstehen ihre Lebensgemeinschaft als moderne partnerschaftliche Gemeinschaft im Sinne einer umfassenden Lebens- und Verantwortungsgemeinschaft, die sowohl von gegenseitigem Einstehen und Beistand sowie von Zuwendung und Fürsorge geprägt ist, als auch von der möglichst weitgehenden Wahrung der Eigenständigkeit, Individualität und Autonomie sowie der Selbstbestimmung der Lebenspartner. In Ausgestaltung dieses Grundsatzes ergehen die nachstehenden Regelungen.*

#### *III.*

##### *Unterhalt*

*Als der wirtschaftlich leistungsfähigere der beiden Lebenspartner verpflichtet sich AN, WTL (der Bw) die folgenden Unterhaltsleistungen zu erbringen:*

- 1. kostenlose Unterkunftgewährung im Haushalt von AN (das ist dzt. die Wohnung in .....),*
- 2. den Ersatz der Kosten einer alle Risiken abdeckenden Krankenversicherung sowie überdies*
- 3. € 500,-- monatlich im Vorhinein.*

.....

#### IV.

*Diese Vereinbarung tritt am 01.03.2002 in Kraft und wird auf unbestimmte Zeit geschlossen. Sie ist vom Bestand der Lebensgemeinschaft unabhängig, kann aber von jedem der Vertragsteile – unabhängig von der Fortsetzung oder Nichtfortsetzung der Lebensgemeinschaft – jederzeit unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Monatsletzten gekündigt werden.*

..... "

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die unter Vertragspunkt III. Ziffer 1. und 2. vereinbarten Leistungen der Sicherung des Lebensunterhaltes dienen und daher nicht der Schenkungssteuer unterliegen würden. Die vereinbarte monatliche Zahlung in Höhe von € 500,-- beurteilte die Finanzbehörde erster Instanz als schenkungssteuerpflichtigen Vorgang und errechnete eine Bemessungsgrundlage von € 54.000 (€ 500 x 12 x 9 Jahresbeträge). In Anwendung der Steuerklasse V und des entsprechenden Freibetrages setzte es mit dem angefochtenen Bescheid eine Schenkungssteuer von € 11.855,80 fest.

Dagegen wurde fristgerecht Berufung erhoben und im Wesentlichen wie folgt eingewendet:

Die Vereinbarung vom 11. Dezember 2003 habe Unterhaltszahlungen seitens des Lebensgefährten des Bw zum Gegenstand. Der Bw führe mit Herrn AN bereits seit Jahren eine echte Lebensgemeinschaft. Die beiden Partner würden einander im Kampf gegen alle Not des Lebens beistehen und lassen einander darum an den zur Bestreitung des Unterhalts verfügbaren Gütern teilnehmen. Beide Lebenspartner würde eine Obsorge an den Tag legen, wie sie Ehepartner durch das Gesetz auferlegt werde. Die Unterhaltszahlungen würden daher nicht freigebig, sondern aus moralischen oder sittlichen Gründen bzw. Anstandspflicht heraus erfolgen.

Die Unterhaltszahlungen würden daher nicht der Schenkungssteuer unterliegen (unter Hinweis auf *Dorazil/Taucher*, ErbStG4 § 3 Anm 5.1.h, mit Judikaturnachweisen).

Zudem blieben Zuwendungen unter Lebenden zum Zwecke des angemessenen Unterhalts oder zur Ausbildung des Bedachten ohnehin steuerfrei. Der Bw studiere an der Universität Mozarteum Salzburg Musik- und Bewegungserziehung, weshalb die Zahlungen zum Teil für die Ausbildung des Bw erfolgen würden, der über kein eigenes Einkommen oder Vermögen verfüge (unter Hinweis auf *Dorazil/Taucher*, ErbStG4 § 15 Anm 11.6., mit Judikaturnachweisen).

Das Finanzamt hätte zumindest weitere Ermittlungen tätigen, etwa den Fremdenakt des Magistrats der Stadt Salzburg (GZ 1/07-1140/1/2-1997) beschaffen sowie den Bw und seinen Lebenspartner befragen müssen.

