

GZ. RV/1909-W/09,  
GZ. RV/1910-W/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend amtswegige Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2002 und 2004, Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2004 entschieden:

1. Der Berufung betreffend amtswegige Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2002 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird Folge gegeben.

Der Wiederaufnahmsbescheid für 2002 sowie der (neue) Einkommensteuerbescheid für 2002, beide vom 13. Jänner 2009, sowie die Berufungsvorentscheidung für 2002 vom 16. Februar 2009 werden ersatzlos aufgehoben. Der (ursprüngliche) Einkommensteuerbescheid für 2002 vom 15. September 2003 tritt wieder in Kraft.

2. Die Berufung betreffend amtswegige Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2004 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof

muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Die Bw. bezog in den streitgegenständlichen Jahren neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit Bezüge als Gemeinderätin von der Gemeinde A in Höhe von 203,52 € (2002) bzw. 232,80 € (2004), die gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 lit. b EStG 1988 ebenfalls als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit behandelt wurden.

In den Bezug habenden Einkommensteuerbescheiden (Erstbescheiden) vom 15. September 2003 und vom 23. Mai 2005 wurden die von der Gemeinde A erhaltenen Bezüge jedoch nicht berücksichtigt (die die Bw. betreffenden Lohnzettel der Gemeinde A für 2002 und 2004 wurden dem Finanzamt erst im Dezember 2008 übermittelt), weshalb die Abgabenbehörde I. Instanz am 13. Jänner 2009 die Einkommensteuerverfahren für 2002 und 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufnahm und am selben Tag neue Sachbescheide (Einkommensteuerbescheide) erließ, mit denen die von der Gemeinde A erhaltenen Bezüge der Bw. der Besteuerung unterworfen wurden.

Die am 13. Jänner 2009 ergangenen Wiederaufnahmsbescheide enthalten jeweils folgende Begründung:

*"Das Verfahren war gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufzunehmen, weil ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."*

Gegen die Wiederaufnahmsbescheide und (neuen) Sachbescheide (Einkommensteuerbescheide) vom 13. Jänner 2009 erhob die Bw. am 30. Jänner 2009 Berufung:

Grund für die Wiederaufnahme seien Lohnzettel der Gemeinde A für die Tätigkeit der Bw. als Gemeinderätin gewesen. Die Bw. habe diese Einnahmen bei ihrem ursprünglichen Steuerausgleich nicht angegeben, da sie gedacht habe, dass Einnahmen in dieser geringen Höhe keinerlei steuerliche Auswirkungen hätten. Sie habe diese Einnahmen als Kostenersatz angesehen, da die Ausgaben, welche sie als Gemeinderätin gehabt habe, zumindest gleich hoch, wenn nicht noch höher, gewesen seien. Die entsprechende Berechnung ihrer Ausgaben (Werbungskosten) in Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Gemeinderätin werde sie in Kürze nachreichen.

Auf S 6/2002 und S 5/2004 (jeweils Rückseite) Einkommensteuerakt befinden sich Aktenvermerke eines Organwalters des Finanzamtes mit folgendem Wortlaut:

*"Rückruf von [Name der Bw.]:*

*Sachverhalt betreffend P-Pauschale [gemeint: Politikerpauschale] wurde erörtert.*

*Sie ist einverstanden, dass das P-Pauschale [Politikerpauschale] gewährt wird.*

*[Handzeichen] 11.2.2009"*

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 16. Februar 2009 gab das Finanzamt der Berufung insoweit statt, als es den Werbungskostenpauschbetrag als Mitglied einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung gemäß § 1 Z 10 VO BGBI. II Nr. 382/2001 in Höhe von 203,52 € (für 2002) bzw. 232,80 € (für 2004), sohin in der gleichen Höhe wie die von der Gemeinde A erhaltenen Bezüge, gewährte; der (allgemeine) Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 von 132,00 € wurde von der Abgabenbehörde I. Instanz hingegen nicht mehr berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 20. Februar 2009 beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz:

Wie aus ihrer Berufung vom 30. Jänner 2009 ersichtlich sei, stamme der zweite Lohnzettel, der zur Wiederaufnahme geführt habe, aus ihrer Tätigkeit als Gemeinderätin. Nach Erhebung der Berufung sei sie von Seiten des Finanzamtes telefonisch kontaktiert worden und man habe ihr mitgeteilt, dass durch Anrechnung des Berufsgruppenpauschales dieser zweite Lohnzettel zu keiner steuerlichen Nachforderung führe. Die der Bw. nunmehr zugestellten Bescheide wiesen aber eine Nachforderung in Höhe von 92,43 € aus. Sie ersuche um Überprüfung, ob in den Jahren 2002 und 2004 das Berufsgruppenpauschale korrekt angerechnet worden sei.

