

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Wolfgang Pavlik und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Wolfgang Aigner, Erwin Agneter und Christian Schuckert in der Beschwerdesache Mag. A.A., A-Straße 1, 1XXX Wien, vertreten durch KRW Wanderer SteuerberatungsgesmbH, Schönngasse 15-17/9, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 12. Juli 2013 gegen den Bescheid des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 28. Juni 2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. Jänner 2017, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt in seinem Bestand unverändert.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nichtzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist Kassierin des A-Verein. Der Vorsitzende des A-Vereins ist der Ehegatte der Bf.. Die A-Schulen wurden vom A-Verein im Jahr 1999 gegründet.

Nach der Homepage betreffend A-Schulen "*wurde der Volksschule im Schuljahr 2009/ 2010 das Öffentlichkeitsrecht trotz eines positiven Inspektionsberichts des Bezirksschulinspektors plötzlich entzogen, der Sekundarschule wurde es durch einen neuen Landesschulinspektor nicht mehr verliehen. Daraufhin nahmen viele Eltern ihre Kinder aus der Schule und zahlten keine Beiträge mehr, was im Sommer 2010 zusammen mit einer schriftlich zugesagten und nicht ausbezahlten Förderung durch das Ministerium zum Konkurs des A-Vereins führte.*

Der Masseverwalter dieses Schulvereins hat dann die Gemeinde Wien geklagt, da andere Privatschulen (mit und auch ohne Öffentlichkeitsrecht) Subventionen erhalten haben, die A-Schulen jedoch nicht. Das Verfahren ist im Sommer 2016 noch immer gelaufen. Im Herbst 2010 setzten die Schulgründer mit einigen Lehrern die Arbeit mit SchülerInnen (vom Schuleintritt bis zur Matura-Vorbereitung) mit einem neuen Verein im B-Verein fort, siehe [www. b-schule. wien.](http://www.b-schule.wien)"

Die Bf. ist Komplementärin der A-KG. Der Kommanditist der A-KG ist der Ehegatte der Bf..

Mit dem Einkommensteuerbescheid der Bf. für das Jahr 2010 anerkannte das Finanzamt gewerbebetriebliche Einkünfte in Höhe von **-7.072,00 €** sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von **59.525,22 €**. Die bezugsauszahlenden Stellen waren der Bundesdienst [25.609,16 €], 2 Schulvereine [13.272,66 € (A-Schulverein), 2.878,81 € (A-B.Schulverein)] und der Insolvenz-Engeltfonds [12.424,99€, 5.471,60 €]. Strittig ist, ob von der Bf. an den A-Verein hingegebene Geldmittel in der Gesamthöhe von **67.411,00 €** als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 anzuerkennen sind.

Mit dem abweisenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 verneinte das Finanzamt die in Rede stehende Rechtsfrage, woraufhin die Bf. Beschwerde erhob.

Mit der Beschwerde beantragte die Bf. die Anerkennung der als "Darlehen" bezeichneten Geldmittel in Höhe von 67.411,00 € als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 mit der Begründung, dass das Ministerium für Unterricht und Kunst die Auszahlung der für den Verein zugesagten Förderung von 200.000 € immer wieder hinausgezögert hätte. Aufgrund der Meinung, auf eine schriftliche Zusage vertrauen zu können, wäre mit dem versprochenen Geld der Schulturnsaal aus einer Lagerhalle umgebaut worden. Der Umbau sei kostengünstig vorgenommen worden.

Der Trägerverein der Schule sei der A-Verein gewesen. Der Turnsaal sei für die Erfüllung des Lehrplans nötig gewesen und sei eine Bedingung für die Vergabe des Öffentlichkeitsrechts gewesen.

Auf die baldige Inbetriebnahme des Turnsaals sei bedacht genommen worden. In der Umgebung des Schulorts wären Turnsäle in öffentlichen Schulen wegen Eigenbedarfs nicht mietbar gewesen. Bis zur Fertigstellung des Turnsaales hätten die Schülerinnen bis zum U-Zentrum zu fahren gehabt.

Mit dem Privatgeld wäre ein Zwischendarlehen an den A-Verein zu geben gewesen, weil das Ministerium die Auszahlung der Förderung immer wieder verzögert hätte. Die Firmen hätten das Geld für ihre bereits geleisteten Arbeiten im Turnsaal haben wollen.

Der Aufwand wäre zwangsläufig erwachsen, weil die Schule bzw. der Verein ohne dieses Zwischendarlehen den Konkurs mitten im Schuljahr anmelden hätte müssen; damit hätte die Schule sofort geschlossen werden müssen.

Wider die Möglichkeit, dieses Darlehen nicht an den A-Verein zu leisten, führte die Bf. ins Treffen: In einem solchen Fall hätten 220 Schüler mitten im Schuljahr keinen Schulplatz gehabt; das hätte einen Großteil der Aufbauarbeit für die Kinder zunichte gemacht. Vor dem Besuch unserer Schule wären diese Kinder wegen Schulphobie oder Angststörungen monatelang nicht in die Schule gegangen.

Die Nichterfüllung von 220 Verträge mit den Eltern hätte die Klagsmöglichkeit dieser Eltern gegen die Bf. und den Ehegatten auf Vertragserfüllung bedeutet. Die Klagen der Eltern gegen die Bf. und den Ehegatten hätten den finanziellen Ruin zur Folge gehabt.

