



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dr. AB, geb. X, Adresse, vom 4. August 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes D vom 28. Juli 2010 betreffend 1) Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 gemäß § 299 BAO sowie 2) Einkommensteuer 2009 entschieden:

- 1) Die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid wird als unbegründet abgewiesen.
- 2) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Einkommensteuererklärung 2009 des Berufungswerbers (Bw) wurde am 7. Februar 2010 elektronisch eingereicht; der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) erging unter Zugrundelegung der seitens des Bw bekannt gegebenen Daten und des beantragten Alleinverdienerabsetzbetrages am 10. Februar 2010.

Mit Bescheid vom 28. Juli 2010 wurde der genannte Bescheid gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Nach Anführung des Gesetzestextes des § 299 Abs. 1 BAO wurde dargelegt, dass die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, sodass die Aufhebung von Amts wegen zu verfügen gewesen sei.

Der neue Einkommensteuerbescheid erging ebenfalls am 28. Juli 2010 und ergab – im Vergleich zum Erstbescheid – eine um 809,46 € verminderte Abgabengutschrift.

Begründend führte die Abgabenbehörde aus, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht berücksichtigt werden konnte, weil die steuerpflichtigen Einkünfte inklusive Wochengeld des Ehepartners höher gewesen seien als der maßgebliche Grenzbetrag von 6.000,00 €.

In der sowohl gegen den Aufhebungsbescheid als auch den Einkommensteuerbescheid 2009, beide vom 28. Juli 2010, erhobenen Berufung wandte der Bw im Wesentlichen ein, dass der Aufhebungsbescheid mangelhaft sei. Der Aufhebungsgrund werde in der Begründung nicht genannt. Es werde lediglich pauschal auf die inhaltliche Rechtswidrigkeit des Sachbescheides vom 10. Februar 2010 verwiesen, ohne aber die Gründe der Rechtswidrigkeit auszuführen. Die Begründung verwende lediglich den Begriff "Sachbescheid", ohne aber zwischen dem Sachbescheid vom 10. Februar 2010 und dem Einkommensteuerbescheid vom 28. Juli 2010 zu unterscheiden. Für den Bescheidempfänger sei eine Differenzierung auf Grund der Begründung unmöglich. Die Bescheidebegründung sei daher mangelhaft. Werde ein Bescheid gemäß § 299 BAO aufgehoben und zur Begründung lediglich die Bestimmung des § 299 BAO wiedergegeben, im Weiteren aber keine Begründung genannt, so sei der Aufhebungsbescheid nichtig. Auch die Darlegung des Aufhebungsgrundes im Begründungsteil des neuen Sachbescheides könne die fehlende Bescheidebegründung des Aufhebungsbescheides nicht sanieren (Entscheidung des UFS 4.7.2007, RV/0005-I/05).

Bei der Entscheidung nach § 299 BAO handle es sich um eine Ermessensentscheidung. Die Behörde habe auch die dafür maßgebenden Umstände nicht genannt, sodass der Bescheid auch aus diesem Grund nichtig sei (VwSlg 10.077 A/1980 verstärkter Senat).

Die Umstände für die Ermessensübung wären ganz besonders begründungsbedürftig gewesen, würden doch gegenständlich sämtliche Umstände gegen eine Aufhebung sprechen:

Die Gattin des Bw habe im Jahr 2009 – soweit er über telefonische Nachfrage erfahren konnte – die für die Inanspruchnahme des Alleinverdienerabsetzbetrages bestehende Einkommensgrenze nur ganz geringfügig überschritten. Alleine wegen dieser Geringfügigkeit hätte von einer Aufhebung abgesehen werden müssen. Der Behörde seien die Einkommensverhältnisse des Bw bekannt. Ebenso bekannt sei, dass am 6. Juli 2010 sein zweites Kind zur Welt gekommen sei, dass er – aus dem Abschreibeposten "Wohnbaukredit" ersichtlich – ein Eigenheim errichtet habe, als Alleinverdiener den Kredit rückführen und für seine Familie sorgen müsse. Die Überschreitung des Einkommens seiner Gattin für die Inanspruchnahme des Alleinverdienerabsetzbetrages sei hingegen geringfügig gewesen.

