

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Hans Blasina und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Sebastian Pfeiffer LL.M., KR Gregor Ableidinger und Mag.pharm Rene Fikisz in der Beschwerdesache Bf., Adr._Bf., vertreten durch stV, Adr._StV, über die Beschwerde vom 15.01.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 03.01.2018 betreffend Antrag auf Aufhebung des Prüfungsauftrages gemäß § 299 BAO in der Sitzung am 17.09.2019 im Beisein der Schriftführerin SF

I. beschlossen

Die Beweisanträge auf Zeugeneinvernahme des Herrn X, Herrn Y und Herrn Mag. Z sowie auf Vorlage der EDV-Logfiles des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg und der Großbetriebsprüfung Salzburg werden abgelehnt.

II. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

III. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die belangte Behörde erließ den Bescheid über einen Prüfungsauftrag am 28.06.2017.

Mit Antrag vom 27.07.2017 brachte der Beschwerdeführerin, die Bf., einen Antrag auf Aufhebung des Bescheides über einen Prüfungsauftrag gemäß § 299 BAO ein.

Die belangte Behörde wies den Antrag mit Bescheid vom 03.01.2018 mit der Begründung ab, dass keine Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrages vorliege.

Mit Beschwerde vom 15.01.2018 begehrt die Bf. weiterhin die Aufhebung des Prüfungsauftrages vom 28.06.2017 gemäß § 299 BAO.

Mit Säumnisbeschwerde vom 22.08.2018 an das Bundesfinanzgericht beantragte die Bf. entweder die Entscheidung in der Sache selbst oder die Beauftragung der belangten Behörde binnen kurzer Frist die Beschwerde bescheidmässig zu erledigen.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 12.09.2018 wurde der belangten Behörde aufgetragen, bis spätestens 16.11.2018 zu entscheiden und eine Abschrift der Beschwerde vorentscheidung vorzulegen.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 17.09.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde der Bf. als unbegründet ab, da kein entscheidungsrelevantes, über die Ausführungen des Erstantrages, hinausgehendes Vorbringen erstattet wurde.

Mit Vorlageantrag vom 20.09.2018 begehrt die Bf. die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Die Bf. brachte am 08.05.2019 eine Vorlageerinnerung an das Bundesfinanzgericht ein, weil die belangte Behörde dem Vorlageantrag nicht innerhalb von zwei Monaten nachkam.

II. Erwägungen

1. Sachverhalt

Der streitgegenständliche Prüfungsauftrag der belangten Behörde vom 28.06.2017 lautet:

„

Bf.

Adresse

PLZ

Bescheid über einen Prüfungsauftrag

Der/Die oben Genannte hat eine Außenprüfung gemäß § 147 Bundesabgabenordnung (BAO) in Verbindung mit § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz (FinStrG) zu dulden und seinen/ihren Mitwirkungspflichtigen gegenüber folgenden mit der Prüfung beauftragten Personen nachzukommen.

X

Y

Gegenstand der Außenprüfung – Zeiträume:

Umsatzsteuer 2006-2015

Körperschaftsteuer 2006-2015

Gegenstand der finanzstrafrechtlichen Prüfung – Zeiträume:

U, K 2006 – 2015

Verdachtslage:

Es besteht der Verdacht der Abgabenhinterziehung für die Jahre 2006 bis laufende bei der Bf. aufgrund Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige, - Offenlegungs und Wahrheitsverpflichtung und Bewirken einer Steuerverkürzung.

Begründung :

Gemäß § 147 Abs. 1 BAO kann, bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde

verpflichtet ist, die Abgabenbehörde jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen (Außenprüfung).

Gemäß § 99 FinStrG ist die Finanzstraßbehörde auch befugt, zur Klärung des Sachverhaltes Nachschauen und Prüfungen im Sinne der Abgaben- oder Monopolvorschriften vornehmen zu lassen. Die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs. 3 und 5 BAO gelten für solche Prüfungen nicht.

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen den Prüfungsauftrag ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig (§ 148 Abs. 4 BAO). “

Der streitgegenständliche Prüfungsbescheid wurde mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt. Eine Unterschrift und ein Rundsiegel enthält der Bescheid nicht.

Die mit der Prüfung beauftragten Personen sind nicht Bedienstete der belangten Behörde, sondern der Großbetriebsprüfung.

Im Beiblatt zum Prüfungsauftrag wurde unter dem Punkt „Besondere Vermerke“ angekreuzt, dass vom Abgabepflichtigen (steuerlichen Vertreter des Abgabepflichtigen) bis zum Beginn der Amtshandlung keine Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG erstattet wurde. Zudem ist auf dem Beiblatt vermerkt, dass weder die Bf. noch deren steuerlicher Vertreter trotz Vorladung am 03.07.2017 erschienen sind.

