

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Andrea Ebner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. Oktober 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrssteuern und Glückspiel vom 19. Oktober 2020 betreffend Rückerstattung von motorbezogener Versicherungssteuer März 2017-Juli 2019; Steuernummer ***BF1StNr1***, ErfNr ***xxx*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Beschwerdefall strittig ist die Rückerstattung der motorbezogenen Versicherungssteuer für den Zeitraum März 2017-Juli 2019.

Mit Schreiben vom 5. Mai 2020 beantragte der Beschwerdeführer beim vormals zuständigen Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glückspiel die Rückerstattung der motorbezogenen Versicherungssteuer iHv EUR 5.990,76 für den Zeitraum 2016 bis 2019 für die genannten Fahrzeuge, weil ihm im Behindertenpass vom 26. Juni 2019 rückwirkend mit 28. November 2016 die Unbenützbarkeit von öffentlichen Verkehrsmitteln zugestanden worden sei. Dass die betreffenden Versicherungsunternehmen die Annahme und Evidenzhaltung eines „unvollständigen“ Kr 21 Formulars vor Ausstellung des betreffenden Behindertenpasses abgelehnt hätten, sei nicht der Sphäre des Beschwerdeführers zuzurechnen. Der Behindertenpass vom 29. Juni 2015 sowie vom 26. Juni 2019, der Parkausweis für Behinderte, Bestätigungsschreiben von Auskunftspersonen von

Versicherungsunternehmen sowie Schreiben in diesem Zusammenhang der Volksanwaltschaft wurden als Beweismittel übermittelt.

Mit Ergänzung vom 18. Juni 2020 (in Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 3. Juni 2020) konkretisierte der Beschwerdeführer den Rückerstattungsantrag hinsichtlich der betreffenden Kraftfahrzeuge und Zeiträume und schränkte die Höhe des Rückerstattungsersuchens auf EUR 4.582,57 ein.

Mit Bescheid vom 19. Oktober 2020, zugestellt am 21. Oktober 2020, wies die belangte Behörde den beschwerdegegenständlichen Rückerstattungsantrag der motorbezogenen Versicherungssteuer ab, weil die in § 4 Abs. 3 Z 9 lit a VersStG normierte materielle Voraussetzung für die Befreiung von der motorbezogenen Versicherungssteuer betreffend die beantragten Zeiträume, Fahrzeuge und Versicherungsverhältnisse nicht erfüllt sei.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 28. Oktober 2020. Darin wird wiederholt ausgeführt, dass der Beschwerdeführer das Formular Kr 21 am 28. November 2016 bei einem betreffenden Versicherungsunternehmen habe abgeben wollen, die Annahme aufgrund Unvollständigkeit des Antrages (Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung; Feststellung der Unzumutbarkeit der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel) verweigert worden sei. Die Unzumutbarkeit der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel sei dem Beschwerdeführer erst am 26. Juni 2019 rückwirkend mit dem Datum der Antragstellung, somit mit 28. November 2016 bescheinigt worden. Damit seien nach Ansicht des Beschwerdeführers rückwirkend die Befreiungsvoraussetzungen von der motorbezogenen Versicherungssteuer mit 28. November 2016 vorgelegen. Dem Beschwerdeführer sei die Tatbestandsvoraussetzung der Abgabe der Abgabenerklärung Kr 21 beim Versicherer nach § 4 Abs. 3 Z 9 VersStG bewusst; die Annahme sei jedoch von betreffenden Versicherungsunternehmen abgelehnt worden. Der Beschwerdeführer habe alles Mögliche und Zumutbare unternommen, um eine Befreiung von der motorbezogenen Versicherungssteuer gemäß § 4 Abs 3 Z 9 VersStG – unter Verweis auf vorgelegte Beweismittel – zu erreichen. Zudem irre die belangte Behörde dahingehend, wenn sie annehme, dass das Kraftfahrzeug auf den Namen der behinderten Person zum Verkehr zugelassen sein müsse. Die überwiegende Verwendung des ***Auto 1*** sei durch den Beschwerdeführer erfolgt. Zudem habe sich die belangte Behörde mit den beigebrachten Beweismitteln nicht auseinandergesetzt. Auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung wurde gemäß § 262 Abs 2 BAO verzichtet. Der Beschwerdeführer beantragte dem mit Schreiben vom 18. Juni 2020 konkretisierten Rückerstattungsantrag vom 7. Mai 2020 stattzugeben und die motorbezogene Versicherungssteuer iHv EUR 4.582,57 zu refundieren.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 19. Jänner 2021 zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht vom selben Tag beantragt die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde. Begründend führte sie aus, dass die materielle Tatbestandsvoraussetzung für die Befreiung gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 VersStG mangels Überreichung der Abgabenerklärung Kr 21