Das Finanzamt legte die Berufung und den Verwaltungsakt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor.

Die Berufungsbehörde nahm in den Fremdenakt des Magistrats der Stadt Salzburg, GZ. 1/07-1140/1/2-1997, Einsicht. Mit Vorhalt vom 15. Juli 2005 wurde der Bw gebeten, zu nachstehenden Punkten Stellung zu nehmen:

Der Bw hat einen Antrag auf Erteilung einer Erst-Niederlassungsbewilligung mit dem Aufenthaltswort "Privat" gestellt. Als Nachweis des gesicherten Lebensunterhaltes auf Dauer wurde die gegenständliche notarielle "VEREINBARUNG" - im Fremdenakt als "Unterhaltsvertrag" bezeichnet - vorgelegt. Die gegenständliche notarielle "VEREINBARUNG" diene auch als Nachweis eines Rechtsanspruches auf eine ortsübliche Unterkunft. Die monatlichen Zahlungen in Höhe von € 500,-- erfolgten ab 03/2004 mittels Dauerauftrag. Aus der im Akt einliegenden Meldebestätigung geht hervor, dass der Bw seit dem 28. März 2002 im Haushalt von AN wohnhaft ist. Im Reisedokument (Reisepass M 16072979) des Bw wurde die Vignette "NIEDERLASSUNGSBEWILLIGUNG", Nr. A50152695, gültig von 08.02.2005 bis 28.02.2006, angebracht.

Weiters wurde ersucht, zur vereinbarten Höhe der Geldleistungen (€ 500,--/mtl.) Stellung zu nehmen, wobei angemerkt wurde, dass der Richtsatz für Alleinunterstützter nach dem Salzburger Sozialhilfegesetz monatlich € 406,-- beträgt.

Der Bw gab in seiner Stellungnahme (Fax vom 3. August 2005) bekannt, dass die im Vorhalt genannte Niederlassungsbewilligung bereits die erste Verlängerung darstelle, da die erste Niederlassungsbewilligung bereits im Februar 2004 erteilt wurde. Zur

entscheidungswesentlichen Frage, der vom Bw mit AN geführten Lebensgemeinschaft, die die Grundlage für die Vereinbarung vom Dezember 2003 und für die Unterhaltszahlungen sei, würden die Ermittlungsergebnisse fehlen. Der Bw führe mit AN bereits seit Jahren eine echte Lebensgemeinschaft. Die Unterhaltszahlungen würden daher nicht freigebig, sondern aus moralischen oder sittlichen Gründen bzw. aus einer Anstandspflicht heraus, zumal die Gemeinschaft nur so gelebt werden könne, erfolgen. Die Unterhaltsverpflichtung sei Voraussetzung für die Niederlassung des Bw im Inland und im Ausland könne die Gemeinschaft nicht zumutbar geführt werden. Es würden auch Ermittlungsergebnisse dahingehend fehlen, dass der Bw an der Universität Mozarteum Salzburg Musik- und Bewegungserziehung studiert und die Zahlungen seines Lebensgefährten zum Teil der Ausbildung des Bw dienen würden, weshalb Steuerfreiheit gegeben sei. Die fehlenden Ermittlungsergebnisse könnten durch Einsicht in die Vereinbarung vom 11. Dezember 2003

und den Fremdenakt des Magistrats der Stadt Salzburg (GZ 1/07-1140/1/2-1997) sowie durch Befragung des Bw und seines Lebenspartners gewonnen werden, was beantragt werde.

