



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 4

GZ. RV/1797-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., geb. xx.xx.19xx, 1xxx Wien, B-Straße 4x, vom 14. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk, vom 24. Mai 2004 betreffend amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2002 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2002 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) war seit 17. August 1990 einzelvertretungsbefugte Alleingeschäftsführerin der bereits im Firmenbuch gelöschten H1-GmbH (im Folgenden H-GmbH) mit Sitz in T., über deren Vermögen mit Beschluss des Landesgerichtes T. vom x.xxxx.19xx ein Konkursantrag mangels Vermögens abgelehnt wurde.

Anlässlich der mit 5. Oktober 1994 anberaumten Hauptverhandlung beim Landesgericht T. wurde die Bw. mit vorliegender gekürzter Urteilsausfertigung für schuldig befunden, als Alleingesellschafterin der H-GmbH in der Zeit vom 17. August 1990 bis Ende 1992 deren Zahlungsunfähigkeit fahrlässig herbeigeführt zu haben. Für das Vergehen der fahrlässigen Krida wurde die Bw. als leitende Angestellte gemäß § 159 Abs. 1 StGB zu einer Freiheitsstrafe von 1 Monat verurteilt, die gemäß § 43 Abs. 1 StGB bedingt auf 3 Jahre mit nachstehender Begründung nachgesehen wurde:

Die Bw. habe in der Zeit von 17. August 1990 bis Ende 1992 fahrlässig die Zahlungsunfähigkeit der H-GmbH herbeigeführt, indem sie den Geschäftsbetrieb ohne hinreichendes

Eigenkapital aufgenommen und fortgeführt, unverhältnismäßig Kredit benutzt habe und durch die Ausrichtung auf ein einziges, technisch unzuverlässiges Produkt (Scanner) und die daraus resultierende Abhängigkeit von einem einzigen Lieferanten gewagte Geschäfte abgeschlossen habe, die mit den Vermögensverhältnissen der H-GmbH in auffallendem Widerspruch gestanden seien.

In der Zeit von Anfang 1993 bis 9. Juni 1993 habe sie in Kenntnis bzw. fahrlässiger Unkenntnis der Zahlungsunfähigkeit der H-GmbH die Befriedigung der Firmengläubiger dadurch vereitelt bzw. geschmälert, dass sie neue Schulden eingegangen sei, andere Schulden bezahlt und die Eröffnung des Konkurses nicht rechtzeitig beantragt habe.

Nebst dem Konkurs über das Vermögen der H-GmbH hat die Bw. im November 1999 aufgrund der aus ihrer betrieblichen Tätigkeit stammenden Schulden einen Privatkonkurs angemeldet, für den ebenfalls ein Zahlungsplan zur Tilgung der Verbindlichkeiten genehmigt wurde.

Im Zuge der Einreichung der Einkommensteuererklärungen der Jahre 2000 bis 2002 erklärte die Bw. unter Kennziffer 320 der Steuererklärungen – mit Verweis auf die jeweils beigelegten Beilagen "A1 bis A5" – die nachstehend bezeichneten Verluste als Beteiligte an der H-GmbH zu St.Nr. 1xx/xxxx:

Jahr.	Bezeichnung:	Betrag:	Jahresbetrag:
2000	H-GmbH - Beilagen A1 - A5:	- 60.329,99	
		- 54.982,62	-115.312,00
2001	H-GmbH - Beilagen A1 - A5:	- 60.447,93	
		- 60.447,92	-120.896,00
2002	H-GmbH - Beilagen A1 - A2 in €	- 8.785,84 €	- 8.785,84 €

Den in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2000 bis 2002 unter der Kennziffer "320" ausgewiesenen Verluste aus selbständiger Tätigkeit liegen lt. den Beilagen die nachstehend angeführten Beträge zu Grunde:

Beilagen A4 und A5 zu Einkommensteuererklärung 2000:

Beilage A4 und A5 - Zahlungsbestätigungen:	Jahr 2000:
K-GmbH:	21.093,07
S-GmbH:	3.469,17
S-AG:	12.291,63
FA xx.Bezirk:	1.876,97
E-KG – H-GmbH:	4.779,87
V-GmbH:	3.056,88
Bw.:	4.081,00
Bw.:	4.190,86
D-Bank	5.491,54
D-Bank-Online System:	51.925,74
D-Bank-Online System:	3.056,88
GESAMTBETRAG - 2000:	115.312,62

Beilagen A4 und A5 zu Einkommensteuererklärung 2001:

Beilagen A4, A5 - 3. und 4. RATE:	Jahr 2001:
D-Bank:	5.491,54
D-Bank:	4.190,86
D-Bank:	4.081,00
K-GmbH:	21.579,20
E-KG:	4.778,87
FA xx.Bezirk:	1.508,78
S-AG:	12.291,63
S-GmbH:	3.469,17
D-Bank:	3.056,88
Summe 3. Rate:	60.447,93
Summe 4. Rate (Teilbeträge wie 3. Rate):	60.447,93
SUMME lt. Beilagen A4 und A5:	120.895,86

Beilage A2 zu Einkommensteuererklärung 2002:

Beilage A2:	Jahr 2002:
D-Bank:	399,09 €
D-Bank:	304,56 €
D-Bank:	296,58 €
D-Bank:	222,15 €
E-AG:	1.568,22 €
E-KG:	347,29 €
FA xx.Bezirk:	109,65 €
S-AG:	893,27 €
S-GmbH:	252,11 €
SUMME 1. Rate 2002:	4.392,92 €
SUMME 2. Rate 2002 (Beträge wie 1. Rate):	4.392,92 €
SUMME lt. Beilage A2:	8.785,84 €

Den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2000 bis 2002 legte die Bw. jeweils die nachstehend bezeichneten Unterlagen als Beilagen bei:

- Protokollsvermerk und gekürzte Urteilsausfertigung;
- Beschluss des Bezirksgerichtes M. vom 16. November 1999 betreffend Privatkonkurs von Bw.;
- Beschluss des Bezirksgerichtes M. vom 15. Feber 2000 betreffend Feststellung der Schlussrechnung und Verteilung im Insolvenzverfahren;
- Aufstellung der Gläubiger mit jeweiliger Höhe der Rate;
- halbjährliche Zahlungsbestätigungen für jeden einzelnen Gläubiger

Im Zuge der Veranlagung der Bw. zur Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 wurde die Bw. erklärungskgemäß veranlagt und dabei jeweils die unter der Kennziffer "320" ausgewiesenen negativen Einkünfte aus "selbständiger Arbeit" in Höhe von -S 115.312,-- (2000), -S 120.896,-- (2001) und -€ 8.785,84 berücksichtigt.

Bei der Einreichung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 erklärte die Bw. unter Kennziffer "320" negative Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von -€ 8.785,84, wobei in der beigelegten Beilage "E 106" diese als 50%-Ertragsanteil der von Personengesellschaften und Gemeinschaften erwirtschafteten Einkünfte ausgewiesen wurden.

Mit Vorhalt vom 13. Mai 2004 ersuchte das Finanzamt die Bw. um Bekanntgabe, hinsichtlich welcher Mitunternehmerschaften die Bw. in den Jahren 2000 bis 2003 beteiligt gewesen sei und wie sich die Beteiligungsverluste zusammensetzen würden.

Mit Eingabe vom 21. Mai 2004 werden von der Bw. die für das Jahr 2003 erklärten und in der Kennziffer "320" ausgewiesenen Verluste aus selbständiger Arbeit damit erklärt, dass diese Verluste die Tätigkeit der Bw. als Alleingeschäftsführerin der H-GmbH betreffen würde, an deren Stammkapital sie zu 50% beteiligt gewesen sei. Für die H-GmbH habe sie im Juni 2003 Konkurs anmelden müssen und sei dafür wegen des Vergehens der fahrlässigen Krida als leitende Angestellte verurteilt worden.