im Original an das zuständige Finanzamt im Wege des Versicherers nicht erfüllt gewesen sei. Im gegenständlichen Fall sei die Abgabenerklärung Kr 21 (im Original) erstmals am 9. Juli 2019 beim Versicherer (Versicherung 4 betreffend ***Auto 3***) vorgelegt worden. Für Zeiträume vor dem Einreichen des Formulars Kr21 sei der Befreiungstatbestand nicht erfüllt und es könne nicht zu einer Rückerstattung der vom Versicherer einbehaltenen motorbezogenen Versicherungssteuer kommen. Der Vollständigkeit halber werde zudem angemerkt, dass bei Wechsel eines Fahrzeuges die Voraussetzungen für die Befreiung neuerlich zu prüfen seien und auch wieder vorliegen müssten. Wird zu einem bereits zugelassenen Kraftfahrzeug ein weiteres Kraftfahrzeug „hinzugemeldet“ (Wechselkennzeichen), seien neuerlich die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung, bezogen auf das neue Kraftfahrzeug, vorzulegen (neue Abgabenerklärung Kr 21, Nachweis über die Körperbehinderung). Der Beschwerdeführer habe im gegenständlich beantragten Zeitraum mehrmals die Fahrzeuge und auch den Versicherer gewechselt und hätte jedes Mal eine neue Abgabenerklärung Kr 21 einreichen müssen. Dies habe er laut eigenen Angaben nicht einmal tatsächlich versucht. Weiters werde festgehalten, dass das Kraftfahrzeug ausschließlich auf einen oder mehrere Behinderte zum Verkehr zugelassen sein müsse. Gegenständlich sei auch die Rückerstattung betreffend ein auf eine andere Person zugelassenes Fahrzeug beantragt worden. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers habe dies auch in der Fassung des Gesetzes vor 1. Dezember 2019 gegolten.

Am 20. September 2021 fand antragsgemäß vor dem Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit am 18. Juni 2020 ergänztem, erstmals in Schriftform eingebrachtem Rückerstattungsantrag vom 5. Mai 2020 begehrte der Beschwerdeführer die Rückerstattung der motorbezogenen Versicherungssteuer iHv EUR 4.582,57 für folgende Kraftfahrzeuge und Zeiträume:

- ***Auto 1***
3. März 2017 – 4. April 2017; EUR 28,64 Versicherung¹
(Zulassung Frau X; Versicherungspolizze lautet auch auf den Beschwerdeführer)
- ***Auto 2***
4. April 2017 – 3. April 2018; EUR 950,40 Versicherung¹
(ab 5. Mai 2017 Wechselkennzeichen mit ***Auto 3***; ***Auto 2*** am 29. Juni 2017 abgemeldet; Versicherung für ein Jahr im Voraus bezahlt)

- *****Auto 3*****

5. Mai 2017 – 4. Mai 2018; EUR 1.711,44 Versicherung¹ (Zulassungsstelle Versicherung 2)

1. Mai 2018 – 1. Mai 2019; EUR 1.711,44 *****Versicherung 3*****

1. Juni 2019 – 9. Juli 2019; EUR 180,65 Versicherung 4

Am 28. November 2016 hat der Beschwerdeführer einen Antrag auf Feststellung der Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln gemäß § 42 Abs 1 Behindertengesetz beim Sozialministeriumsservice eingebracht.

Am 26. Juni 2019 wurde ihm der Behindertenpass, *****Nr xxx*****, rückwirkend zum 28. November 2016 unbefristet mit Vermerk der Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln ausgestellt. Der Beschwerdeführer verfügt auch über einen Parkausweis für Behinderte, Ausweis-*****Nr xxx*****.