Die Höhe des Richtsatzes nach dem Sozialhilfegesetz sage weniger über die notwendigen Mittel für einen gesicherten Lebensunterhalt als über die budgetären Möglichkeiten und die Politik der öffentlichen Hand aus. Mit € 406,-- könne in Österreich heutzutage in der Regel niemand seinen Lebensunterhalt bestreiten. Der Ausgleichszulagenrichtsatz und das pfändungsfreie Existenzminimum liegen dementsprechend und mit gutem Grund deutlich nicht nur über dem Sozialhilferichtsatz, sondern auch dem zwischen den Lebenspartnern vereinbarten Unterhalt. AN habe ein erfolgreiches Unternehmen aufgebaut, die monatliche Zahlung von € 500,-- entspreche daher seinen Einkommen- und Vermögensverhältnissen, weshalb die Leistungen "angemessen" im Sinne § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG seien. Zudem seien die Zahlungen zum Teil für die Ausbildung des Bw.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

1.) Der Bw ist chinesischer (taiwanesischer) Staatsbürger und lebt mit AN, einem österreichischen Staatsbürger, in gleichgeschlechtlicher Lebensgemeinschaft.

Zunächst ist festzuhalten, dass (bloße) Lebensgemeinschaften ohne Rücksicht auf das Geschlecht gleich zu behandeln sind (vgl. VfGH 14.10.2004, B 1512/03).

Die nachstehenden Ausführungen zur Lebensgemeinschaft gelten daher unabhängig davon, ob es sich um eine gleich- oder verschiedengeschlechtliche handelt.

2.) Unstrittig ist, dass der Bw und AN eine Lebensgemeinschaft führen. In der gegenständlichen Vereinbarung ist festgehalten, dass diese seit mehreren Jahren besteht. Aus der im Fremdenakt einliegenden Meldebestätigung geht hervor, dass der Bw seit dem 28. März 2002 im Haushalt von AN gemeldet ist.

AN hat sich in der gegenständlichen Vereinbarung zu verschiedenen Leistungen (Unterkunft, Krankenversicherung und mtl. Bargeldzahlungen) gegenüber dem Bw verpflichtet. Diese in notarieller Form eingegangene Verpflichtung war eine Voraussetzung zur Erlangung der Niederlassungsbewilligung.

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 1 Fremdenengesetz 1997 kann die Erteilung eines Einreise- oder Aufenthaltstitels ua. wegen Gefährdung öffentlicher Interessen (§ 8 Abs. 3 Z 2) insbesondere versagt werden, wenn der Fremde nicht über einen alle Risiken abdeckenden

Krankenversicherungsschutz verfügt oder im Gesundheitszeugnis gemäß § 8 Abs. 6 und 7 eine schwerwiegende Erkrankung aufweist oder nicht über ausreichende eigene Mittel zu seinem Unterhalt oder - bei der Erteilung eines Einreise- oder befristeten Aufenthaltstitels - für die Wiederausreise verfügt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind unter "eigene Mittel" auch solche Unterhaltsansprüche zu verstehen, die auf einem privatrechtlichen Vertrag beruhen (Erkenntnis vom 25.06.1999, 98/19/0303).

Strittig ist zunächst, ob diese vertraglichen Verpflichtungen freigebig eingegangen wurden.

Gemäß § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes;
2. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird;
3. .... bis 8. ....

Der Tatbestand der freigebigen Zuwendung ist durch die Unentgeltlichkeit der Zuwendung gekennzeichnet. Unentgeltlichkeit bedeutet Unabhängigkeit der Zuwendung von einer Gegenleistung. Die Zuwendung darf weder in einem rechtlichen Zusammenhang mit einer Gegenleistung noch zur Erfüllung einer Verbindlichkeit erfolgen (vgl. VwGH 16.12.1999, 98/16/0403).

In subjektiver Hinsicht ist es für die Annahme einer freigebigen Zuwendung erforderlich, dass der Zuwendende den Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, das heißt, diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden, wobei für das Vorliegen des Bereicherungswillens die Verkehrsauffassung maßgeblich ist (vgl. zB VwGH 15.03.2001, 2000/16/0370, 0371).

Der Wille des Zuwendenden zur Unentgeltlichkeit ist dann gegeben, wenn der Zuwendende in dem Bewusstsein handelt, zu der Vermögenshingabe weder rechtlich verpflichtet zu sein noch dafür eine mit seiner Leistung in einem synallagmatischen, konditionalen oder kausalen Zusammenhang stehende Gegenleistung zu erhalten (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, § 3 ErbStG, Rz 11, 5. Absatz mit weiterem Hinweisen).

Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (vgl. zB VwGH 28.09.2000, ZI 2000/16/0327).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 17.09.1992, 91/16/0086, unter Hinweis auf sein Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 15.10.1987, ZI. 86/16/0237, Slg. Nr. 6257/F, dargetan hat, besteht bei Partnern einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft keine gesetzliche Verpflichtung zur gegenseitigen Leistung von Pflege und Unterhalt. In demselben Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof aber auch mit weiterem Hinweis ausgesprochen, es gehöre ua. landläufig zum Wesen einer solchen Lebensgemeinschaft, dass die Partner einander im Kampf gegen alle Not des Lebens beistehen und darum einander an den zur Bestreitung des Unterhalts verfügbaren Gütern teilhaben lassen. Von einer echten Lebensgemeinschaft kann nur dann gesprochen werden, wenn beide Lebensgefährten ihre ganze Kraft einsetzen, um

einander beizustehen, jedenfalls eine Obsorge an den Tag legen, wie sie den Ehegatten durch Gesetz auferlegt ist.

Der Begriff "Lebensgemeinschaft" bzw. "Lebensgefährte" ist in der österreichischen Rechtsordnung nicht näher bestimmt. Nach der Rechtsprechung ist bei Prüfung der Frage, ob eine Lebensgemeinschaft vorliegt, von den Erfahrungen des Lebens auszugehen, wonach eine Lebensgemeinschaft durch die Merkmale des gemeinsamen Zusammenlebens, der gemeinsamen Aufbringung des Lebensunterhaltes und der gegenseitigen Unterstützung gekennzeichnet ist (vgl. VwGH 15.10.1987, 86/16/0237).

Sowohl das gegenseitige Einstehen und Beistehen als auch die Besorgung des Haushalts und eine allfällige Betreuung im Krankheitsfalle durch den Lebensgefährten stellen keine solche Gegenleistung dar, durch die die Unentgeltlichkeit der Zuwendung ausgeschlossen wird (vgl. VwGH 04.12.2003, Zl. 2003/16/0097).

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes liegt Unentgeltlichkeit nicht vor, wenn eine Leistung aus einer moralischen, sittlichen oder Anstandspflicht zugesagt wird, weil in diesen Fällen eine Schenkungsabsicht fehlt (siehe zB das Erkenntnis vom 14.05.1992, 91/16/0012, mit weiteren Hinweisen).

Der Bw bringt vor, dass die "Unterhaltszahlungen" nicht freigebig, sondern aus moralischen oder sittlichen Gründen bzw. aus einer Anstandspflicht heraus erfolgen würden, zumal die Gemeinschaft nur so gelebt werden könne. Die Unterhaltsverpflichtung sei Voraussetzung für die Niederlassung des Bw im Inland und im Ausland könne die Gemeinschaft nicht zumutbar geführt werden.

Faktum ist, dass die im gegenständlichen "Unterhaltsvertrag" vereinbarten Leistungen den von der Stadt Salzburg, Magistrat, Amt für öffentliche Ordnung, gestellten Anforderungen zur Erteilung einer Niederlassungsbewilligung entsprechen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 28.03.2000, 99/14/0307, die Rechtsansicht vertreten, dass bei langjähriger Lebensgemeinschaft nach den im Erkenntnis vom 16.01.1991, 90/13/0062, dargestellten Grundsätzen eine sittliche Pflicht zur Unterhaltsleistung gegeben sein kann.

