

19. Mai 2009

BMF-010103/0057-VI/2009

An

Bundesministerium für Finanzen  
Steuer- und Zollkoordination  
Finanzämter  
Großbetriebsprüfung  
unabhängigen Finanzsenat

## **Richtlinien zur Berichtigung gemäß § 293b BAO**

*Voraussetzungen für Berichtigungen, Ermessensübung, Antragsbefugnis, Teilrechtskraft, Verjährung*

Inhaltsverzeichnis:

- 1. Abgabenerklärung**
- 2. Offensichtliche Unrichtigkeiten**
- 3. Ermessen**
- 4. Antrag**
  - 4.1 Antragsbefugnis
  - 4.2 Form und Inhalt des Antrages
  - 4.3 Erledigung des Antrages
- 5. Berichtigungsbescheid**
  - 5.1 Teilrechtskraft
  - 5.2 Begründung
  - 5.3 Rückwirkung der Berichtigung
- 6. Zeitliche Grenzen**
- 7. Zuständigkeit**
- 8. Offensichtliche Unrichtigkeiten bei Selbstbemessungsabgaben**
- 9. Hinweise**

# 1. Abgabenerklärung

Gemäß § 293b BAO sind nur Bescheide berichtigbar, die als Folge der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen rechtswidrig sind.

Abgabenerklärungen in diesem Sinn sind insbesondere:

- Einkommensteuererklärungen (§ 42 EStG 1988),
- Steuererklärungen bei Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO (§ 43 EStG 1988),
- Körperschaftsteuererklärungen (§ 24 Abs. 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 42 EStG 1988),
- Umsatzsteuererklärungen (§ 21 Abs. 1 bzw. Abs. 4 UStG 1994),
- Grunderwerbsteuererklärungen (§ 10 GrEStG 1987),
- Anmeldungen gemäß § 13 Abs. 1 GrEStG 1987,
- Abgabenerklärungen gemäß § 10 KVG,
- Jahresabgabenerklärungen gemäß § 5 Abs. 4 Elektrizitätsabgabegesetz, § 6 Abs. 4 Erdgasabgabegesetz, § 6 Abs. 4 Kohleabgabegesetz und gemäß § 4 Abs. 3 Werbeabgabegesetz 2000,
- Steuererklärungen gemäß § 2 Abs. 2 Energieabgabenvergütungsgesetz,
- Steuererklärungen gemäß § 3 Abs. 2 StiftEG,
- Jahressteuererklärungen gemäß § 8 Abs. 2 VersStG und gemäß § 6 Abs. 2 Feuerschutzsteuergesetz 1952,
- Steuererklärungen gemäß § 8 Abs. 3 VersStG,
- Anmeldungen gemäß § 11 Abs. 1 NoVAG 1991,
- zur Feststellung der Einheitswerte erforderliche Erklärungen (§ 80 BewG 1955).

Abgabenerklärungen liegen auch vor, wenn sie entgegen § 133 Abs. 2 BAO nicht unter Verwendung amtlicher Vordrucke eingereicht werden (VwGH 27.10.1988, 87/16/0161). Sie liegen weiters vor, wenn sie rechtswidrigerweise (zB unter Verletzung des § 42 Abs. 1 EStG 1988) nicht elektronisch (sondern auf Papier) eingereicht werden.

Nur die erste Erklärung (und nicht auch eine diese später berichtigende Eingabe, wie etwa eine Anzeige gemäß § 139 BAO) gilt als Abgabenerklärung (vgl. zB VwGH 24.04.1996, 92/13/0309).

Keine Abgabenerklärungen sind beispielsweise Gebührenanzeigen (§ 31 GebG), Lohnsteueranmeldungen (§ 80 EStG 1988), Anmeldungen gemäß § 96 Abs. 3 EStG 1988 (Kapitalertragsteuer), Mitteilungen gemäß § 101 Abs. 3 EStG 1988 (Abzugsteuer nach § 99 EStG 1988) und Anzeigen gemäß § 6 Abs. 1 KfzStG 1992.

Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 21 Abs. 1 UStG 1994) gelten zwar als Steuererklärungen; für die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen gilt jedoch § 21 Abs. 3 UStG 1994 (als speziellere Norm im Verhältnis zu § 201 BAO).

## 2. Offensichtliche Unrichtigkeiten

§ 293b BAO ermöglicht die Berichtigung von Bescheiden insoweit, als deren Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Eine **Unrichtigkeit** ist dann **offensichtlich**, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (zB VwGH 18.03.2004, 2003/15/0049).

Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen (zB VwGH 23.09.2005, 2002/15/0198).

Die Unrichtigkeit kann zum Ausdruck kommen

- in einer unzutreffenden Rechtsauffassung,
- in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung (zB VwGH 23.09.2005, 2002/15/0198; VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052).

Ob eine Rechtsauffassung offensichtlich unrichtig ist, ist anhand des Gesetzes und der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen (zB VwGH 29.11.2006, 2002/13/0153, 2002/13/0163, 2006/13/0192; VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052).

Ist die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen (über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausgehenden) Ermittlungsverfahrens erkennbar, so ist sie nicht nach § 293b BAO berichtigbar (zB VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126).

Die Unrichtigkeit muss aus der Abgabenerklärung (das ist der Erklärungsvordruck sowie sämtliche Beilagen) selbst oder aus ihr in Verbindung mit der übrigen Aktenlage erkennbar sein.

Maßgeblicher Zeitpunkt, zu welchem die Unrichtigkeit zu beurteilen ist, ist der Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheides (zB VwGH 16.12.2003, 2003/15/0110; VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052).

Wenn die Abgabenbehörde selbst (bewusst) die unrichtige Rechtsauffassung teilt, liegt keine Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten vor, denn kausal für die Rechtswidrigkeit des Bescheides ist diesfalls nicht der Inhalt der Abgabenerklärung, sondern die unrichtige Rechtsauffassung der Abgabenbehörde (zB VwGH 22.04.1998, 93/13/0277; UFS 05.10.2004, RV/1067-W/04; VwGH 25.06.2007, 2002/14/0100).

Als offensichtliche Unrichtigkeiten kommen beispielsweise in Betracht:

- Nichtberücksichtigung eines aktenkundigen Verlustvortrages.
- Absetzung einer Einmalzahlung als Rente (VwGH 07.08.1992, 91/14/0150).
- Teilwertabschreibung bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner (VwGH 16.12.1998, 96/13/0007).
- Verwertung von Verlusten aus außerbetrieblichen Einkunftsarten im Wege des Verlustvortrages (VwGH 22.4.2004, 2004/15/0043).
- Nichtbeachtung der Betragsgrenze des § 34 Abs. 8 EStG 1988 (UFS 17.09.2004, RV/0223-L/04).
- Nichtbeachtung der im Finanzamtsakt aufliegenden Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (UFS 15.10.2004, RV/0906-W/04).
- Behandlung eines stillen Gesellschafters als Mitunternehmer, obwohl aus dem vorgelegten Gesellschaftsvertrag ersichtlich war, dass er im Falle seines Ausscheidens nicht an den stillen Reserven samt Firmenwert beteiligt ist (VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126).

- Sofortige gewinnmindernde Absetzung der Grunderwerbsteuer an Stelle der Aktivierung als Anschaffungsnebenkosten (UFS 23.05.2005, RV/0544-W/03).
- Abzug von Unterhaltszahlungen als Betriebsausgabe (UFS 27.04.2006, RV/1471-W/05).
- Berücksichtigung des für Musiker geltenden Werbungskostenpauschales (§ 1 Z 5 VO BGBl. II Nr. 382/2001) für Musiklehrer (UFS 08.03.2007, RV/0099-G/06).
- Mehr als 1,5% AfA im Anwendungsbereich des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988, obwohl kein Nachweis für eine kürzere Nutzungsdauer erbracht wurde (VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052).
- Nichtbeachtung der betragsmäßigen Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Familienheimfahrten im § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 (UFS 15.10.2007, RV/0629-G/07).

### 3. Ermessen

Die Berichtigung gemäß § 293b BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies gilt sowohl für amtswegige Berichtigungen als auch für Berichtigungen auf Antrag der Partei.

Bei der Ermessensübung wird primär maßgebend sein, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen ist (vgl. zB VwGH 21.01.2004, 2002/13/0071; VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052). Dies gilt unabhängig davon, ob die Berichtigung sich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

Sind die steuerlichen Folgen der Unrichtigkeit lediglich geringfügig, so wird im Allgemeinen die Berichtigung zu unterlassen sein (vgl. zB VwGH 29.01.2002, 98/14/0024).

Ein behördliches Verschulden an der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten spricht nicht gegen die Berichtigung. Es kommt nämlich auf das Ausmaß der Aufmerksamkeit oder Vernachlässigung der gebotenen Sorgfalt der Abgabenbehörde nicht an (zB VwGH 30.10.2001, 98/14/0085).

