

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch PwC Oberösterreich Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Hafenstraße 2a, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 30. April 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 10. April 2019 betreffend Einkommensteuer 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob Kosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung bzw. ob Familienheimfahrten als Werbungskosten abzugsfähig sind.

I. Verfahrensgang

Am 28.02.2019 hat die Beschwerdeführerin (Bfin.) die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017 elektronisch eingebracht und machte darin unter anderem Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von EUR 9.076,52 (Kennzahl 723 -ohne nähere Aufschlüsselung) geltend.

Im Zuge des Ergänzungsersuchens vom 05.03.2019 (Frist zur Beantwortung bis zum 05.04.2019) wurden die Bf. unter anderem aufgefordert, bekannt zu geben, ob sich an den Verhältnissen gegenüber der letzten Beantragung von Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung im Jahr 2015 etwas geändert hat (anderenfalls werden die Kosten analog der Vorgehensweise im Veranlagungszeitraum 2015 nicht anerkannt). Bei geänderten Verhältnissen wird die Bf. aufgefordert entsprechende Unterlagen vorzulegen.

Am 05.04.2019 übermittelte die Bf. ein Antwortschreiben an das Finanzamt. Im Zusammenhang mit den Kosten für die doppelte Haushaltsführung gibt die Bf. bekannt, dass ihr Zweitwohnsitz in ***12*** aufgrund der geänderten Sachbezugsverordnung (BGBl 2018/237) am Beschäftigungsort als Sachbezug steuerfrei ist und somit als beruflich veranlasst gilt. Die berufliche Veranlassung besteht lt. Bf. „unabhängig davon, ob der Zweitwohnsitz als Sachbezug vom Dienstgeber gewährt wird oder ob ihn der Arbeitnehmer selbst finanziert.“

Die Bf. wohnt in einer Wohngemeinschaft und lt. Bf. setzen die Vermieter eine Wochenendheimfahrt voraus. Folgende Unterlagen wurden unter anderem dem Antwortschreiben beigelegt:

- Aufstellung der Kosten bzgl. der doppelten Haushaltsführung
- Mietvereinbarungen für die Zeiträume vom 11.09.2016 – 07.07.2017 und vom 10.09.2017 – 06.07.2018
- Überweisungsbestätigungen der Miete

Unter Berücksichtigung der eingereichten Unterlagen erließ das Finanzamt am 10.04.2019 einen **Einkommensteuerbescheid für 2017**.

Darin wurden unter anderem die Kosten der doppelten Haushaltsführung nicht berücksichtigt. Als Begründung wird auf den Einkommensteuerbescheid 2015 bzw. die Beschwerde vor Entscheidung betreffenden den Einkommensteuerbescheid 2015 verwiesen da keine Änderungen der persönlichen Verhältnisse und der sonstigen Voraussetzung für die Geltendmachung der Kosten einer doppelten Haushaltsführung eingetreten sind. Es wird angeführt, dass die wesentlichen Entscheidungsgründe zum einen die auf Dauer angelegte Tätigkeit in ***12*** (unbefristete Anstellung) ist, sowie der Umstand, dass die Bf. in keiner Partnerschaft lebt und daher einer Verlegung des Wohnsitzes nichts entgegenstehen würde.

Somit ist die Entscheidung den Wohnsitz nicht dauerhaft nach ***12*** zu verlegen, eindeutig als privat veranlasst zu sehen, somit sind diese Kosten für die Unterkunft und den entsprechenden Fahrten der Privatsphäre zuzuordnen und daher können die Kosten nicht abgezogen werden. Die von der Bf. angeführte Sachbezugsverordnung 2018 (BGBl II 2018/237) hat keinen Einfluss auf die Beurteilung, ob die Kosten als Werbungskosten anzuerkennen sind oder nicht. Für die wöchentlichen Fahrten zwischen ***3*** und ***12*** wird das anteilige Pendlerpauschale in Höhe von EUR 1.224,00 jährlich und der anteilige Pendlereuro von EUR 106,67 jährlich gewährt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 10.04.2019 legte die Bf. fristgerecht am 30.04.2019 **Beschwerde** ein (eingelangt am 03.05.2019). Darin gab die Bf. an, dass sie die Wohnung in ***12*** vertraglich nur unter der Woche (tageweise) nutzen darf und somit liegt kein Wohnsitz mit einer Wohnung die jederzeit zur Verfügung steht vor. Es liegt somit kein

Zweitwohnsitz vor, sondern Nächtigungskosten (wie bei einem Hotel), welche lt. Bf. beruflich veranlasst sind. Bzgl. des unbefristeten Dienstverhältnisses gibt die Bf. an, dass dieses bei einer Anstellungszusage in der Nähe ***3*** aufgekündigt werden würde und daher die Aufgabe des Hauptwohnsitzes in ***3*** nicht zumutbar ist. Des Weiteren ist lt. Bf. die Verlegung des Wohnsitzes aufgrund des Vermögensverlustes nicht zumutbar bzw. selbst durch Veräußerung des Eigenheimes in ***3*** könnte lt. Bf. keine adäquate Wohnmöglichkeit in ***12*** gefunden werden. Erneut führt die Bf. die Sachbezugswertverordnung (BGBl II 2018/237) an und betont, dass die Zweitwohnung in ***12*** als beruflich veranlasst gilt und daher die entstandenen Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung abzugsfähig sind.

Am 21.05.2019 wurde die Beschwerde vom 30.04.2019 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 10.04.2019 mittels **Beschwerdevorentscheidung** als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde dies damit, dass Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nur dann beruflich veranlasst sind, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann. Unzumutbarkeit liegt vor bei ständig wechselnder Arbeitsstätte, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier oder fünf Jahren befristet ist, bei Unzumutbarkeit der (Mit)Übersiedlung von pflegebedürftigen Angehörigen, solange aufgrund fremdenrechtlicher Bestimmungen ein Familiennachzug nicht möglich ist und wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigten und betreuungsbedürftige Kinder wohnen und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist. Gegen die von der Bf. in der Beschwerde angeführten Argumente, entgegnet das Finanzamt, dass es für die Beurteilung ob Werbungskosten vorliegen unerheblich ist, ob die Kosten für den „Nebenwohnsitz“ in Form einer Miete oder Hotelunterkunft erwachsen. Weiters liegt keine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes vor, wenn die Bf. in einem unbefristeten Dienstverhältnis steht. Bezüglich des Vermögensverlustes wird angeführt, dass abgesehen davon, dass eine Hauptwohnsitzverlegung nicht bedingt, dass das Eigenheim veräußert werden muss, eine Verlegung des Wohnsitzes im steuerlichen Sinn nicht schon deshalb unzumutbar ist, weil sich dadurch ein Vermögensverlust ergibt (VwGH 26.05.2004, 2000/14/0207). Der alleinige Besitz eines Eigenheimes stellt noch keinen Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung dar. Den Umstand, dass es sich beim Familienwohnsitz um ein Eigenheim handelt sieht der Verwaltungsgerichtshof als einen Moment bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Wohnsitzes an (VwGH 26.04.1989, 86/14/0030; VwGH 31.03.1987, 86/14/0165). Zu der angeführten Sachbezugswertverordnung wird seitens des Finanzamtes keine Stellung bezogen, da diese Verordnung keinen Einfluss auf die Beurteilung hat, ob die Kosten als Werbungskosten anzuerkennen sind oder nicht. Mangels

Unzumutbarkeit können somit die Kosten einer doppelten Haushaltsführung nicht angesetzt werden und daher wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Am 16.06.2019 beantragte die Bf. eine Fristverlängerung für das Einbringen des Vorlageantrages bis zum 19.08.2019.

Am 24.07.2019 beantragte die Bf. erneut eine Fristverlängerung für das Einbringen des Vorlageantrages bis zum 13.09.2019, sowie eine schriftliche Rückmeldung.

Am 25.07.2019 erging an die Bf. ein Bescheid mit der Bestätigung, dass der Fristverlängerung bis zum 13.09.2019 stattgegeben wird.

Am 13.09.2019 brachte der steuerliche Vertreter der Bf. dagegen **fristgerecht** einen **Vorlageantrag** ein, in welchem die Anerkennung der Werbungskosten für eine doppelte Haushaltsführung in Höhe von EUR 9.076,52 gefordert wird. Im Vorlageantrag wird festgehalten, dass die Wohnung in ***12*** vertraglich nur unter der Woche (tageweise) von der Bf. genutzt werden darf und, dass die Bf. die Tätigkeit in ***12*** nicht auf Dauer ausüben möchte und daher jährlich um eine Versetzung in die Nähe des Familienwohnsitzes angesucht wird (bis dato ohne Zusage). Lt. Vorlageantrag ist auch von einer unzumutbaren Verlegung des Hauptwohnsitzes auszugehen, weil sich durch die Verlegung des Familienwohnsitzes erhebliche Vermögenseinbuße ergeben würden. Damit sich die Bf. eine neue Wohnung in ***12*** leisten könne, müsste sie das Eigenheim in ***3*** veräußern. Eine adäquate Wohnung in ***12*** könne jedoch mit dem Erlös nicht gefunden werden, da das Einfamilienhaus in ***3*** derzeit einen Marktwert von EUR 387.000,00 hat und vergleichbare Objekte in ***12*** lt. den Angaben im Vorlageantrag preislich bei EUR 798.000,00 liegen. Bezüglich des unbefristet Dienstverhältnisses wird angemerkt, dass der Dienstvertrag kurzfristig kündbar ist und die Bfin. jährlich um Versetzung ansucht. Somit ist lt. steuerlicher Vertretung der Bfin. das Dienstverhältnis als kurzfristig anzusehen und nicht auf Dauer angelegt. Aus diesen Gründen liegt lt. der steuerlichen Vertretung der Bfin. eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung vor und es wird beantragt die Kosten für die doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten anzusehen und abzusetzen.