Auch die Auswirkungen der Rechtswidrigkeit des Bescheides vom 10. Februar 2010 seien bloß geringfügig. In Anbetracht der bereits erläuterten bzw. amtsbekannten persönlichen Verhältnisse sowie der Geringfügigkeit der Auswirkungen der Rechtswidrigkeit des Bescheides vom 10. Februar 2010 widerspreche die Ermessensübung der Behörde auch ganz besonders dem Grundsatz von Treu und Glauben (vgl. BMF 26.1.1995, 05 0301/2-IV/5/94, AÖF 70/1995). Der Grundsatz von Treu und Glauben habe nach ständiger Rechtsprechung als Prinzip der Einzelfallgerechtigkeit ermessensleitende Funktion. Aus diesem Grund hätte eine Aufhebung nach § 299 BAO nicht erfolgen dürfen.

Die Einhebung des gegenständlich vorgeschriebenen Betrages sei darüber hinaus höchst unbillig. Die Unbilligkeit könne nach ständiger Rechtsprechung sowohl persönlich als auch sachlich begründet sein (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151; VwGH 11.11.2004, 2004/16/0077). Der vorliegende Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben sei eine sachliche Unbilligkeit (VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196; Richtlinien für die Abgabeneinhebung – RAE, Rz 1664 und 1666). Auch die persönlichen Verhältnisse des Bw (Alleinverdiener, Eigenheimerrichtung als Alleinverdiener, Sorgepflichten, alleinige Kreditrückführung, nur geringfügige Überschreitung der Einkommensgrenze durch die Gattin) führten zwingend zu dem Ergebnis, dass die Einhebung des gegenständlich vorgeschriebenen Betrages unbillig sei.

Im Ergebnis beantragte der Bw, sowohl den Aufhebungsbescheid als auch den Einkommensteuerbescheid, beide vom 28. Juli 2010, ersatzlos aufzuheben. In eventu wurde ein Antrag gemäß § 236 BAO gestellt.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat ohne vorangehende Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Mit Bescheid vom 27. Dezember 2011 teilte die Referentin dem Bw mit, dass sich seine Berufung zwar sowohl gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 als auch gegen den (neuen) Einkommensteuerbescheid 2009, beide vom 28. Juli 2010, richte, die Berufung aber nur Ausführungen zum Aufhebungsbescheid enthalte. Er möge daher zum angefochtenen Einkommensteuerbescheid, da die dagegen erhobene Berufung inhaltlich mangelhaft sei, innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Bescheides eine Erklärung, in welchen Punkten dieser Bescheid angefochten werde, eine Erklärung, welche Änderungen beantragt werden, sowie eine Begründung nachtragen.

Mit Schreiben vom 13. Jänner 2012 teilte der Bw dazu mit, den Einkommensteuerbescheid 2009 wegen inhaltlicher und formeller Rechtswidrigkeit zur Gänze anfechten zu wollen. Er beantrage die ersatzlose Aufhebung des Bescheides, in eventu die Abänderung dahin gehend,

dass ermessensgemäß nach Treu und Glauben vom Widerruf des Alleinverdienerabsetzbetrages abgesehen werde, wiederum in eventu die Zurückverweisung an das zuständige Finanzamt zur neuerlichen Entscheidung. Weiters werde neuerlich ein Antrag gemäß § 236 BAO gestellt und dazu auf die Ausführungen in der vorliegenden Berufung verwiesen.

Nachdem aus Sicht des Bw schon der Aufhebungsbescheid aufzuheben sein werde, sei auch der Einkommensteuerbescheid notwendigerweise aufzuheben bzw. müsse dieser aus dem Rechtsbestand ausscheiden. Inhaltlich sei auszuführen, dass der Einkommensteuerbescheid für ihn völlig überraschend erlassen worden sei. Dem Bw sei keine Gelegenheit zur Stellungnahme bzw. auf Parteiengehör gegeben worden. Er habe auch keine Möglichkeit gehabt, etwa weitere Positionen steuermindernd geltend zu machen. Das Ermittlungsverfahren sei daher aus seiner Sicht völlig einseitig und mangelhaft verblieben und sei der Einkommensteuerbescheid auch aus diesem Grund aufzuheben.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO vom 28. Juli 2010:

§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 definiert Alleinverdienende als Steuerpflichtige, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet sind und von ihrem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt leben. Voraussetzung ist, dass der Ehepartner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 6.000,00 € jährlich erzielt. Die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 steuerfreien Einkünfte (Wohngeld) sind in diese Grenze mit einzubeziehen.

Unstrittig war der Bw das gesamte Kalenderjahr 2009 verheiratet und hatte ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988. Ebenso unstrittig bezog die Ehegattin des Bw laut Einkommensteuerbescheid 2009 in diesem Jahr Einkünfte in Höhe von 7.932,89 €.

