



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 8

GZ. RV/0758-L/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G.R., Pensionist, geb. 1939, wohnhaft in St, R-Weg, vom 4. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes S vom 23. Juli 2004 betreffend Ordnungsstrafe entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Jänner 2003 reichte der Berufungswerber, der verheiratet und ASVG-Pensionsbezieher ist, bei seinem Wohnsitzfinanzamt S die Arbeitnehmerveranlagungserklärung für 2002 ein. Darin beanspruchte er für das konkrete Jahr unter anderem auch den Alleinverdienerabsetzbetrag, da das diesbezügliche Erklärungsfeld auf dem Deckblatt dieser Erklärung ausdrücklich angekreuzt war. Mit Einkommensteuerbescheid vom 21. März 2003 nahm das Finanzamt eine erklärungskonforme Arbeitnehmerveranlagung für 2002 vor. Diese führte zu einer Einkommensteuergutschrift von 451,83 €, die auf Grund entsprechender Antragstellung sofort auf ein vom Berufungswerber bekannt gegebenes Girokonto überwiesen wurde.

Mit Bescheid vom 13. Juli 2004 nahm das Finanzamt das Einkommensterverfahren des Berufungswerbers für 2002 amtswegig wieder auf und erließ gleichzeitig einen neuen Einkommensteuerbescheid, in dem der Alleinverdienerabsetzbetrag nunmehr keine Berücksichtigung mehr fand. Diese geänderten Abgabebemessungsgrundlagen hatten eine verminderte Einkommensteuergutschrift für 2002 von 87,83 € und gegenüber dem Erstbescheid damit eine Abgabennachforderung im Umfang des aberkannten Alleinverdienerabsetzbetrages von 364,-- € zur Folge. Diese Steuernachforderung war am 20. August 2004 (einen Monat nach Bescheidzustellung) fällig. Zur Bescheidebegründung führte das Finanzamt folgendermaßen aus: Die nachträgliche Prüfung der Erklärungsangaben

des Berufungswerbers habe ergeben, dass die Ehegattin des Berufungswerbers im Jahr 2002 steuerpflichtige Einkünfte über dem maßgeblichen Grenzbetrag von 2.200,-- € gehabt habe. Angesichts dieser neu hervorgekommenen Tatsachen und/oder Beweismittel habe der bisher gewährte Alleinverdienerabsetzbetrag somit nicht mehr berücksichtigt werden können. In den Rechtsmittelbelehrungen dieser Bescheide vom 13. Juli 2004 wurde der Berufungswerber auf das binnen Monatsfrist zustehende Berufungsrecht sowie darauf hingewiesen, wo entsprechende Berufungen einzubringen seien, bzw. dass diesen ex lege keine aufschiebende Wirkung zukomme. Außerdem wurde er belehrt, dass im Falle der Berufungseinbringung durch Stellung eines Aussetzungsantrages nach § 212a BAO aufschiebende Wirkung für den berufsverfangenen Abgabebetrag erlangt werden könne, bei Erfolglosigkeit der Berufung jedoch mit einer Aussetzungszinsenvorschreibung für die Dauer des gewährten Zahlungsaufschubes gerechnet werden müsse.

Mit Eingabe vom 19. Juli 2004 legte der Berufungswerber unter nachfolgendem, wörtlich zitierten Vorbringen Einspruch (gemeint Berufung) gegen den (wiederaufgenommenen) Einkommensteuerbescheid 2002 ein:

*„Ich habe KEINEN Fehler gemacht und finde es ein starkes Stück, mir mit Zinsen zu drohen! Am 16. Juli 2004 trudelte ein interessantes Schreiben des Finanzamtes S bei mir ein, mit der Aufforderung, bis 20. August 2004 364,-- € zurück zu zahlen, die ich angeblich zuviel bekommen habe (wer sagt, ob die Rechnung jetzt stimmt). Die Frage ist schon erlaubt, wofür Beamte herumsitzen, die mit dem 1x1 nicht so recht zusammen kommen, wenn man zwei Jahre braucht, um einen (angeblich) falschen Betrag heraus zu finden. Noch einmal, MEIN ANTRAG WAR RICHTIG GESTELLT! Vielleicht ist er im Altpapier im Finanzamt S noch zu finden. Ich war fast vierzig Jahre in der Privatwirtschaft tätig, wo dort einen Bock schießt, der badet diesen selbst aus oder er fliegt! Meiner Meinung nach gibt es nur zwei Möglichkeiten diesen Schildbürgerstreich aus der Welt zu schaffen. 1.) Der Rechenkünstler berappt aus eigener Tasche (geht sicher nicht). 2.) Die Bosse im Finanzamt S senken voll Scham über die rasche „Erledigung“ ihr Haupt (geht sicher auch nicht) und füttern den Rundordner. Ich jedenfalls unterschreibe meinen Brief (fehlt bei Ihrem). G.R.“*