Eine Anmeldung zum häuslichen Unterricht müsse jede Familie für ihr Kind am Anfang von jedem Schuljahr in einer Privatschule durchführen. In Hinblick darauf, dass eine Anmeldung zum häuslichen Unterricht rechtlich nur am Anfang eines Schuljahres erfolgen

könne, wäre ein Schulwechsel mitten im Schuljahr rechtlich nicht möglich gewesen. Ein möglicher Konkurs zum damaligen Zeitpunkt hätte eine Situation hergestellt, die die Eltern in eine rechtlich unlösbare Situation für ihre Kinder gebracht hätte. Der Stadtschulrat für Wien hätte uns einen Verwaltungsmangel vorwerfen müssen und die Bf. samt Ehegatte anzeigen müssen; dies wäre auch beruflich der Ruin gewesen.

Als Begründung für die sittliche Ausweglosigkeit führte die Bf. ins Treffen: Auf die Aufnahme vieler Kinder mit Bedarf nach viel besonderer Betreuung [damit die Kinder gern in die Schule gehen würden] wäre die Imstichlassung dieser Schüler mitten im Schuljahr und die Rückkehr dorthin, von wo die Schüler weggegangen wären, erfolgt. Zwecks Abwendung dessen wären die gesamten Ersparnisse eingesetzt worden. Dieser Einsatz wäre **keine unternehmerische Tätigkeit/Handlung** gewesen, sondern wäre zur **Rettung des Lebenswerkes** der Bf. und des Ehegatten aus privater Überzeugung gedacht gewesen. Bis zuletzt wären die Bf. und der Ehegatte überzeugt gewesen, dass die Geldüberweisung durch das Ministerium nur eine Frage der Zeit sei, sodass eine Furcht um das Geld nicht bestanden hätte. Es wäre eine außergewöhnliche Belastung für das Ehepaar gewesen, die aber als vorübergehende Belastung gedacht gewesen wäre. In Hinblick auf die Nichtausbezahlung der versprochenen Förderung hätte der Aufwand die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erheblich und dauerhaft beeinträchtigt.

Über abgabenbehördliches Ergänzungsersuchen vom 17. Juli 2013 hinauf brachte die Bf. mit Schreiben vom 4. September 2013 samt Beilagen, was die in Rede stehende Förderung anbelangt, vor, dass diese bereits im Juli 2008 bei Min. Rat A.B. und HR C.D. mündlich zugesagt worden wäre. Davor hätte es mehrere Sitzungen im Bundesministerium gegeben. Am 29. Juni 2009 hätte das Ministerium in einer Sitzung die Förderung von 200.000 € fix zugesagt (Brief des A-Verbandes an das Ministerium mit der Zusammenfassung der Ergebnisse dieses Termines).

Am 12. November 2009 wäre das erste Drittel schriftlich zugesagt und ausbezahlt worden. Die anderen Schulen hätten Ende des Schuljahres 2009/2010 die restlichen zwei Drittel ausbezahlt bekommen.

Zum Öffentlichkeitsrecht führte die Bf. ins Treffen, dass der A-Verein den Rest der Förderung dadurch, dass ihm mittlerweile das Öffentlichkeitsrecht nicht mehr zuerkannt worden sei, nicht ausbezahlt bekommen habe. Vorher wäre es ihm zehn Jahre lang zuerkannt worden. Das Öffentlichkeitsrecht sei im Schuljahr 2008/2009 sogar um ein Schuljahr erweitert worden.

Die Förderzusage wäre ohne Widmungsverpflichtung erfolgt. Fast alle Privatschulen hätten bereits jahrelang je 1.000 €/SchülerIn/Schuljahr ohne Zweckbindung bekommen. In Hinblick auf die unveränderten Abläufe sei nicht zu erwarten gewesen, dass es irgendwelche Probleme bei der Verleihung des Öffentlichkeitsrechts im Schuljahr 2009/2010 geben könnte.

Nach dem kurzfristigen und überraschenden Austausch des zuständigen Landesschulinspektors wären die Bf. und der Ehegatte zwar über das Vorgehen überrascht gewesen, trotzdem sei nicht zu erwarten gewesen, dass das Öffentlichkeitsrecht nicht mehr verliehen werden sollte. Erst nach einem feindselig

abgelaufenen Inspektionstermin sei der Bf. und dem Ehegatten klar gewesen: Der neue Inspektor sei offensichtlich der Unterrichtsmethode nicht wohlgesinnt gewesen. Trotzdem dürfte seine private Meinung über eine Unterrichtsmethode kein Problem mit dem Öffentlichkeitsrecht bedeuten.

Die positive Beurteilung durch den zuständigen Bezirksschulinspektor im Volksschulbereich sei von einer Beamtin des Ministeriums nicht berücksichtigt worden. Aus heutiger Sicht könne die Bf. sagen, dass bereits damals klar gewesen sei: Man habe Probleme beim Öffentlichkeitsrecht machen wollen. Damals aber hätten die Bf. und der Ehegatte gemeint, dass die persönliche Meinung des Landesschulinspektors nicht in die Schulbeurteilung miteinbezogen werden dürfe.

Zum Turnsaal führte die Bf. ins Treffen: Der Baubeginn für den Saal sei schon 2007 gewesen, weil die Bf. und der Ehegatte damals die Lagerhalle ausgeräumt und mit dem Planen für das große Umbauvorhaben begonnen hätten. Mitte 2008 sei die Ausführung des Umbaus baupolizeilich bewilligt worden. Dann habe sich das Vorhaben durch Verschiebung der Förderungszusage des Ministeriums von Sitzung zu Sitzung lange hingezogen. Im September 2009 sei der Turnsaal in Betrieb genommen worden. Die Höhe der Baukosten betrage ca. 100.000 € (siehe Liste).