Ergänzend zu der schriftlichen Ausführung wurden dem Vorlageantrag folgende Unterlagen beigelegt:

- *Absage Versetzungsansuchen vom 13.10.2017*
- *Übermittlungsbestätigung Versetzungsansuchen vom 11.09.2018*
- *Marktwertzusammenfassung des Einfamilienhauses in ***3*** vom 27.08.2019*
- *„Willhaben“ Immobilienrecherche Ergänzend zu den bereits übermittelten Unterlagen wurden am 17.09.2019 per E-Mail folgende Unterlagen nachgereicht:*

- *Eingangsbestätigung Versetzungsansuchen vom 14.12.2016*
- *Eingangsbestätigung Versetzungsansuchen vom 18.12.2015*
- *Versetzungsansuchen vom 15.12.2015*
- *Ablehnung des Versetzungsansuchens vom 13.06.2016*
- *Ablehnung des Versetzungsansuchens vom 09.06.2016*
- *Versetzungsansuchen vom 07.07.2016*
- *Schriftverkehr bzgl. Versetzungsansuchen vom 13.12.2016*

Am 18.10.2019 wurde von der stl. Vertretung der **Antrag auf Akteneinsicht** für 2 Dokumente gem. § 90 BAO gestellt. Weiters wurde eine **ergänzende Stellungnahme** zum Vorlagebericht des vormals FA 52 30.09.2019 abgegeben:

„Zusätzlich wollen wir kurz zu folgender Aussage der Stellungnahme des ***FA*** des Vorlageberichts selbst Stellung nehmen: Weiters ist die Stützung auf die Unzumutbarkeit des Wohnsitzwechsels wegen erheblicher Vermögenseinbuße dadurch zu entkräften, dass (entgegen den im Vorlageantrag beigelegten „Willhaben“-Recherchen) sehr wohl adäquate Immobilien in ***12*** verfügbar wären (54 Treffer am 25.09.2019 mit den Suchkriterien: bis EUR 387.000, 120 — 411 m², ***12***, Umgebung, ***12*** Stadt, Haus kaufen). Anzumerken ist, dass die Bf. bei einer Versetzung nach Oberösterreich einen Berufsweg von ca. 20 Kilometer (Linz Auhof 21,3 km, Freistadt 24,3 km und Perg 20,5 km) zurücklegen müsste, um an einer entsprechenden Schule unterrichten zu können (Handelsakademie oder Handelsschule), daher ist eine Immobilie mit vergleichbarem Dienstweg in ***12*** zumutbar. Es ist unseres Erachtens keineswegs sinnvoll, eine Immobilie in ***12***-Umgebung zu erwerben, die 20 km von der Schule von Frau ***1*** entfernt ist, wenn Frau ***1*** nur aus beruflichen Gründen umziehen würde. Frau ***1*** würde sicher nicht umziehen, um dann erst recht wieder 20 km oder mehr zu ihrem Arbeitsplatz pendeln zu müssen. Bei unserer Recherche gab es zum Recherchezeitpunkt keine adäquaten Immobilien in ***12***-Stadt zu einem annähernd aktuellen Preis von TEUR 387, der den Kaufpreis inkl. sämtlicher Nebenkosten (Makler, Grunderwerbsteuer, Vertragskosten ua) abgedeckt hätte. Wir ersuchen daher um stattgebende Erledigung und verbleiben mit freundlichen Grüßen, die stl.Vertretung“

Das BFG gewährte am **24.10.2019** durch Übermittlung der begehrten Aktenteile in der Folge Akteneinsicht.

In der **Stellungnahme des vormals FA 52 v. 27.10.2020** wurde Folgendes ausgeführt:

Für das Finanzamt kommt eine Aufhebung gem. § 300 BAO aus folgenden Gründen nicht in Betracht: Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037 mwN) die Auffassung, dass die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblich ***1*** Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten und eine doppelte Haushaltsführung dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden können, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache insbesondere in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen oder in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Ehepartners oder Partners haben (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047). Diese Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 20.9.2007, 2006/14/0038). Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, muss sich aus Umständen von erheblichem objektivem Gewicht ergeben. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083, mwN). Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts (BFG v. 27.08.2020, RV/5100141/2013) kann die Frage, ob bzw. ab wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Wohnsitzes zumutbar ist, nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraumes abhängig gemacht werden. Vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen (s. auch VwGH 3.3.1992, 88/14/0081; 31.1.2001, 99/13/0235). Dieser Grundsatz gilt für eine gewisse Übergangszeit, nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung, auch für Alleinstehende, und zwar schon allein deshalb, weil die Beschaffung eines Wohnsitzes am Beschäftigungsort sowie die Auflösung des bisherigen (Familien-)Wohnsitzes üblicherweise eine bestimmte Zeit in Anspruch nehmen (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102 Stichwort "Familienheimfahrten"). Als Richtschnur kann bei unverheirateten Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten angenommen werden, wobei diesbezüglich jedoch nicht schematisch vorgegangen werden darf, sondern vielmehr auf den jeweiligen Einzelfall abzustellen ist. Im vorliegenden Fall ist die alleinstehende Bf. seit September 2010 an der BHAK/BHAS II als Lehrerin in ***12*** tätig (unbefristetes Dienstverhältnis). Bis zum strittigen Veranlagungsjahr 2017 hatte sie somit bereits 6 Jahre Zeit (!), ihren bisherigen (Familien-)Wohnsitz in Oberösterreich geordnet aufzulösen und sich einen adäquaten Wohnsitz in ***12*** - ohne Vermögensverlust - zu beschaffen. Obwohl es in der Vergangenheit adäquate Wohnmöglichkeiten in ***12*** gegeben hat (s. Willhaben-Recherche v. 25.09.2019) und bis 2017 sämtliche Versetzungsansuchen der Bf. abgelehnt wurden (s. Schriftverkehr v. 17.09.2019), hat die Bf. ihren Wohnsitz in Oberösterreich dennoch aus privaten Gründen beibehalten. So geht u.a. aus der Begründung zur Beschwerde betreffend die Arbeitnehmerveranlagung 2015 hervor, dass der Bf. besonders wichtig sei, die Basis zu ihrer

Heimat zu behalten (vgl. vorgelegte Unterlagen aus 2015). Nachdem von der Bf. keine objektiv erheblichen Umstände für die Beibehaltung des Wohnsitzes in Oberösterreich geltend gemacht wurden und die nachträglich vorgelegten Unterlagen (Mitverwendung der Bf. für 4,958 Werteinheiten ab dem Schuljahr 2020/2021 an einer zweiten Schule in OÖ) nicht den strittigen Veranlagungszeitraum betreffen, ist der Bf. die Wohnsitzverlegung von Oberösterreich nach ***12*** im Jahr 2017 nach Ansicht des Finanzamtes zumutbar gewesen. Die Kosten für die doppelte Haushaltsführung können nach ho. Ansicht bei Anwendung o.a. Rechtsprechungskriterien nicht anerkannt werden.