*P.S.: Gleichlautender Brief ergeht an Finanzministerium (Ombudsmann)*

Mit Bescheid vom 23. Juli 2004 verhängte das Finanzamt S über den Berufungswerber gemäß § 112 Bundesabgabenordnung 1961, BGBl. 194/1961 in der geltenden Fassung, eine Ordnungsstrafe in Höhe von 100,-- € wegen beleidigender Schreibweise in der Berufungseingabe vom 19. Juli 2004. Die Fälligkeit der auferlegten Ordnungsstrafe wurde mit 2. September 2004 bestimmt. Den Entscheidungsgründen der Erstbehörde folgend stellten die vom Berufungswerber in der konkreten Einkommensteuerberufung verwendeten Worte „die Frage ist schon erlaubt, wofür Beamte herumsitzen, die mit dem 1x1 nicht so recht zusammen kommen, wenn man zwei Jahre braucht, um einen (angeblich) falschen Betrag

heraus zu finden“, „vielleicht ist er (gemeint der Antrag) im Altpapier im Finanzamt S noch zu finden“ und „Schildbürgerstreich“ eine beleidigende Schreibweise im Sinne des § 112 Abs. 3 BAO dar. Die Wortwahl des Abgabepflichtigen sei derart massiv, dass die verhängte Ordnungsstrafe sowohl ihrem Grunde als auch der Höhe nach zur Ahndung des Gebrauchs derartiger Passagen/Worte geboten erschienen wäre. Außerdem wäre für die Setzung dieser Maßnahme auch maßgebend gewesen, dass das Parteivorbringen mehrere beleidigende Angriffe bzw. Unterstellungen beinhalte. Es werde nämlich unterstellt, dass Finanzbeamte nur herum sitzen würden und mit dem 1x1 nicht zurecht kämen, weiters die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2002 nach Bekanntwerden des Umstandes, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zustehe, einem Schildbürgerstreich gleichgesetzt, und schließlich auch noch unterstellt, dass die bescheiderlassende Behörde Parteianträge nicht sorgfältig aufbewahre, sondern diese innerhalb kürzester Zeit als Altpapier entsorge.

Gegen diesen Ordnungsstrafenbescheid erhob der Berufungswerber mit Schriftsatz vom 2. August 2004 (eingegangen am 4. August 2004) rechtzeitig Einspruch (gemeint Berufung) und brachte rechtsmittelbegründend dazu wörtlich wie folgt vor:

„1.) Es ist auch beleidigend, MIR zu unterstellen, das Finanzamt wissentlich zu betrügen. 2.) Womit können Sie beweisen, ob Sie überhaupt berechtigt sind, „Ordnungsstrafen“ zu verhängen, bis dato ist mir nur bekannt, dass es beim Finanzamt S die Dr.Z und Dr.B gibt. 3.) Was sagt Paragraphen 112 BAO 1961 BGBl. 194/1961 idgF wirklich aus. 4.) Ihr Wutausbruch kommt möglicherweise daher, dass Sie meiner Beschwerde (gemeint der Einkommensteuerberufung vom 19. Juli 2004) teilweise Recht geben müssen. 5.) Die so genannte Ordnungsstrafe werde ich selbstverständlich nicht bezahlen. Warum auch, nur weil sich einige Herren noch in der K. und K. – Zeit befinden? (Mögliche) Beamtenbeleidigung (welch tolles Wort) = Majestätsbeleidigung war einmal. Denn ob Sie beleidigt sind oder nicht, ist mir egal. Außerdem womit und wohin sollte ich bezahlen? Eine äußerst nette und freundliche Dame der Ombudsstelle Wien (warum kann S nicht) gab mir die Auskunft, vermutlich ist mir ein Fehler unterlaufen. Wie Sie vermutlich feststellen können, habe ich noch NIE einen Alleinverdienerfreibetrag verlangt. Werde daher auch ohne „Drohungen“ meine „Steuerschulden“ in der Höhe von 364,-- € zurückzahlen, allerdings nicht auf einen Guss, sondern in drei Etappen. Die echten Steuersünder machen vermutlich nicht einmal das. Wenn Sie diesen Brief erhalten, bin ich schon im wohlverdienten Urlaub, Sie müssen sich bis ENDE Oktober 2004 gedulden. Es grüßt Sie G.R.“

Das Finanzamt legte die Berufung gegen den Ordnungsstrafenbescheid vom 23. Juli 2004 unter Antrag der Rechtsmittelabweisung in der Folge unmittelbar dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Zur Ursache für die beim Berufungswerber für den Einkommensteuerveranlagungszeitraum 2002 verfügte Verfahrenswiederaufnahme ist anhand der elektronischen Abgabenverfahrensdaten der