Im November 1999 habe die Bw. aufgrund der sehr hohen, ausschließlich aus ihrer betrieblichen Tätigkeit resultierenden Schulden Privatkonkurs angemeldet, hinsichtlich deren Tilgung ihr ein Zahlungsplan (s. Beilagen A2 und A3) genehmigt worden sei. Die eingetragene Summe entspreche exakt den Rückzahlungen an ihre betrieblichen Gläubiger (s. Beilagen A4 bis A6). Alle diese Beilagen habe sie auch den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2000 bis 2002 beigelegt.

Im Gefolge der Eingabe vom 21. Mai 2004 wurde hinsichtlich der Bescheide betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2002 das Verfahren von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen. Dabei wurden für die Jahre 2000 bis 2002 die unter der Kennziffer "320" ausgewiesenen Verluste aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von S 115.312,-- (2000), S 120.896,-- (2001) und € 8.785,84 (2002) nicht anerkannt.

Begründend wurde ausgeführt, die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei erforderlich gewesen, da durch das Schreiben der Bw. vom 21. Mai 2004 neue Tatsachen hervorgekommen seien, die in Kenntnis dieser Umstände zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid geführt hätten.

In den eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2000, 2001 und 2002 seien von der Bw. unter den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit stets Beteiligungsverluste an der H-GmbH, St.Nr. 1xx/xxxx angeführt worden und die Erstbescheide auf Grund der von der Bw. bekannt gegebenen Beteiligungsverluste ergangen.

Erst aufgrund des Schreibens der Bw. vom 21. Mai 2004 sei dem Finanzamt bekannt geworden, dass es sich bei diesen Verlusten nicht um einen Beteiligungsverlust an einer in- oder ausländischen Gesellschaft handle, sondern dass diese Beträge die von Ihnen an ihre Gläubiger zu leistenden Beiträge darstellen, zu denen sie aufgrund der fahrlässigen Krida und des

Konkurses als Gesellschafts-Geschäftsführerin verurteilt worden seien. Diese Zahlungen würden jedoch keine Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes, sondern Kosten der privaten Lebensführung darstellen. Auf keinen Fall handle es sich um Verluste aus einer Beteiligung. Aus diesem Grund haben diese Gläubigerzahlungen steuerlich nicht anerkannt werden können.

Gegen die Bescheide betreffend die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2002 sowie die im Zuge der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2002 wurde mit Eingabe vom 17. Juni 2004 fristgerecht berufen und eine Veranlagung mit den erklärten Negativeinkünften aus selbständiger Arbeit beantragt. Diese Berufung wurde wie folgt begründet:

Den Ausführungen des Finanzamtes zufolge sei erst aus dem Schreiben der Bw. vom 21. Mai 2004 hervorgegangen, dass es sich bei den strittigen Zahlungen nicht um Beteiligungsverluste an der H-GmbH handle, sondern um geleistete Beiträge an die Gläubiger aufgrund der fahrlässigen Krida und des Konkurses als Gesellschafts-Geschäftsführerin. Diese Begründung des Finanzamtes sei unrichtig, da die Bw. in den Jahren 2000 bis 2003 folgende Unterlagen der Einkommensteuererklärung beigelegt und auf der Einkommensteuererklärung bei jedem Betrag exakt auf die Beilagen hingewiesen habe:

1.	Protokollsvermerk und gekürzte Urteilsausfertigung bezüglich ihrer Verurteilung wegen fahrlässiger Krida als Geschäftsführerin der H-GmbH (Beilage A1);
2.	Beschluss des Bezirksgerichts M. bezüglich der Konkursache der Bw. (ihr Privatkonkurs als Beilage A2);
3.	Feststellung der Schlussrechnung und Verteilung im Insolvenzverfahren bezüglich der Konkursache "Bw.", aus der jeder Gläubiger und die Höhe der Restschuld abzulesen sei (Beilage A3);
4.	Aufstellung der Gläubiger mit der Höhe der Rate (Beilage A4);
5.	Halbjährliche Zahlungsbestätigungen für jeden einzelnen Gläubiger mit dem Hinweis auf die Aktennummer ihres Privatkonkurs-Beschlusses (Beilagen A5 und A6).