In der **Gegenäußerung v. 28.01.2021** wurde von der stl. Vertretung Folgendes ausgeführt:

Bezugnehmend auf die Stellungnahme des Fachbereiches des FA Urfahr von 27.10.2020 heben auch wir zuerst den Rechtssatz der VwGH-Entscheidungen 88/14/0081 vom 3.3.1992 hervor: „Die Frage, ob bzw ab wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines Familienwohnsitzes zugemutet werden kann, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraumes abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse im Einzelfall zu berücksichtigen“ (Vgl. auch VwGH 22.04.1986, 84/14/0198). Da es sich im Falle von Frau ***1*** definitiv um einen Sonderfall handelt, ist der Sachverhalt im Einzelnen zu berücksichtigen, weshalb auch die erwähnte Richtschnur von sechs Monaten keine Anwendung finden kann. Es ist korrekt, dass Frau ***1*** bis zum strittigen Veranlagungsjahr 2017 rückblickend „bereits 6 Jahre Zeit“ gehabt hätte ihren Familienwohnsitz in Oberösterreich aufzulösen. Versetzt man sich jedoch in die Lage von Frau ***1*** zu jener Zeit, wird es klar ersichtlich, dass eine Auflösung ihres Wohnsitzes in Oberösterreich keine sinnvolle Option für sie dargestellt hätte, da die Erfüllung ihres Wunsches auf berufliche Versetzung in ihre Heimat jedes Jahr erneut durchaus konkret und ernsthaft möglich - und nicht bloß eine abstrakte Möglichkeit – war. Wie viele Jahre sie rückblickend bereits in ***12*** tätig war, hat keinen Einfluss auf die Zumutbarkeit der Wohnungsverlegung, da jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilen ist (vgl. VwGH 21.06.2007, 2005/15/0079 - LStR 345a). Dadurch, dass Frau ***1*** nun glücklicherweise ab dem Schuljahr 2020/2021 eine Lehrverpflichtung in Oberösterreich erhalten hat, werden die angeführten Argumente verdeutlicht und nachhaltig belegt. Der Fachbereich des FA Urfahr argumentiert außerdem, dass es für Frau ***1*** eine adäquate Wohnmöglichkeit in ***12*** gegeben hat und somit keine wirtschaftlichen Gründe für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes vorgelegen sind. Auch wenn man annimmt, dass Frau ***1*** in ***12*** eine adäquate Wohnmöglichkeit gefunden hätte – was nicht bloß unrealistisch, sondern nahezu unmöglich ist, wenn man die Immobilienpreise von ***12***-Stadt und der näheren Umgebung mit denen von ***3*** vergleicht (die Willhaben-„Recherche“ des Fachbereiches hat u.E. keinerlei Aussagekraft, da es sich bei der zitierten Immobilie nur um ein „schlüsselfertiges Haus“ um EUR 329.000,00 ohne Grundstück und Einrichtung handelt) – würde Frau ***1*** dennoch eine nicht vernachlässigbare Vermögenseinbuße durch den Wohnortswechsel treffen. Herr Dr. Werner Doralt spricht in diesem Zusammenhang von einem Vermögensverlust allein aufgrund der Nebenkosten aus der

Veräußerung des früheren Eigenheims und der Anschaffung des neuen Eigenheims von rund 20% seines Wertes:

Grunderwerbsteuer:	3,5%
Eintragungsgebühr:	1,1%
Makler:	3,6%
Notar:	2,4%
Zwischensumme:	10,6%
Makler (Verkauf):	3,6%
Gesamtsumme:	14,2%

Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass das neue Eigenheim zu 100% fremdfinanziert werden muss, bis für das „alte“ Eigenheim ein Käufer gefunden wird. Bei 100% Fremdfinanzierung bekommt man in der Regel keinen Kredit mit 2%, sondern eher mit 5% pa. Dazu kommen noch Bearbeitungsgebühren von 1,5% und eventuell eine Eintragungsgebühr von 1.1%. Selbst wenn das „alte“ Eigenheim rasch verkauft wird, wird die Zwischenfinanzierung wohl mindestens für ein halbes Jahr benötigt werden und somit fallen bereits Kosten für die Fremdfinanzierung von etwa 5% an. Rechnet man des Weiteren die Kosten der Übersiedlung hinzu, ergibt sich idR ein Vermögensverlust von mehr als 20% des Wertes des Eigenheims. Nicht berücksichtigt ist eine allfällige ImmoESt (Vgl. Doralt, RdW 2019/40, 28.01.2019. Heft 1/2019, Beruflicher Zweitwohnsitz: Als Sachbezug steuerfrei, ansonsten privat veranlasst?).

*Vor allem würde dieser Vermögensverlust Frau ***1*** gleich zweimal treffen, wenn man in Betracht zieht, dass sie mittlerweile eine Lehrverpflichtung in einer Wunschsule nahe ihrer Heimat in Oberösterreich gefunden hat, und daher wieder zurück nach Oberösterreich ziehen würde. Diese Kosten würden nicht bloß vernachlässigbare, sondern jedenfalls erhebliche Vermögenseinbußen darstellen, da damit, nur unter Berücksichtigung der oben genannten Nebenkosten, weit über ein Drittel des Wertes des Eigenheimes verloren gehen würde. Des Weiteren bestärkt auch folgende aktuelle Ergänzung der Lohnsteuerrichtlinie 2002 (Fassung 15.12.2020), RZ 345 unsere Argumentation: „Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ist zB unzumutbar: ... •Wenn eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist. Die wirtschaftliche Unzumutbarkeit der Aufgabe des Familienwohnsitzes muss sich aus Umständen von erheblichem objektivem Gewicht ergeben. Eine persönliche Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reicht nicht aus (VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0075; VwGH 03.08.2004, 2000/13/0083). Wirtschaftliche Gründe, die die Verlegung des Familienwohnsitzes an den*

Beschäftigungsort unzumutbar machen, können bei Vorliegen folgender beispielhaft angeführter Sachverhalte angenommen werden:

*➤Der Steuerpflichtige verfügt am Beschäftigungsort über keine Wohnung, sondern bewohnt eine Schlafstelle, die nicht geeignet ist, als Mittelpunkt der Lebensinteressen zu dienen (vgl. Rz 148).“ Bei dem von Frau ***1*** angemieteten Zimmer in ***12*** ist keineswegs von einer Wohnung ausgehen, die dem Mittelpunkt der Lebensinteressen dienen kann, da unter anderem folgende Gegebenheiten vorliegen;*

- *Es handelt sich um ein Zimmer in einer Wohngemeinschaft,*
- *das Zimmer ist nur ca. 12 m² groß,*
- *Sanitärräume und Küche sind nur zur Gemeinschaftsnutzung vorhanden,*
- *das Zimmer ist bereits möbliert,*
- *andere Personen als Frau ***1*** dürfen das Zimmer ohne Zustimmung des Vermieters nicht benützen,*
- *der Vermieter hat einen Zweitschlüssel,*
- *das Zimmer darf nur unter der Woche genutzt werden (die Vermieter wohnen im selben Haus und wollen zum Wochenende „ihre Ruhe haben“) und*
- *"die Schuhe sind an der Haustüre zu wechseln und an der Abtropfasse abzustellen".*

Es handelt sich somit eindeutig um eine Schlafstelle iSd LStR RZ 345.

Die Verlegung des Familienwohnsitzes kann somit aus mehreren Umständen von erheblichen objektivem Gewicht nicht zugemutet werden, weshalb die Kosten für die doppelte Haushaltsführung jedenfalls anzuerkennen sind. Wir ersuchen daher um stattgebende Entscheidung und verbleiben mit freundlichen Grüßen, die stl.Vertretung“

Im **E-Mail v.12.11.2021** wurde die stl.Vertretung vom Gericht ersucht, den Vorlageantrag zurückzuziehen.

In einer **weiteren Stellungnahme v. 13.12.2021** wurde von der stl.Vertretung Folgendes ausgeführt:

Zusammenfassung Argumentation Doppelte Haushaltsführung: Bezugnehmend auf Ihre Mail vom 12. November 2021 erlauben wir uns ergänzend zu unserem „Antrag auf Vorlage der Beschwerde vom 03.05.2019 (mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.05.2019 abgewiesen) gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 an das Bundesfinanzgericht.“ vom 13.9.2019 und unserer „Gegenäußerung zur Stellungnahme des Fachbereiches des FA Urfahr vom 27.10.2020

(E-Mail der Fachvorständin, Frau Mag. P.)“ vom 28.1.2021 unsere Argumentation nochmals kurz zusammenzufassen: Gemäß der RZ 341 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 idF vom 15.12.2020 („LStR“) ist die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

- vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann (siehe LStR 345).

Punkt 1, also, dass der Familienwohnsitz von Frau MMag. ***1*** so weit entfernt ist, dass eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann, trifft jedenfalls zu, da der Familienwohnsitz mehr als 80 km entfernt ist und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt (vgl LStR 342).

Punkt 3, also die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ist ebenso gegeben und wird nachstehend näher erläutert.

Gemäß LStR 345 ist die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort zB unzumutbar:

Wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet ist (vgl. VwGH 26.11.1996, 95/14/0124; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296 zu einem auf zwei Jahre befristeten Projekt). Angesichts einer absehbaren befristeten Entsendung an einen anderen Beschäftigungsort ist es dem (auch alleinstehenden) Steuerpflichtigen nicht zumutbar, den gewählten Familienwohnsitz aufzugeben.

Zwar ist der Dienstvertrag von Frau MMag. ***1*** in ***12*** vertraglich nicht befristet, doch es ist klar ersichtlich, dass es sich für Frau MMag. ***1*** persönlich um eine „befristete“ Anstellung handelt, da sie nachweislich jährlich um Versetzung nach Oberösterreich ersuchte und mittlerweile gemäß Ihren Wünschen auch in die Nähe Ihrer Heimat versetzt wurde. Für sie war die Tätigkeit in ***12*** daher nie auf Dauer geplant.