Ein etwaiges Verschulden der Partei an der Unrichtigkeit ist bei der Ermessensübung grundsätzlich bedeutungslos (vgl. zB VwGH 30.10.2001, 98/14/0085; VwGH 21.01.2004, 2002/13/0071), ebenso etwa der Umstand, dass die Partei die Unrichtigkeit nicht in einer Berufung gegen den betreffenden Bescheid geltend gemacht hat.

Der Grundsatz von Treu und Glauben ist bei der Ermessensübung zu berücksichtigen (UFS 24.04.2006, RV/0399-K/05).

## **4. Antrag**

### **4.1. Antragsbefugnis**

Zur Antragstellung befugt ist jeder, dem gegenüber der zu berichtigende Bescheid wirksam geworden ist. Die Befugnis steht der Partei (§ 78 BAO) zu.

Daher ist bezüglich Feststellungsbescheiden (§ 188 BAO) nicht nur die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) selbst antragslegitimiert, sondern auch jeder, dem gegenüber der Bescheid zufolge § 191 Abs. 3 lit. b BAO wirkt und wirksam geworden ist.

Nicht antragsbefugt ist die Abgabenbehörde erster Instanz bezüglich von der Abgabenbehörde zweiter Instanz erlassener Bescheide (zB Berufungsentscheidungen).

Der Antrag ist bei der für die Berichtigung zuständigen Abgabenbehörde einzubringen.

### **4.2. Form und Inhalt des Antrages**

Der Antrag ist ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinn des § 85 Abs. 1 BAO; er ist somit

- grundsätzlich schriftlich einzureichen,
- zurücknehmbar (bis zur Rechtskraft des über ihn absprechenden Bescheides).

Spezielle Form- und Inhaltserfordernisse bestehen nicht. Entscheidend ist der Inhalt des Anbringens, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes (zB VwGH 15.01.2008, 2007/15/0119), nicht jedoch die Bezeichnung der Eingabe (zB VwGH 11.11.2004, 2004/16/0043).

Eventualanträge sind zulässig. Das Wesen eines Eventualantrags liegt darin, dass er unter der aufschiebenden Bedingung gestellt wird, dass der Primärantrag erfolglos bleibt. Wird bereits dem Primärantrag stattgegeben, so wird der Eventualantrag gegenstandslos (zB VwGH 23.02.2006, 2005/16/0038; VwGH 20.11.2006, 2003/17/0002).

Es ist daher beispielsweise zulässig, neben einer Berufung (als Primärantrag) einen Antrag auf Berichtigung nach § 293b BAO (als Eventualantrag) zu stellen.

Das Antragsrecht ist nicht befristet (außer de facto durch die Verjährung).

### **4.3. Erledigung des Antrages**

Der Antrag unterliegt der Entscheidungspflicht (vgl. § 311 Abs. 1 BAO). Er ist daher stets mit Bescheid zu erledigen.

Abgesehen von der antragsgemäßen Berichtigung kommen insbesondere folgende Erledigungen in Betracht:

- Zurücknahmebescheide (§ 85 Abs. 2 BAO),
- Zurückweisungsbescheide (zB wegen verspäteter Einbringung des Antrages, wegen mangelnder Befugnis des Einschreiters oder wenn der betreffende Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört),
- den Antrag abweisende Bescheide (zB wenn keine Unrichtigkeit im Sinn des § 293b BAO vorliegt).

## **5. Berichtigungsbescheid**

### **5.1. Teilrechtskraft**

Gemäß § 293b BAO berichtigende Bescheide dürfen lediglich die aus der Abgabenerklärung übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten beseitigen.

Berichtigende Bescheide ergänzen den fehlerhaften Bescheid. Sie können grundsätzlich nur hinsichtlich der Berichtigung (dem Grunde oder der Höhe nach) und der damit im Zusammenhang stehenden Folgen (zB Höhe der Abgabe, Fälligkeit einer allfälligen Nachforderung) mit Berufung angefochten werden.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht – ebenso wie bei Berichtigungen gemäß § 293 BAO (vgl. VwGH 18.06.1974, 0278/74) – nur in jenen Fällen, in denen erst aus der berichtigten Fassung eines Bescheides zu erkennen ist, dass und in welchem Ausmaß ein Eingriff in die Rechte und rechtlichen Interessen der Partei erfolgte; nur diesfalls kann in der Berufung gegen den berichtigenden Bescheid auch die Überprüfung des ursprünglichen Bescheides in seiner berichtigten Fassung begehrt werden.

