

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger über die Beschwerde vom 29. November 2016 des Beschwerdeführers Bf. , Anschrift, vertreten durch die mit Zustellvollmacht ausgewiesene Huber & Huber Steuerberatung OG, 5071 Wals-Siezenheim, Kasernenstraße 4, Top 2, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10 vertreten durch Mag. Wolfgang Praxmarer, vom 15. November 2016 betreffend die Abweisung des Antrages vom 4. November 2016 auf Aufhebung gem. § 299 BAO der Beschwerdevorentscheidung zum **Einkommensteuerbescheid 2013** vom 11. Jänner 2016 zu Recht erkannt:

I)

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Von der gültigen Geschäftsverteilung wurde die Beschwerde der Gerichtsabteilung 7013 übertragen.

1. Verfahrensgang

1.1. Antrag vom 4. November 2016

Vom Beschwerdeführer (kurz Bf.) wurde mit Schreiben vom 4. November 2016 unter anderem beantragt, die Beschwerdevorentscheidung bezüglich Einkommensteuer 2013 vom 11. Jänner 2016 gem. § 299 BAO aufzuheben.

Aus diesem Anbringen sowie der mit Schreiben vom 8. November 2016 erstatteten Ergänzung ergeben sich die folgenden vorgebrachten Gründe für die behauptete Rechtswidrigkeit der Beschwerdevorentscheidungen:

Im Zuge einer Außenprüfung sei es zur Hinzuschätzung von Umsätzen für die Jahre 2010 bis 2014 gekommen. Unter anderem seien die Einkommensteuerbescheide für 2010 bis 2013 nach Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung sowie dem Ablauf der Rechtsmittelfrist in Rechtskraft erwachsen.

Aus den Steuerakten ergibt sich der Ansatz der folgenden Bemessungsgrundlagen (Gewinn) für 2013:

lt. Bp.	2013
Umsatz gesamt netto	156.765,98
Betriebsausgaben	-146.060,84
Gewinn lt. Bp.	10.705,14
Einkommensteuer	0,00

Im Zuge der steuerlichen Neuübernahme des Bf. durch die nunmehrige Steuerberatungskanzlei sei ersichtlich geworden, dass - unabhängig von der Richtigkeit oder Unrichtigkeit der Feststellungen im Außenprüfungsverfahren - die Möglichkeit der Pauschalierung für das Gastgewerbe bestehe, weshalb versucht worden sei, eine Aufhebung der Bescheide von Amts wegen zu veranlassen. Dies sei aus zwei Gründen verweigert worden:

1. Die Pauschalierung hätte schon in den Steuererklärungen beantragt werden müssen.
2. Durch die fehlenden Anträge in den Steuererklärungen liege keine Unrichtigkeit der Bescheide vor.

Der Bf. verwies auf EStR 2000 Rz 4271, wonach die Pauschalierung in jeder Lage des Verfahrens beantragt werden könne. Damit sei keine Geltendmachung in der Steuererklärung notwendig (diese Regelung der Geltendmachung in der Steuererklärung gelte nur für die Basispauschalierung sowie die Pauschalierung für Drogisten!).

Auch im Erlass BMF 3.2.2003, 05 2601/2-IV/5/02 „Richtlinien zur Aufhebung gem. § 299 BAO“ werde geregelt, dass auch Berufsvorentscheidungen und andere von der Abgabenbehörde erster Instanz erlassene Entscheidungen über Berufungen aufhebbar sind. Eine Aufhebung gem. § 299 Abs. 1 BAO setze die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides voraus. Der Bescheidspruch sei nicht nur bei unzutreffender Auslegung von Rechtsvorschriften inhaltlich rechtswidrig, er sei auch rechtswidrig, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden. Dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (z.B. als Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen ist.

Grundsätzlich sei für die Ermessensübung bedeutungslos, ob die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf ein Verschulden (der Abgabenbehörde und/oder der Partei) zurückzuführen ist.

Eine Antragstellung in der Steuererklärung sei für die Geltendmachung der Pauschalierung nicht nötig. Eine Nichtgeltendmachung der Pauschalierung während eines laufenden Verfahrens sei ein Grund für die positive Erledigung des Antrages gem. § 299 BAO.