Der Beschwerdeführer wechselte im Streitzeitraum mehrmals seine Fahrzeuge sowie Versicherungen und es wurde zu einem bereits zugelassenen Kraftfahrzeug ein weiteres Kraftfahrzeug „hinzugemeldet“ (Wechselkennzeichen). Die Abgabenerklärung für Menschen mit Behinderung betreffend Befreiung von der motorbezogenen Versicherungssteuer (Formular Kr 21) wurde erstmals am 9. Juli 2019 bei der Versicherung 4 betreffend *****Auto 3***** eingereicht. Ab diesem Zeitpunkt wurde Seitens des Versicherers die Befreiung von der motorbezogenen Versicherungssteuer gemäß § 4 Abs 3 Z 9 VersStG gewährt. Vor diesem Zeitpunkt wurde ein solches Formular Kr 21 unstrittig nicht bei einem Versicherungsunternehmen abgegeben; dies auch nicht im Zuge dem Zuge eines Versicherungs- oder Fahrzeugwechsels.

Der Beschwerdeführer erkundigte sich jedoch bereits im Jahr 2016 hinsichtlich der Befreiungsvoraussetzungen von der motorbezogenen Versicherungssteuer und der Möglichkeit der Abgabe der Abgabenerklärung Formular Kr 21. Ihm wurde von Mitarbeitern, die im betreffenden Zeitraum für diverse, im Verwaltungsakt ersichtliche Versicherungsunternehmen tätig waren, mitgeteilt, dass eine Annahme des Formulars Kr 21 erst bei Vorliegen sämtlicher Nachweise für die Befreiung der motorbezogenen Versicherung möglich sei. Frau *****A***** (Versicherung²) erteilte dem Beschwerdeführer diese mündliche Auskunft persönlich, als er am 28. November 2016 in der Zustellungsstelle war. Von einem Sachbearbeiter der Versicherung 4 wurde dem Beschwerdeführer telefonisch am 28. November 2016 die Auskunft erteilt, dass unvollständige Kr 21 Formulare nicht in Evidenz genommen werden würden. Der Beschwerdeführer hat die Abgabe der Abgabenerklärung Formular Kr 21 in der Folge nicht versucht.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

Aus den im Zuge der Verhandlung vorgelegten Dokumenten geht hervor, dass der Beschwerdeführer (bereits) am 24. Juli 2019 eine E-Mail an den damaligen Finanzminister gesendet hat, in deren Anhang sich ein auf Rückerstattung der geleisteten motorbezogenen Versicherungssteuer ab dem Jahr 2016 gerichtetes Schreiben befunden hat. Mit E-Mail vom selben Tag sicherte der damalige Finanzminister dem Beschwerdeführer zu, den Fall prüfen zu lassen. Die belangte Behörde teilte in der mündlichen Verhandlung mit, dass zum damaligen Zeitpunkt entweder der Steuerombudsmann ***E*** oder ein Mitarbeiter der Fachabteilung an die belangte Behörde zur Stellungnahme herangetreten seien. Der belangten Behörde sei zu diesem Zeitpunkt der Sachverhalt jedoch noch nicht bekannt gewesen; eine Antragstellung bei der (zuständigen) belangten Behörde in Schriftform sei nicht erfolgt. Streitgegenständlich sei daher der Antrag vom 5. Mai 2020 in Verbindung mit dem Ergänzungsschreiben vom 18. Juni 2020. Dass bereits vor diesem Zeitpunkt ein Antrag in Papierform oder per Fax an die belangte Behörde gerichtet gewesen sei, wird vom Beschwerdeführer nicht behauptet. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass am 5. Mai 2020 erstmals ein Rückerstattungsantrag in schriftlicher Form bei der (zuständigen) belangten Behörde eingelangt ist.