Zum Darlehen legte die Bf. dar: Der A-Verein habe keine Barmittel gehabt und wäre daher auch wenig kreditwürdig gewesen, sodass die Bf. und der Ehegatte als Bürgen einzustehen gehabt hätten.

Ab November 2009 sei für das Ehepaar klar gewesen, dass ohne ein Darlehen die Zeit bis zur Übernahme der Förderung nicht zu bestehen sei. In Hinblick darauf, dass die zugesagte Förderung als Garantie für die Rückzahlung erschienen sei, also das private Geld nur für ein paar Monate gebraucht werden sollte, hätte das Ehepaar sich dazu entschieden, die Privatersparnisse dem Verein zur Verfügung zu stellen.

Auf die fehlende Möglichkeit der Konkursanmeldung mitten im Schuljahr und die in der Beschwerde aufgelisteten Gründe wurde verwiesen.

Der dem Schreiben beigelegten Klage fügte die Bf. hinzu: Selbst bei bis Ende Juni 2010 bestehendem Öffentlichkeitsrecht habe eine Familie die Rückzahlung des Schulgeldes von der Bf. und dem Gatten persönlich verlangt. Die erste Instanz habe der klagenden Partei Recht gegeben. Der Berufung sei Folge geleistet worden. Nun sei die Klage wieder zurück an das Bezirksgericht gegangen.

Hinsichtlich zivilgerichtlicher Klagen brachte die Bf. vor, dass der Masseverwalter die Klage gegen die Gemeinde Wien wegen nicht ausbezahlter Fördermittel eingegeben hätte. Die Bf. und der Ehegatte seien wegen des immer noch bestehenden Konkursverfahrens für den Verein nicht handlungsbefugt. Die erste Sitzung für diese Klage hätte bereits im Juni 2013 stattgefunden, die nächste Sitzung sei im September 2013.

Mit dem Schreiben wurden a) der an das Bundesministerium für Unterricht, Kunst und Kultur adressierte Brief von A.M. vom 29. Juni 2009, b) die Subventionszusage für das erste Drittel der Förderungen vom 12. November 2009, c) sechs Darlehensverträge mit Übersichtsliste, d) das Ansuchen um das Öffentlichkeitsrecht für das Schuljahr 2009/2010, e) die Verleihung des Öffentlichkeitsrechts für das Schuljahr 2007/2008, f) die

Rechnung eines auf den Heizungs- und Lüftungsbau spezialisierten Unternehmens, g) die gegen die Bf. und den Ehegatten gerichtete Klage und h) eine Liste der Investitionen in der Halle übermittelt.

In der am 26. Jänner 2017 abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung erklärten die Parteien ihr Einverständnis über die Abhandlung der Beschwerde der Bf. und des Gatten gleichzeitig in einer gemeinsamen Verhandlung. Des Weiteren gab die Bf. zu Protokoll, dass das Darlehen bei Zufluss der Fördermittel sofort zurückgezahlt worden wäre. Es sei um das Erfordernis einer Sporthalle gegangen. Aufgrund des Fehlens einer solchen Halle hätten wir von A-Dorf in das U-Zentrum zu fahren gehabt, um dort den Turnunterricht abzuhalten. Die sofortige Errichtung des Turnsaals samt Bezahlung sei somit notwendig gewesen.

Die Bf. habe sich beim Stadtschulrat erkundigt. Im Prinzip sei es bei der Förderung um die Finanzierung gegangen. Auch andere Schulen ohne Öffentlichkeitsrecht hätten Förderungen erhalten.

Nach Erachten der Bf. sei die Förderung nur zum Schein mit dem Öffentlichkeitsrecht verquickt worden. Das lasse sich für die Bf. aus den geschilderten Abläufen schließen. Bis Juni 2013 hätten die restlichen zwei Drittel der Förderung ausbezahlt werden sollen; dies sei von Hofrat C.D. zugesagt worden. Die Bf. und der Ehegatte hätten die an der Turnsaalerrichtung beteiligt gewesen Firmen zwar gebeten, mit der Rechnungserstellung bis zum Einlangen der Förderung zu warten, jedoch hätten die Firmen nicht mehr länger warten wollen. Somit seien die Bf. und der Gatte gezwungen gewesen, die privaten Geldmittel dafür einzusetzen.

Die Bf. habe den Eindruck, dass der neue Landesschulinspektor dem Verein feindselig gegenübergestanden sei und das Öffentlichkeitsrecht nicht verleihen habe wollen. Nach Erachten der Bf. sei der für die Beurteilung des Falles zugeteilte Inspektor ein Gegner der A-Methode gewesen.

Nach Wissen der Bf. sei der Konkurs noch immer nicht abgewickelt. Die Bf. habe noch keine Nachricht vom Masseverwalter.

Auf die Klage des Masseverwalters gegen die Gemeinde Wien auf 600.000 € wurde verwiesen.

Über Frage des Beisitzers Agneter nach den in Rede stehenden Förderungen legte die Bf. im Wesentlichen offen, dass eine Förderung vom Bund und vom Land bei einer jährlichen Förderung von jeweils 1.000 €/Kind insgesamt 2.000 €/Kind ergeben hätte.

Durch die Amtsvertreterin wurde bestätigt, dass das Konkursverfahren nach Auskunft der Abgabensicherung noch immer im Laufen sei.