Der Bf. beantragte daher, dass die Finanzbehörde den Vorgaben des Gesetzes bzw. der VO für das Gastgewerbe sowie den Rechtsauffassungen (Dienstanweisungen!) des BMF folgt und die oben angeführten Bescheide aufhebt. Weiters wurde der Antrag gestellt, den Gewinn aus Gewerbebetrieb sowie die darauf entfallende Einkommensteuer wie folgt festzusetzen, wobei sich zwar nicht die Einkommensteuer 2013, wohl aber deren Bemessungsgrundlagen ändern würden:

Jahr	Pauschalierungsgewinn (inkl. Umsätze BP)	Steuer
2013	-5.148,23	0,00

1.2. Abweisungsbescheide vom 15. November 2016

Das Finanzamt (kurz FA) wies die für alle vier Jahre in einem Schreiben erstatteten Anträge mit vier Einzelbescheiden ab und begründete dies unisono wie folgt:

Die Abgabenbehörde könne gem. § 299 BAO auf Antrag der Partei einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Durch die beantragte Aufhebung sollten hier die Gewinnermittlung geändert und dabei die Besteuerungsgrundlagen pauschal ermittelt werden. Weder in der ursprünglichen Abgabenerklärung noch im Betriebsprüfungsverfahren oder anschließenden Rechtsmittelverfahren sei eine pauschalierte Gewinnermittlung beantragt worden. Die Bescheide seien entsprechend der Gewinnermittlungsart laut Erklärung erstellt worden.

Der Spruch der vom Aufhebungsantrag betroffenen Bescheide sei aus diesem Grund nicht unrichtig.

1.3. Beschwerde vom 29. November 2016 und Beschwerdevorentscheidung vom 1. Dezember 2016

Dagegen ergriff der steuerlich vertretene Bf. Beschwerde und wiederholte seine bisherigen Argumente. Das FA wies auch diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab und führte ergänzend aus, der Inhalt eines Bescheides sei dann nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden) sei für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (Verweis auf Ritz, BAO⁵, § 299 Rz 10).

Ob im gegenständlichen Fall eine normale Gewinnermittlung durchgeführt und der Besteuerung zugrunde gelegt wird oder - bei Vorliegen der Voraussetzungen - die

Gastwirtepauschalierung in Anspruch genommen wird, sei ein steuerliches Wahlrecht, das im Rahmen der Steuererklärung und auch später in jeder Lage des Verfahrens geltend gemacht werden könne.

Im konkreten Fall sei eine normale Gewinnermittlung durchgeführt und der Besteuerung zugrunde gelegt worden. In keinem Stadium des Verfahrens seien ein Antrag auf Pauschalierung gestellt oder diese angewendet worden. Das Verfahren sei mit Rechtskraft der Beschwerdevorentscheidungen abgeschlossen worden.

Die durchgeführten Veranlagungen (Erstbescheide, wiederaufgenommene Bescheide, Beschwerdevorentscheidungen) seien daher nicht inhaltlich unrichtig, da eine Besteuerung in Form einer normalen Gewinnermittlung ebenso rechtlich richtig sei wie eine Inanspruchnahme der Pauschalierung. Das Wahlrecht sei mit Rechtskraft der letztergangenen Bescheide verwirkt, da damit das Abgabenverfahren beendet sei.

Eine Aufhebung erscheine in diesem Sinne mangels rechtlicher Unrichtigkeit der Bescheide sowohl im Hinblick auf den Grundsatz der Rechtsrichtigkeit als auch auf jenen der Rechtsbeständigkeit nicht möglich.

1.4. Vorlageantrag vom 13. Dezember 2016

Der Bf. bekämpfte auch die Beschwerdevorentscheidung mittels Vorlageantrag. Es sei unstrittig, dass die Pauschalierung für das Gastgewerbe im vorliegenden Fall möglich ist und dass während des laufenden Verfahrens der Antrag auf Anwendung der Pauschalierung für das Gastgewerbe gestellt werden könne (Hinweis auf EStR 2000 Rz 4271 und *Doralt*, EStG¹², § 17 Tz 70/2).

§ 299 BAO sei dynamisch auszulegen und gelte daher auch für erst später erweisliche Unrichtigkeiten. Maßgebend sei dabei die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung bzw. der Entscheidung über einen Aufhebungsantrag (*Ritz*, BAO⁵, § 299 Rz 14 und 39). Entscheidend sei nicht, ob der aufzuhebende Bescheid bzw. der Bescheid, dessen Aufhebung beantragt wird, im Zeitpunkt seiner Erlassung unrichtig war (*Ritz*, BAO⁵, § 299 Rz 39). Ebenso stehe der Anwendung des § 299 BAO nicht entgegen, dass ein Bescheid mit derselben Begründung wie im Antrag auf Aufhebung bereits in einem Rechtsmittelverfahren bekämpft werden hätte können (VwGH 30.6.2015, 2013/17/0009). Wie das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis BFG 26.11.2015, RV/1100428/2012 ausgeführt, hindere eine Nichtbeantragung einer Pauschalierung im Veranlagungsverfahren oder in einem Rechtsmittelverfahren nicht an der Beantragung des § 299 BAO und erweise sich ein solcher Antrag auch als nicht unbegründet.