In dem oben zitierten Erkenntnis vom 16.01.1991 wird in der Begründung ausgeführt:

*" Was im Einzelfall sittliche Pflicht des Steuerpflichtigen ist, bestimmt sich nach den Vorstellungen billig und gerecht denkender Menschen darüber, welches Verhalten von dem Betreffenden in seiner Lebenssituation erwartet werden kann, widrigenfalls ihm von der Gesellschaft, der er angehört, mit Missbilligung begegnet wird. Entscheidend ist daher nicht das subjektive Pflichtgefühl des Steuerpflichtigen, sondern der objektive Pflichtbegriff nach den herrschenden moralischen Anschauungen. Es reicht daher nicht aus, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich ist, es muss vielmehr die Sittenordnung dieses Handeln gebieten.*

*Die außereheliche Lebensgemeinschaft zwischen Mann und Frau allein zieht sittliche Pflichten der Lebensgefährten gegeneinander nicht nach sich, wie sie zwischen Eheleuten bestehen. Die außereheliche Lebensgemeinschaft ist dadurch gekennzeichnet, dass die Gefährten die für die Ehe wesentlichen gegenseitigen Pflichten nicht übernehmen wollen oder können. Die sittlichen Pflichten der Ehegatten haben aber gerade ihren Grund in der für die Ehe typischen Treue- und Beistandspflicht. Um der Ehe in Bezug auf die sittlichen Pflichten der Partner gleichgehalten zu werden, müsste sich die außereheliche Lebensgemeinschaft bereits auf Dauer gerade in Fällen, die Treue und gegenseitige Beistandsleistung erforderten, derart bewährt haben, wie sich dies aus der Ehe ergeben sollte. Nur dann könnten auch die einer Ehe vergleichbaren gegenseitigen sittlichen Pflichten der Partner zwischen Gefährten einer außerehelichen Lebensgemeinschaft angenommen werden. Diese Voraussetzungen müssten auf Grund objektiver Anhaltspunkte feststellbar sein. "*

Diese Grundsätze sind auf gleich- und verschiedengeschlechtliche Lebensgemeinschaften anzuwenden.

In der gegenständlichen Vereinbarung ist festgehalten, dass die Lebensgemeinschaft bereits seit mehreren Jahren besteht. Dem Bw wurde im Schriftsatz vom 15. Juli 2005 die im Fremdenakt einliegende Meldebestätigung vorgehalten, wonach der Bw seit dem 28. März 2002 im Haushalt von AN gemeldet ist. Der Bw ist dem nicht explizit entgegengetreten, sondern hat nur unter Hinweis auf die Vereinbarung von einer "bereits seit Jahren" bestehenden Lebensgemeinschaft gesprochen.

Es ist daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen anzunehmen, dass die Lebensgemeinschaft im März 2002 begründet und demnach im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ca. 22 Monate gedauert hat.

Die Dauer dieser Lebensgemeinschaft ist zu kurz, um aus der Dauer sittliche Pflichten des Partners ableiten zu können. Es wurden auch keine weiteren durch objektive Anhaltspunkte feststellbare Umstände genannt, aus denen sich, trotz der kurzen Dauer der Lebensgemeinschaft, sittliche Pflichten für den Partner ergeben hätten.

Der "Unterhaltsvertrag" dient im Ergebnis der Aufrechterhaltung der Lebensgemeinschaft. Für die Berufungsbehörde ist aber nicht erkennbar, warum sich alleine aus diesem Umstand eine sittliche oder moralische Pflicht ergeben soll, zumal die Vereinbarung jederzeit unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist von jedem der Vertragsteile gekündigt werden kann.

Die gegenständlichen Leistungen sind daher schenkungssteuerbar.

3.) Auf Grund des § 15 Abs. 1 Z. 9 ErbStG bleiben außerdem (§ 14 ErbStG) Zuwendungen unter Lebenden zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes oder zur Ausbildung des Bedachten steuerfrei.

Der Bw bringt in eventu vor, dass die Leistungen dem Unterhalt des Bw dienen und die Zahlungen zum Teil die Studienkosten abdecken sollen.

3.1.) Zuwendungen zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes:

Zur Auslegung des Begriffs "Unterhalt" ist die Bestimmung des § 672 ABGB heranzuziehen. Danach ist Unterhalt "Nahrung, Kleidung, Wohnung und die übrigen Bedürfnisse" zu verstehen. Zu diesen "übrigen Bedürfnissen" gehören etwa die nach Erholung, Freizeitgestaltung, medizinischer Versorgung sowie für Heizung und Beleuchtung uä. (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, § 15 ErbStG, Rz 29b, 1. Absatz mit weiterem Hinweisen).