Am 4. März 2009 erging ein Schreiben des Finanzamtes an die Bw., das folgenden Wortlaut aufweist:

*"Betreff: Berufung gegen die Arbeitnehmerveranlagung 2002 und 2004*

*Sehr geehrte [Name der Bw.],*

*in den Berufungen gegen Ihre Arbeitnehmerveranlagungen 2002 und 2004 machen Sie das Berufsgruppenpauschale für Politiker geltend.*

*Die Berechnung des Berufsgruppenpauschales erfolgte richtig. Die Nachforderungen bestehen zu Recht.*

*Im Folgenden wird Ihnen die Rechtslage dargelegt:*

*Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988, BGBI. Nr. 400/1988, sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.*

*Gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 59/2001 ist für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132,00 € jährlich abzusetzen. Dies gilt nicht, wenn diese Einkünfte den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 und § 57 Abs. 4) begründen. Der Abzug des Pauschbetrages darf nicht zu einem Verlust aus nichtselbständiger Arbeit führen. Ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag sind abzusetzen:*

- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 3 mit Ausnahme der Betriebsratsumlagen
- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 4 und 5
- der Pauschbetrag gemäß Abs. 1 Z 6
- dem Arbeitnehmer für den Werkverkehr erwachsene Kosten (Abs. 1 Z 6 letzter Satz) und
- Werbungskosten im Sinne des Abs. 2.

*§ 17 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBI. Nr. 818/1993 ermächtigt den Bundesminister für Finanzen, zur Ermittlung von Werbungskosten Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festzulegen.*

*Dieser Ermächtigung entsprechend erging die VO über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBI. II Nr. 382/2001 (im Folgenden kurz: VO), die in ihrem § 1 normiert:*

*"Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt:*

*[...]*

*10. Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung*

*15% der Bemessungsgrundlage, mindestens 438,00 € jährlich, höchstens 2.628,00 € jährlich. Der Mindestbetrag kann nicht zu negativen Einkünften führen."*

*§ 5 der VO normiert:*

*"Werden die Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können daneben keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden."*

*Nach der eindeutigen Anordnung in § 16 Abs. 3 EStG 1988 handelt es sich beim Werbungskostenpauschbetrag von 132,00 € jährlich um einen Jahresbetrag, der von der Summe der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit abzuziehen ist, und daher auch dann nur einmal gebührt, wenn der Arbeitnehmer in mehreren Dienstverhältnissen steht.*

*Zudem bestimmt die VO in ihrem § 1, wie bereits ausgeführt wurde, ausdrücklich, dass für die in der VO taxativ angeführten Gruppen von Steuerpflichtigen pauschale Werbungskosten anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt werden.*

*Dadurch ist eindeutig klargestellt, dass die in der VO genannten Personengruppen das besondere Werbungskostenpauschale nach dieser VO nur anstelle des allgemeinen Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 in Anspruch nehmen können. Das besondere Werbungskostenpauschale nach der VO kann nicht zusätzlich zum allgemeinen Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 in Anspruch genommen werden, sondern ersetzt diesen; auf den Pauschbetrag gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 wird daher im Rahmen des Freibetrags- oder Veranlagungsverfahrens automatisch der allgemeine Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 angerechnet.*

*§ 5 der VO schließt aus, dass zusätzlich zum Pauschbetrag weitere Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden können. Durch den Werbungskostendurchschnittssatz werden nicht nur berufsspezifische Werbungskosten erfasst, sondern alle mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen. Es können daher neben dem besonderen Werbungskostenpauschale nach der VO (anders als neben dem allgemeinen Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988) zB auch keine Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte berücksichtigt werden.*

*Die Inanspruchnahme eines Pauschbetrages für Werbungskosten nach der VO steht immer im freien Willen des Abgabepflichtigen. Hat er, zB wegen Aufwendungen und Ausgaben, die mit einem weiteren Dienstverhältnis im Zusammenhang stehen, insgesamt höhere Werbungskosten als den sich nach der VO ergebenden Freibetrag, so bleibt es ihm immer unbenommen, anstelle der pauschalen die Werbungskosten in tatsächlicher nachgewiesener Höhe zum Abzug zu beantragen.*

*Die Nachforderung ergibt sich daraus, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte und damit die darauf entfallende Lohnsteuer steigt.*

*Zur Stellungnahme darf ich mir den 25.3.2009 einlangend vormerken.*

*Wenn Sie Ihre Berufung in vollem Umfang aufrechterhalten, wird danach der Akt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt werden."*

Soweit aus dem dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Einkommensteuerakt ersichtlich, erfolgte keine diesbezügliche Stellungnahme der Bw.

