

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M&P.KEG-NFG, vertreten durch Stb.Gesellschaft, vom 4. Jänner 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes L. vom 26. November 2001 betreffend Zurückweisung einer Berufung gegen den Bescheid über die Abweisung eines Antrages auf Fristverlängerung zur Erledigung des gemäß § 275 BAO ergangenen Mängelbehebungsauftrages vom 20. August 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) war ursprünglich mit Gesellschaftsvertrag vom 8. März 1991 als SteuerberatungsGmbH gegründet worden. Nach verschiedenen Umstrukturierungsmaßnahmen in den 90iger Jahren des vergangenen Jahrhunderts erfolgte mit Generalversammlungsbeschluss vom 28. September 2000 ihre Umwandlung gemäß § 5 Umwandlungsgesetz (UmwG) unter gleichzeitiger Errichtung der M&P.KEG (im Folgenden: KEG). Als solche erging an sie der verfahrensanhängige Bescheid vom 26. November 2001.

Am 5. November 2004 wurde im Firmenbuch die Auflösung und Löschung der KEG infolge Vermögensübernahme gemäß § 142 HGB durch den bisherigen Komplementär der Gesellschaft, H.M., eingetragen. Bereits am 5. Dezember 2001 war der Geschäftszweig der Bw. auf Vermietung und Verpachtung geändert worden.

Nach einer Betriebsprüfung (BP) im Unternehmen der Bw. waren am 6. Juli 2001 Bescheide des zuständigen Finanzamtes L. (FA) an die Bw. ergangen, mit welchen die Veranlagungsverfahren 1996 - 1999 wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen worden waren.

Am 2. August 2001 hatte die Bw. dagegen fristgerecht berufen. Im Rechtsmittel hatte sie sich gegen das Ausscheiden von Reiseaufwand für "Partnermeetings" aus den Betriebsausgaben sowie gegen eine ihrer Ansicht nach unrichtige Berechnung des so genannten "Umsatzsteuervorsolls" im Umsatzsteuerbescheid für 1996 verwehrt, ohne allerdings ihr Begehren konkret zu begründen. Vielmehr hatte sie in der Berufung eine Frist zur Nachbringung einer "ausführlichen Begründung" bis 30. September 2001 beantragt.

Mit Bescheid vom 20. August 2001 hatte das FA der Bw. gemäß § 275 BAO die Behebung der Mängel ihrer Berufung vom 2. August 2001 (fehlende Begründung) bis zum beantragten Termin, dem 30. September 2001 aufgetragen. Im Bescheid hatte das FA darauf verwiesen, dass bei Versäumnis der eingeräumten Frist die Berufung als zurückgenommen gelte.

Am 27. September 2001 hatte die Bw. einen Antrag auf Verlängerung der mit Bescheid vom 20. August 2001 eingeräumten Mängelbehebungsfrist bis 15. November 2001 eingebbracht. Begründet hatte sie das Erfordernis einer weiteren Fristverlängerung mit umfangreichen Umgründungsarbeiten bzw. Getränkeabgabeprüfungen sowie dem Urlaub ihres zweiten Geschäftsführers.

Mit Bescheid vom 9. Oktober 2001 hatte das FA das Fristverlängerungsansuchen der Bw. vom 27. September 2001 mit dem Hinweis abgewiesen, dass der Bw. die strittigen Punkte bereits seit der Schlussbesprechung im BP-Verfahren am 29. Mai 2001, somit seit rd. vier Monaten, bekannt seien und dies als ausreichender Zeitraum für die Ausfertigung der fehlenden Berufsbegründung zu betrachten sei. Aufgrund der Verwendung eines unpassenden Formularvordruckes hatte dieser Bescheid zu Unrecht eine positive Rechtsmittelbelehrung enthalten.

Gegen diesen Abweisungsbescheid hatte die Bw. am 12. November 2001 berufen. Im Rechtsmittel hatte sie einerseits die Richtigkeit des von der Behörde angeführten Datenverlaufes bestätigt, anderseits ihr bisheriges Vorbringen um einen Verweis auf besondere persönliche Belastungen ihres Hauptgeschäftsführers durch eine schwere Erkrankung seiner Gattin, an der diese schließlich verstorben sei, ergänzt.