Die Steuerfreiheit nach § 15 Abs. 1 Z 9 ErbStG kommt nur in Betracht, wenn der Bedachte der Zuwendung zum Zwecke des angemessenen Unterhaltes bedarf (vgl. VwGH 29.01.1997, 96/16/0024).

Der Bw ist taiwanesischer Staatsbürger und studiert an der Universität Mozarteum Salzburg. Er verfügt über kein eigenes Vermögen oder Einkommen und ist damit nicht in der Lage seinen Unterhalt selbst zu bestreiten.

Bei der Anwendung der Z 9 ist der Beweggrund für die Zuwendung zu prüfen.

Für die Annahme, dass die Zuwendungen dem Unterhalt dienen, spricht neben der finanziellen Situation des Bw vor allem der Umstand, dass der gegenständliche "Unterhaltsvertrag" vom Magistrat Salzburg als Nachweis des notwendigen Unterhalts verlangt wurde. Die Verpflichtung enthält auch nur Leistungen – Unterkunft, Krankenversicherung, Bargeld – die für die Unterhaltssicherung notwendig sind.

Gegen eine Zuwendung zum Zwecke des Unterhalts könnte sprechen, dass sich AN einem Vertrag auf unbestimmte Zeit (gewissermaßen "ins Ungewisse") zu laufenden Leistungen verpflichtet hat. Dies wird aber durch den Umstand relativiert, dass die Parteien den Vertrag jederzeit ohne die Angabe von Gründen aufkündigen können.

Die Zuwendungen für den Unterhalt müssen angemessen sein. Für das Ausmaß des "Angemessenen" können als Hilfwerte die Richtsätze nach dem Salzburger Sozialhilfegesetz herangezogen werden. Bei der Berechnung der Sozialhilfe wird das Einkommen den Ausgaben des Haushaltes (ua. Miete, Betriebskosten) gegenübergestellt. Die Kosten für die Unterkunft werden im gegenständlichen Fall von AN zur Verfügung gestellt. Der "Alleinunterstützen-Richtsatz" nach dem Salzburger Sozialhilfegesetz beträgt monatlich € 404,-- (siehe [www.salzburg.gv.at/themen/gs/soziales](http://www.salzburg.gv.at/themen/gs/soziales); im Vorhalt aufgrund eines Schreibfehlers unrichtig mit € 406,-- angeführt).

Im Berufungsfall erhält der Bw monatlich € 500,--. Von diesem Betrag ist ein Anteil in Höhe von € 404,-- sowie die Unterkunft und die Krankenversicherung als angemessener Unterhalt gemäß § 15 Abs. 1 Z. 9 erster Fall ErbStG von der Schenkungssteuer befreit.

3.2.) Zuwendungen zur Ausbildung des Bedachten sind nicht davon abhängig, ob die Zuwendungen angemessen sind. Solche Zuwendungen liegen vor, wenn der Bedachte sich in Ausbildung befindet und der Zuwendung bedarf, wenn er also nicht in der Lage ist, die



Ausbildungskosten zu tragen. Unter Ausbildung ist die Erlernung eines Berufes zu verstehen. Dieser Begriff umfasst auch eine besondere Fachausbildung (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, § 15 ErbStG, Rz 31).

Der Bw studiert an der Universität Mozarteum Salzburg. Der vom Bw zu leistende Studienbeitrag beträgt € 726,72 pro Semester (€ 1.453,44 jährlich). Die über den angemessenen Unterhalt hinausgehenden Beträge (€ 96,00 mal 12 Monate ergibt € 1.152,--) finden in den Studienbeiträgen Deckung, weshalb diese als Zuwendungen zur Ausbildung des Bw gemäß § 15 Abs. 1 Z. 9 zweiter Fall ErbStG steuerfrei sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 16. August 2005