Am 20. Mai 2009 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

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

***1. Rechtsgrundlagen:***

- Gemäß § 303 Abs. 4 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen ua. dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.
- Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.
- Gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 59/2001 ist für Werbungskosten, die bei nicht selbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132,00 € jährlich abzusetzen. Dies gilt nicht, wenn diese Einkünfte den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 und § 57 Abs. 4) begründen. Der Abzug des Pauschbetrages darf nicht zu einem Verlust aus nichtselbständiger Arbeit führen. Ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag sind abzusetzen:
- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 3 mit Ausnahme der Betriebsratsumlagen
- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 4 und 5
- der Pauschbetrag gemäß Abs. 1 Z 6
- dem Arbeitnehmer für den Werkverkehr erwachsene Kosten (Abs. 1 Z 6 letzter Satz) und
- Werbungskosten im Sinne des Abs. 2.
- § 17 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 ermächtigt den Bundesminister für Finanzen, zur Ermittlung von Werbungskosten Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festzulegen.

- Dieser Ermächtigung entsprechend erging die VO über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001 (im Folgenden kurz: VO), die in ihrem § 1 normiert:

"Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt:

[...]

#### 10. Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung

15% der Bemessungsgrundlage, mindestens 438,00 € jährlich, höchstens 2.628,00 € jährlich.  
Der Mindestbetrag kann nicht zu negativen Einkünften führen."

§ 5 der VO normiert:

"Werden die Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können daneben keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden."

#### *2. Festgestellter Sachverhalt und rechtliche Würdigung:*

##### *2.1 Amtswegige Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 2002 sowie Einkommensteuer für 2002:*

Das Finanzamt hat - nachdem es zunächst am 13. Jänner 2009 das Einkommensteuerverfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und am selben Tag einen neuen Sachbescheid erlassen hatte - mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Februar 2009 den Werbungskostenpauschbetrag als Mitglied einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung gemäß § 1 Z 10 VO BGBl. II Nr. 382/2001 in Höhe von 203,52 €, sohin in der gleichen Höhe wie die von der Gemeinde A erhaltenen Bezüge, gewährt; der (allgemeine) Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 von 132,00 € wurde von der Abgabenbehörde I. Instanz hingegen nicht mehr berücksichtigt.

Diese Vorgangsweise des Finanzamtes erweist sich aus folgenden Gründen als *rechtswidrig*:

Gemäß § 304 BAO idF BGBl. I Nr. 57/2004 ist die Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme nach Eintritt der Verjährung (§§ 207 ff, § 238 BAO) nicht mehr zulässig; Sinn des

§ 304 BAO ist, eine Wiederaufnahme zu verhindern, wenn die Sachentscheidung (insbesondere die Abgabenfestsetzung) wegen Eintrittes der Verjährung nicht mehr erfolgen darf (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 304 Tz 3, 4). Der Anwendungsbereich der Bemessungsverjährung ist im § 304 BAO auf Bescheide über die Verfügung der Wiederaufnahme von Verfahren erweitert (*Ritz*, § 207 Tz 9); der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (*Ritz*, § 207 Tz 3).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass der Wiederaufnahmsbescheid für 2002 vom 13. Jänner 2009 (und der neue Sachbescheid vom selben Tag) *nicht* mehr hätten ergehen dürfen, beträgt doch die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO; *Ritz*, § 207 Tz 11). Zwar hat sich durch die Erlassung des Einkommensteuerbescheides (Erstbescheides) für 2002 am 15. September 2003 die Verjährungsfrist um ein Jahr - somit bis zum 31. Dezember 2008 - verlängert (§ 209 Abs. 1 1. Satz BAO; *Ritz*, § 209 Tz 1, Beispiel 1); dies ändert jedoch nichts daran, dass die am 13. Jänner 2009 verfügte amtswegige Wiederaufnahme verspätet erfolgte (dass das Finanzamt im gegenständlichen Fall von einer hinterzogenen Abgabe und somit von einer siebenjährigen Verjährungsfrist ausgegangen ist, hat es nicht einmal behauptet; dazu kommt, dass, wenn die Abgabenbehörde I. Instanz eine solche angenommen hätte, dies im Bescheid entsprechend darzustellen gewesen wäre (ob eine Abgabe gemäß § 33 bzw. § 35 Abs. 2 und 3 FinStrG hinterzogen ist, stellt eine Vorfrage dar, deren Beurteilung in der Begründung des Bescheides zu erfolgen hat: *Ritz*, § 207 Tz 15)).