Der Gesetzgeber stelle damit die materielle Richtigkeit eines Bescheides über die Rechtssicherheit somit den Gedanken der Möglichkeit der Herstellung eines dem Legalitätsprinzip entsprechenden Bescheidzustandes über den der Rechtssicherheit.

Daher sei ein Antrag gem. § 299 BAO auf Aufhebung der oben angeführten Bescheide und auf Anwendung der Pauschalierung für das Gastgewerbe aufgrund der obigen Ausführung und der Rechtsprechung möglich.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

In diesem Erkenntnis wird über die Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages vom 4. November 2016 auf Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung zum **Einkommensteuerbescheid 2013** vom 11. Jänner 2016 abgesprochen. Die Beschwerden bezüglich der Einkommensteuer 2010 bis 2012 (Geschäftszahl RV/6100017/2017) sind in Bearbeitung, aber noch nicht spruchreif.

2. Sachverhalt

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

Fest steht, dass das strittige Einkommensteuerverfahren 2013 bereits Anfang 2016 durch eine Beschwerdevorentscheidung rechtskräftig abgeschlossen wurde. Der Antrag vom November 2016 wurde damit innerhalb der Jahresfrist des § 302 Abs. 2 lit. b BAO gestellt und war rechtzeitig.

Unstrittig ist weiters, dass der Gewinn bisher durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt wurde und dass weder freiwillig noch verpflichtend Bücher geführt wurden. Die Ermittlung der Gewinne im Wege der „Gaststättenpauschalierung“ wurde erstmals im November 2016 im Antrag auf Aufhebung gem. § 299 BAO thematisiert und fand bis dahin weder in den Steuererklärungen noch in diesbezüglichen Beilagen oder anderen Aktenteilen einen Niederschlag.

Bei dem strittigen Betrieb handelte es sich 2013 um eine klassische Pizzeria und der Bf. verfügte seit 2006 über die Gewerbeberechtigung „Gastgewerbe gemäß § 94 Z. 26 GewO 1994 in der Betriebsart Restaurant, mit den Berechtigungen gem. § 111 Abs. 1 Z. 2 GewO 1994“. Dieses Lokal befand sich im grenznahen Bereich im Großraum Salzburg und in der Nähe eines stark frequentierten Einkaufsceters. Es war ca. fünf Kilometer von Deutschland entfernt.

Strittig ist nur, ob die nun verlangte Anwendung dieser bisher nicht angewendeten Pauschalierungsmethode eine Rechtswidrigkeit der aufzuhebenden Bescheide zu bewirken vermag.

3. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

3.1. Gesetz

Für die Ermittlung des Gewinnes können mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen. Solche Durchschnittssätze sind nur für Fälle aufzustellen, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsmäßige Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen (§ 17 Abs. 4 EStG 1988). Da hier beides nicht der Fall ist, wäre die Pauschalierung nach dieser Methode gesetzeskonform.

In einer solchen Verordnung werden gem. § 17 Abs. 5 EStG 1988 bestimmt:

1. Die Gruppen von Betrieben, für die Durchschnittssätze anzuwenden sind.
2. Die für die Einstufung jeweils maßgeblichen Betriebsmerkmale. Als solche kommen insbesondere in Betracht:
 - a) Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben die Betriebsart und der Einheitswert.
 - b) Bei anderen Betrieben die örtliche Lage, die Ausstattung, der Wareneingang oder Wareneinsatz, die Zahl der Arbeitskräfte und die Stabilität der Erträge und Aufwendungen.
3. Die Art der Gewinnermittlung für die einzelnen Gruppen von Betrieben durch Aufstellung von Reingewinnsätzen und Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert oder vom Umsatz oder von anderen, für einen Rückschluss auf den Umsatz und Gewinn geeigneten äußeren Betriebsmerkmalen. In der Verordnung kann bestimmt werden, dass für die Gewinnermittlung nur die Betriebsausgaben oder Betriebsausgabenteile nach Durchschnittssätzen ermittelt werden.
4. Der Veranlagungszeitraum, für den die Durchschnittssätze anzuwenden sind.
5. Der Umfang, in dem jenen Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln, Erleichterungen in der Führung von Aufzeichnungen gewährt werden.