Obwohl sich auf Seite 4 der Einkommensteuererklärung eine detaillierte Information über die Anspruchsvoraussetzungen für den Alleinverdienerabsetzbetrag findet, machte der steuerlich gebildete Bw (er absolvierte das Studium der Rechtswissenschaften und ist laut eigenen Angaben Rechtsanwaltsanwärter) diesen trotz Nichterfüllung dieser Voraussetzungen durch Ankreuzen der Erklärung, den Alleinverdienerabsetzbetrag zu beanspruchen, geltend.

Die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages liegt nicht im Ermessen der Behörde. Fehlen die in § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 genannten Voraussetzungen, hat die Behörde die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages zwingend zu versagen.

Der Verfassungsgerichtshof (Erkenntnis vom 5.10.1981, B 325/78) hielt es für gerechtfertigt, dass bereits eine geringfügige Überschreitung des Grenzbetrages zum Verlust des Alleinverdienerabsetzbetrages führt. Darüber hinaus kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates bei Überschreiten des Grenzbetrages um rund ein Drittel dieses Wertes von einem "nur ganz geringfügigen Überschreiten", wie der Bw meint, keine Rede sein.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Nach Abs. 2 leg.cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Die Aufhebung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, unabhängig davon, ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt und unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde. Sinn und Zweck dieser Bestimmung ist die Herstellung objektiver Richtigkeit.

Im Rahmen der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Weiters ist dem Prinzip der Rechtmäßigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit einzuräumen.

Gegen eine Bescheidaufhebung können insbesondere die Geringfügigkeit der Auswirkung einer Unrichtigkeit des Bescheidspruches oder die Bedachtnahme auf Treu und Glauben sprechen (Ritz, BAO⁴, § 299 Tz 55 f).

Nach der Lehre (Althuber, Rechtsschutz, Tz 122) kann als eines der Kriterien für die Ermessensübung auch die "Kausalität des Verhaltens des Abgabepflichtigen für die Rechtswidrigkeit des Bescheides" herangezogen werden (Ritz, aaO, § 299 Tz 59).

Die in § 20 BAO genannten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit sind grundsätzlich und subsidiär zu beachten.

Unter Billigkeit versteht die Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben."

Nicht in Streit steht im vorliegenden Fall, dass sich der aufgehobene Einkommensteuerbescheid wegen Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages trotz Überschreitens der in § 33 Abs. 4 Z 1 EStG festgelegten Einkünftegrenze als inhaltlich unrichtig erwies und diese Tatbestandsvoraussetzung des § 299 Abs. 1 BAO daher erfüllt war.

Strittig ist dagegen, ob der Aufhebungsbescheid ausreichend begründet wurde und ob nicht die Abgabenbehörde eine Ermessensentscheidung zu Gunsten des Bw hätte treffen müssen.

Nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO ist ein Bescheid zu begründen, wenn ihm ein Anbringen zu Grunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Ermessensentscheidungen sind ebenfalls nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO zu begründen. Diese Entscheidungen erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände, die in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen ist.

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen. Sie hat weiters die Gründe für die Ermessensübung darzustellen, wobei, sofern keine besonderen Umstände vorliegen, vielfach ein Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung als ausreichend angesehen wird (Ritz, aaO, § 299 Tz 40 und die dort zitierte Judikatur).

Der Verwaltungsgerichtshof erachtet als zulässig, dass die Begründung eines Bescheides auf die eines anderen, der Partei bekannten Bescheides verweist (VwGH 20.1.2005, 2002/14/0116).

Grundsätzlich können Begründungsmängel (darunter fallen auch Mängel in der Darstellung der ermessensrelevanten Umstände) im erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden. Eine fehlende oder mangelhafte Begründung stellt zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar, steht aber der Annahme der Bescheidqualität einer Erledigung nicht entgegen (Ritz, aaO, § 93 Tz 16 und 27).

Dagegen liegt nach der vom Unabhängigen Finanzsenat überwiegend vertretenen Meinung dann, wenn das Finanzamt in seinem Aufhebungsbescheid keinen Aufhebungsgrund nennt – *und auch nicht auf eine entsprechende Begründung im neuen Sachbescheid verweist* –, ein nicht sanierbarer Begründungsmangel vor.

Im vorliegenden Fall wurde in der Begründung des Aufhebungsbescheides auf die Begründung des neuen Einkommensteuerbescheides verwiesen. Bei Beurteilung der Frage, ob der Aufhebungsbescheid ausreichend begründet wurde, war daher auch auf die Begründung des neuen Sachbescheides Bedacht zu nehmen.