Ehegattin des Einschreiters (Versicherungsnummer 1942) ersichtlich, dass die Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter und Angestellten dem Finanzamt S am 15. Februar 2003 im Zuge automatisierter Datenübermittlung steuerpflichtige ASVG-Pensionseinkünfte für Frau K.R. betreffend 2002 von 4.571,43 € gemeldet hat. Das Abgabenkonto des Berufungswerbers (Steuernummer xy) lässt erkennen, dass die strittige Ordnungsstrafe am 26. Juli 2004 verbucht wurde, und das Abgabenkonto danach einen Gesamtrückstand von 464,-- € aufwies. Weiters ergibt sich nach vorliegender Aktenlage, dass das Parteivorbringen im Berufungsschriftsatz vom 2. August 2004 vom Finanzamt nicht nur als Berufung gegen den Ordnungsstrafenbescheid, sondern auch als Ratengesuch gewertet wurde. Am 9. August 2004 bewilligte die Erstbehörde dem Berufungswerber nämlich für den aushaftenden Abgabensaldo von 464,-- € die Abstattung in drei Teilbeträgen zahlbar im August und September 2004 mit je 150,-- € und im Oktober 2004 mit 164,-- €. Der dabei eingeräumte Tilgungsplan wurde bis dato eingehalten, so dass am Abgabenkonto des Berufungswerbers aktuell nur mehr ein Rückstand von 164,-- € (die im Oktober 2004 zahlbare dritte Rate) aushaftet.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Gemäß § 112 Absatz 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. I 194/1961 in der geltenden Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2003, BGBl. I 124/2003, hat das Organ einer Abgabenbehörde, das eine Amtshandlung leitet, für die Aufrechterhaltung der Ordnung und für die Wahrung des Anstandes zu sorgen.*

*Nach Absatz 2 dieser Bestimmung sind Personen, die die Amtshandlung stören oder durch ungeziemendes Benehmen den Anstand verletzen, zu ermahnen; bleibt die Ermahnung erfolglos, so kann ihnen nach vorausgegangener Androhung das Wort entzogen, ihre Entfernung verfügt und ihnen die Bestellung eines Bevollmächtigten aufgetragen oder gegen sie eine Ordnungsstrafe bis 400 Euro verhängt werden.*

*§ 112 Absatz 3 BAO bestimmt, dass die Abgabenbehörde die gleiche Ordnungsstrafe gegen Personen verhängen kann, die sich in schriftlichen Eingaben einer beleidigenden Schreibweise bedienen.*

*Die Verhängung einer Ordnungsstrafe schließt die strafgerichtliche Verfolgung wegen derselben Handlung nicht aus (Absatz 4 leg. cit.).*

Im Berufungsfall hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid des Berufungswerbers für 2002 wiederaufgenommen und dabei den bisher antragsgemäß berücksichtigt gewesenen Alleinverdienerabsetzbetrag nachträglich aberkannt. Rund sechzehn Monate nach Ergehen des Einkommensteuererstbescheides wurde dem Berufungswerber aus diesem Grund eine Einkommensteuernachforderung für 2002 von 364,-- € vorgeschrieben. Anlass für die Verfahrenswiederaufnahme war, dass sich auf Grund der von der

Pensionsversicherungsanstalt dem Finanzamt für die Gattin des Berufungswerbers für das Jahr 2002 übermittelten Bezugsbestätigung heraus gestellt hatte, dass diese im konkreten Zeitraum eigene steuerpflichtige Pensionseinkünfte über dem für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages maßgeblichen Grenzbetrag von 2.200,-- € in Höhe von 4.571,43 € bezogen hat.

In der am 19. Juli 2004 beim Finanzamt S gegen den wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2002 eingebrachten Berufung wendete der Berufungswerber gegen die nachträgliche Einkommensteuervorschreibung für 2002 ein, die Arbeitnehmerveranlagungserklärung 2002 richtig erstellt und keinen Fehler gemacht zu haben. Im Zuge seines weiteren Rechtsmittelvorbringens kritisierte der Einschreiter das konkrete Vorgehen des Finanzamtes massiv und rügte dabei insbesondere, dass die erstinstanzliche Behörde zwei Jahre benötigt hätte, um die nunmehr geänderten, angeblich richtigen Einkommensteuerbemessungsgrundlagen heraus zu finden. Im Zusammenhang mit dieser Kritik und seinen Unmutsäußerungen warf der Rechtsmittelwerber im konkreten Berufungsschriftsatz auch die Frage auf, "wofür Beamte herumsitzen, die mit dem 1x1 nicht so recht zusammen kommen, wenn man zwei Jahre braucht, um einen (angeblich) falschen Betrag heraus zu finden". Weiters bezeichnete er die von der Erstbehörde veranlasste Verfahrenswiederaufnahme als "Schildbürgerstreich", der seiner Ansicht nach nur dadurch "aus der Welt geschafft werden könne", dass der vorgeschriebene Einkommensteuernachforderungsbetrag entweder "vom Rechenkünstler (gemeint der die Wiederaufnahme verfügende Beamte) berappt werde" oder "von den Bossen des Finanzamtes S der Rundordner (Anmerkung mit dem neuen Sachbescheid) gefüttert werde". Zum Nachweis dafür, dass er seinen Arbeitnehmerveranlagungsantrag 2002 richtig erstellt hätte, merkte der Berufungswerber in diesem Rechtsmittelschriftsatz schließlich auch an, dass "er (gemeint der Arbeitnehmerveranlagungsantrag 2002) vielleicht noch im Altpapier im Finanzamt S zu finden sei". Am 23. Juli 2004 verhängte das Finanzamt gemäß § 112 Abs. 3 BAO über den Berufungswerber eine Ordnungsstrafe im Ausmaß von 100,-- € wegen beleidigender Schreibweise im Berufungsschriftsatz vom 19. Juli 2004 und verwies dabei entscheidungsbegründend konkret auf die verwendeten Formulierungen "die Frage ist schon erlaubt, wofür Beamte herumsitzen, die mit dem 1x1 nicht so recht zusammen kommen, wenn man zwei Jahre braucht, um einen (angeblich) falschen Betrag heraus zu finden", "Schildbürgerstreich" und "vielleicht ist er noch im Altpapier im Finanzamt Steyr zu finden".