3.2. Gastgewerbepauschalierungsverordnung

Entscheidungsrelevant ist hier, dass nach der Aufhebung der Vorgängerverordnung durch VfGH 14.3.2012, V 113/11 für die **Jahre ab 2013** die Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Festlegung von Durchschnittssätzen für Betriebsausgaben für Betriebe des Gastgewerbes, über die vereinfachte Führung des Wareneingangsbuches

und über die Aufzeichnungspflicht bei Lieferungen von Lebensmitteln und Getränken (**Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013** ; BGBl. II Nr. 488/2012) gilt.

Anders als die Vorgängerverordnung regelt § 1 Abs. 2 Z 3 der **Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013**, dass aus der **Steuererklärung** hervorgehen hat, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht. Mit dem Vorbringen in der Beschwerde, die Regelung der Geltendmachung in der Steuererklärung gelte nur für die Basispauschalierung sowie die Pauschalierung für Drogisten, irrt der Bf. damit für die Jahre ab 2013.

Zudem finden sich in dieser Verordnung eine dreijährige Bindung an die Pauschalierungsmethode sowie bei einem nachfolgenden Rückwechsel an die dann gewählte Gewinnermittlungsmethode ohne Pauschalierung (§ 6 **Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013**). Die Option in die Pauschalierung hat damit Auswirkung auf mindestens sechs Veranlagungszeiträume.

Einzelne Kommentare gehen zwar davon aus, auch diese Pauschalierung könne in jeder Lage des Verfahrens, das heißt bis zur Rechtskraft des Bescheids, beantragt werden und bis zu diesem Zeitpunkt könne auch auf die Anwendung der Pauschalierung verzichtet werden (vgl. *Vock in Jakom EStG¹⁰, § 17 Rz 48*), das überzeugt allerdings nicht, entschied doch der Verwaltungsgerichtshof erst kürzlich zu einem vergleichbaren Fall, dass die **Frist** für einen in der Steuererklärung zu stellenden Antrag mit der (**erstmaligen**) **Einreichung der Steuererklärung endet** (vgl. *VwGH 10.3.2016, 2013/15/0299*). Die Abgabe einer weiteren (berichtigenden) Einkommensteuererklärung ändert am bereits eingetretenen Fristenablauf nichts. Ließe man den Antrag auch in einer später berichtigten Steuererklärung zu, würde sich das Erfordernis der Antragstellung im Rahmen der Steuererklärung des entsprechenden Jahres als sinnentleerer Formalakt darstellen.

Das gilt nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichts auch für die Frist zur Geltendmachung der Pauschalierung. Die Wortfolge "*Aus der Steuererklärung geht hervor*" beinhaltet insbesondere auch einen zeitlichen Aspekt. Der zeitliche Rahmen zur Antragstellung wird dadurch dahingehend festgelegt, dass die Frist mit der (**erstmaligen**) **Einreichung der Steuererklärung endet**. Die Abgabe einer weiteren (berichtigenden) Einkommensteuererklärung ändert am bereits eingetretenen Fristenablauf nichts (vgl. auch *VwGH 22.11.2006, 2006/15/0049*).

Daraus ergibt sich, dass die Anwendung der Gastgewerbepauschalierung ab 2013 unzulässig ist, wenn aus der (**erstmaligen**) Steuererklärung 2013 nicht hervorgeht, dass von ihr Gebrauch gemacht wird.

3.3. Aufhebung gem. § 299 BAO

Voraussetzung für die Aufhebung eines Bescheides gem. § 299 Abs. 1 BAO ist, dass der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Sie ist gem. § 302 Abs. 2 lit. b BAO nur dann zulässig, wenn der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides eingebracht wurde. Das ist hier der Fall.

Wie im von der Bf. ins Treffen geführten Erkenntnis (BFG 26.11.2015, RV/1100428/2012) zusammenfassend dargestellt, setzt eine Bescheidaufhebung gem. § 299 Abs. 1 BAO voraus, dass sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Das ist dann der Fall, wenn er nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb die Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (vgl. VwGH 30.6.2015, 2013/17/0009, sowie *Ritz*, BAO⁵, Tz 10). Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich, wohl aber gewiss sein. Die bloße Möglichkeit der Rechtswidrigkeit reicht nicht (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/15/0059, sowie *Ritz*, BAO⁵, § 299 Tz 13 mit weiteren Nachweisen). Vor Erlassung eines Aufhebungsbescheides muss daher der Sachverhalt, aus dem sich die inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides ergibt, einwandfrei geklärt sein (vgl. VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123).