Dass sie seit längerem in ***12*** tätig ist, ist nicht relevant, da ohnehin die Frage der Unzumutbarkeit jedes Jahr gesondert zu beurteilen ist (vgl LStR 345a).

Des Weiteren ist gemäß LStR 345 die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort zB unzumutbar:

Wenn eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist. Die wirtschaftliche Unzumutbarkeit der Aufgabe des Familienwohnsitzes muss sich aus Umständen von erheblichem objektivem Gewicht ergeben. Eine persönliche Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reicht nicht aus (VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0075; VwGH 03.08.2004, 2000/13/0083).

Wirtschaftliche Gründe, die die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort unzumutbar machen, können bei Vorliegen folgender beispielhaft angeführter Sachverhalte angenommen werden:

- *Der Steuerpflichtige verfügt am Beschäftigungsort über keine Wohnung, sondern bewohnt eine Schlafstelle, die nicht geeignet ist, als Mittelpunkt der Lebensinteressen zu dienen (vgl. Rz 148).*
- *Der Verkauf des Einfamilienhauses bzw. der Wohnung am Familienwohnsitz würde aufgrund der Lage in einem strukturschwachen Gebiet zu erheblichen Vermögenseinbußen führen. Die Anschaffung einer adäquaten Wohnung am Beschäftigungsort wäre aus dem Erlös nicht möglich.*

*Noch eindeutiger als die „Unzumutbarkeit aufgrund der befristeten Dauer“ ist die „Unzumutbarkeit aufgrund wirtschaftlicher Gründe“, da Frau MMag. ***1*** einerseits in ***12*** über keine Wohnung verfügt, sondern lediglich eine Schlafstelle, die nicht geeignet ist, als Mittelpunkt der Lebensinteressen zu dienen, bewohnt („neue“ RZ 345 in den LStR ab der Fassung vom 15.12.2020) und andererseits der Verkauf ihres Hauses in ***3*** zu erheblichen Vermögenseinbußen führt (detailliertere Ausführungen hierzu siehe unsere „Gegenäußerung zur Stellungnahme des Fachbereiches des FA Urfahr vom 27.10.2020 (E-Mail der Fachvorständin, Frau Mag. P.)“ vom 28.1.2021).*

*Die Verlegung des Familienwohnsitzes kann somit aus mehreren Umständen von erheblichen objektivem Gewicht nicht zugemutet werden, weshalb die Kosten für die doppelte Haushaltsführung jedenfalls anzuerkennen sind. Sie verweisen in Ihrer Mail vom 11.11.2021 auf abschlägige Rechtsprechung bei unbefristeten Dienstverhältnissen und doppelter Haushaltsführung bei Alleinstehenden und gehen in dem von Ihnen übermittelten Word Dokument vor allem auf den „Betreuungsaufwand Mutter“ ein. Eine etwaige Pflegenotwendigkeit von Frau MMag. ***1*** Mutter spielt in diesem Verfahren keine Rolle und dient auch nicht als Argument für die Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung. Frau MMag. ***1*** hatte dies lediglich einmal in Ihrem Ansuchen auf Versetzung an die Bildungsdirektion/ den Landesschulrat (Schreiben vom 07.07.2016) angeführt, die von Ihnen gelisteten Judikate sind daher auch nicht direkt auf unseren Fall anwendbar. Des Weiteren schreiben Sie, dass aus Ihrer Sicht die gewährten Fahrtkosten (aliquotes Pendlerpauschale und Pendlereuro), die - wenn die doppelte Haushaltsführung abgelehnt wird - auch in konsequenterweise Weise private Fahrtkosten darstellen und es insofern zu einer*

Verschlechterung gegenüber dem Erstbescheid 2017 kommen würde. Ihrer Argumentation können wir in diesem Zusammenhang nicht ganz folgen, denn unseres Erachtens würden vor allem dann, wenn die doppelte Haushaltsführung abgelehnt wird, die Fahrtkosten (aliquotes Pendlerpauschale und Pendlereuro) für die Strecke ***3*** – ***12*** zustehen. Gemäß LStR 259 ist im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (Rz 343 f) für die Berechnung des Pendlerpauschales maßgeblich. Ein Familienwohnsitz iSd § 4 Pendlerverordnung liegt gem LStR 343 dort, wo ein alleinstehender Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat. Bei der Schlafstelle in ***12*** handelt sich um keine "Wohnung" im Sinne von § 16 Abs 1 Z 6 EstG da sie nicht das Wohnbedürfnis von Frau MMag. ***1*** befriedigen kann und der Familienwohnsitz in ***3*** ist für die Berechnung des Pendlerpauschales maßgeblich. Aus folgenden Gründen kann die Schlafstelle in ***12*** nicht das Wohnbedürfnis von Frau Bfin. befriedigen (detailliertere Ausführungen hierzu siehe unsere „Gegenäußerung zur Stellungnahme des Fachbereiches des FA Urfahr vom 27.10.2020 (E-Mail der Fachvorständin, Frau Mag. P.)“ vom 28.1.2021):

- Es handelt sich um ein Zimmer in einer Wohngemeinschaft,
- das Zimmer ist nur ca. 12 m² groß,
- Sanitärräume und Küche sind nur zur Gemeinschaftsnutzung vorhanden,
- andere Personen als Frau ***1*** dürfen das Zimmer ohne Zustimmung des Vermieters nicht benutzen,
- da die Eigentümer uneingeschränkten Zugang in die vermieteten Räumlichkeiten benötigen (Warmwasserboiler und Heizkessel im Badezimmer), können diese weder von Frau MMag. ***1***, noch von den Mitbewohnern versperrt werden,
- lediglich ihr Zimmer kann von Frau MMag. ***1*** versperrt werden, der Vermieter besitzt allerdings einen Zweitschlüssel,
- das Zimmer darf nur unter der Woche genutzt werden (die Vermieter wohnen im selben Haus und wollen zum Wochenende „ihre Ruhe haben“) und
- "die Schuhe sind an der Haustüre zu wechseln und an der Abtropfasse abzustellen".

Folglich ist auch, falls die doppelte Haushaltsführung nicht gewährt wird, eine Verschlechterung gegenüber dem Erstbescheid 2017 uE keinesfalls möglich, weshalb der Vorlageantrag von uns nicht zurückgezogen wird.

Wir ersuchen daher um stattgebende Entscheidung, stehen auch für ein klärendes Telefonat gerne zur Verfügung und verbleiben mit freundlichen Grüßen, die stl. Vertretung

Am **25.01.2022** wurde eine **Erörterung** gem. § 269 BAO vor dem Gericht abgehalten.

Die Rechtsstandpunkte der beiden Parteien lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Ansicht der Finanzverwaltung:

Da unstrittig ein unbefristetes Anstellungsverhältnis vorliege, liege eine von vornherein auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vor. Bei einem Alleinstehenden ist in diesem Fall nach der gängigen Verwaltungspraxis eine Anerkennung von Werbungskosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung nur für eine gewisse Übergangszeit möglich. Nach Ablauf dieses Übergangszeitraumes ist die Beibehaltung eines Wohnsitzes am Familien-Wohnort nicht mehr zulässig. Wenn auch nach der Aktenlage ein jährlicher Versetzungsantrag (nach der Aktenlage für die Jahre 2015, 2016 und 2017 belegt gestellt wurde und dieser jeweils von der Dienstbehörde abgelehnt wurde, bedeutet dies noch keineswegs nach Ansicht der Finanzverwaltung die Anerkennung der gegenständlichen doppelten Haushaltsführung. Auch würden wirtschaftliche Gründe für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familien-Wohnsitzes von ***3*** in die übliche Nähe zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht vorliegen. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes ist daher zumutbar -so die Finanzverwaltung. Auch aus dem vorliegenden Mietvertrag würde sich nicht ableiten lassen, dass der Bfin. bloß eine tageweise Benützung der ***12*** Wohnung zur Verfügung gestanden wäre. Behauptet wurde von der Bfin. im Verfahren, dass sie eine Benützung der ***12*** Wohnung am Wochenende nicht möglich gewesen wäre, weil eine diesbezügliche Klausel im Mietvertrag vorgelegen sei. Diese Klausel findet sich aber nicht im Mietvertrag. Nach Ansicht der Finanzverwaltung lägen private, nicht ausreichende Umstände vor für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes vor. Der Argumentation, wonach ein sogenannter steuerfreier Sachbezug vorliegen würde und dieser eine andere steuerrechtliche Beurteilung im Bereich der doppelten Haushaltsführung für das Beschwerdejahr nach sich ziehen würde, könne die Finanzverwaltung nichts abgewinnen.