Gegen die Verhängung dieser Ordnungsstrafe richtet sich die entscheidungsgegenständliche Berufung vom 4. August 2004. In dieser Rechtsmitteleingabe sucht der Berufungswerber seine mit Ordnungsstrafe belegte Ausdrucksweise einleitend damit zu rechtfertigen, dass durch die nachträgliche Änderung der Einkommensteuerbemessungsgrundlagen 2002 auch ihm in beleidigender Weise implizit unterstellt würde, das Finanzamt wissentlich betrogen zu haben. Zur verhängten Ordnungsstrafe selbst wird vorgebracht, dass dieser "Wutausbruch

des Finanzamtes (gemeint der Ordnungsstrafenbescheid) möglicherweise darauf basiere, dass die bescheiderlassende Behörde seinem bisherigen Vorbringen teilweise Recht geben müsse". Weiters zweifelt der Berufungswerber anlässlich dieser Rechtsmitteleingabe die grundsätzliche Zulässigkeit der Verhängung einer Ordnungsstrafe im Abgabenverfahren und auch an, dass das Finanzamt hierfür sachlich zuständig gewesen sei. Er wendet in diesem Zusammenhang nämlich ein, dass der angefochtene Ordnungsstrafenbescheid zwar die Bestimmung des § 112 BAO anführe, da eine entsprechende Zitierung des Gesetzestextes aber fehle, sei ungewiss, ob das Finanzamt zur Setzung der nunmehr bekämpften Maßnahme überhaupt berechtigt gewesen sei. Er werde daher die verhängte Ordnungsstrafe nicht bezahlen. Dies auch deshalb nicht, weil es seiner Ansicht nach eine "Beamtenbeleidigung = Majestätsbeleidigung" wie zur Zeit der Monarchie gegenwärtig gar nicht mehr gebe. Außerdem wisse er nicht, womit und wohin er die auferlegte Ordnungsstrafe (be)zahlen sollte. Abgesehen davon "sei es ihm auch egal, ob sich Organe des Finanzamtes beleidigt fühlten oder nicht". Abschließend weist der Berufungswerber im entscheidungsgegenständlichen Berufungsschriftsatz darauf hin, dass er den Einkommensteuernachforderungsbetrag für 2002 in Raten abstaten werde, weil er von einer freundlichen Dame der Ombudsstelle Wien die Auskunft erhalten habe, dass ihm bei Erstellung der Arbeitnehmerveranlagungserklärung 2002 offensichtlich ein Fehler unterlaufen sein dürfte.

Die Verhängung einer Ordnungsstrafe wegen beleidigender Schreibweise in einer Eingabe an die Abgabenbehörde im Sinne des § 112 Abs. 3 BAO setzt nach eingangs zitiertem Gesetzeswortlaut weder eine vorherige Abmahnung noch Androhung voraus (Ritz, Kommentar zur BAO<sup>2</sup>, § 112 Rz 1 mit Verweis auf VwGH 21.11.1966, 2163, 2164/65 Slg 7029A). Bei Vorliegen einer schriftlichen Eingabe, deren Inhalt als beleidigend anzusehen ist, kann die Abgabenbehörde daher eine Ordnungsstrafe bis zur gesetzlich vorgesehenen Höchstgrenze von 400,-- € zulässigerweise sofort bescheidmäßig verhängen. Zuständig hierfür ist jene Abgabenbehörde, die die Angelegenheit, in der die mit beleidigender Schreibweise versehene Eingabe eingebracht wurde, zu erledigen hat (Ritz, Kommentar zur BAO<sup>2</sup> § 112 Rz 4). Erfolgt die beleidigende Schreibweise in einer Berufung (§ 243 BAO) oder einem Berufungsvorlageantrag (§ 276 BAO) so ist für die Verhängung der Ordnungsstrafe außer der Abgabenbehörde zweiter Instanz auch die Abgabenbehörde erster Instanz zuständig (VwGH 30.11.1993, 89/14/0144; Ritz, Kommentar zur BAO<sup>2</sup> § 112 Rz 4). Da das entscheidungsgegenständliche, von der Erstbehörde als beleidigend erachtete Vorbringen des Berufungswerbers im Berufungsschriftsatz gegen den für 2002 wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid erstattet wurde, war zu dessen Ahndung unter Voraussetzung, dass dieses Vorbringen tatsächlich einer beleidigenden Schreibweise im Sinne des Tatbestandes des § 112 Abs. 3 BAO entspricht, nach dem Vorgesagten jedenfalls auch das Finanzamt S als Abgabenbehörde erster Instanz sachlich zuständig. Damit geht der vom Berufungswerber diesbezüglich erhobene Berufungseinwand unzweifelhaft ins Leere.