*Beispiel:*

*Im Einkommensteuerbescheid wird der in der Abgabenerklärung vorgenommene Abzug von Unterhaltszahlungen als Betriebsausgaben übernommen. Abweichend von der Erklärung werden Reisekosten nicht als Werbungskosten anerkannt. Trotz dieser Erhöhung des steuerpflichtigen Einkommens fällt keine Steuer an. Daher fühlt sich die Partei durch die Nichtanerkennung der genannten Werbungskosten nicht beschwert. Der Bescheid wird rechtskräftig.*

*Nach zwei Jahren berichtigt das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid (Nichtabzug der Unterhaltszahlungen). Dies führt (in Verbindung mit der Nichtanerkennung der Werbungskosten) dazu, dass im berichtigenden Bescheid eine Einkommensteuernachforderung festgesetzt wird. Erst dadurch fühlt sich die Partei beschwert, weil die Berücksichtigung der Werbungskosten zu einer geringeren Einkommensteuernachforderung führen würde. Daher kann in der Berufung gegen den berichtigenden Bescheid auch die Nichtanerkennung der Werbungskosten geltend gemacht werden.*

Gemäß § 293b BAO berichtigende Bescheide sind keine an die Stelle eines Bescheides tretende Bescheide im Sinn des § 274 BAO.

Ist ein berichtigter Bescheid (in der Fassung vor der Berichtigung) mit Berufung angefochten, so wird diese Berufung durch die Berichtigung nicht gegenstandslos. Die Berufung umfasst nunmehr den Bescheid in seiner berichtigten Fassung. Es bedarf daher keiner neuerlichen Berufung, um die Rechtswidrigkeit der Berichtigung geltend zu machen (VwGH 20.05.1987, 86/13/0088).

Wird nach Erlassung des berichtigenden Bescheides der berichtigte Bescheid aufgehoben, so verliert der berichtigende Bescheid seine rechtliche Grundlage (vgl. zB VwGH 19.03.1997, 97/13/0038). Einen gegen den berichtigenden Bescheid gerichtete Berufung wird dadurch unzulässig (im Sinn des § 273 Abs. 1 lit. a BAO).

Wird ein vor dem VwGH oder VfGH angefochtener Bescheid nach Erhebung der Beschwerde von der belangten Behörde berichtigt, so hat der Gerichtshof der Prüfung des Bescheides jene Fassung zu Grunde zu legen, die der Bescheid durch die Berichtigung erhalten hat (vgl. zB VwGH 23.04.2008, 2006/13/0053).

## **5.2. Begründung**

In der Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) des Berichtigungsbescheides ist das Vorliegen der Voraussetzungen des § 293b BAO darzulegen und nicht etwa nur dessen Wortlaut wiederzugeben (vgl. zB VwGH 27.04.2000, 98/06/0149).



Die Angabe des Berichtigungsgrundes ist auch deshalb bedeutsam, weil der von der Abgabenbehörde erster Instanz verwendete Berichtigungsgrund im Berufungsverfahren nicht ausgetauscht werden kann (vgl. UFS 03.05.2007, RV/1459-W/02).

Weiters hat die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen insoweit aufzuzeigen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn der Bestimmung erforderlich ist (vgl. zB VwGH 24.03.2004, 2001/14/0083).

### **5.3. Rückwirkung der Berichtigung**

Berichtigungen kommt Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Erlassung des berichtigten Bescheides zu (vgl. VwGH 29.07.2004, 2004/16/0041; VwGH 20.03.2006, 2002/17/0023).

Dies ist beispielsweise für § 217 Abs. 9 BAO (für rückwirkende Zuerkennungen oder Verlängerungen von Zahlungsfristen) bedeutsam (vgl. Richtlinien für die Abgabeneinhebung – RAE Rz 987 bis Rz 992).

## **6. Zeitliche Grenzen**

Berichtigungen gemäß § 293b BAO sind auch vor Eintritt der Rechtskraft (im formellen Sinn) des betreffenden Bescheides zulässig.

Berichtigungen sind gemäß § 302 Abs. 1 BAO nur bis zum Ablauf der Bemessungsverjährungsfrist zulässig.

Auf Berichtigung von Abgabenbescheiden gerichtete Anträge sind Anträge im Sinn des § 209a Abs. 2 BAO.

Wird der Antrag auf Berichtigung vor Eintritt der Bemessungsverjährung gestellt, so steht daher der Verjährungseintritt der meritorischen Erledigung nicht entgegen (§ 209a Abs. 2 BAO zufolge).