Ansicht der stl. Vertretung :

Die Bfin. meint, dass auch im Jahre 2017 der Familienwohnsitz in OÖ. beibehalten hätte werden müsse, da sich für sie jedes Jahr die Chance hätte ergeben können, in Oberösterreich eine Anstellung zu bekommen. Der Dienstvertrag mit der Bildungsdirektion in ***12*** hätte in einem solchen Fall kurzfristig gekündigt werden können und somit sei sie auf ihren oberösterreichischen Wohnsitz angewiesen gewesen. Dies seien gravierende erhebliche Umstände im Sinne der Beibehaltung des familiären Wohnsitzes. Weiters wurde auf die steuerfreie Sachbezugsargumentation verwiesen. Von der im weiteren Verfahren zugezogenen steuerlichen Vertretung wurde weiters Folgendes im Beschwerdeverfahren ausgeführt: Die Wohnung im Ausmaß von 12 m² in S.(Wohngemeinschaft) würde eine bloße Schlafstelle im

Sinne der Rz. 345 der Lohnsteuerrichtlinien des Wartungserlasses 2020 darstellen und würde jedenfalls für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des familiären Wohnsitzes dorthin bedeuten. Ein Verkauf des Einfamilienhauses in Oberösterreich und die Anschaffung eines gleichwertigen Einfamilienhauses in ***12*** wäre nicht möglich gewesen, weil die Immobilien-Marktlage in S. andere (höhere) Preise aufweisen würde. Mit dem Verkaufserlös des oö. Wohnsitzes würde kein adäquater Wohnsitz in S. erworben werden. Es würden sich daher Vermögenseinbußen ergeben (Vergleich in Oberösterreich mit 387.000 und ***12*** zu € 798.000). Diese Wertunterschiede stellen jedenfalls wirtschaftliche Gründe dar, um eine Unzumutbarkeit der Verlegung eines Familienwohnsitzes zu beweisen. Alle im Verfahren nachgewiesenen Kosten seien daher anzuerkennen.

Die Parteien verwiesen ferner auf ihre bisherigen Schriftsätze. Ergänzend wurden von der steuerlichen Vertretung im Rahmen der Erörterung zwei Mietverträge für den Beschwerdezeitraum sowie der Sondervertrag vom 10.12.2013 auf unbestimmte Zeit sowie weiters umfangreiche Auszüge aus den Lohnsteuerrichtlinien 2002 in der Fassung des Wartungserlasses 2020 gültig ab 15.12.2020, vorgelegt. Eine vom Richter versuchte Einigung zwischen den Parteien kam dabei nicht zustande. Auf die Niederschrift zur Erörterung v. 25.01.2022 wird verwiesen. Die Niederschrift wurde den Parteien sofort nach der Erörterung in Kopie ausgehändigt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ledige Bfin. unterrichtete im Streitjahr 2017 an der ***11*** in 5020 Salzburg, Joh.-Brunauer-Str. 2. Diese Unterrichtstätigkeit in kaufmännischen Fächern wurde von ihr in ***12*** bereits seit dem Jahre 2010 ausgeübt. Im Zeitraum 2010 bis Dezember 2013 hatte sie einen befristeten Dienstvertrag. Am 10.12.2013 erhielt sie an ihrer Schule in ***12*** einen **Sondervertrag gemäß § 36 Vertragsbedienstetengesetz 1948**. Dieses Dienstverhältnis wurde vom zuständigen Organwalter und der Bfin. unterschrieben. Es wurde daher das befristete Dienstverhältnis ab diesem Zeitpunkt aufgelöst. Die wesentlichen Bestimmungen dieses **Sondervertrages** lauten wie folgt:

6) *Das Dienstverhältnis wurde auf unbestimmte Zeit (der erste Monat des Dienstverhältnisses gilt als Probezeitmonat) eingegangen.*

7) *Beschäftigungsart Lehrtätigkeit: Wirtschaftspädagogischen Unterrichtsgegenstände*

8) *Entlohnungsschema: I 1*

9) *Entlohnungsgruppe 1, Entlohnungsstufe 6, nächste Vorrückung 01.07.2015*

10) Vorrückungstichtag-siehe Punkt 15 c-C entfällt

11) Beschäftigungsausmaß: Vollbeschäftigung

12) Sozialversicherung bei der Versicherungsanstalt Öffentlich Bediensteter als Angestellter versichert

13) Auf dieses Dienstverhältnis finden die Bestimmungen des Vertragsbedienstetengesetzes 1948, BGBl Nr. 86, und seiner Durchführungsverordnungen in der jeweils geltenden Fassung Anwendung

14) Rechtsstreitigkeiten aus diesem Dienstverhältnis unterliegenden Bestimmungen des Arbeits- und Sozialgerichtsgesetzes, BGBl Nr. 104/1985 in der jeweils geltenden Fassung

15) Sonstige Vereinbarungen

lit. a Eine Verringerung des Beschäftigungsausmaßes kann während des aufrechten Dienstverhältnisses (siehe Punkt 6) nur einverständlich erfolgen.

lit. b Der Dienstnehmer wurde gemäß § 6 VBG 1948 in der derzeit geltenden Fassung über die Möglichkeit einer Versetzung von Amts wegen an einen anderen Dienstort, somit auch in den Verwaltungsbereich einer anderen Landesschulbehörde, aufgeklärt.

lit c: Mit Unterfertigung des Vertrages gemäß § 36 VBG 1948 treten dem Erlass des Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kultur entsprechend folgende Sonderbestimmungen in Kraft:

-Die vertragliche Festsetzung eines Vorrückungstichtages entfällt.

-Die Einstufung erfolgt gemäß § 26 VBG 1948 mit Ausnahme dessen Abs. 3.

-Für die Dauer der sondervertraglichen Vereinbarung werden weitere facheinschlägige Praxiszeiten im Ausmaß von 12 Jahren bei I/I1 Lehrern und 7 Jahren bei IL/I2 Lehrern angerechnet.

-Die Berücksichtigung der vorstehenden angeführten zusätzlichen Praxiszeiten entfällt bei Aufnahme in das öffentlich-rechtliche Dienstverhältnis.

Die Verwendungen in anderen Punkt 7.angeführten Unterrichtsgegenständen beendet das Bestehen des Sondervertrages.

Dass im Streitjahr 2017 ein anderer Sondervertrag bestanden hätte, wurde von der Bfin. bzw. deren stl.Vertretung im Verfahren nicht vorgebracht.

Antrag auf Versetzung bzw. Dienstzuteilung

Am 07.07. 2016 beantragte die Bfin. die Versetzung bei der Bildungsdirektion für ***12*** an Ihre Wunschsule Linz/Auhof. Im Versetzungsantrag führte sie Folgendes aus:

„Betrifft: Ansuchen um Versetzung bzw. Dienstzuteilung-Vertragslehrer 1L (handschriftliche Ergänzung der Bfin.: Aufrechterhaltung ihres Versetzungsansuchens für das Schuljahr 2016/2017

Ich ersuche im Sinne des §§ 6 bzw. § 6 a VBG 1948,1 L um dauernde bzw. vorübergehende Zuweisung zu Dienstleistungen an folgenden Dienstort bzw. Schule:

9	
<i>Begründung:</i>	<i>Betreuungsbedarf der Mutter</i>
<i>bzw. in handschriftlicher Schriftweise</i>	<i>Hauptwohnsitz in ***3***</i>
<i>Gegenstände einer Lehrbefähigung:</i>	<i>Kaufmännische Fächer inklusive WINF</i>

Mit Schreiben des Landesschulrates *4*****, an den Landesschulrat für ***5***, wurde am **14.12.2016** betreffend der Bfin. ausgeführt:

Ansuchen um Versetzung bzw. Dienstzuteilung -**Ablehnung**

„Der Landesschulrat für Oberösterreich teilt mit, dass für die Bfin. im Schuljahr 2016/2017 keine Verwendungsmöglichkeit gegeben ist. Eine Versetzung bzw. Dienstzuteilung ist daher nicht möglich.“

Ebenso aktenkundig ist ein weiteres Versetzungsansuchen vom 15.12.2015 betreffend das Jahr 2015 (hier nicht maßgeblich). Die Begründung lautete damals:

Nähe des Hauptwohnsitzes zur Schule (Angemerkt wird vom Gericht: Der Betreuungsbedarf der Mutter ist in diesem Versetzungsansuchen nicht angeführt). Auch damals wurde dem Versetzung-Wunsch seitens des ehem. LSR nicht entsprochen. Auf die elektronische Aktenlage 2015 wird verwiesen.

Genauere Gründe für die Ablehnung konnten - auch wenn dieses Sachverhaltsfrage im Rahmen der Erörterung vom 25.01.2022 thematisiert wurde, von der stl. Vertretung nicht genannt werden.

Faktum ist, dass die Bfin. erst im Schuljahr 2020/2021 eine sogenannte geringe Mitverwendung an einer anderen Schule in Oberösterreich in B. leisten konnte. Faktum ist auch, dass sie - bis

dato -niemals an ihre Wunschsule ***10*** in Linz – über ihren Antrag hin- weder versetzt noch dienstzugeteilt wurde. Sie unterrichtet nach wie vor in Ihrer Hauptverwendung in ***12*** an der ***11***.