Aus der Wortfolge „die gleiche Ordnungsstrafe kann verhängt werden“ im § 112 Abs. 3 BAO ergibt sich, dass die Verhängung einer Ordnungsstrafe wegen beleidigender Schreibweise dem Grunde und auch der Höhe nach im behördlichen Ermessen liegt (VwGH 30.11.1993, 89/14/0144; Ritz, Kommentar zur BAO<sup>2</sup> § 112 Rz 6). Nach § 20 BAO haben sich Ermessensentscheidungen stets in jenen Grenzen zu halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach „Billigkeit“ und „Zweckmäßigkeit“ unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung regelmäßig die Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse. Darüber hinaus ergeben sich die für die Ermessensübung maßgeblichen Kriterien jedoch primär aus der das Ermessen einräumenden Bestimmung selbst (Ritz, Kommentar zur BAO<sup>2</sup> § 20 Rz 5 bis 8). Jede Ermessensübung setzt daher unabdingbar eine Auseinandersetzung mit dem Zweck der konkreten (Ermessens)Norm voraus. Die Bestimmung über die Ordnungsstrafe dient nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung zur dem § 112 Abs. 3 BAO inhaltsgleichen Bestimmung des § 34 AVG (Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz) und zum § 112 Abs. 3 BAO nicht der Einnahmenerzielung durch die Behörde, sondern vielmehr der Wahrung des Anstandes im Verkehr mit (Abgaben)Behörden durch eine sachliche und unpersönliche Ausdrucksweise (VwGH 27.1.1958, 783/56; VwGH 25.3.1988, 87/11/0271; VwGH 30.11.1993, 89/14/0144). Weiters ist Normzweck, eine Verfahrensentschärfung herbei zu führen und dadurch für die Zukunft die Möglichkeit einer sachlichen Auseinandersetzung zwischen Partei und Behörde zu schaffen. Schließlich dient die Setzung einer Maßnahme im Sinne des § 112 Abs. 3 BAO aber auch der Ahndung von Anstandsverletzungen gegenüber der Abgabenbehörde und damit verbunden auch dazu, Personen, die den Anstand im Umgang mit einer Behörde verletzt haben, zur Besserung ihres Verhaltens im Abgabungsverfahren zu bewegen. Da Gegenstand des Schutzes im Sinne des § 112 Abs. 3 BAO nicht die Kritik der Partei gegenüber der Behörde, sondern die Art des Vorbringens einer solchen Kritik ist (Beschlüsse des VfGH vom 14. November 1976, 200/75, 314, 315/75 und 405/75; VwGH 30.11.1993, 89/14/0144), darf eine Ordnungsstrafe nicht allein deshalb verhängt bzw. dazu verwendet werden, um eine sachlich berechnigte Kritik der Partei zu unterbinden (Ritz, Kommentar zur BAO<sup>2</sup> § 112 Rz 3 unter Hinweis auf das zur vergleichbaren Bestimmung des § 86 Zivilprozessordnung ergangene Erkenntnis des OGH 30.6.1998, 1 Ob 181/98v). Im Beschluss vom 12. März 1992, B 101/91 hat der Verfassungsgerichtshof im Hinblick auf die Verhängung einer Ordnungsstrafe festgestellt, dass Behörden einer demokratischen Gesellschaft Äußerungen der Kritik, des Unmutes und des Vorwurfes ohne übertriebene Empfindlichkeit hinnehmen müssen. Es darf somit allein wegen Kritikübung keine Ordnungsstrafe verhängt werden, wenn diese Kritik an einer Behörde, einem Behördenorgan oder an einer Amtshandlung den Mindestanforderungen des Anstandes gerecht wird,

sachbezogen ist und sie auch keine Behauptungen enthält, die einer Beweisführung nicht zugänglich (VwGH 11.12.1985, 84/03/0155; VwGH 4.10.1995, 95/15/0125; VwGH 27.10.1997, 97/17/0187; VfGH 12.3.1992, B 101/91). Die Kritik einer Partei gegenüber der Behörde hat sich jedoch stets in den Grenzen der Sachlichkeit zu halten. Erfüllt daher eine schriftliche Eingabe die vorstehenden Voraussetzungen nicht, dann ist die Verhängung einer Ordnungsstrafe selbst dann zulässig und rechtmäßig, wenn der in der Behördeneingabe zum Ausdruck gebrachten Kritik inhaltliche Berechtigung zukommt (VwGH 2.7.1990, 90/19/0299; VwGH 30.11.1993, 89/14/0144).