Selbst wenn das Finanzamt die Verbindung vom Privatkonkurs der Bw. zum Konkurs der H-GmbH nicht hätte herstellen können, hätte es annehmen müssen, dass es sich hierbei um einen "normalen" Privatkonkurs handle. Allein aus der Überschrift der einzelnen Dokumente gehe hervor, dass es sich um ein Insolvenzverfahren der Schuldnerin "Bw." gehandelt habe. Bei einem "normalen" Konkurs handle es sich auf jeden Fall um Kosten der privaten Lebensführung. Der einzige Grund, warum die Bw. dachte, dass es vielleicht absetzbar sei, sei der Umstand gewesen, da es sich um Folgeerscheinungen ihres betrieblichen Konkurses gehandelt habe. In diesem Zusammenhang werde auf die diesbezüglichen Erklärungen in ihrer Eingabe vom 21. Mai 2004 verwiesen.

Aus dieser Unsicherheit heraus, habe die Bw. jedes Jahr alle relevanten Unterlagen beigelegt. Auch wenn der Sachbearbeiter des Finanzamtes diese Unterlagen nicht durchlese, könne keineswegs von neuen Tatsachen gesprochen werden. Noch dazu, wo sowohl das Finanzamt in Wien, als auch das Finanzamt Salzburg Gläubiger ihres Privatkonkurses seien. Die Bw. könne nicht mehr tun, als alle Umstände offenzulegen.

Von der Bw. werde daher nicht beeinsprucht, dass diese Unterlagen für die Einkommensteuererklärung 2003 nicht anerkannt werden, sehr wohl aber die rückwirkende Nichtanerkennung und Wiederaufnahme für die Jahre 2000 bis 2002 und die daraus resultierende Steuerschuld in Höhe von € 10.887,99.

Die Bw. beantragte daher die Wiederaufnahme der Verfahren ihrer Einkommensteuererklärungen 2000 bis 2002 rückgängig zu machen und den Betrag in Höhe von € 10.887,99 auf ihrem Steuerkonto gutzuschreiben.

Diese Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 13. August 2004 als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet: In den für die Jahre 2000 bis 2002 eingereichten Einkommensteuererklärungen habe die Bw. unter den Einkünften aus selbständiger Arbeit Beteiligungsverluste an der H-GmbH, veranlagt beim Finanzamt N. unter der St.Nr. 1xx/xxxx angegeben. Folglich seien die entsprechenden Bescheide erklärungsgemäß ergangen.

Dem Finanzamt sei aber erst aufgrund der Vorhaltsbeantwortung vom 21. Mai 2004 bekannt geworden, dass es sich bei den angegebenen Verlusten nicht um Beteiligungsverluste an einer Gesellschaft handle. Vielmehr habe sich aus der Eingabe vom 21. Mai 2004 ergeben, dass diese Beträge Zahlungen an Gläubiger darstellen, zu denen die Bw. aufgrund des Beschlusses vom Bezirksgericht M. in der Konkursache der Bw. verpflichtet sei. Diese Zahlungen seien aber keine Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes und demnach weder Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Geschäftsführerin der H-GmbH, noch Einkünfte aus Kapitalvermögen als Gesellschafterin dieser GmbH, sondern Kosten der privaten Lebensführung.

Maßgebend für die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dies sei aber im vorliegenden Verfahren nicht der Fall.

Im vorliegenden Fall sei aktenmäßig erkennbar, dass der Behörde nachträglich tatsächliche Umstände zugänglich gemacht worden seien, von denen sie nicht zuvor schon Kenntnis gehabt habe. Der Vorwurf der Oberflächlichkeit an den zuständigen Sachbearbeiter wegen des Unterlassens entsprechender Ermittlungen schließe die Wiederaufnahme nicht aus. Es sei

also unmaßgeblich, ob die neu hervorgekommenen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden seien.