Zweitunterkunft in *12*****

Aufgrund der beruflichen Notwendigkeit hatte sie daher im Streitzeitraum 2017 eine Zweitunterkunft auf der Basis eines im Vorhinein vor dem jeweiligen Schuljahr jährlich abgeschlossenen Mietvertrages in ***8***. Es handelte sich dabei um eine „**Kleinst-Wohn-Möglichkeit**“ für eine Pädagogin.

Nach der Aktenlage teilen sich die **beantragten Werbungskosten in Mietkosten von € 3.633,32 und in Fahrtkosten v. € 5.443,20 (Kilometergeld)** auf. Die Mietkosten sowie sonstige Kosten wurde von ihr finanziert. Der Arbeitgeber stellte keine Wohnung zur Verfügung. Die Fahrten wurden mit dem privaten Pkw unternommen.

Die gemietete Wohnmöglichkeit in S. war in unmittelbarer Nähe zum Arbeitsort in S. (Wegstrecke von ca. 3, 8 KM –Fahrzeit 5 Minuten zur Schule –Abfrage Routenplaner v. 24.01.2022).

Unbestrittenermaßen wurde daher unmittelbar im Einzugsgebiet dieses Beschäftigungsortes ein weiterer Wohnsitz (bescheidene Zweitunterkunft) begründet.

Im **Mietvertrag v.11.09.2016** wurde festgehalten:

Vermieterin:	***6***
Mietadresse	***7***
Mietgegenstand	1 Zimmer im Dachgeschoss plus Mitbenützung der restlichen Wohnung
	Wochenendheimfahrerin
Dauer	11.09.2016-07.07.2017
Mtl. Miete inklusive Betriebskosten, Strom, WLAN, zahlbar bis fünften des laufenden Monates September und Juli des Mietzeitraumes werden nach Nächten abgerechnet	€ 370,00

Kaution	1 Monatsmiete
gegenseitige Kündigungsfrist	1 Monat bei unvorhersehbaren Grund oder bis Ersatz gefunden

Die weiteren Bestimmungen **des Mietvertrages** lauteten:

Die Übergabe von Zimmerschlüssel und Haustürschlüssel erfolgt am 11.09.2016. Die Möbelgegenstände im Zimmer und der mitbenutzten Räume der Wohnung sind sorgsam zu behandeln. Schäden bitte umgehend melden. Vom Mieter verursachte Schäden sind zu ersetzen. Keine Übernachtung anderer Personen (in Ausnahmefällen nach Rücksprache mit der Vermieterin. Am Ende ist der Mietgegenstand besenrein zu übergeben. Kein Ausmalen. Die Dachflächenfenster müssen Verlassen der Wohnung geschlossen sein. Ausnahme im Bad: Mit den Haken fixiert auf Lüftungsschlitzen, die Jalousien der DFF bitte nur drehen, nicht aufziehen. Die normalen Fenster und die die Balkontür können gekippt bleiben. Ausreichend lüften. Die Schuhe sind an der Haustüre zu wechseln und auf die Abtropfasse zu stellen. Mülltrennung: Glas- in Container lt. Adresse Papier: in Container lt. Adresse, ...

Ebenso aktenkundig ist die **zweite mietrechtliche Vereinbarung** für den **Zeitraum vom 10.09.2017-06.07. 2018** (monatliche Miete € 380, ansonsten dieselben Bestimmungen wie im Mietvertrag für 2016/2017).

Aus diesen - anlässlich der Erörterung vom 25.01.2022 -vorgelegten Mietverträge ergibt sich keine konkrete Angabe über die Fläche des Zimmers bzw. der Restnutzungsmöglichkeiten des Dachgeschoßes.

Über Befragung durch den Richter wurde von der stl. Vertretung angegeben, dass noch eine weitere Person, eine der Bfin. fremde zweite Mieterin- eine Studentin- auch einen Mietvertrag in diesem Haus in S. hatte.

Die angeführten Mietkosten betrafen ausschließlich die Bfin.

Die Fläche des einen Zimmers im Dachgeschoß des Einfamilienhauses in ***8***, betrug nach den Angaben der stl. Vertretung ungefähr 12 m².

Unstrittig ist auch, dass eine weitere Benutzungsmöglichkeit der restlichen Räume des Dachgeschoßes, die allerdings flächenmäßig über Befragung durch das Gericht in der Erörterung am 25.01.2022 nicht feststellbar war, für die Bfin. im Streitjahr zur Verfügung stand. Eine exakte Mietfläche konnte daher von der stl. Vertretung nicht genannt werden. Dies ist für den gegenständlichen Beschwerdefall aber nicht von Relevanz.

Das Gericht geht davon aus, dass jedenfalls im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes eine zweckentsprechende (auch größere Miet-Wohnung) als Familienwohnsitz hätte gefunden werden können.

Unstrittig ist, dass die Bfin.in ***12*** keinen Lebensmittelpunkt hatte, sondern dort ihrer beruflichen Verpflichtung als Pädagogin nachgekommen ist.

Eine tägliche Rückkehr war – ebenso unbestritten- nicht zumutbar (zeitliche Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz -Wegstrecke vom Familienwohnsitz an die Zweitunterkunft ca. 154 KM bei einer Fahrzeit ca .1 Stunde 30).

Die Bfin. hat sich immer vor Beginn des Schuljahres aufgrund des mit ihr abgeschlossenen Mietvertrages bei der Meldebehörde angemeldet bzw. gegen Ende des Schuljahres wieder abgemeldet. Dieser Wohnsitz war zweifelsohne ein bescheidener Nebenwohnsitz.

Lebensmittelpunkt im Streitjahr 2017

Der Lebensmittelpunkt der Bfin. lag – während des maßgeblichen Streitjahres 2017- in ***3***, Oberösterreich, ***Bf1-Adr***. Sie bewohnt dort ein in ihrem Eigentum stehendes Einfamilienhaus.

In der Nähe des Einfamilienhauses wohnte auch die – nach den Angaben der Bfin. in ihrem Versetzungsgesuch v. 07.07.2016 an den LSR - auf Unterstützung der Tochter angewiesene Mutter der Bfin in einer eigenen Wohnung.

Angaben über eine ev. Pflegebedürftigkeit der Mutter der Bfin. im Streitjahr (lediglich ein Betreuungsaufwand war im Versetzungsansuchen v. 07.07.2016 genannt) wurden nicht vorgebracht. Das Argument des Betreuungsaufwandes wurde zudem im weiteren Verfahren nicht mehr aufrechterhalten (siehe Schriftsatz v. 13.12.2021 u. Niederschrift in der Erörterung v.25.01.2022).

Familienheimfahrten

Festgehalten wird weiters, dass sie an den jeweiligen Wochenenden von ***12*** nach Oberösterreich/***3*** heimgefahren ist. Eine Klausel in den vorgelegten Mietverträgen nach Art einer Wochendheimfahrts“verpflichtung“- wie sie noch von der Bfin. vor der belangten Behörde vorgetragen wurde – war für das Gericht nicht ersichtlich. Die Bfin. benützte für die Familienheimfahrten ihren privaten Pkw.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten elektronischen Aktenteilen, dem Schriftsatz der Finanzverwaltung vom 27.10.2020, den

Stellungnahmen der steuerlichen Vertretung v.18.09.2019, v. 28.01.2021 u.v.13.12.2021 sowie dem Parteienvorbringen aus der Niederschrift zur Erörterung v. 25.01.2022.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zur Doppelten Haushaltsführung/Mietkosten für die Zweitunterkunft:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z. 1), und Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (Z. 2a), nicht abgezogen werden.

Das Gericht hatte den konkreten Beschwerdefall (Kosten doppelter Haushaltsführung bzw. Familienheimfahrten) einer Pädagogin mit beruflich bedingtem Zweitunterkunft in ***12*** und der Besonderheit von jährlichen Versetzungsanträgen auf eine Wunschschule nach Linz (Hauptwohnsitz der Bfin. ist in ***3***) zu beurteilen.

Wie im Erkenntnis des VwGH vom 14.09.2017, Ra 2016/15/0080, festgehalten, sind Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung demnach grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar.

Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, werden als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen sein, bei der sie erwachsen sind.

Nach der Verwaltungspraxis wird als "zweckentsprechend" eine Wohnungsgröße von 55 m² angesehen. Die Obergrenze der abziehbaren Wohnungskosten ist mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort zu ziehen. In diesem Sinne unterliegen die tatsächlich angefallenen Wohnungskosten einer Angemessenheitsprüfung (vgl. VwGH vom 29. Jänner 2015, 2011/15/0173, mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des **VwGH** ist immer auf **den Einzelfall** abzustellen.

Familiäre Verhältnisse:

Unstrittig ist, dass die Beschwerdeführerin im Streitjahr 2017 ledig (ohne Kinder) war. Sie hatte keinen Lebensgefährten. Das Argument der Betreuungsbedürftigkeit für Ihre Mutter wurde für das Streitjahr 2017 im weiteren Verfahren nicht mehr aufrechterhalten (siehe Erörterung vom 25.01.2022). Der Lebensmittelpunkt lag im Streitjahr unstrittig in OÖ./ ***3***.