Zum Verein brachte die Bf. vor, dass der im Jahr 1999 gegründete Verein trotz seit 2001 gestellter Förderungsansuchen bis 2008/2009 keine Förderungen erhalten hätte. Erst eine dann gegründete Elterngruppe hätte es geschafft, diese Förderung zu erhalten. Nach Meinung der Bf. bestehe ein Rechtsanspruch auf Förderung dann, wenn vergleichbaren Schulen ebenfalls eine Förderung gewährt werde.

Betreffend die Turnsaalerrichtung sei es zwar richtig, dass diese 2007 begonnen habe, jedoch sei nur eine Lagerhalle leer geräumt und in Ordnung gebracht worden. Von einem

tatsächlichen Baubeginn habe zum damaligen Zeitpunkt keine Rede sein können. Die Baubewilligung sei erst 2008 gewesen.

Zur Höhe der Förderung führte die Bf. ins Treffen, dass es dabei dadurch, dass sowohl das Bundesministerium, als auch die Gemeinde Wien Zahler gewesen wären, um eine Förderung in Höhe von 220.000 € mal 2 gegangen sei.

Zu dem in weiterer Folge neu gegründeten Verein gab die Bf. u. a. zu Protokoll: Dieser sei ohne Öffentlichkeitsrecht und würde keine Förderungen bekommen. Die Schüler würden die Prüfungen an einer öffentlichen Schule ablegen.

Über Nachfrage des Beisitzers Agneter fügte die Bf. zur schriftlichen Förderzusage des Bundesministeriums [zumindest für das erste (im Jahr 2009 auch ausbezahlte) Drittel der Förderung] hinzu, dass es keine schriftliche Förderzusage der Gemeinde Wien gebe.

In weiterer Folge wandte die Amtsvertreterin gegen eine Stattgabe der Beschwerde ein, dass es sich bei dem in Rede stehenden Verein um einen Verein handle, dem von den Funktionären dieses Darlehen zur Verfügung gestellt werde, verneinte den Bestand einer sittlichen Verpflichtung dafür, zumal es zu diesem Zeitpunkt schon fraglich gewesen sei, ob die Gelder zurückbezahlt werden könnten, und verwies unter Bezugnahme auf diesen Themenkomplex auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. September 1995, 92/15/0214.

Die Bf. replizierte, dass es zu diesem Zeitpunkt überhaupt nicht klar gewesen wäre, dass das Öffentlichkeitsrecht nicht verliehen werde, hielt fest, dass die Vereinsmitglieder wegen der schriftlichen Förderzusage fix vom Erhalten der Förderzusage ausgehen hätten können, und verneinte unter Bezugnahme auf andere Schulen ohne Öffentlichkeitsrecht, die Förderungen erhalten hätten, den Grund für die Abhängigmachung der Förderung vom Öffentlichkeitsrecht zu wissen.

Die Amtsvertreterin wandte ein, dass es sich beim A-Verein um eine eigene Rechtspersönlichkeit handle, die nicht mit natürlichen Personen, die aus Engagement Gelder hingegeben hätten, vermengt werden dürfe, erklärte, aufgrund der Gemeinnützigkeit des Vereins keinen Einblick in das Rechnungswesen zu wissen, und verneinte, etwas über die finanzielle Situation des Vereins zu wissen.

Nach Replik der Bf., wonach es eine Einnahmen-Ausgabenrechnung gebe, setzte die Amtsvertreterin fort, dass als Gläubiger im Konkurs im Wesentlichen eine Firma als Vermieter der Lagerhalle und die Bf. als Darlehensgeber aufgetreten wären, verwies ferner auf die auch hier anwendbare Rechtsprechung zur Darlehenshingabe an GmbHs durch deren Gesellschafter/Geschäftsführer und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Die Bf. fügte den Antragsausführungen noch hinzu, dass zwei Anwälte danach, wie dieses Darlehen steuerlich zu berücksichtigen sei, gefragt worden wären. Von den Anwälten hätte der eine von Werbungskosten, der andere von außergewöhnlichen Belastungen gesprochen. Der Masseverwalter hätte geklagt, weil auch er davon ausgegangen sei, dass dem Verein die Förderung zugestanden wäre. Als Laie müsse die Bf. doch umso mehr glauben, diese Förderung zu erhalten.

Über Frage des Beisitzers Agneter nach dem Empfänger der Förderung gab die Bf. zu Protokoll: Der Elternverband hätte die Förderung bekommen. Die Bf. wisse zwar nicht,

ob es einen schriftlichen Fördervertrag mit diesem gemeinnützigen Verband gebe, jedoch habe es eine mündliche Zusage auf jeden Fall gegeben. Der Verband, bestehend aus drei oder vier Schulen, hätte dann das Geld auf die jeweiligen Schulen aufgeteilt. Die Bf. wisse bis heute nicht den Grund dafür, warum der A-Verein die Förderung nicht bekommen habe.

Abschließend beantragte die Bf. die Stattgabe der Beschwerde mit der Begründung, dass die Bf. und ihr Ehegatte aus der Situation heraus richtig gehandelt hätten. Sie hätten geglaubt, dass das Geld demnächst da sein werde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Hingabe eines Darlehens in der Gesamthöhe von 67.411,00 € durch die Kassierin eines Schulvereins an den Schulverein für die Erfüllung der Verbindlichkeiten des Vereines als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 anzuerkennen ist.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§2 Abs.2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen: Sie muß außergewöhnlich sein (Abs.2). Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs.3). Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 4, 1. Satz EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0218, erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig (§ 34 Abs. 3 EStG 1988), wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Zwangsläufigkeit eines Aufwandes ist stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen. Schon aus der Wortfolge "wenn er (der Steuerpflichtige) sich ihr ... nicht entziehen kann" ergibt sich mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 leg.cit. ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat.