Der Tatbestand des § 112 Abs. 3 BAO fordert für die Verhängung einer Ordnungsstrafe nur eine beleidigende Schreibweise in einer schriftlichen Eingabe an die Abgabebehörde. Es genügt daher, wenn die vom Einbringer eines Schriftsatzes gewählte Ausdrucksweise objektiv betrachtet beleidigend ist. Beleidigungsabsicht des Einschreiters ist für die Tatbestandsverwirklichung somit nicht gefordert und daher weder zu prüfen noch nachzuweisen (VwGH 21.5.1974, 1762 bis 1764/73; VwGH 4.10.1995, 95/15/0125; VwGH 27.10.1997, 97/17/0187). Was das im Einzelfall zu verhängende Ausmaß der Ordnungsstrafe betrifft, so hat maßgebend dafür im Wesentlichen die Überlegung zu sein, welche Strafhöhe innerhalb des gesetzlichen Rahmens voraussichtlich eine Änderung des Fehlverhaltens der Partei erwarten lässt (VwGH 30.11.1993, 89/14/0144).

Beim Tatbestandsmerkmal „beleidigende Schreibweise“ im Sinne des § 112 Abs. 3 BAO handelt es sich um einen auslegungsbedürftigen, unbestimmten Gesetzesbegriff. Aus Anlass höchstgerichtlich ergangener Erkenntnisse wurden mit diesem Gesetzesbegriff bzw. dem Begriff „Beleidigung“ insbesondere Ausdrucksweisen verbunden, die kränkend, verletzend, demütigend, entwürdigend, erniedrigend, herabsetzend, schimpflich, verunglimpfend, schmähend, verspottend, verhöhrend oder der Lächerlichkeit aussetzend wirken, die den Vorwurf eines verächtlichen, schändlichen, schmachvollen, sittlich verwerflichen Handels zum Ausdruck bringen sollen, die jeweils also Behauptungen darstellen, die einer Beweisführung unzugänglich sind (VwGH 20.3.1979, 727/77; VwGH 27.10.1997, 97/17/0187), und für daher ein Wahrheitsbeweis nicht in Frage kommen kann (Beschluss des VfGH vom 18. November 1961, B 73/61). Weiters erachtet die Rechtsprechung eine Schreibweise auch dann als beleidigend, wenn sie ein unsachliches Vorbringen solcher Art enthält, dass dies ein ungeziemendes Verhalten gegenüber der Behörde darstellt. Schließlich ist das Tatbestandserfordernis der beleidigenden Schreibweise der höchstgerichtlichen Rechtsprechung folgend auch immer dann verwirklicht, wenn ein Parteivorbringen unpassende Vergleiche, Anspielungen und dgl. beinhaltet, durch die das Verhandlungsklima zwischen Partei und Behörde belastet und eine sachliche Auseinandersetzung erschwert wird (VwGH 4.10.1995, 95/15/0125). Für die Verwirklichung des Tatbestandes nach § 112 Abs. 3 BAO ist es im Übrigen unmaßgeblich, ob sich die beleidigenden Formulierungen gegen die



Abgabenbehörde an sich, gegen konkrete Behördenorgane oder gegen eine bestimmte Amtshandlung richten (VwGH 4.10.1995, 95/15/0125; VwGH 30.11.1993, 89/14/0144).

Ausgehend von diesen von der Rechtsprechung zum § 112 Abs. 3 BAO entwickelten Grundsätzen ergibt sich nunmehr für den Berufungsfall, dass die vom Finanzamt mit Ordnungsstrafe belegten Formulierungen des Rechtsmittelwerbers in seiner Berufung gegen den wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2002 allesamt den Boden sachlicher Kritik überschreiten und sie von der Erstbehörde daher zu Recht unter den Tatbestand der beleidigenden Schreibweise im Sinne des § 112 Abs. 3 BAO subsumiert wurden. Wenn der Berufungswerber in dieser Rechtsmitteleingabe zwar verpackt als Fragestellung nämlich ausführt, "wofür Beamte herumsitzen, die mit dem 1x1 nicht so recht zusammen kommen, wenn man zwei Jahre braucht, um einen (angeblich) falschen Betrag heraus zu finden", so entbehrt diese Formulierung im Anlassfall nicht nur jeglicher Sachlichkeit, sondern werden damit die mit der Einkommensteuerveranlagung des Berufungswerbers befasst gewesenen Behördenorgane auch in erniedrigender Weise der Untätigkeit bzw. Faulheit bezichtigt und außerdem auch für die im Rahmen ihrer dienstlichen Obliegenheiten zu besorgenden Aufgaben als unqualifiziert abgestempelt. Das konkrete Vorbringen unterstellt den betroffenen Organen somit in beleidigender Weise, ihre Dienstpflichten durch Nichtbearbeitung von übertragenen Agenden bzw. wegen mangelnder fachlicher Eignung durch unrichtige Aktenbearbeitung verletzt zu haben. Besonders herabwürdigend erachtet die erkennende Behörde im konkreten Zusammenhang die Anspielung des Berufungswerbers, dass die betroffenen Sachbearbeiter mit dem 1x1 nicht so recht zusammen kämen, weil damit unterschwellig zum Ausdruck gebracht wird, dass deren fachliche Eignung nicht einmal dem Volksschulniveau entspreche. Abgesehen davon, dass mit diesen erniedrigenden, einem Wahrheitsbeweis nicht zugänglichen Ausdrucksweisen die Mindestanforderungen des Anstandes gegenüber der Erstbehörde bei weitem unterschritten wurden, und dadurch unzweifelhaft auch das Verhandlungsklima zwischen Erstbehörde und Berufungswerber getrübt und belastet wurde, ist der Rechtsmittelwerber mit seiner dabei angebrachten Kritik auch inhaltlich nicht im Recht. Tatsächlich gründete die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 2002 nämlich nicht wie vom Einschreiter im Berufungsschriftsatz vom 19. Juli 2004 unterstellt auf einem Versäumnis bzw. Fehler des Finanzamtes, sondern nach vorliegender Aktenlage vorrangig darauf, dass der Berufungswerber in seiner Arbeitnehmerveranlagungserklärung 2002 den Alleinverdienerabsetzbetrag trotz Nichtvorliegens der diesbezüglichen Anspruchsvoraussetzungen geltend machte. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Verarbeitung von Masseneingaben wie Anträgen auf Arbeitnehmerveranlagung seit einigen Jahren auf Grund entsprechender dienstlicher Vorgaben in zunehmenden Ausmaß ohne detaillierte Überprüfung der erklärten Daten nur mehr stichprobenartig erfolgt. Dies erklärt, weshalb die Beantragung des nicht zustehenden