Der Wiederaufnahmsbescheid für 2002 sowie der (neue) Einkommensteuerbescheid für 2002, beide vom 13. Jänner 2009, sowie die Berufungsvorentscheidung für 2002 vom 16. Februar 2009 sind daher ersatzlos aufzuheben; der (ursprüngliche) Einkommensteuerbescheid für 2002 vom 15. September 2003 tritt wieder in Kraft.

## *2.2 Amtswegige Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 2004 sowie Einkommensteuer für 2004:*

Das Finanzamt hat - nachdem es zunächst am 13. Jänner 2009 das Einkommensteuerverfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und am selben Tag einen neuen Sachbescheid erlassen hatte - mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Februar 2009 den Werbungskostenpauschbetrag als Mitglied einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung gemäß § 1 Z 10 VO BGBI. II Nr. 382/2001 in Höhe von 232,80 €, sohin in der gleichen Höhe wie die von der Gemeinde A erhaltenen Bezüge, gewährt; der (allgemeine) Werbungskosten-

pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 von 132,00 € wurde von der Abgabenbehörde I. Instanz hingegen nicht mehr berücksichtigt.

Diese Vorgangsweise des Finanzamtes erweist sich aus folgenden Gründen als *rechtskonform*:

Nach der eindeutigen Anordnung in § 16 Abs. 3 EStG 1988 handelt es sich beim Werbungskostenpauschbetrag von 132,00 € jährlich um einen Jahresbetrag, der von der Summe der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit abzuziehen ist, und daher auch dann nur einmal gebührt, wenn der Arbeitnehmer in mehreren Dienstverhältnissen steht (vgl. *Doralt*, EStG<sup>9</sup>, § 16 Tz 217 ff; *Hofstätter-Reichel*, Die Einkommensteuer-Kommentar, § 16 Abs. 3 EStG 1988, Tz 1).

Zudem bestimmt die VO in ihrem § 1, wie bereits ausgeführt wurde, ausdrücklich, dass für die in der VO taxativ angeführten Gruppen von Steuerpflichtigen pauschale Werbungskosten *anstelle* des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt werden.

Dadurch ist eindeutig klargestellt, dass die in der VO genannten Personengruppen das besondere Werbungskostenpauschale nach dieser VO nur *anstelle* des allgemeinen Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 in Anspruch nehmen können (vgl. abermals *Doralt*, EStG<sup>9</sup>, § 16 Tz 217 ff; *Hofstätter-Reichel*, § 16 Abs. 3 EStG 1988, Tz 1). Das besondere Werbungskostenpauschale nach der VO kann *nicht zusätzlich* zum allgemeinen Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 in Anspruch genommen werden, sondern *ersetzt* diesen (*Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.11.2007], § 17 Anm. 230, mit Verweis auf *Doralt*, § 16 Tz 217 ff, *Hofstätter-Reichel*, § 16 Abs. 3 EStG 1988, Tz 1, und UFS 20.6.2006, RV/0197-G/05); auf den Pauschbetrag gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 wird daher im Rahmen des Freibetrags- oder Veranlagungsverfahrens automatisch der allgemeine Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 angerechnet (siehe dazu auch *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 150).

§ 5 der VO schließt aus, dass zusätzlich zum Pauschbetrag weitere Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden können. Durch den Werbungskostendurchschnittssatz werden nicht nur berufsspezifische Werbungskosten erfasst, sondern alle mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen. Es können daher neben dem besonderen Werbungskostenpauschale nach der VO (anders als neben dem allgemeinen Werbungskostenpauschbetrag

gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988) zB auch keine Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte berücksichtigt werden.

Die Inanspruchnahme eines Pauschbetrages für Werbungskosten nach der VO steht immer im freien Willen des Abgabepflichtigen. Hat er, zB wegen Aufwendungen und Ausgaben, die mit einem weiteren Dienstverhältnis im Zusammenhang stehen, insgesamt höhere Werbungskosten als den sich nach der VO ergebenden Freibetrag, so bleibt es ihm immer unbenommen, anstelle der pauschalen die Werbungskosten in tatsächlicher nachgewiesener Höhe zum Abzug zu beantragen. Dies hat die Bw. jedoch nicht getan, sondern den Abzug des besonderen Werbungskostenpauschales nach der VO beantragt, das jedoch nur *anstelle* des allgemeinen Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 in Anspruch genommen werden kann (siehe oben).

Die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für 2004 erweist sich daher (ebenso wie der auf Grund des Neuherkommens des Lohnzettels der Gemeinde A innerhalb der Verjährungsfrist ergangene Wiederaufnahmsbescheid betreffend das Einkommensteuerverfahren für 2004) als rechtskonform.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 16. Juni 2009