Mit gleichem Datum hatte die Bw. die geforderte Mängelbehebung zur Berufung vom 2. August 2001 bezüglich des Streitpunktes "Partnermeeting" nachgereicht. Hinsichtlich der Umsatzsteuervorsollproblematik war bereits am 3. Oktober 2001 ein neuer Umsatzsteuerbescheid für 1996 ergangen, nachdem der dbzgl. Bescheid vom 6. Juli 2001

gemäß § 299 BAO durch die Finanzlandesdirektion für Steiermark wegen des darin unrichtig berücksichtigten Umsatzsteuervorsolls aufgehoben worden war.

Am 26. November 2001 wies das FA die Berufung der Bw. vom 12. November 2001 gemäß § 273 Abs.1 BAO mit dem Hinweis auf § 110 Abs. 3 BAO zurück, da nach dieser Bestimmung ein abgesondertes Rechtsmittel gegen Abweisungsbescheide zu Fristverlängerungsansuchen unzulässig sei.

Am 27. November 2001 wurde die Zurücknahme der Berufung vom 2. August 2001 gegen die nach der BP ergangenen Sachbescheide bzw. den am 3. Oktober 2001 neu ergangenen Umsatzsteuerbescheid 1996 gemäß § 275 BAO bescheidmäßig festgestellt. Die am 29. November 2001 an die Bw. zugestellten Zurücknahmbescheide enthielten jeweils positive Rechtsmittelbelehrungen.

Gegen den Zurückweisungsbescheid vom 26. November 2001 richtet sich das verfahrensgegenständliche Rechtsmittel. In der am 4. Jänner 2002 fristgerecht eingebrachten Berufung argumentierte die Bw. damit, ihr stehe aufgrund der in Bescheidform - mit positiver Rechtsmittelbelehrung - anstatt mit verfahrensleitender Verfügung ausgesprochenen Abweisung der beantragten Fristverlängerung ein Rechtsmittel zu. Dass die Erledigung mit Bescheid irrtümlich erfolgt sei, ändere daran nichts. Somit sei das Fristverlängerungsverfahren noch nicht abgeschlossen. Da zwischenzeitig innerhalb der begehrten Fristverlängerung dem Mängelbehebungsauftrag entsprochen worden sei, ergebe sich "daraus, dass auch die mit Bescheid vom 27. November 2001, bei uns eingelangt am 29. November 2001, erklärte Zurücknahme der Berufung vom 2. August 2001 gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996, 1997, 1998 und 1999 sowie die Körperschaftsteuerbescheide 1996, 1997, 1998, 1999 als ungerechtfertigt entschieden wurde". Es werde daher der Antrag gestellt, die Berufungsverfahren gegen die genannten Sachbescheide "gem. § 303 BAO wieder aufzunehmen und die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO vorzunehmen". Gegen die Zurücknahmbescheide vom 27. November 2001 legte die Bw. kein Rechtsmittel ein.

Das FA wertete die im Rahmen der Berufung vom 26. November 2001 eingebrachten Anträge als selbständige Wiederaufnahme- bzw. Wiedereinsetzungsanträge und führte in der Folge dazu Mängelbehebungsverfahren durch, da den Anträgen, abgesehen von den Bescheidbezeichnungen, sämtliche in den § 303a Abs.1 bzw. § 309a Abs.1 BAO geforderten Merkmale fehlten. Mangels Erfüllung der Mängelbehebungsaufträge endeten diese Verfahren allerdings mit Zurücknahmbescheiden gemäß § 85 Abs.2 BAO vom 15. März 2002.

Mit gleichem Datum erließ das FA zur verfahrensgegenständlichen Berufung vom 4. Jänner 2002 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 26. November 2001 eine abweisende

Berufungsvorentscheidung (BVE). Die unrichtige, positive Rechtsmittelbelehrung im angefochtenen Bescheid ändere nichts daran, dass ein dagegen eingebrachtes Rechtsmittel kraft Gesetzes unzulässig sei. Einwendungen gegen die abschlägige Fristverlängerungsentscheidung wären mit Rechtsmittel gegen die das Verfahren abschließenden Zurücknahmebescheide vom 27. November 2001 geltend zu machen gewesen. Diese Bescheide seien aber ohne Rechtsmittel in Rechtskraft erwachsen. Ergänzend merkte das FA in der BVE an, dass die unrichtige Rechtsmittelbelehrung für die Fristversäumnis nicht ursächlich gewesen sei, da der angefochtene Bescheid erst nach Ablauf der bis 30. September 2001 verlängerten Berufungsfrist ergangen sei. Überdies habe der Berufungsantrag auf Durchführung einer Wiederaufnahme gem. § 303 BAO und Wiedereinsetzung gem. § 308 BAO gelautet. Diese Verfahren seien nunmehr mangels rechtzeitiger Erfüllung der dazu ergangenen Mängelbehebungsaufträge als zurückgenommen erklärt worden.