Eine Zusammenschau der beiden Begründungen ergibt, dass der Sachverhalt, der die Unrichtigkeit des Bescheidspruches des aufgehobenen Bescheides bewirkte – nämlich die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages trotz Überschreitens des Grenzbetrages an Einkünften der Ehegattin – knapp, aber deutlich genug dargestellt wurde. Die Erstbehörde

entsprach daher den an eine Begründung zu stellenden Anforderungen, nämlich einen Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar zu machen.

Da sowohl der Aufhebungsbescheid als auch der neue Einkommensteuerbescheid am 28. Juli 2010 ergingen und darüber hinaus der (aufgehobene) Einkommensteuerbescheid vom 10. Februar 2010 infolge antragsgemäßer Veranlagung keine Begründung enthielt, konnte für den Bw auch kein Zweifel darüber bestehen, dass mit "Begründung des Sachbescheides" nur der Einkommensteuerbescheid vom 28. Juli 2010 und nicht auch der vom 10. Februar 2010 gemeint sein konnte.

Wenn der Bw zur Untermauerung seiner Ansicht, die Darlegung des Aufhebungsgrundes in der Begründung des neuen Sachbescheides könne die fehlende Bescheidbegründung des Aufhebungsbescheides nicht sanieren, auf die Entscheidung des UFS vom 4.7.2007, RV/0005-I/05, verweist, übersieht er, dass sich dort – im Gegensatz zum vorliegenden Fall – in der Begründung des Aufhebungsbescheides kein Verweis auf die Begründung des neuen Einkommensteuerbescheides fand.

Die Erstbehörde begründete ihre Ermessensübung dahin gehend, dass die Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe.

Dem Finanzamt ist zuzustimmen, dass die sich durch den Wegfall des Alleinverdienerabsetzbetrages und den dadurch bewirkten gleichzeitigen Entfall eines weiteren Sonderausgabenhöchstbetrages ergebende Abgabennachforderung von 809,46 € weder absolut noch in Relation zur Abgabenleistung des Bw (die Abgabennachforderung beträgt mehr als 10 % der festgesetzten Einkommensteuer) keinesfalls als "bloß geringfügig" anzusehen ist.

Den nach Meinung des Bw zu seinen Gunsten besonders zu würdigenden Umständen (Eigenheimerrichtung, Rückführung des Kredites als "Alleinverdiener", Sorgepflichten, Geburt eines zweiten Kindes 2010) maß die Erstbehörde zu Recht keine Bedeutung bei.

Den durch die Eigenheimerrichtung und die Kreditrückführung verursachten finanziellen Belastungen wurde im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten ohnedies Rechnung getragen.

Die Berücksichtigung des im Kalenderjahr 2010 geborenen zweiten Kindes bereits im Jahr 2009 widerspräche dem Prinzip der Periodenbesteuerung, wonach stets die Verhältnisse eines bestimmten Zeitraumes (in der Regel eines Kalenderjahres) maßgeblich sind. Zudem war der Bw im Kalenderjahr 2009 eben nicht als Alleinverdiener im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 anzusehen.

Den bei der Ermessensübung zentrale Bedeutung zukommenden Grundsätzen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie der Rechtsrichtigkeit von Bescheiden zufolge soll der Bw in gleichem Ausmaß besteuert werden wie Abgabepflichtige in vergleichbaren Lebensumständen. Es erscheint keinesfalls gerechtfertigt, den auf Grund wahrheitswidriger Angaben einen unrichtigen Bescheid veranlassenden Bw besser zu stellen und den für ihn durch unrichtige Angaben lukrierten Steuervorteil und dadurch veranlassten Steuerausfall auf die Allgemeinheit zu überwälzen.

Wenngleich § 299 BAO verschuldensunabhängig formuliert ist, kann, wie oa., dennoch als Ermessenskriterium herangezogen werden, dass der Bw die Unrichtigkeit des Bescheides selbst zu verantworten hatte. Hätte die Erstbehörde die Bescheidaufhebung unterlassen, hätte dies dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in eklatanter Weise widersprochen.

Unverständlich ist die eingewendete Verletzung von Treu und Glauben im Zusammenhang mit der gegenständlichen Bescheidaufhebung. Dieser Grundsatz schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Nach der Rechtsprechung kommt der Grundsatz von Treu und Glauben nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen zum Tragen (zB Vertrauensschutz nur bei Auskünften im Einzelfall, Abrücken der Abgabenbehörde von einer bisher unbeanstandet gelassenen Vorgangsweise). Dass der Bw aber auf eine verbindliche Auskunft im Einzelfall vertraut hätte oder die Abgabenbehörde von einer bisher vertretenen Rechtsmeinung abgerückt wäre und dadurch diesen Grundsatz verletzt hätte, ist aus der Aktenlage nicht erkennbar.