Werde das Vorhaltgebot der Behörde gemäß § 161 BAO verletzt, habe sie einen Verfahrensmangel zu verantworten, der allerdings im Rechtsmittelverfahren saniert werden könne. Dies bedeute, dass ein Wiederaufnahmsgrund auch dann vorliegen würde, wenn der Behörde ein Verschulden am Unterbleiben der für die Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes erforderlichen Erhebungen im erstinstanzlichen Verfahren vorzuwerfen wäre.

Mit Eingabe vom 14. September 2004 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Begründend wurde ausgeführt, dass in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 2000, 2001 und 2002 jeweils die Ursache dieser Negativeinkünfte genau erklärt, die Zahlungsbestätigungen beigelegt und damit sämtliche Tatsachen offen gelegt seien.

In der Einkommensteuererklärung 2003 sei unter der falschen Annahme, dass es sich hierbei um Beteiligungsverluste handle, das Formular "E 106" beigelegt worden. Daraufhin sei über den Vorhalt des Finanzamtes Aufklärung über die in dem Formular "E 106" angegebene, gar nicht existierende Mitunternehmerschaft verlangt und die ganze Sache dem Finanzamt wiederum dargelegt worden.

Wie bereits in der Berufung vom 17. Juni 2004 angeführt, seien die Negativeinkommen der Jahre 2000 bis 2002 in jeder Einzelheit amtsbekannt gewesen. Das sei auch aus der Aktenlage des Finanzamtes ersichtlich. Weiters haben sich im Laufe der Abwicklung des Insolvenzverfahrens keine Änderungen hinsichtlich des Grundes und der Höhe der Zahlungen ergeben.

Unter Verweis auf Stoll würden lediglich neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel einen Wiederaufnahmsgrund bilden. Damit werde die Möglichkeit geschaffen, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung tragen zu können, nicht aber bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung offen gelegter Sachverhalte zu beseitigen. Eine andere bzw. geänderte, wenn auch richtige rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes alleine rechtfertige somit keine Wiederaufnahme des Verfahrens. Die vom Finanzamt für die Jahre 2000 bis 2002 vorgenommene Wiederaufnahme entbehre somit jeder Grundlage und sei daher rechtswidrig.

Die Bw. sei als Geschäftsführerin der H-GmbH zu 50% an deren Stammkapital beteiligt gewesen und habe aus dieser Quelle daher Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielt. Infolge eines Konkurses seien diese Einkünfte negativ geworden, da sie als Folge ihrer Geschäftsführerhaftung zur Tilgung der offenen Verbindlichkeiten herangezogen worden sei.

Die Bw. habe daher eine Betriebsschuldenlast getroffen, die nicht im Rahmen einer Betriebsaufgabe berücksichtigt habe werden können. Außerdem habe sie ihre Einkünfte nicht durch

Betriebsvermögensvergleich, sondern durch eine auf § 4 Abs. 3 EStG basierte Rechnung ermittelt, in der keine Verbindlichkeiten angeführt seien.

Bei Personengesellschaften seien Aufwendungen der Gesellschafter aus der Inanspruchnahme einer Bürgschaft oder Haftung im Rahmen von Sonderbetriebsausgaben steuerlich absetzbar. Im Zuge einer, durch wirtschaftliche Betrachtung notwendigen Gleichbehandlung seien daher bei Gesellschaftern einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wenn gleiche Voraussetzungen vorliegen, diese Haftungszahlungen ebenfalls steuerlich zu berücksichtigen.

Die Behandlung als Negativeinkünfte aus selbständiger Arbeit sei richtigerweise erst dann vorgenommen worden, als der Konkurs der H-GmbH als nicht kostendeckend abgelehnt und daher keine Regressansprüche der Geschäftsführer für die Inanspruchnahme der Haftung mehr gegeben gewesen sei. Es seien somit die negativen Einkünfte unter einer falschen Bezeichnung, aber in der richtigen Höhe angesetzt worden.