Der streitgegenständliche Nachschauauftrag der belangten Behörde vom 28.06.2017 lautet:

”

Bf.

Adresse

PLZ

Nachschauauftrag

Der/Die oben Genannte hat eine Nachschau gemäß § 144 Bundesabgabenordnung (BAO) zu dulden und seinen/ihren Mitwirkungspflichtigen gegenüber folgenden mit der Nachschau beauftragten Personen nachzukommen.

X

Y

Gegenstand der Nachschau – Zeiträume:

Umsatzsteuer: 2016-2016

Körperschaftsteuer: 2016-2016

Begründung:

Gemäß § 144 Abs. 1 BAO kann, für Zwecke der Abgabenerhebung die Abgabenbehörde bei Personen, die nach abgabenrechtlichen Vorschriften Bücher oder Aufzeichnungen

zu führen haben, Nachschau halten. Nachschau kann bei einer anderen Person gehalten werden, wenn Grund zur Annahme besteht, dass gegen diese Person ein Abgabenspruch gegeben ist, der auf andere Weise nicht festgestellt werden kann. “

Der streitgegenständliche Nachschauauftrag wurde mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt. Eine Unterschrift und ein Rundsiegel enthält der Bescheid nicht.

Die mit der Prüfung beauftragten Personen sind nicht Bedienstete der belangten Behörde, sondern der Großbetriebsprüfung.

Mit Einbringen vom 29.08.019 beantragt die Bf. die Zeugeneinvernahme von Herrn X, Herrn Y (jeweils Großbetriebsprüfung Salzburg) sowie Herrn Mag. Z (Finanzstraßbehörde Wien) zum Beweisthema, wer den angefochtenen Prüfungs- und Nachschauauftrag unterfertigt, genehmigt und als staatliches Organ zu verantworten hat. Zusätzlich wird die Vorlage der EDV-Logfiles des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg sowie der Großbetriebsprüfung Salzburg zum Beweisthema, wer den angefochtenen Prüfungs- und Nachschauauftrag unterfertigt, genehmigt und als staatliches Organ zu verantworten hat, beantragt.

2. Beweiswürdigung

Der entscheidungserhebliche Sachverhalt ist aktenkundig und unstrittig.

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes. Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen aus.

3. Erwägungen

3.1. Zu Spruchpunkt I: Ablehnung Beweisantrag

§ 183 BAO normiert:

§ 183 (1) Beweise sind von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen.

(2) Die Abgabenbehörde kann die Beweisaufnahme auch im Wege der Amtshilfe durch andere Abgabenbehörden vornehmen lassen.

(3) Von den Parteien beantragte Beweise sind aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, daß die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, daß die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

(4) Den Parteien ist vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.

Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH ist ein Beweisantrag nur dann erheblich, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn sie schon nicht (sachverhalts-)erheblich ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts-)erhebliche Tatsache zu gewinnen (vgl. VwGH 28.06.1995, 93/16/0116; VwGH 31.03.2003, 98/14/0164; VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016). Für die Bf. ist das Beweisthema, " *wer den angefochtenen Prüfungs- und Nachschauauftrag unterfertigt, genehmigt und als staatliches Organ zu verantworten hat*".

Ein Prüfungsauftrag ist ein Bescheid (vgl. VwGH 25.04.2019, Ro 2019/13/0014, Rn 26 mwN). Gemäß § 96 BAO bedürfen Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung. Derartige Ausfertigungen gelten als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt. Aus dem Prüfungsauftrag ist eindeutig zu erkennen, dass dieser mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurde (vgl. VfGH 16.12.1987, G 110/87 ua; Ritz, BAO⁶, § 96 Rn 6). Es ist daher aufgrund § 96 BAO eindeutig klar, dass dem Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde der Prüfungsauftragsbescheid zuzurechnen ist. Damit ist das Beweisthema, " *wer den angefochtenen Prüfungs- und Nachschauauftrag unterfertigt, genehmigt und als staatliches Organ zu verantworten hat*", aber keine Tatsache, deren Klärung zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine erhebliche Tatsache zu gewinnen.

Der Beweisantrag ist daher abzulehnen.

3.2. Zu Spruchpunkt II: Abweisung

3.2.1. Prüfungsauftragsbescheid

Die Bf. begehrt die Aufhebung des Bescheides über einen Prüfungsauftrag gemäß § 299 BAO.

Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH ist ein Antrag auf Aufhebung eines Prüfungsbescheides gemäß § 299 BAO zulässig (vgl. VwGH 25.04.2019, Ro 2019/13/0014). Zu prüfen im vorliegenden Fall ist daher, ob sich der Spruch des Prüfungsauftrages als nicht richtig erweist.

§ 299 BAO normiert:

(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;*
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.*

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Die Argumentation des Bf. ist einerseits darauf gerichtet, dass der Prüfungsbescheid nichtig und alternativ rechtswidrig sei.

Die Bf. erkennt eine Nichtigkeit des Bescheides durch die fehlende Unterschrift des genehmigenden Organs der belangten Behörde. Dazu ergibt sich: Ein Prüfungsauftrag ist ein Bescheid (vgl. VwGH 25.04.2019, Ro 2019/13/0014, Rn 26 mwN). Gemäß § 96 BAO bedürfen Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung. Derartige Ausfertigungen gelten als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt. Aus dem Prüfungsauftrag ist eindeutig zu erkennen, dass dieser mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurde (vgl. VfGH 16.12.1987, G 110/87 ua; *Ritz*, BAO⁶, § 96 Rn 6). Der vorgebrachte Einwand der Bf. ist daher unbegründet.

Die Bf. erkennt die Nichtigkeit des Bescheides zudem darin, dass der Prüfungsantrag die Namen aller mit der Vornahme der Betriebsprüfung beauftragten Prüfungsorgane enthalten müsse. Werde die Prüfung von der Großbetriebsprüfung durchgeführt, so müsse der Prüfungsauftrag einen Hinweis, welcher Großbetriebsprüfung der/die Prüfer angehört/angehören enthalten seien. Dies sei nicht der Fall. Dazu ergibt sich: Die Großbetriebsprüfung ist keine Behörde. Sie ist „bloßer Hilfsapparat“ (vgl. VfGH 12.10.1993, V 63/93) des jeweils zuständigen Finanzamtes und handelt jeweils im Auftrag und im Namen des zuständigen Finanzamtes (vgl. *Ritz*, BAO⁶ § 49 Rn 4 sowie § 148 Rn 1). Dass daher die im Prüfungsauftrag angeführten Organwalter selbst nicht Organe der belangten Behörde sind, ist irrelevant. Denn die Großbetriebsprüfung handelt im Auftrag und im Namen der belangten Behörde.

Die Bf. vermeint zusätzlich, dass die Großbetriebsprüfung aufgrund des Umstandes, dass die Bf. eine Kleinst-GmbH sei, im Lichte des Organisationshandbuchs der Finanzverwaltung nicht zuständig sei. Dem ist zu entgegnen, dass die Bf. aus dem Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, das einen Erlass darstellt, keine Rechte ableiten kann. Ganz davon unabhängig, ist eine Aufhebung von Bescheiden durch § 299 BAO aufgrund Unzuständigkeit der Bescheidbehörde ab 01.01.2003 nicht mehr zulässig (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 299 Rn 9 f). Der diesbezügliche Einwand der Bf. ist daher unbegründet.

Die Bf. moniert zusätzlich, dass der Bescheid kein Rundsiegel der belangten Behörde enthalte, was diesen nichtig mache. Hierzu genügt es darauf hinzuweisen, dass im Lichte der Rechtsprechung des VwGH ein Amtssiegel (Rundsiegel) in der BAO nicht gefordert

(vgl. VwGH 23.02.1994, 90/13/0075) und ein Fehlen daher rechtlich bedeutungslos ist (vgl. VwGH 16.12.1981, 2900/80).

Die Bf. argumentiert zudem, dass der Prüfungsauftrag rechtswidrig sei, weil angekreuzt wurde, dass keine Selbstanzeige erstattet wird. Dazu ergibt sich: Auf dem verfahrensgegenständlichen Prüfungsauftrag ist vermerkt, dass kein Vertreter der Bf. zum angekündigten Prüfungsbeginn am 03.07.2017 erschienen ist. Warum es daher eindeutig rechtswidrig sein soll, dass keine Selbstanzeige erstattet wurde, wenn bei Prüfungsbeginn eine solche mangels Anwesenheit nicht abgegeben wurde, geht aus der Beschwerde der Bf. nicht hervor. Zudem ist nicht erkennbar, warum sich der Spruch des Prüfungsbescheides im Sinne des § 299 BAO dadurch als nicht richtig erweist. Der vorgebrachte Einwand der Bf. ist daher unbegründet.