Alleinverdienerabsetzbetrages im Anlassfall für die Abgabenbehörde erster Instanz nicht sofort augenscheinlich geworden und vorerst unentdeckt geblieben ist. Demnach erweist sich aber die diesbezügliche Kritik des Einschreiters keinesfalls als sachlich berechtigt, wenn man überdies berücksichtigt, dass die nachträgliche Einkommensteuervorschreibung für 2002 anlassgegenständlich nach gegebener Sachlage maßgebend durch das eigene Handeln des Berufungswerbers, nämlich die zu unrecht erfolgte Beantragung des Alleinverdienerabsetzbetrages, veranlasst gewesen ist. Unzutreffend ist in diesem Zusammenhang auch, wenn der Berufungswerber kritisiert, das Finanzamt hätte zur Ermittlung der tatsächlichen Einkommensteuerbemessungsgrundlagen eines Zeitraumes von zwei Jahren bedurft, da die Verfahrenswiederaufnahme im konkreten Fall nachweislich sechzehn Monate nach dem Einkommensteuererstbescheid erfolgte. Ohne inhaltliches Substrat sind auch die weiteren Ausführungen des Berufungswerbers, dass ihm das Finanzamt wissentlichen Steuerbetrug unterstellt hätte, da die amtswegige Wiederaufnahme eines Abgabensverfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO keinen Schuldvorwurf gegenüber dem Abgabepflichtigen beinhaltet. Wenngleich der Unmut des Berufungswerbers über die erfolgte Steuernachforderung unter dem Gesichtspunkt seines nicht allzu hohen Pensionseinkommens in gewisser Weise nachvollziehbar ist, hat er mit seinen vorerwähnten und mit Ordnungsstrafe belegten Ausdrucksweisen doch bei weitem über das Ziel der Bescheidenanfechtung hinausgeschossen und damit die im Verkehr mit der Abgabenbehörde geforderte anständige Begegnung massiv missachtet.

Dies im Übrigen auch deshalb, weil er das Verfahren zur Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2002 im Berufungsschriftsatz vom 19. Juli 2004 mit einem "Schildbürgerstreich" verglichen hat. Dieser Vergleich stellt eine Verhöhnung dieser Amtshandlung und im Sinne der obigen Rechtsprechung daher ebenfalls eine beleidigende Schreibweise dar. Da die Schildbürger bekanntermaßen einfältige Handlungen gesetzt haben, die sich im Nachhinein regelmäßig als kontraproduktiv herausstellten, wird den beim Finanzamt S mit der konkreten Abgabensache betraut gewesenen Organen mit diesem Vergleich ebenfalls ein solches Handeln unterstellt. Deren Dienstleistung wird durch diese Formulierung somit der Lächerlichkeit preisgegeben, was ohne Zweifel gleichfalls einer beleidigenden Schreibweise im Sinne der zitierten Gesetzesbestimmung gleichkommt.

Schließlich erfüllt aber auch die Anspielung des Berufungswerbers, dass sein "richtig" erstellter Arbeitnehmerveranlagungsantrag für 2002 "vielleicht noch im Altpapier im Finanzamt S zu finden sei", das Tatbestandserfordernis der beiliegenden Schreibweise. Mit Recht führt die Abgabenbehörde erster Instanz in der Entscheidungsbegründung des angefochtenen Ordnungsstrafenbescheides zum konkreten Vorbringen des Berufungswerbers aus, dass diese Anspielung unterstelle, dass Parteianbringen beim Finanzamt S nicht ordnungsgemäß aufbewahrt, sondern nach kürzester Zeit mit dem Altpapier entsorgt würden. Bei näherer Betrachtung wirft der Rechtsmittelwerber der Erstbehörde damit ohne sachliche