In ihrem rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag verwies die Bw. darauf, dass sie den Antrag auf Fristverlängerung noch vor Ablauf der bis 30. September 2001 eingeräumten Mängelbehebungsfrist gestellt hatte. Erst mit Ergehen des abweisenden Bescheides sei "endgültig abgeklärt" worden, dass die Fristversäumnis per 30. September 2001 eingetreten sei. Die Behörde irre daher, wenn sie davon ausgehe, dass der abweisende Bescheid vom 9. Oktober 2001 nicht ursächlich für die Fristversäumnis gewesen sei. Die Klärung der Zulässigkeit eines Rechtsmittels gegen den Bescheid vom 9. Oktober 2001 stelle eine Vorfrage dar, die jeder weiteren bescheidmäßigen Erledigung in der Sache entgegenstehe. Aus dem VwGH-Erkenntnis 2000/15/0201 vom 22. November 2001 sei abzuleiten, "dass auch eine falsche irrtümlich angebrachte Begründung an einem Bescheid die Rechtswirkung erzeugt, als ob es sich um einen Bescheid mit tatsächlich zulassender Rechtsmitteleinbringung handelt". Solange das Verfahren über ihr Fristverlängerungsansuchen vom 27. September 2001 noch nicht rechtskräftig abgeschlossen sei, seien alle daran anschließenden Verfahren - und damit auch die Frist zur Behebung der Berufungsmängel vom 2. August 2001 - noch offen. Dem Mängelbehebungsauftrag vom 20. August 2001 sei aber ohnehin bereits am 12. November 2001 entsprochen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 273 Abs.1 lit.a BAO hat das FA eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung unzulässig ist. Die Zurückweisung stellt eine reine Formalerledigung dar. Zurückweisen bedeutet Ablehnen der sachlichen Prüfung und der inhaltlichen Würdigung des Berufungsvorbringens. Liegen die Voraussetzungen für eine Zurückweisung vor, ist diese

zwingend zu erlassen. Der Behörde ist eine inhaltliche Auseinandersetzung bzw. Erledigung verwehrt (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, § 273, S. 2681).

Das FA hat die Berufung der Bw. gegen den Bescheid vom 9. Oktober 2001 über die Abweisung der am 27. September 2001 beantragten Fristverlängerung gemäß § 273 Abs.1 lit.a BAO als unzulässig zurückgewiesen. Gegen diese Zurückweisung richtet sich die Berufung vom 12. November 2001. Einzige im anhängigen Verfahren zu klärende Frage ist somit jene nach der Zulässigkeit einer Berufung gegen den Bescheid vom 9. Oktober 2001 über die Abweisung des Fristverlängerungsansuchens vom 27. September 2001.

Generell unterscheidet die BAO zwischen gesetzlichen und behördlichen Fristen. Erstere sind einer Verlängerung nur dann zugänglich, wenn das Gesetz dies ausdrücklich vorsieht (§ 110 Abs.1 BAO). Behördliche Fristen sind dagegen grundsätzlich verlängerbar (§ 110 Abs.2 BAO). Ob eine solche Frist verlängert wird, liegt im Ermessen der Behörde, die dieses gemäß § 20 BAO in Abwägung der Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsumstände des Einzelfalles auszuüben hat (vgl. VwGH 11.12.1990, 90/14/0241 zu § 275 BAO). Die Partei hat somit auf die Erstreckung einer behördlichen Frist keinen Rechtsanspruch und darf deshalb auf eine positive Erledigung einer beantragten Fristerstreckung nicht von vorne herein vertrauen (VwGH 20.1.1993, 92/13/0215).