Die Bescheidaufhebung erwies sich daher als zweckmäßig.

Anzumerken ist, dass der Bw in der Begründung des Einkommensteuerbescheides vom 28. Juli 2010 darauf hingewiesen wurde, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht berücksichtigt werden konnte, weil die steuerpflichtigen Einkünfte inkl. Wochengeld des Ehepartners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 6.000,00 € waren. Dennoch machte er den Alleinverdienerabsetzbetrag in der Einkommensteuererklärung 2010 trotz Nichtvorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen (die Ehegattin bezog Wochengeld in Höhe von mehr als 9.000,00 €) wiederum geltend, wobei der zuständige Sachbearbeiter diese Unrichtigkeit bereits vor Erlassung des Erstbescheides erkannte und entsprechend korrigierte.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass eine durch die vorsätzliche Verletzung einer Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht bewirkte Abgabenverkürzung den Tatbestand der Abgabenhinterziehung verwirklicht und auch der Versuch einer Abgabenhinterziehung bereits strafbar ist.

2. Einkommensteuerbescheid 2009 vom 28. Juli 2010:

Vorauszuschicken ist, dass der Bw dem Mängelbehebungsauftrag vom 27. Dezember 2011 fristgerecht entsprochen hat und daher über die gegen den genannten Einkommensteuerbescheid eingebrachte Berufung meritorisch zu entscheiden war.

Weshalb der Bw den bekämpften Einkommensteuerbescheid als *inhaltlich* rechtswidrig erachtet, wurde nicht erläutert. Mit seinem Einwand, die Behörde habe den Bescheid für ihn völlig überraschend erlassen, ihm keine Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben und das Parteiengehör verletzt, macht der Bw in Wahrheit eine Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Das Parteiengehör ist ein Ausfluss des § 115 Abs. 2 iVm § 183 Abs. 4 BAO, wonach den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben und ihnen vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides die Möglichkeit einzuräumen ist, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.

Die Verletzung des Parteiengehörs ist kein absoluter Verfahrensmangel. Zu einer Aufhebung durch ein Höchstgericht führt ein solcher Verfahrensmangel nur dann, wenn er "wesentlich" ist, wenn somit die Behörde bei Vermeidung dieses Verfahrensmangels zu einem anderen Bescheid hätte kommen können. Verletzt die Abgabenbehörde erster Instanz das Recht auf Parteiengehör, so ist dies im Berufungsverfahren sanierbar.

Um einen wesentlichen Verfahrensmangel geltend machen zu können, muss die Partei im verwaltungsbehördlichen Verfahren ausführen, was sie bei Gewährung des Parteiengehörs vorgebracht hätte (VwGH 25.11.2009, 2007/15/0124).

Der Bw hätte sowohl in der Berufung als auch in Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages Gelegenheit gehabt, sich zu den ihm mit dem angefochtenen Bescheid bekannt gewordenen sachverhaltsmäßigen Ergebnissen des Abgabenverfahrens zu äußern und weitere Positionen steuermindernd geltend zu machen. Er legte aber nicht dar, welches Vorbringen er erstattet bzw. welche weiteren Positionen er steuermindernd geltend gemacht hätte, um einen im Ergebnis anderen Bescheid herbeizuführen, sodass eine Verletzung des Parteiengehörs nicht mit Erfolg eingewendet werden konnte.

Zur vorgebrachten formellen Rechtswidrigkeit des Bescheides auf Grund eines Verstoßes gegen Treu und Glauben ist – wie bereits unter Punkt 1. erläutert – darauf zu verweisen, dass die Zuerkennung oder Nichtzuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages nicht im Ermessen der Abgabenbehörde steht. Dieser Grundsatz konnte im Rahmen der Abgabenfestsetzung

nicht zum Tragen kommen, da er im Verhältnis zum Legalitätsprinzip als nachrangig zu werten ist. Allenfalls wäre im Verfahren nach § 236 BAO zu prüfen, ob die vom Bw eingewendete Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vorliegt. Über den Eventualantrag betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO wird die Abgabenbehörde erster Instanz zu entscheiden haben.

Die Nichtberücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages erfolgte im Einklang mit der gesetzlichen Bestimmung des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, sodass der Hinweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben der Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg verhelfen konnte.

Linz, am 1. März 2012