Im oben erwähnten Erkenntnis kam das Bundesfinanzgericht zum Schluss, § 299 BAO sei "dynamisch" auszulegen und beziehe sich nicht nur auf im Zeitpunkt der Bescheiderlassung erweisliche Unrichtigkeiten, sondern auch auf erst später hervorgekommene (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 299 Tz 10). Maßgebend sei dabei grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung bzw. der Entscheidung über einen Aufhebungsantrag (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 299 Tz 14 und 39; betreffend die maßgebliche Rechtslage vgl. VwGH 20.6.2012, 2012/17/0146). Es stehe der Anwendung des § 299 BAO auch nicht entgegen, dass ein Bescheid mit derselben Begründung bereits in einem Rechtsmittelverfahren bekämpft werden hätte können (vgl. VwGH 30.6.2015, 2013/17/0009).

Damit ließ das Bundesfinanzgericht die erstmalige Anwendung des **Vertreterpauschales** (iSd Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBI. II Nr. 382/2001; kurz Werbungskosten-VO) im Veranlagungsverfahren im Zuge der Antragstellung gem. § 299 BAO zu und verwies darauf, bezüglich der Geltendmachung des Vertreterpauschales existiere **keine Fallfrist** oder eine **Einschränkung** dahingehend, dass diese nur in der **Abgabenerklärung** erfolgen könnte.

Dazu ist zu sagen, dass die Rechtslage zur Vertreterpauschale nicht mit der **ab 2013** gültigen Rechtslage zur Gastgewerbepauschalierung vergleichbar ist.

- Abgesehen davon, dass diese Verordnung auch in § 16 Abs. 3 EStG 1988 eingreift, ist die Werbungskosten-VO so konzipiert, dass das Pauschale – wie auch der Werbungskostenpausch-Betrag - als Regelfall gilt (§ 1 Z 9) und § 5 wohl nur als Ausnahmefall vorsieht, dass in diesem Fall keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden dürfen. Die Textierung der Werbungskosten-VO

deutet damit auf eine Bestimmung hin, die von Amtswegen anzuwenden ist und weist damit zumindest eine gewisse Ähnlichkeit mit dem Kinderfreibetrag auf, zu dem der Verwaltungsgerichtshof eine Nachholung im Wege eines Antrages gem. § 299 BAO zuließ (VwGH 17.12.2014, 2011/13/0099).

- Dazu kommt, dass der Werbungskosten-VO jegliche Formvorschriften und zeitliche Bindungswirkungen fremd sind.

All dies gilt für die Gastgewerbepauschalierungsverordnung nicht. Um verfassungs- und gemeinschaftsrechtlichen Bedenken zu begegnen, ist diese Pauschalierung ab 2013 von einem **Antrag in der (ersten) Steuererklärung** abhängig und mit zeitlichen Bindungswirkungen verbunden. Wurde der Antrag nicht gestellt, kann er nicht später nachgeholt werden, was auch das Schicksal eines späteren Antrages auf Bescheidaufhebung besiegt.

Einem solchen viele Monate nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens gestellten Anbringen kann schon deshalb kein Erfolg beschieden sein, weil **ab 2013 bezüglich des Antrages** ausschließlich auf die Sachlage im Zeitpunkt der erstmaligen Einreichung der Steuererklärung abzustellen ist. Eine Nachholung wäre selbst im späteren offenen Verfahren nicht mehr möglich. Umso mehr muss das für einen Antrag gem. § 299 BAO gelten, der sich nur auf eine solches Begehrstützt. Die Abweisung entspricht damit der Rechtslage.

3.4. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Kernpunkt dieser Entscheidung ist die Frage, ob ein Antrag, der in der Steuererklärung zu stellen ist, später nachgeholt werden kann. Das wurde vom Verwaltungsgerichtshof verneint (VwGH 10.3.2016, 2013/15/0299). Zeitliche Grenzen für die Berücksichtigung von Parteienanbringen können sich aus Befristungen von Antragsrechten oder daraus ergeben, dass bestimmte Begünstigungen bereits in einer Abgabenerklärung oder in ihr beigelegten Verzeichnissen geltend zu machen sind (Hinweis auf VwGH 25.4.2002, 2000/15/0032). Die Wortfolge "Aus der Steuererklärung geht hervor" beinhaltet insbesondere auch einen zeitlichen Aspekt. Der zeitliche Rahmen zur Antragstellung wird dadurch dahingehend festgelegt, dass die Frist mit der (erstmaligen)

Einreichung der Steuererklärung endet. Die Abgabe einer weiteren (berichtigenden) Einkommensteuererklärung ändert am bereits eingetretenen Fristenablauf nichts (Hinweis auf VwGH 22.11.2006, 2006/15/0049).

Damit ist die Rechtslage ausreichend geklärt und es liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 11. Oktober 2017