Die Stattgabe eines Fristerstreckungsansuchens setzt jedenfalls eine Antragstellung vor Ablauf der betreffenden Frist voraus. Den Fristenlauf hemmt ein derartiger Antrag nur, wenn dies explizit gesetzlich angeordnet ist. Bei rechtzeitiger Antragstellung ist eine Verlängerung der Frist auch noch nach ihrem Ablauf zulässig (VwGH 27.5.1981, 13/2619/80).

§ 275 BAO lautet: *Entspricht eine Berufung nicht den im § 250 Abs. 1 oder Abs. 2 erster Satz umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Berufungswerber die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.*

Bei der in § 275 BAO vorgesehenen Frist zur Behebung von Mängeln einer Berufung handelt es sich um eine behördliche Frist. Sie ist daher grundsätzlich verlängerbar. Wird die Verlängerung einer von der Behörde zur Mängelbehebung gesetzten Frist vor deren Ablauf beantragt, hat die Behörde somit darüber nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden. Mangels fristhemmender Wirkung eines solchen Antrages endet die Frist im Falle seiner Abweisung mit dem im Mängelbehebungsauftrag festgesetzten Tag (VwGH 28.2.1995, 90/14/0225).

Die Bestimmung des § 275 BAO selbst stellt zwingendes Recht dar. Entspricht eine Berufung den Erfordernissen der § 250 Abs.1 oder 2 BAO nicht, hat die Behörde zwingend einen Mängelbehebungsauftrag zu erteilen. Ebenso verpflichtet sie das Gesetz, bei

Nichtentsprechung des Auftrages innerhalb der eingeräumten Frist, die Berufung als zurückgenommen zu erklären. Dies hat in einem – gesondert anfechtbaren – Feststellungsbescheid zu erfolgen (VwGH 15.11.1995, 95/13/0233, 0234, 0235). Das bedeutet, dass die Rechtsfolgen des § 275 BAO (Zurücknahme der Berufung) nicht erst durch den Bescheid geschaffen werden. Vielmehr treten sie bereits mit dem ungenützten Ablauf der eingeräumten Mängelbehebungsfrist ein. Der Bescheid bringt dies nur in nach außen erkennbarer Form zum Ausdruck und schafft insbesondere die Möglichkeit, diese Rechtsfolgen im Instanzenzug zu bekämpfen. Da die Rechtsfolgen als solche bereits ex lege mit dem Ablauf der eingeräumten Mängelbehebungsfrist eingetreten sind, beseitigt eine Behebung der aufgetragenen Mängel nach diesem Zeitpunkt diese daher grundsätzlich nicht (neuerlich VwGH 28.2.1995, 90/14/0225). Lediglich im Falle der nachträglichen positiven Erledigung eines vor dem Fristablauf gestellten Fristverlängerungsansuchens kann die Entsprechung einer aufgetragenen Mängelbehebung nach Ablauf der bescheidmäßig eingeräumten Frist den Berufungsmangel rechtswirksam heilen. Auf die Stattgabe eines derartigen Fristverlängerungsansuchens hat der Bw. aber, wie dargestellt, keinen Rechtsanspruch sondern entscheidet die Behörde darüber im Rahmen ihres gesetzlich eingeräumten Ermessens.

Diese Entscheidung der Behörde erfolgt im Wege einer verfahrensleitenden Verfügung im Sinne der §§ 94 und 244 BAO. Nach herrschender Ansicht handelt es sich bei dieser Erledigung, da sie rechtsgestaltender Natur ist, um einen Bescheid, gegen welchen allerdings ein abgesondertes Rechtsmittel unzulässig ist (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, 2. Auflage, TZ 2 zu § 110 und TZ 2 ff zu § 94 BAO). Die Entscheidung kann erst mit Berufung gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden (§ 244 BAO). Direkt ist ein Verfahrensbescheid demnach nur anfechtbar, wenn durch ihn das Verfahren beendet wird.