Nach Vock in Jakom EStG⁹, 2016, Rz.41 zu § 34 ist die Zwangsläufigkeit dem Grunde nach stets nach den Umständen des Einzelfalls (VwGH 30. Jänner 2014, 2010/15/0191), und nicht in wirtschaftlicher oder gar in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilen; der Steuerpflichtige darf sich dem Aufwand aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen können (VwGH 3. März 1992, 88/14/0011). Keine außergewöhnliche Belastungen bilden daher Aufwendungen, die

1. **freiwillig** geleistet werden (z.B. Zahlungen auf verjährte Ansprüche, VwGH 29. November 1988, 87/14/0198);
2. auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich oder grob fahrlässig **herbeigeführt** wurden (VwGH 25. Jänner 2000, 97/14/0071; BFG 27. Feber 2015, RV/5101204/2014; BFG 16. Dezember 2015, RV/610539/2015);
3. sonst die unmittelbare Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken, d.h. **freiwillig** (VwGH 30. Mai 1995, 92/13/0191), entschlossen hat (VwGH 23. Mai 2007, 2006/13/0081, 21. November 2013, 2010/15/0130);
4. sich als Folge eines vom Steuerpflichtigen bzw. einem Nahestehenden **übernommenen** Unternehmerwagnisses darstellen (VwGH 20. Oktober 2004, 2000/14/0163).

Nach Vock in Jakom EStG⁹, 2016, Rz.42 zu § 34 und der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sind tatsächliche Gründe in der Person des Steuerpflichtigen gelegene Gründe, die ihn unmittelbar selbst, d.h. nicht auch einen Dritten (VwGH 20. September 1988, 86/14/0015) „betreffen“ (VwGH 16. Dezember 1999, 97/15/0126) bzw. "treffen“ (VwGH 1. Oktober 1991, 91/14/0077), z.B. Krankheit (VwGH 24. Juni 2004, 2001/15/0109; LStR 830) oder Körperbehinderung, aber auch andere unabwendbare Ereignisse wie Katastrophenschäden, unverschuldete Unfälle und Ähnliches, Kosten der Berufsausbildung zur Existenzsicherung des Steuerpflichtigen (VwGH 20. Dezember 1994, 94/14/0087), zur Beseitigung von unmittelbar gesundheitsgefährdenden Umweltbelastungen, der Emigration bei Entzug von Menschenrechten, Aufwendungen für eine Haushaltshilfe, wenn der Steuerpflichtige zur Erwerbstätigkeit genötigt ist (VwGH 10. September 1987, 87/13/0086). **Keine Zwangsläufigkeit** besteht hingegen praktisch in den meisten Fällen der Übernahme einer **Bürgschaft** bzw. **gleichartiger Belastungen** (VwGH 2. März 1993, 93/14/0018).

Nach Vock in Jakom EStG⁹, 2016, Rz.43 zu § 34 und der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs entspringen rechtliche Gründe (wie sittliche Gründe) dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen (VwGH 14. Jänner 1992, 91/14/0243). Sie können sich grundsätzlich aus dem Gesetz, einer vertraglichen Vereinbarung, einem Verwaltungsakt oder einem Urteil ergeben, doch darf die rechtliche Verpflichtung **nicht** auf einen **freiwilligen Entschluss** des Steuerpflichtigen zurückzuführen sein (VwGH 31. März 2003, 98/14/0164). Schon die Übernahme der Verpflichtung muss aus rechtlichen bzw. sittlichen Gründen **zwangsläufig** erfolgen (VwGH 30. Jänner 2014, 2010/15/0191; UFS 9. Juni 2005, RV/1496-W/04; der Steuerpflichtige darf die entsprechenden Gründe nicht selbst gesetzt haben (s BFH 18. Juli 1986, III R 178/80, BStBl II 86, 745).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. September 1995, 92/15/0214, setzt Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen voraus, daß sich der Steuerpflichtige nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen zu der Leistung verpflichtet halten kann. Es reicht nicht aus, daß die Leistung menschlich verständlich ist, es muß vielmehr die Sittenordnung das Handeln gebieten. Ob dies der Fall ist, bestimmt sich nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen, in dem das Rechtsgefühl der Gemeinschaft zum Ausdruck kommt (Hinweis E 24. April 1990, 90/14/0064; E 11.6.1991, 91/14/0052).