Bei den hier anzunehmenden Familienverhältnissen (die Bfin. ist also Single ohne Kind im Streitjahr 2017) kann nach Ablauf einer gewissen Übergangszeit ab Begründung eines Zweitwohnsitzes am Beschäftigungsort (für ledige Steuerpflichtige ist dies ein Zeitraum von 6 Monaten) keine Anerkennung von Werbungskosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung mehr erfolgen. Dies ist auch herrschende Ansicht der Finanzverwaltung (vgl. Lohnsteuerrichtlinien 2002 und diesbezügliche Randziffern (siehe auch weitergehend Kofler, Die steuerliche Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung in Taxlex, 2008, Punkt 4), familiäre Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes)

In Achtung der privaten familiären Situation der Steuerpflichtigen und unter besonderer Berücksichtigung der jeweiligen Versetzungsansuchen auf die Wunschschule kann dennoch nicht für das Streitjahr eine Anerkennung gegenständlicher Kosten als Werbungskosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung in Betracht kommen.

Das Gericht ist der Auffassung, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes (und damit ihres Lebensmittelpunktes) ab der Begründung der Daueranstellung (Sondervertrag gemäß § 36 VBG auf unbestimmte Zeit) (inclusive Übergangszeit von 6 Monaten -also ab Juni 2014) zumutbar gewesen wäre.

Folglich sind auch Mietkosten (neben den Familienheimfahrten) nur für den Übergangszeitraum steuerlich absetzbar.

Dienstrechtliche Aspekte (siehe dazu weitergehend Andergassen/Auer in Schulrecht 2016/17, Ein systematischer Überblick, Stand 15.07. 2016, Manz Verlag, Wien 2016, Rz 720 ff - Dienstrechtsnovelle 2013-Pädagogischer Dienst, Neues Lehrerdienstrecht, Abschnitt II des VBG, BGBl 2013/211 mit weiteren Hinweisen zum Altrecht/neues Recht und Wahlrechte für Schuljahre 2014/2015 bzw. 2019/2020.

In diesem Lehrbuch wird weiters von den Autoren ausgeführt:

RZ 728:

Vertragslehrer, die nach dem 31.08.2015 gültigen Bestimmungen die führe Verwendung vorgesehenen Einreihungsvoraussetzungen der Entlohnungsgruppe I 1 oder der Entlohnungsgruppe 2 a 2 erfüllen, weisen ex lege auch die Zuordnungsvoraussetzungen zu Entlohnungsgruppe PD auf (§ 38 VBG).

Rz. 729

Für den Fall, dass geeignete Personen, die die Zuordnungsvoraussetzungen erfüllen, trotz Ausschreibung der Planstelle nicht gefunden werden, ist eine besondere Ermächtigung zur Aufnahme vorgesehen (§ 38 Abs. 11 VBG). Dies zielt nur auf die in der neuen Lehramtsausbildung stehenden Personen ab.

Rz. 730, zum Dienstvertrag, Punkt .3, S. 280

Die Bestimmungen über den Dienstvertrag sind auch dadurch gekennzeichnet, dass sie keine der Unterscheidung zwischen dem Entlohnungsschema 1L („Dauervertrag“) und dem Entlohnungsschema II L („befristeter Vertrag“) entsprechende Differenzierung vorsehen. Übersteigt die Dauer der aufeinanderfolgende eingegangenen befristeten Dienstverhältnis fünf Jahre, gilt das zuletzt eingegangene Dienstverhältnis ab diesem Zeitpunkt das unbefristetes Dienstverhältnis vergleiche § 38a Abs. 3 VBG.

Rz 731

In der Induktionsphase und in der Ausbildungsphase ist das Dienstverhältnis -auch bei der gesicherten Verwendung- auf deren Dauer befristet (§ 38 Abs. 2 VBG). Eine Verlängerung über die Dauer der Induktionsphase hinaus ist nur bei Vorliegen einer positiven Mitteilung über den Verwendungserfolg wirksam. Im Rahmen der Ausbildungsphase sind Dienstverträge jeweils höchstens auf ein Schuljahr zu befristen. Dies ist im Dienstvertrag auszuweisen. Eine von der Induktion-bzw. Ausbildungsphase unabhängige Befristung ist nur bei sachlichen Gründen vorzunehmen. Es ist im Dienstvertrag anzugeben, aus welchem Anlass die Befristung des Dienstverhältnisses erfolgt.

Zur besoldungsrechtlichen Einstufung (Entlohnungsstufen, Vorrückung und Fächervergütung im neuen Lehrerdienstrecht) wird auf die RZ 750 ff, S. 285, hingewiesen.

Im gegenständlichen Beschwerdefall kommt aber die Bestimmung des **§§ 36 VBG** BGBl. Nr. 86/1948, BGBl. I Nr. 130/2003 ab 01.05.2003 (**Sondervertrag auf unbestimmte Zeit**) zur Anwendung.

§ 36 VBG in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung normiert:

Sonderverträge

§ 36. (1) In Ausnahmefällen können im Dienstvertrag Regelungen getroffen werden, die von diesem Bundesgesetz abweichen. Solche Dienstverträge sind als Sonderverträge zu bezeichnen und bedürfen der Genehmigung des Bundeskanzlers.

(2) Der Bundeskanzler kann bei Bedarf verbindliche Richtlinien für die einheitliche Gestaltung bestimmter Arten von Sonderverträgen festlegen. Für den Abschluss solcher Sonderverträge kann vom Bundeskanzler eine generelle Genehmigung erteilt werden.

(3) Bei Bedarf kann in den Richtlinien nach Abs. 2 auch bestimmt werden, daß der Abschluß solcher Sonderverträge nur mit Inhabern bestimmter, in den Richtlinien angeführter Arten von Arbeitsplätzen zulässig ist.

(4) Auf Sonderverträge, die anlässlich der Betrauung mit einer Leitungsfunktion befristet abgeschlossen werden, ist § 4 Abs. 4 nicht anzuwenden.

Aktuelle Fassung des § 36 VBG, BGBl. Nr. 86/1948, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2020 ab 29.01.2020

Sonderverträge

*§ 36. (1) In Ausnahmefällen können im Dienstvertrag Regelungen getroffen werden, die von diesem Bundesgesetz abweichen. Solche Dienstverträge sind als Sonderverträge zu bezeichnen und bedürfen der **Genehmigung der Bundesministerin oder des Bundesministers für Kunst, Kultur, öffentlichen Dienst und Sport**.*

(2) Die Bundesministerin oder der Bundesminister für Kunst, Kultur, öffentlichen Dienst und Sport kann bei Bedarf verbindliche Richtlinien für die einheitliche Gestaltung bestimmter Arten von Sonderverträgen festlegen. Für den Abschluß solcher Sonderverträge kann von der Bundesministerin oder vom Bundesminister für öffentlichen Dienst und Sport eine generelle Genehmigung erteilt werden.

(3) Bei Bedarf kann in den Richtlinien nach Abs. 2 auch bestimmt werden, daß der Abschluß solcher Sonderverträge nur mit Inhabern bestimmter, in den Richtlinien angeführter Arten von Arbeitsplätzen zulässig ist.

(4) Auf Sonderverträge, die anlässlich der Betrauung mit einer Leitungsfunktion befristet abgeschlossen werden, ist § 4 Abs. 4 nicht anzuwenden.

Daraus folgt:

Die einzelnen Bestimmungen des Sondervertrages v.10.12.2013 wurden schon im Sachverhaltsteil ausgeführt. Auf diese wird hier verwiesen.

Wie ausgeführt konnte die Beschwerdeführerin ab dem Zeitpunkt 10. Dezember 2013 mit diesem Sondervertrag auf unbestimmte Zeit mit einer dauernden Beschäftigung rechnen. Auf die Besonderheiten zwischen Lehrern im öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis und solchen mit Verträgen nach dem Vertragsbedienstetengesetz war hier nicht einzugehen.

Ist bei einer ledigen Pädagogin, die mit einem Sondervertrag gemäß § 36 VBG auf unbestimmte Zeit als Vertragslehrer angestellt ist, und die daher aus beruflichen Gründen auf eine Zweitunterkunft am Beschäftigungsort in unüblicher Entfernung angewiesen ist, können dennoch unvermeidbare Mehraufwendungen aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung (z.B. Mietkosten) **nur für eine gewisse Übergangszeit steuerliche Anerkennung** finden. Bei ledigen Steuerpflichtigen gilt dabei eine Zeitspanne von ca. 6 Monaten (Richtschnur) ab der Begründung der Zweitunterkunft als angemessen.

Durch einen -Jahre später folgenden - schriftlichen Antrag auf Versetzung bzw. Dienstzuteilung, kann dieser Übergangszeitraum nicht mit steuerlicher Wirkung verlängert werden.