§ 93 BAO normiert die Bestandteile schriftlicher Bescheide. Da verfahrensleitenden Verfügungen Bescheidcharakter zukommt, haben auch sie diesen Vorgaben zu entsprechen. Unverzichtbar für die Bescheidqualität einer behördlichen Erledigung ist demnach die Bezeichnung jener Behörde, die ihn erlässt, ein Spruch und – nach Maßgabe des § 96 BAO – eine Unterschrift. Fehlt eine dieser Voraussetzungen, liegt ein Nichtbescheid vor, der keine Rechtswirkung entfaltet. Mängel anderer Bescheidbestandteile führen dagegen "lediglich" zur Rechtswidrigkeit der Erledigung, welcher mit den verfahrensrechtlich vorgesehenen Rechtsbehelfen zu begegnen ist. Zu den zuletzt genannten Mängeln gehören fehlerhafte Rechtsmittelbelehrungen (vgl. z.B. VwGH 17.8.1998, 97/17/0401).

§ 93 Abs. 4 – 6 BAO normiert explizit die sich aus derartigen Bescheidmängeln ergebenden Konsequenzen. Die entsprechenden Bestimmungen des § 93 BAO lauten:

(3) *Der Bescheid hat ferner zu enthalten*

...

b) eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, daß das Rechtsmittel begründet werden muß und daß ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254).

(4) *Enthält der Bescheid keine Rechtsmittelbelehrung oder keine Angabe über die Rechtsmittelfrist oder erklärt er zu Unrecht ein Rechtsmittel für unzulässig, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt.*

(5) *Ist in dem Bescheid eine kürzere oder längere als die gesetzliche Frist angegeben, so gilt das innerhalb der gesetzlichen oder der angegebenen längeren Frist eingebrachte Rechtsmittel als rechtzeitig erhoben.*

(6) *Enthält der Bescheid keine oder eine unrichtige Angabe über die Abgabenbehörde, bei welcher das Rechtsmittel einzubringen ist, so ist das Rechtsmittel richtig eingebracht, wenn es bei der Abgabenbehörde, die den Bescheid ausgefertigt hat, oder bei der angegebenen Abgabenbehörde eingebracht wurde.*

Zweck der in den Abs. 4 – 6 leg. cit. geregelten Fälle mangelhafter Rechtsmittelbelehrungen ist es, eine Beschränkung der Partei in ihren an sich gesetzlich zustehenden Rechtsmittelrechten hintan zu halten. Dagegen betrifft keine dieser Bestimmungen einen Bescheid, gegen welchen die Einbringung eines Rechtsmittels ex lege ausgeschlossen ist.

Der normative (rechtsbegründende bzw. –feststellende) Inhalt eines Bescheides hat ausschließlich in seinem Spruch zum Ausdruck zu kommen. Anderen Bescheidbestandteilen, wie etwa der Begründung aber auch der Rechtsmittelbelehrung, fehlt es dagegen an normativer Kraft. Sie sind entsprechend auch weder rechtsmittel- noch rechtskraftfähig. Dagegen eingebrachte Rechtsmittel wären als unzulässig zurückzuweisen (vgl. VwGH 21.6.1977, 2183/75). Folgerichtig kann auch durch eine (falsche) Rechtsmittelbelehrung eine von Gesetzes wegen nicht zustehende Rechtsmittelbefugnis nicht geschaffen werden.

Der VwGH hat sich in diesem Sinne bereits eindeutig geäußert. Im Erkenntnis vom 7.5.1980, 2210/79 hat der Gerichtshof mit Hinweis auf Reeger-Stoll, BAO § 245, 5. Auflage, S 391, 138 entschieden, dass ein Bescheid, der zu Unrecht eine positive Rechtsmittelbelehrung enthält, keine (im Gesetz nicht vorgesehene) Berechtigung zur Erhebung eines Rechtsmittels schafft.

Zum selben Ergebnis ist die Erstbehörde in der BVE vom 15. März 2002 unter Verweis auf Stoll, Kommentar zu § 93 BAO mit dem Argument der Maßgeblichkeit des Gesetzes gekommen.

Nicht zuletzt würde auch ein interpretativer Ansatz in Form einer sinngemäßen Anwendung der Bestimmungen des § 93 Abs. 4 – 6 BAO am Ergebnis nichts ändern. Ein Fehlen des Hinweises, dass gegen den betreffenden Bescheid ein Rechtsmittel nicht zulässig ist, wäre unter § 93 Abs. 3 lit. b BAO einzuordnen (*"eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist..."*). Die daraus resultierenden Rechtsfolgen sind nach Abs. 4 der Bestimmung darauf beschränkt, dass die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt wird, solange der Mangel nicht beseitigt ist. Geht in einem solchen Fall eine ordnungsgemäße Rechtsmittelbelehrung zu (mit dem Hinweis, dass ein Rechtsmittel nicht zulässig ist), bleibt das Resultat unverändert.