Nach Vock in Jakom EStG⁹, 2016, Rz.44 zu § 34 und der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ergeben sich sittliche Gründe aus den Normenkreisen der Sittlichkeit bzw. der Sitte, wie sie im mitteleuropäischen Kulturbereich „allgemein anerkannt sind“ (VwGH 23. Oktober 1984, 84/14/0081). Der Steuerpflichtige darf sich der Leistung nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen nicht entziehen können (VwGH 7. August 1992, 91/14/0139). Es reicht nicht aus, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich, wünschenswert, lobenswert (VwGH 17. Dezember 1998, 97/15/0055) oder förderungswürdig (VwGH 23. April 1985, 84/14/0158) erscheint bzw. eine ungünstige Nachrede in der Öffentlichkeit vermieden werden soll. Dass eine Handlung von der Sittenordnung gutgeheißen wird, genügt noch nicht (VwGH 21. September 1993, 93/14/0105); es muss die Sittenordnung dieses Handeln vielmehr gebieten bzw. fordern (VwGH 9. September 1998, 94/14/0009). Ausschlaggebend ist nicht die subjektive Meinung des Helfenden, sondern die objektive Lage des Hilfsbedürftigen, wie sie sich dem zu Hilfe Gerufenen bei objektiver Betrachtung darstellt (VwGH 11. Dezember 1990, 90/14/0202). Die Sittenordnung verlangt u.a. Hilfeleistung an in Not geratene Menschen, außerhalb von Angehörigen aber nur in besonderen Fällen (VwGH 19. Jänner 1988, 87/14/0021; 13. Mai 1986, 86/14/0004).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist bei einer bestehenden sittlichen Verpflichtung überdies noch zu prüfen, ob Aufwendungen, die die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen übersteigen, insbesondere wenn durch diese Aufwendungen Unterhaltsverpflichtungen gefährdet werden, von der Sittenordnung gutgeheißen werden (vgl. VwGH 6. November 1990, 90/14/0127).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 10. September 1998, 96/15/0152, stellt die Gewährung eines Darlehens keine außergewöhnliche Belastung dar. Unter den im § 34 EStG 1988 genannten Aufwendungen sind nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden (vgl. z.B. VwGH 25. September 1985, 84/13/0113). Insbesondere stellt eine Darlehensgewährung keine außergewöhnliche Belastung dar, weil sie nur zu einer Vermögensumschichtung führt; an die Stelle des hingegebenen Geldbetrages tritt die Forderung aus dem Darlehen (VwGH 1. März 1989, 85/13/0091; 12. September 1989, 88/14/0163; 29. November 1990, 90/14/0228; und 7. August 1992, 91/14/0046).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann eine sittliche Verpflichtung zur Übernahme einer Bürgschaft für nahe Angehörige nur unter folgenden kumulativen Voraussetzungen als gegeben angenommen werden:

1. Es ist erforderlich, daß der Abgabepflichtige glaubt, durch die Übernahme von Bürgschaften eine existenzbedrohende Notlage eines nahen Angehörigen mit Aussicht auf Erfolg abwenden zu können.
2. Eine existenzbedrohende Notlage liegt nicht schon dann vor, wenn nur die Fortführung einer selbständigen Betätigung ohne die Übernahme von Bürgschaften nicht mehr möglich scheint, sondern wenn die wirtschaftliche Existenz des nahen Angehörigen überhaupt verloren zu gehen droht, dieser also seine berufliche Existenz nicht auch auf andere ihm zumutbare Weise hätte erhalten können.
3. Die besicherten Kredite dürfen nicht dazu dienen, den Betrieb des Schuldners zu erweitern oder ihm sonst bessere Ertragschancen zu vermitteln (VwGH 1. März 1983, 82/14/0187).
4. Es besteht keine sittliche Verpflichtung eines Abgabepflichtigen zur Übernahme von Bürgschaften für Schulden, die ein naher Angehöriger ohne besondere Notwendigkeit eingegangen ist.
5. Eine Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen setzt voraus, daß sich der Steuerpflichtige nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen der Übernahme von Bürgschaften nicht entziehen kann. Nicht das persönliche Pflichtgefühl des Steuerpflichtigen, sondern der objektive Pflichtbegriff nach den herrschenden moralischen Anschauungen ist entscheidend. Es reicht daher nicht aus, daß das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich ist, es muß vielmehr die Sittenordnung dieses Handeln gebieten.

Ein Ausfall einer Forderung kann nur dann eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn die zur Forderung führenden Zahlungen die Kriterien einer außergewöhnlichen Belastung erfüllt haben (VwGH 29. Jänner 2003, 99/13/0179), z.B. in Zusammenhang mit Krankheitskosten (LStR 824).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs besteht nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen keine sittliche Pflicht zur Übernahme unverhältnismäßiger Belastungen für nahe Angehörige. Bei Beurteilung der Verhältnismäßigkeit ist jedenfalls die Vermögenslage eines Steuerpflichtigen mit zu berücksichtigen (VwGH 15. Februar 1994, 93/14/0227, 20. April 1993, 88/14/0199). Haben Angehörige eine Notlage ohne besondere Notwendigkeit oder leichtfertig herbeigeführt, so besteht keine sittliche Pflicht, Angehörige aus dieser Notlage zu befreien (VwGH 7. Dezember 1988, 88/13/0020, ÖStZB 1989, 212; 26. April 1989, 86/14/0085, ÖStZB 1989, 411).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19. September 1989, 89/14/0108 besteht keine sittliche Pflicht zu aussichtslosen und daher sinnlosen Opfern für nahe Angehörige (Beseitigung einer Existenzbedrohung). Die Erfolgsaussichten zur Sanierung sind unter einem objektiven Maßstab zu prüfen. Eine ex-ante-Betrachtung ist geboten. Je größer das dem Steuerpflichtigen abverlangte Opfer ist, umso strenger muss der

Maßstab sein, der an die Prüfung der Erfolgsaussichten einer Sanierung angelegt werden darf, ohne hierdurch sittliche Pflichten zu verletzen. Der Steuerpflichtige darf durch die Angehörigen bei seiner Entscheidung über seine Hilfeleistung nicht in Zeitnot gebracht werden.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist gemäß § 21 Abs. 1 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach Ritz, BAO⁵, Rz.8 zu § 167, genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 23.September 2010, 2010/15/0078; 28.Oktober 2010, 2006/15/0301; 26.Mai 2011, 2011/16/0011; 20.Juli 2011, 2009/17/0132).

Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (VwGH 23.Februar 1994, 92/15/0159).

Erwägungen

Nach der Aktenlage steht fest, dass die Bf. eine Angestellte des gemeinnützigen A-Vereins ist, die ihrem Dienstgeber "Darlehen" in Höhe von insgesamt 67.411,00 € gewährt hat. Bestätigt wird der dem Verein eingeräumte Geldbetrag durch die zwischen der Bf. als "Darlehensgeberin" und dem A-Verein, vertreten durch den Vereinsvorsitzenden und der Bf. als Kassierin des A-Vereins, unterschriebenen "Darlehensverträge" vom 10.September 2008 (15.000 €), 5.Juli 2009 (19.000 €) und 10.September 2009 (34.000 €).

Jedem einzelnen der zuvor als "Darlehen" bezeichneten Verträge lag eine übereinstimmende Willenserklärung der Bf. als Gläubiger und dem A-Verein als Schuldner zugrunde, die durch folgenden Text dokumentiert ist:

"Zur Aufrechterhaltung des Betriebes der ... Schulen räumt die Bf. dem Verein ein Darlehen ein in Höhe von

Dieses Darlehen wird in den nächsten Tagen zur Verfügung gestellt, ist mit ortsüblichen Sätzen zu verzinsen und nach den Möglichkeiten des Vereins, spätestens jedoch nach Erhalt der zugesagten Subventionen zu tilgen."

Aus dem Einkommensteuerbescheid der Bf. für das Jahr 2010 ist zu entnehmen, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte, bestehend aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 59.525,22 € und gewerbebetrieblichen Einkünften in Höhe von -7.072,00 € (59.525,22 € - 7.072,00 € =) 52.453,22 € beträgt. Die bezugsauszahlenden Stellen waren

der Bundesdienst [25.609,16€], zwei Schulvereine [13.272,66€ (A-Schulverein), 2.878,81€ (A-B.Schulverein)] und der Insolvenz-Engeltfonds [12.424,99 €, 5.471,60 €].

Für die Anerkennung des Kriteriums "Zwangsläufigkeit" im Sinn des § 34 EStG 1988 ist erforderlich, dass der Steuerpflichtigen eine Belastung erwächst, der sie sich aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Wortfolge im Text des § 34 Abs. 3 EStG 1988 *"wenn er (der Steuerpflichtige) sich ihr nicht entziehen kann"* schließt somit eine Anerkennung von freiwillig getätigten Aufwendungen ebenso wie von Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die von der Bf. vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich die Bf. aus freien Stücken entschlossen hat, als außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG 1988 aus. Die Tatsache, dass der von der Bf. durch die Nichterfüllung der Förderzusage des zuständigen Bundesministeriums veranlaßte Kapitalabfluß Folge der von der Bf. dem A-Verein freiwillig zur Verfügung gestellten Geldmittel war, verschaffte Gewißheit über die fehlende Zwangsläufigkeit der Hingabe der "Darlehen" durch die Bf. an den A-Verein.

Die Gewährung von Darlehen an Angehörige in Notfällen kann zwar gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 12. September 1989, 88/14/0163, das Merkmal der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit aufweisen, jedoch kam bei der Bf. die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung im Streitjahr schon allein durch die mit der Begründung der Darlehensforderungen [10. September 2008 (15.000 €), 5. Juli 2009 (19.000 €), 10. September 2009 (34.000 €)] verbundenen Vermögensumschichtungen bedingt nicht in Betracht.

Mit dem Fehlen von tatsächlichen oder rechtlichen Gründen der Sache nach war somit im Beschwerdefall entscheidend, ob die Bf. unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles aus sittlichen Gründen verpflichtet war, in ihrer Stellung als Kassierin eines gemeinnützigen Vereins die als Darlehen bezeichneten Gelder von 67.411 € dem Verein zur Finanzierung von Vereinsverbindlichkeiten zur Verfügung zu stellen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in dem Erkenntnis vom 24. April 1990, 90/14/0064, ausgeführt hat, setzt eine Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen voraus, daß sich der Steuerpflichtige nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen zu der Leistung verpflichtet halten kann. Es reicht aber nicht aus, daß die Leistung menschlich verständlich ist, es muß vielmehr die Sittenordnung das Handeln gebieten. Ob dies der Fall ist, bestimmt sich nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen, in dem das Rechtsgefühl der Gemeinschaft zum Ausdruck kommt (vgl. VwGH 11. Juni 1991, 91/14/0052, mwA). Bei einer bestehenden sittlichen Verpflichtung ist überdies noch zu prüfen, ob Aufwendungen, die die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen übersteigen, insbesondere wenn durch diese Aufwendungen Unterhaltsverpflichtungen gefährdet werden, von der Sittenordnung gutgeheißen werden (vgl. VwGH 6. November 1990, 90/14/0127).

Zur Annahme einer sittlichen Verpflichtung zwischen Familienangehörigen ist erforderlich, daß sich z.B. ein Angehöriger in einer akuten Notlage befindet (VwGH 24. September

1986, 85/13/0007, ÖStZB 1987, 143). In Hinblick auf die Gemeinnützigkeitseigenschaft des A-Vereins war die Unterkapitalisierung des A-Vereins Folge einer durch Handlungen der Vereinsführung herbeigeführten Notlage. Es bestand daher für die Bf. kein sittlicher Grund für die Befreiung des A-Vereins und dessen Führung aus dieser finanziellen Notlage.