Zur Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes:

Dies bedeutet aber nicht, dass der Familienwohnsitz im ***3*** mit einer Veräußerung des Einfamilienhauses am Familienwohnsitz zu verbinden wäre. Es hätte diesbezüglich nämlich verschiedene Alternativen gegeben, z.B. in Form der Vermietung und Verpachtung des Familienwohnsitzes mit Eigennutzung eines Stockwerkes oder bloß eines Zimmers am Familienwohnsitz für eigene Wohnbedürfnisse, wobei die möglichen Einnahmen aus der teilweisen Vermietung für die Finanzierung der Miete am Beschäftigungsort hätten dienen können. Auch ein Leerstand des Gebäudes in ***3*** wäre eine Alternative gewesen. Ein lediger Steuerpflichtiger kann nämlich mehrere Wohnsitze haben, muss allerdings – was den Bereich der doppelten Haushaltsführung betrifft, auch damit rechnen, dass eine Anerkennung von Werbungskosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung nur für eine gewisse Übergangszeit (wie ausgeführt von 6 Monaten - die auch vom Gericht als Richtschnur angesehen wird) möglich ist.

Die in der Rechtsprechung und in den Lohnsteuerrichtlinien verankerten Grundsätze der Beschränkung der doppelten Haushaltsführung sind vor dem Hintergrund zu sehen, dass andernfalls eine fortwährende Anerkennung von Werbungskosten die Folge wäre, solange die Berufstätigkeit besteht (nach der Art eines „Dauerrechtes“).

Denn bei gegenständlicher Fallkonstellation würde das Modell eines jährlichen Versetzungsansuchens auf eine Wunschschule immer einen neuen Beobachtungszeitraum auslösen, der für das Streitjahr von Bedeutung wäre, ohne dass die in der Vorperiode eingetretenen geänderten Verhältnisse (Änderung eines befristeten Dienstvertrages auf einen unbefristeten Dienstvertrag bzw. wie hier bei Abschluss eines Sondervertrages auf unbestimmte Zeit nach dem Vertragsbedienstetengesetz) zu berücksichtigen wäre.

Würde man diesen Umstand der Veränderung (Sondervertrag auf unbestimmte Zeit v.10.12.2013) ausblenden- und zwar mit dem Argument, es könne nur das jeweilige Streitjahr berücksichtigt werden - würde sich dies bei gegebener Sachlage zu einem „Werbungskosten-Modell bei Pädagoginnen und Pädagogen “ entwickeln.

Eine Verlängerung des begünstigenden Zeitraumes (also über die Übergangszeit hinaus gehend - hier mit Juni 2014 -angenommen, solange die berufliche Unterrichtstätigkeit am Beschäftigungsort ausgeübt wird), kann aber nicht dem Gesetzgeber unterstellt werden.

Wie aus dem Versetzungsansuchen v.07.07.2016 ersichtlich war, hat die Bfin. neben dem Antrag auf dauernde Versetzung - auch einen Wunsch für einen vorübergehenden Zeitraum beantragt. Bei Genehmigung durch die Bildungsdirektion würde sich eine ständig wechselnde Arbeitsstelle (bzw. Dienstort) ergeben. Die Lohnsteuerrichtlinien sehen für diesen Fall eine Begünstigung vor. Die entscheidende Frage würde sich dann stellen, ob dann wieder ein neuer Beobachtungszeitraum zu laufen beginnt („*dem ersten Jahr einer beruflichen Betätigung*“ (Streitjahr nach Rechtsprechung des VwGH).

Auch vor diesem Hintergrund muss im Steuerrecht eine Schranke eingezogen werden, in der - trotz unbestrittenermaßen beruflicher Veranlassung - die steuerliche Geltendmachung bei ledigen Steuerpflichtigen auf einen Zeitraum von sechs Monaten (als Richtschnur) zu einzugrenzen ist. Ein „fortwährender Steuerausgleich“ wird damit ausgeschlossen.

Dass -nach dem Ablauf der Übergangszeit- eine private Veranlassung bei Beibehaltung des Familienwohnsitzes angenommen wird, verwundert daher nicht.

Der Richter kann auch nicht erkennen, dass bei der gegebenen familiären Situation eine freie Wohnsitzwahl nicht mehr gegeben sei, weil bei derartigen Fällen kein Zwang zur Veräußerung eines Einfamilienhauses angenommen werden kann.

Auf die von der stl. Vertretung aufgezeigte Literaturfundstelle von Prof. Doralt in RdW 2019, 39, 40 und die dort beschriebenen Argumente wird vom Gericht verwiesen. Der konkrete Sachverhalt trifft hier aber eine von der Bfin. eigenfinanzierte „**Kleinst-Wohn-Möglichkeit**“. Eine vom Arbeitgeber finanzierte Wohnung (Prüfung eines ev. Sachbezuges beim Dienstnehmer) lag hier nicht vor.

Das Steuerrecht sieht abhängig von den jeweiligen individuellen Verhältnissen (ledig oder verheiratet oder Alleinverdiener oder Doppelverdiener oder Lebenspartnerschaften) jeweils differenzierte steuerrechtlichen Regelungen vor. Nicht jede Abweichung ist auch als Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes oder gar als Verletzung der freien Wohnsitzwahl zu sehen.

Zusammenfassung

Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung?

Aus der Rechtsprechung des VwGH lassen sich folgende Grundsätze ableiten:

Die Unzumutbarkeit muss die Folge von Umständen sein, wie zB. die Tatsache, dass am Beschäftigungsort keine zur Begründung des Familienwohnsitzes geeignete Wohnung zu

beschaffen ist (Hinweis auf VwGH 23.11.1983,81/13/0163, VwGH v. 22.04.1986,84/14/0198 bzw. VwGH 29.04.1963, 2028/62) oder eben die Tatsache, dass keine die Begründung eines Familienwohnsitzes rechtfertigende dauernde Arbeitsstelle vorliegt.

Angewandt auf den konkreten Beschwerdefall bedeutet dies:

- a) Es wurde im Verfahren in diesem Einzelfall nachgewiesen, dass sehr wohl eine für eine Pädagogin geeignete („zweckentsprechende“) Mietwohnung (als Familienwohnsitz) am Beschäftigungsort hätte gefunden werden können.
- b) Durch den ab 10.12.2013 vorliegenden **Sondervertrag auf unbestimmte Zeit (§ 36 VBG)** wurde für die Bfin. – nach der Auffassung des Gerichtes - eine Sachlage geschaffen, die eine solche dauernde Arbeitsstelle während des Bestehens des **Sondervertrages** nach sich gezogen hat. Eine Unsicherheit in der Dauer der Beschäftigung war daher spätestens ab 12/2013 nicht mehr gegeben. Der Antrag auf Versetzung v.07.07.2016 für das Schuljahr 2016/2017 kann die Bestimmungen des Sondervertrages im Sinne einer Daueranstellung gem. § 36 VBG nicht aufheben. Es reicht nicht schon die abstrakte Möglichkeit, von der Arbeitsstelle – auch bei beantragten Versetzungswünschen- abberufen zu werden, um die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in unüblicher Entfernung vom Arbeitsplatz zu rechtfertigen. Es muss vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln (siehe auch VwGH 86/14/0165). Indizien dafür ergaben sich aus der Aktenlage nicht bzw. wurden auch von der stl. Vertretung im Verfahren – auch nicht in der Erörterung v. 25.01.2022 - vorgebracht. Im Übrigen wird auf die Ablehnung des LSR f. OÖ. v. 14.12.2016 hinsichtlich des Schuljahres 2016/2017 hingewiesen (realer Sachverhalt).
- c) Die Mitverwendung der Bfin. im Schuljahr 2020/2021 an einer anderen Schule steht dem nicht entgegen, weil dies ein anderes Jahr betrifft.

Zu den Familienheimfahrten:

Bei den einzelnen Einkünften dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d angeführten Betrag (Anm: € 3.672,00 jährlich) übersteigen, nicht abgezogen werden.

Schon im Erstbescheid v. 10.04.2019 wurde anteilig das Pendlerpauschale im Ausmaß von € 1.224,00 sowie der Pendlereuro im Ausmaß v. € 106,67 gewährt. Die jeweiligen Beträge wurden auch von der stl. Vertretung in der Niederschrift v. 25.01.2022 anerkannt und somit außer Streit gestellt.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Gericht folgt der Judikatur des VwGH, der immer wieder in seiner ständigen Rechtsprechung einerseits eine Einzelfallprüfung betont und andererseits schon Aussagen über die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung (zB. VwGH 22.04.1986, 84/14/0198 bzw. vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259, VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037) getroffen hat.

Mag auch eine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung (*für sämtliche Pädagoginnen und Pädagogen als Vertragslehrer mit Sondervertrag gemäß § 36 VBG und Zweitunterkunft in unüblicher Entfernung vom Familienwohnsitz*) vorliegen, liegt dennoch nach Ansicht des Gerichtes keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Es konnte auf die Grundsätze der Rechtsprechung des VwGH zur Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung bei ledigen Steuerpflichtigen zurückgegriffen werden. Eine ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 27. Jänner 2022