Weiters vermeint die Bf. der Bescheid sei rechtswidrig, weil keine ausreichende Begründung der Verdachtslage vorliege und keine Begründung vorliege, die über die Wiederholung des Gesetzestextes hinausgehe. Die Verdachtslage sei zudem Teil des Spruchs des Prüfungsbescheides, weil die Überschrift "Verdachtslage" vor der Überschrift "Begründung" liege. Hierzu ergibt sich, dass selbst dann, wenn Prüfungsaufträge keine Begründung enthalten, im Regelfall keine wesentlichen Verfahrensmängel vorliegen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 148 Rn 4). Eine Aufhebung von Bescheiden durch § 299 BAO lediglich aufgrund Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften oder wegen Unzuständigkeit der Bescheidbehörde ist ab 01.01.2003 nicht mehr zulässig (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 299 Rn 9 f). Das Bundesfinanzgericht teilt die Ansicht der Bf. nicht, dass die Verdachtslage Teil des Spruchs des Prüfungsauftragsbescheides ist. Lediglich durch die Anordnung der Überschriften des automatisch erstellten Prüfungsbescheides kann nicht abgeleitet werden, dass die Verdachtslage selbst Teil des Spruchs des Bescheides ist. Der Spruch ist die Willenserklärung der Behörde. Der normative (rechtsgestaltende oder rechtsfeststellende) Inhalt muss sich aus der Formulierung der Erledigung ergeben (vgl. VwGH 25.04.1988, 87/12/0097; VwGH 30.09.2004, 2004/16/0098; *Ritz*, BAO⁶, § 93 Rn 5). Die Verdachtslage ist daher nicht Teil des Spruchs des Prüfungsbescheides. Der vorgebrachte Einwand der Bf. ist daher ebenfalls unbegründet.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung verweist die Bf. darauf, dass die Abkürzungen "K" und "U" im Prüfungsbescheid beim Gegenstand der finanzstrafrechtlichen Prüfung nicht eindeutig seien, weil unter "K" auch Kapitalertragsteuer verstanden werden könnte. Es stimmt, dass der Prüfungsbescheid kein Abkürzungsverzeichnis beinhaltet, das die Abkürzungen "K" und "U" erläutert. Da aber der Prüfungsbescheid im Gegenstand der Außenprüfung dezidiert die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer ungekürzt anführt und zwei Zeilen darunter im Bereich der finanzstrafrechtlichen Prüfung diese beiden Steuerarten mit "U" und "K" abkürzt werden, ist von einer Verwechslungsgefahr mit einer anderen Abgabenart nicht auszugehen. Dies umso mehr, als sich die Zeiträume der Außenprüfung und finanzstrafrechtlichen Prüfung (jeweils 2006 bis 2015) decken.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung bringt die Bf. zusätzlich vor, dass es unterschiedliche Ausführungen darüber gebe, ob der Prüfungsauftrag mündlich oder schriftlich erteilt worden sei. Es sei daher nicht klar, wer letztendlich den Bescheid genehmigte. Zusätzlich sei bis dato von der belangten Behörde keine ordnungsgemäße Akteneinsicht gewährt worden. Dazu ergibt sich: Im Lichte der automationsgestützten Ausfertigung des Bescheides gilt dieser gemäß § 96 BAO als durch den Leiter der bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt (dazu bereits im Detail oben). Dass eine ordnungsgemäße Akteneinsicht bis dato von der belangten Behörde nicht gewährt wurde, ist eine Frage, die nicht im Rahmen des vorliegenden Verfahrens zu klären ist, weil eine verweigerte oder nicht ordnungsgemäß gewährte Akteneinsicht nicht zur Unrichtigkeit des Spruchs des Prüfungsbescheides führt.

Schließlich vermeint die Bf. die Rechtswidrigkeit des Prüfungsauftrages darin zu erkennen, dass für das Jahr 2006 ein bereits verjährter Zeitraum in die Prüfung einbezogen würde. Tatsächlich geht die herrschende Ansicht davon aus, dass eine Prüfung jener Zeiträume, hinsichtlich derer bereits Verjährung eingetreten ist, unzulässig ist, weil nur abgabenrechtlich bedeutsame Verhältnisse zu prüfen sind (vgl. *Tanzer/Unger*, BAO 2018/2019⁶ (2018) 134; *Ritz*, BAO⁶, § 147 Rn 6). Da jedoch eine Außenprüfung aller für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen Verhältnissen dient und auch Verhältnisse eines bereits absolut verjährten Zeitraums für die Erhebung noch nicht verjährter Zeiträume bedeutsam sein können, kann darin, dass der Prüfungsauftrag das Jahr 2006 einbezieht, keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Abgesehen von der Frage, ob eine zur Aufhebung des Prüfungs- und Nachschauauftrags nach § 299 Abs. 1 BAO Anlass gebende Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Entscheidung über einen diesbezüglichen Antrag weiters von Bedeutung, dass es sich dabei um eine Ermessensentscheidung handelt (vgl. *Zorn*, VwGH: Prüfungsauftrag gesondert anfechtbar, RdW 2019, 422). Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben" beizumessen (z.B. VwGH 25.3.1992, 90/13/0238). Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (z.B. VwGH 30.1.2001, 99/14/0067). Die Prüfung der für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, zumal im Hinblick auf den konkret vorliegenden Verdacht einer Abgabenverkürzung, ist zweifellos im öffentlichen Interesse gelegen und dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dass das Dulden von Prüfungshandlungen bzw. die Vorlage im Zuge der Außenprüfung abverlangter Unterlagen - auch für die bereits absolut verjährten Abgaben des Jahres 2006 - berechnete Interessen der Antragstellerin in einer derart unangemessenen Weise beeinträchtigen würden, dass diesen gegenüber dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit und der

Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Vorrang einzuräumen wäre, hat die Antragstellerin nicht dargetan. Sogar wäre, selbst wenn dem Prüfungs- und Nachschauauftrag eine im Aufhebungsantrag behauptete Rechtswidrigkeit anhaften würde, von einer Aufhebung aus Ermessensüberlegungen Abstand zu nehmen.

Im vorliegenden Fall erweist sich der Spruch des Prüfungsauftragsbescheides nicht als unrichtig. Die belangte Behörde wies daher den Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO zu Recht ab. Die Beschwerde ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

3.2.2. Nachschauauftrag

Die Bf. begehrt die Aufhebung des Nachschauauftrages gemäß § 299 BAO, weil dieser rechtswidrig ergangen sei.

Gemäß § 144 Abs. 1 BAO kann für Zwecke der Abgabenerhebung die Abgabenbehörde bei Personen, die nach abgabenrechtlichen Vorschriften Bücher oder Aufzeichnungen zu führen haben, Nachschau halten.

Im Lichte der VwGH-Rechtsprechung stellt die Nachschau ihrer Grundkonzeption nach eine beaufsichtigende Maßnahme dar, die eher der äußerlichen Kontrolle dient (vgl. VwGH 05.07.1999, 98/16/0145; 21.12.2000, 2000/16/0303; 20.11.2012, 2008/13/0243; vgl.

Ritz, BAO⁶, § 144 Rn 4). Jedoch ist auch die Nachschau auch eine Maßnahme, die der beaufsichtigenden kontrollierenden und feststellenden Wahrnehmung von Vorgängen in ihren Gegebenheiten dient (vgl. *Stoll*, BAO II, 1608).

Worin die Rechtswidrigkeit des Nachschauauftrages liegt, führt die Bf. in ihrer Beschwerde nicht weiter aus. Dass die Ausstellung eines Nachschauauftrages für „2016-2016“ rechtswidrig sein soll, erschließt sich für das Bundesfinanzgericht nicht. Das Vorbringen der Bf., dass im Rahmen einer Nachschau die Bücher nur hinsichtlich ihrer formellen Ordnungsmäßigkeit, nicht jedoch auch in inhaltlicher Hinsicht geprüft werden dürfen, vermag die Rechtswidrigkeit des Nachschauauftrages nicht darzulegen, unabhängig davon, dass sich diese Ansicht aus § 144 BAO nicht ableiten lässt (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 144 Rn 3 mwN).

Da der Nachschauauftrag daher nicht rechtswidrig ergangen ist, ist die Beschwerde in diesem Punkt ebenfalls abzuweisen.

3.3. Zu Spruchpunkt 3: Zulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht 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.

Hinsichtlich Spruchpunkt 1 (Ablehnung des Beweisantrags) folgt das Bundesfinanzgericht der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 28.06.1995, 93/16/0116; VwGH 31.03.2003, 98/14/0164; VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016). Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Hinsichtlich Spruchpunkt 2 (Abweisung der Beschwerde) folgt das Bundesfinanzgericht ebenfalls der Rechtsprechung des VwGH (zur Zulässigkeit des Antrages auf Aufhebung des Prüfungsbescheides vgl. VwGH 25.04.2019, Ro 2019/13/0014; zur Notwendigkeit eines Rundsiegels vgl. VwGH 23.02.1994, 90/13/0075; zum Inhalt des Bescheidspruches vgl. VwGH 30.09.2004, 2004/16/0098) bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen direkt aus dem Gesetz (vgl. § 96 BAO zur Zurechnung eines mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellten Bescheides) . Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Die Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 27. September 2019