Die Sittenordnung bietet keinen einzigen Anhaltspunkt dafür, daß Dienstnehmer eines gemeinnützigen Vereins gegenüber ihren Dienstgeber sittliche Pflichten zu materieller Unterstützung treffen. Die Leistungen zur Errichtung eines Turnsaals in Form der Hingabe von Darlehen zwecks Umsetzung von Lehrplänen, Sicherstellung des Fortbestands des Öffentlichkeitsrechtscharakters für die A-Schulen und Erhalt des bescheidmäßigen Zuspruchs von Fördergeldern von Bund und Gemeinde Wien samt Fördergeldauszahlungen an den A-Verein können aber nicht als solche zur Beseitigung einer akuten Notlage angesehen werden, wenn **a)** auf den nach dem Wegfall des Öffentlichkeitsrechts für die A-Schulen in weiterer Folge feststellbaren Konkurs des A-Vereins die Führung eines Schulbetriebes, jedoch ohne Öffentlichkeitsrecht, im Rahmen eines anderen Vereins außer Streit steht, **b)** der A-Verein nicht der einzige Schulverein war, von dem die Bf. lohnsteuerpflichtige Bezüge im Jahr 2010 erhalten hatte, und **c)** die Bf. im Rahmen der Senatsverhandlung glaubwürdig vorbringt, dass Geldförderungen auch an Privatschulen ohne Öffentlichkeitsrechtsstatus ausbezahlt würden.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19. September 1989, 89/14/0108 besteht keine sittliche Pflicht zu aussichtslosen und daher sinnlosen Opfern für nahe Angehörige (Beseitigung einer Existenzbedrohung). Die Erfolgsaussichten zur Sanierung sind unter einem objektiven Maßstab zu prüfen. Eine ex-ante-Betrachtung ist geboten. Je größer das dem Steuerpflichtigen abverlangte Opfer ist, umso strenger muss der Maßstab sein, der an die Prüfung der Erfolgsaussichten einer Sanierung angelegt werden darf, ohne hiedurch sittliche Pflichten zu verletzen. In Hinblick darauf, dass die die Geltendmachung von 220 Klagen der Eltern gegen die Bf. und dessen Ehegatten den finanziellen Ruin zur Folge gehabt hätte, wird das Verhalten der Bf., die mit ihrem Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von (59.525,22 € - 7.072,00 € =) 52.453,22 € und dem Jahreseinkommen in Höhe von 52.393,22 € eine Verpflichtung von rund 67.411 € übernommen hat, von der Sittenordnung im Sinn der Ausführungen der belangten Behörde keineswegs gutgeheißen.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, daß die zur Erfüllung der Vereinsverbindlichkeiten aufgewandten Beträge nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinn einer sittlichen Verpflichtung abzugsfähig waren. Allgemein sei bemerkt, dass gegenüber einem Verein als juristische Person auch für eine Kassierin=Funktionärin keine besonderen Beziehungen bestehen, die die sittliche Notwendigkeit von Aufwendungen begründen. Eine allgemeine sittliche Pflicht, einem gemeinnützigen Verein beizustehen, besteht nicht. Der belangten Behörde ist daher keine Rechtswidrigkeit unterlaufen, wenn sie zu dem Schluß gelangt ist, daß die geltend gemachten Aufwendungen steuerlich nicht zu berücksichtigen sind.

Wider den seitens der Bf. in der Verhandlung angesprochenen Werbungskostencharakter der in Rede stehenden Ausgaben spricht die Tatsache, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (z.B. 18. April 2007, 2004/13/0025) für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen; (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und (3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11. November 2008, 2006/13/0046). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10. Mai 1988, 87/14/0084).

Nach § 983 ABGB kommt ein Darlehensvertrag als Realvertrag mit der tatsächlichen Übergabe verbrauchbarer Sachen zustande. Zwischen Fremden abgeschlossene Darlehensverträge enthalten im Regelfall klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen (VwGH 28. November 2002, 2001/13/0032).

Der Vertragstext *"Zur Aufrechterhaltung des Betriebes der ... Schulen räumt die Bf. dem Verein ein Darlehen ein in Höhe von Dieses Darlehen wird in den nächsten Tagen zur Verfügung gestellt, ist mit ortsüblichen Sätzen zu verzinsen und nach den Möglichkeiten des Vereins, spätestens jedoch nach Erhalt der zugesagten Subventionen zu tilgen."*

verschafft Gewißheit darüber, dass keine Laufzeit benannt und Sicherheiten nicht vergeben worden sind. Fehlen konkrete Angaben betreffend die Berechnung von Verzugszinsen, so entspricht das Darlehen damit nicht dem Fremdvergleich. Der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachte Betrag ist daher auch keine Ausgabe zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen und war daher nicht als Werbungskostenbetrag bei der Bf. gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 im Streitjahr abzugsfähig.

Bei der oben dargestellten Sach- und Rechtslage ließen die aus den unbestrittenen Ausführungen der Bf. gewonnenen Sachverhaltselemente keine andere Entscheidung in der Sache zu. Die abgabenrechtliche Anerkennung der Darlehenskosten war generell zu versagen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. In Hinblick darauf, dass die Lösung der im Beschwerdefall strittigen Rechtsfrage keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung ist, ist eine Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG, BGBl. Nr. 1/1930 in der Fassung des BGBl. I Nr. 51/2012 nicht zulässig.

Wien, am 27. Februar 2017