Wird der Antrag auf Berichtigung eines Bescheides über die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) vor Eintritt der Bemessungsverjährung bezüglich der hievon abgeleiteten Einkommensteuer (bzw. Körperschaftsteuer) eingebracht, erfolgt jedoch die Berichtigung erst nach Verjährungseintritt, so ist § 209a Abs. 2 BAO anwendbar. Daher müssen die auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Änderungen der Abgabenbescheide ungeachtet zwischenzeitigen Verjährungseintritts erfolgen.

Unterliegt die betreffende Berichtigung weder der Bemessungsverjährung noch der Einhebungsverjährung, so ist sie unbefristet zulässig.

Würde sich die Berichtigung allerdings nicht mehr auswirken, weil beispielsweise einer Anpassung aller abgeleiteten Abgabenbescheide an eine nachträgliche Änderung von Bescheiden über die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) der Eintritt der Bemessungsverjährung entgegenstehen würde, so wird die Berichtigung im Allgemeinen aus Ermessensüberlegungen zu unterlassen sein.

## **7. Zuständigkeit**

Die Berichtigung obliegt jener Abgabenbehörde, die den zu berichtigenden Bescheid erlassen hat.

Bei Übergang der sachlichen bzw. örtlichen Zuständigkeit (insbesondere nach § 52a BAO bzw. nach § 73 BAO) geht auch die Zuständigkeit zur Berichtigung von Bescheiden der bisher zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz auf die neu zuständige Abgabenbehörde über.

Für die Berichtigung von Bescheiden der Abgabenbehörde zweiter Instanz (somit im Allgemeinen des UFS) ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz zuständig. Ob die Berichtigung von Bescheiden des UFS dem Referenten oder dem gesamten Berufungssenat obliegt, richtet sich nach § 282 Abs. 3 BAO.

## **8. Offensichtliche Unrichtigkeiten bei Selbstbemessungsabgaben**

Die Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben kann nach § 201 Abs. 2 Z 5 BAO ua. erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b BAO die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

Sinngemäß bedeutet beispielsweise, dass an Stelle der Übernahme der Unrichtigkeit in den Bescheid die Übernahme durch Verbuchung des bekanntgegebenen Selbstberechnungsbetrages tritt.

Abgabenerklärungen sind für Selbstberechnungsabgaben beispielsweise vorgesehen in § 13 Abs. 1 GrEStG 1987, § 10a Abs. 2 KVG, § 8 Abs. 3 VersStG, § 6 Abs. 2 Feuerschutzsteuergesetz 1952, § 6 Abs. 4 KfzStG 1992 und in § 11 Abs. 2 NoVAG 1991.

Gemäß § 201 BAO erfolgte Festsetzungen haben die gesamte Abgabe zu umfassen (nicht nur die Nachforderung oder Gutschrift). Die sinngemäße Anwendung des § 293b BAO hat allerdings zur Folge, dass der Abgabenbescheid nur hinsichtlich der offensichtlichen Unrichtigkeit vom Ergebnis der Selbstberechnung abweichen darf.

Festsetzungen nach § 201 Abs. 2 BAO liegen im Ermessen. Für die Ermessensübung bei sinngemäßer Anwendung des § 293b BAO werden dieselben Grundsätze wie für Berichtigungen gemäß § 293b BAO maßgebend sein.

Für die Geltendmachung von Abfuhrabgaben (zB Lohnsteuer) ist gemäß § 202 Abs. 1 erster Satz BAO die sinngemäße Anwendbarkeit des § 201 BAO normiert. Dies gilt etwa für die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Jahressteuererklärungen nach § 8 Abs. 2 VersStG.

§ 201 Abs. 1, 2 und 3 BAO (damit auch § 201 Abs. 2 Z 5 BAO) gilt für Selbstbemessungsabgaben nur dann, wenn nicht speziellere Abgabenvorschriften (zB § 21 Abs. 3 UStG 1994, § 5 Abs. 3 Elektrizitätsabgabegesetz, § 6 Abs. 3 Erdgasabgabegesetz, § 6 Abs. 3 Kohleabgabegesetz) abweichende Regelungen enthalten.

## **9. Hinweise**

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen dar, die im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus dem Erlass abgeleitet werden.

Der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 24. Jänner 1990, 05 2601/5-IV/5/89, AÖF Nr. 100/1990, wird aufgehoben.

Bundesministerium für Finanzen, 19. Mai 2009