Zu der im Vorlageantrag angesprochenen VwGH-Entscheidung 2000/15/0201 vom 22. November 2001 ist festzuhalten, dass aus dieser für den Standpunkt der Bw. im anhängigen Verfahren deshalb nichts zu gewinnen ist, weil in dem dort entschiedenen Fall die Frist durch einen (stattgebenden) Bescheidspruch verlängert wurde, der in Rechtskraft erwuchs. Gerade darin kommt der dargestellte Unterschied zwischen dem Spruch eines Bescheides, als dessen einzigen, rechtsgestaltenden Bestandteil, und der Rechtsmittelbelehrung, als Bescheidbestandteil ohne normativen Inhalt, zum Ausdruck. Mit der für das gegenständliche Verfahren einzig relevanten Frage, ob eine falsche, positive Rechtsmittelbelehrung ein gesetzlich nicht vorgesehenes Rechtsmittel zulässig machen kann, hatte sich der VwGH in diesem Verfahren nicht zu befassen.

Für die Ablehnung von Fristverlängerungsansuchen schließt § 110 Abs. 3 BAO explizit die Zulässigkeit eines abgesonderten Rechtsmittels aus.

Betrifft die Ablehnung eines Fristverlängerungsansuchens eine gemäß § 275 BAO erteilte Mängelbehebungsfrist, hat dieser, wie ausgeführt, zwingend ein Bescheid zu folgen, mit welchem die Zurücknahme der Berufung ausgesprochen wird. Erst mit diesem Bescheid wird das Mängelbehebungsverfahren abgeschlossen. Erst dagegen ist daher gemäß § 110 Abs.3 iVm. § 244 BAO eine Berufung zulässig.

Im anhängigen Verfahren sind unstrittig am 27. November 2001 Bescheide ergangen, mit welchen die Zurücknahme der Berufungen vom 2. August 2001 festgestellt wurde. Indem diese Bescheide unbekämpft blieben, hat die Bw. ihr Recht verwirkt, sich gegen die Abweisung der begehrten Fristerstreckung zur Behebung der Berufungsmängel zu wehren. Da damit eine Berufung gegen die mit Bescheid vom 9. Oktober 2001 verfügte Abweisung der begehrten Fristerstreckung, wie dargestellt, nach § 110 Abs.3 und § 244 BAO unzulässig war, bleibt kein Raum für eine inhaltliche Überprüfung der Entscheidung vom 9. Oktober 2001 im

anhängigen Verfahren. Weder hat eine Überprüfung dahingehend zu erfolgen, ob die Behörde bei der Ablehnung von ihrem Ermessen ordnungsgemäß Gebrauch gemacht hat noch, ob dieser Bescheid für die verspätete Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages vom 20. August 2001 kausal sein konnte bzw. war.

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang lediglich, dass die abgabenrechtlichen Verfahrensvorschriften keine über die durch § 93 Abs. 3 lit.b BAO hinausgehende Rechtsmittelbelehrung gebieten. Der Hinweis, dass ein Rechtsmittel gegen einen abweisenden Fristerstreckungsbescheid in dem dieses Verfahren abschließenden Bescheid einzubringen ist, geht über den durch § 93 Abs.3 lit.b BAO vorgegebenen Rahmen eindeutig hinaus. Es handelt sich dabei vielmehr um eine allgemeine Rechtsbelehrung. Zu einer solchen ist die Abgabenbehörde aber nur unter den Voraussetzungen des § 113 BAO verpflichtet. Zu diesen gehört - neben einem entsprechenden Parteienantrag – der Umstand, dass es sich um eine nicht durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter vertretene Partei handelt. Nachdem sowohl die Bw. selbst, nach ihrem Geschäftszweck im Zeitpunkt des Ergehens des fraglichen Bescheides als berufsmäßige Parteienvertreter tätig war, als auch ihre Geschäftsführer entsprechende Berufsbefugnisse besitzen, ist insofern auch unter dem Gesichtspunkt des § 113 BAO keine Verletzung von Parteienrechten eingetreten.

Graz, am 9. Mai 2005