Die Veranlagung sei daher mit den Negativeinkünften aus selbständiger Tätigkeit mit den, in den Erklärungen angeführten Beträgen vorzunehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen 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.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob hinsichtlich der Bescheide betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO das Verfahren von Amts wegen zu Recht wiederaufgenommen wurde, wenn den Einkommensteuererklärungen 2000 bis 2002 nicht einmal eine Gewinnermittlungs- bzw. Überschussrechnung beigelegt wurde und sich aus diesen Beilagen ergibt, dass es sich bei diesen Beträgen bloß um Kreditrückzahlungen aufgrund der Verurteilung der Bw. wegen fahrlässiger Krida handelt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO zu verfügen, wenn insbesondere Sachverhaltselemente hervortreten, deren Berücksichtigung zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führt (vgl. VwGH 16.2.1994, 90/13/0011).

Das Hervorkommen von neuen Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. VwGH 6.4.1995, 93/15/0064). Insbesondere ist dabei auf jenen Wissensstand abzustellen, der sich aus der Sicht des jeweiligen (Veranlagungs)Verfahrens ergibt (VwGH 19.9.1990, 89/13/0245; 16.3.1993, 89/14/0123, 90/14/0018; ebenso: Schimetschek, Die Verfahrenswiederaufnahme wegen neuer Tatsachen, FJ 1988, S. 155).

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist daher nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH 18.3.1992, 88/14/0028, 0029). Dabei schließt selbst ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (vgl. VwGH 14.5.1992, 91/16/0019).

Hat die Behörde aber im Erstverfahren unzutreffenderweise ein vorhandenes oder angebotenes Beweismittel nicht berücksichtigt, nicht für wesentlich erachtet oder unzutreffend ausgewertet, so bildet dieser Umstand nicht den Wiederaufnahmsgrund des neu hervorgekommenen Beweismittels (vgl. VwGH 11.4.1991, 87/13/0152; Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, § 303, S. 2922). Eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens kann daher nicht wegen einer Mangelhaftigkeit des früheren Verfahrens stattfinden (vgl. VwGH 10.7.1985, 85/3/0041).

Im vorliegenden Fall wurden bei der Einreichung der Einkommensteuererklärungen der Jahre 2000 bis 2002 als Beilagen jeweils der Protokollsvermerk und die gekürzte Urteilsausfertigung bezüglich der Verurteilung der Bw. wegen fahrlässiger Krida als Geschäftsführerin der H-GmbH (Beilage A1), der Beschluss des Bezirksgerichts M. bezüglich der Konkursache der Bw. (ihr Privatkonkurs als Beilage A2), die Aufstellung der Gläubiger mit der Höhe der Rate (Beilage A4) sowie die halbjährlichen Zahlungsbestätigungen für jeden einzelnen Gläubiger mit dem Hinweis auf die Aktennummer ihres Privatkonkurs-Beschlusses (Beilagen A5 und A6) beigelegt. Dabei ergibt sich allein aus der Überschrift der einzelnen Dokumente, dass diese Dokumente in Zusammenhang mit einem Insolvenzverfahren stehen.

In den den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2000 bis 2002 beigelegten Beilagen ist auch keine Gewinnermittlungs- bzw. Überschussrechnung enthalten, anhand derer die unter der Kennziffer "320" ausgewiesenen Verluste aus "selbständiger Arbeit" hätten ermittelt bzw. abgeleitet werden können.

Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates ist hinsichtlich der in den Jahren 2000 bis 2002 unter der Kennziffer "320" ausgewiesenen Verluste aus "selbständiger Tätigkeit in Höhe von S 115.312 (2000), S 120.896 (2001) und € 8.785,84 (2002) von der Übernahme offensichtlich Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen auszugehen, die die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärungen hätte erkennen müssen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 293b Rz 5, S. 697) und im Wege der Erlassung eines erstinstanzlichen Berichtigungsbescheides gemäß § 293b BAO richtig gestellt werden könnten.

Wenn daher mit den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 2000 bis 2002 die Insolvenzverfahren der Bw. stets offen gelegt wurden, ist demnach für die Wiederaufnahme des

Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2002 kein Raum.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. November 2004