Begründetheit, sein Arbeitnehmerveranlagungsantrag 2002 wurde aktenkundig im Arbeitnehmerveranlagungsakt abgelegt, vor, sich durch verfrühte Entsorgung von Aktenteilen unzulässigerweise und missbräuchlich über Dienstpflichten hinwegzusetzen. Dieser unsubstanzierte Vorwurf greift in die persönliche und dienstliche Integrität der betroffenen Behördenorgane und auch die ihrer Vorgesetzten, die für die Kontrolle der Einhaltung der Dienstpflichten verantwortlich sind, ebenfalls in herabsetzender und damit beleidigender Weise ein und wurde daher wie auch die zuvor erörterten Formulierungen von der Erstbehörde zu Recht mit Ordnungsstrafe belegt. Die Erlassung des bekämpften Ordnungsstrafenbescheides stellt aus vorstehenden Gründen daher keinen "Wutausbruch" der Erstbehörde in Reaktion darauf dar, dass der vom Berufungswerber im Berufungsschriftsatz vom 19. Juli 2004 vorgetragenen Kritik inhaltlich (teilweise oder gänzliche) Berechtigung zukomme, sie ist infolge Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes im Sinne des § 112 Abs. 3 BAO im Berufungsfall vielmehr zulässiger Vollzug bestehender Rechtsnormen innerhalb des vom Gesetzgeber eingeräumten Ermessensspielraumes.

Im Hinblick auf die gehäuften Angriffe des Berufungswerber gegen den Beamtenstand im allgemeinen und die Organe des Finanzamtes S im besonderen im Schriftsatz vom 19. Juli 2004 erachtet auch die Rechtsmittelbehörde im Berufungsfall die Verhängung einer Ordnungsstrafe jedenfalls als zweckmäßig. Die Erforderlichkeit einer solchen Maßnahme ergibt sich vorliegend aber nicht nur unter dem Gesichtspunkt der Ahndung der beschriebenen beleidigenden Ausdrucksweisen des Berufungswerbers, sondern insbesondere auch deshalb, weil der Einschreiter zu einer angepassten Ausdrucksweise im Behördenverkehr angeleitet und nicht zuletzt auch das durch die beschriebenen Formulierungen zwischen Erstbehörde und Einschreiter getrübt Verhandlungsklima jedenfalls für die Zukunft entschärft werden soll. Dass eine solche Entschärfung im vorliegenden Fall dringend geboten ist, zeigt das erneut nicht den üblichen Anstandserfordernissen gegenüber Behörden entsprechende Vorbringen des Rechtsmittelwerbers im Berufungsschriftsatz vom 2. August 2004. Im Rahmen der Billigkeitserwägungen ist wohl zu berücksichtigen, dass der Berufungswerber Bezieher einer nicht allzu hohen Alterspension ist, da die Zweckmäßigkeitsüberlegungen aber bei weitem überwiegen, ist diesen gegenständlich der Vorrang einzuräumen. Für den angefochtenen, aus obigen Entscheidungsgründen dem Grunde nach zu Recht erlassenen Ordnungsstrafenbescheid kommt eine Aufhebung im Sinne des Berufungsbegehrens daher auch im Rahmen der Ermessensübung nicht in Betracht. Im Übrigen erachtet die Berufsbehörde auch die Höhe der vom Finanzamt mit 100,-- € bemessenen Ordnungsstrafe als dem gegebenen Sachverhalt und der Zielsetzung, den Berufungswerber zu einer anständigen Begegnung im Verkehr mit den Abgabenbehörden anzuleiten, angemessen. Da mit dieser Strafhöhe nur ein Viertel des gesetzlich zulässigen Rahmens

ausgeschöpft ist, haben auch der Umstand, dass es sich gegenständlich um die erste diesbezügliche Maßnahme gegen den Berufungswerber handelt, und weiters auch die wirtschaftliche Situation des Einschreiters entsprechenden Niederschlag in der Ausmessung der Ordnungsstrafe gefunden. Gegen eine betragliche Herabsetzung der erstinstanzlich verhängten Ordnungsstrafe spricht vorliegend, dass der mit dieser Sanktion verbundene Zweck einer Besserung des Berufungswerbers durch ein geringeres Strafausmaß mit hoher Wahrscheinlichkeit verfehlt würde. Diese Annahme wird berufungsgegenständlich schon dadurch bestätigt, dass der Rechtsmittelwerber trotz verhängter Ordnungsstrafe auch im nachfolgenden Berufungsschriftsatz gegen den Ordnungsstrafenbescheid seine Ausdrucksweise gegenüber der Abgabenbehörde nicht merklich verbessert hat.

Da somit vom Finanzamt wegen der oben beschriebenen Formulierungen des Berufungswerbers im Rechtsmittelschriftsatz vom 19. Juli 2004 eine Ordnungsstrafe wegen beleidigender Schreibweisen im Sinne des § 112 Abs. 3 BAO dem Grunde und auch der Höhe nach zu Recht verhängt wurde, und das Überwiegen der dargestellten Zweckmäßighkeitsgründe gegenständlich einem Absehen von dieser Ordnungsstrafe entgegen steht, war der vorliegenden Berufung daher keine Folge zu geben und deshalb spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. September 2004