Dass es im Streitzeitraum zu mehreren Wechseln der betreffenden Kraftfahrzeuge gekommen ist und im Zeitraum 5. Mai 2017 – 29. Juli 2017 ein Wechselkennzeichen betreffend den ***Auto 2*** und den ***Auto 3*** bestanden hat, ergibt sich aus den Vorbringen des Beschwerdeführers sowie den vorgelegten im Verwaltungsakt befindlichen Unterlagen. Unstrittig ist ebenfalls, dass das Kraftfahrzeug ***Auto 1*** nicht auf den Beschwerdeführer zugelassen war. Vielmehr gab er selbst im Verwaltungsverfahren an, dass die Zulassung auf Frau X erfolgte, wenngleich in der Versicherungspolize auch der Beschwerdeführer angeführt ist. An den Angaben des Beschwerdeführers besteht für das Bundesfinanzgericht kein Zweifel, zumal diese mit den im Verwaltungsakt befindlichen Unterlagen übereinstimmen.

Nach eigenen Angaben hat der Beschwerdeführer erstmals am 9. Juli 2019 tatsächlich die Abgabenerklärung (Formular Kr 21) zur Befreiung von der motorbezogenen Versicherungssteuer bei der Versicherung 4 betreffend ***Auto 3*** eingereicht. Dass das Formular Kr 21, wenngleich in unvollständiger Form, somit bereits vor dem 9. Juli 2019 bei einem Versicherer abgegeben wurde, wird vom Beschwerdeführer nicht einmal behauptet. Vielmehr ergibt sich aus den aktenkundigen Schreiben diverser Versicherungsunternehmen sowie Angaben des Beschwerdeführers selbst, dass eine Abgabe des Formulars Kr 21 tatsächlich zu keinem früheren Zeitpunkt erfolgt ist (vgl etwa auszugsweise die E-Mail des Beschwerdeführers an die belangte Behörde vom 7. Juli 2020 *„Ich habe aufgrund dieser mündlichen Auskünfte auch nicht weiter versucht, das unvollständig ausgefüllte KR 21 Formular auch tatsächlich abermals abzugeben weil es sowieso wie bestätigt nicht entgegen genommen wird!!“*). Entsprechend einem Aktenvermerk der belangten Behörde über ein Telefonat mit der Landesdirektion der Versicherung¹ vom 29. Juni 2020 sei im Versicherungsakt kein Vermerk enthalten, dass der Beschwerdeführer versucht habe, ein unvollständiges Formular Kr 21

abzugeben. Von der ***Versicherung 3***, Herr ***D*** (Nachfolger des ***C***)) sei laut Telefonat der belangten Behörde vom 30. Juni 2020 bestätigt worden, dass die Befreiung von der motorbezogenen Versicherungssteuer kein Thema gewesen sei (siehe auch mit E-Mail vom 31. Juli 2020)). Für das Bundesfinanzgericht besteht somit kein Zweifel daran, dass das (vollständig ausgefüllte) Formular Kr 21 erstmals am 9. Juli 2019 tatsächlich bei einem Versicherer abgegeben wurde.

Aus den Unterlagen des Verwaltungsaktes geht hervor, dass der Beschwerdeführer jedenfalls Erkundungen hinsichtlich der Befreiung von der motorbezogenen Versicherungssteuer im Streitzeitraum eingeholt hat (etwa Schreiben vom 27. März 2020 von ***A*** (als Privatperson, die in einer Zulassungsstelle der Versicherung 2 arbeitete), wonach die Annahme des unvollständig ausgefüllten Formulars Kr 21 am 28. November 2016 nicht möglich gewesen sei; E-Mail vom 31. März 2020 der Versicherung 4, wonach dem Beschwerdeführer telefonisch am 28. November 2016 die Auskunft erhalten habe, dass unvollständige Kr 21 Formulare nicht entgegen genommen werden würden). Entsprechend der Vorbringen des Beschwerdeführers sowie entsprechender aktenskundiger Bestätigungen diverser Versicherungsunternehmen bestehen für das Bundesfinanzgericht keine Zweifel, dass der Beschwerdeführer tatsächlich Erkundungen hinsichtlich der Befreiung von der motorbezogenen Versicherungssteuer mittels Formular Kr 21 eingeholt hat, jedoch die mündliche Auskunft (sei es telefonisch oder persönlich) erhalten habe, dass die Entgegennahme des Formulars Kr 21 mangels Vorliegens sämtlicher Unterlagen nicht erfolgen könne. Die tatsächliche Abgabe eines (auch unvollständig ausgefüllten) Formulars wurde – wie bereits oben in Übereinstimmung mit dem Beschwerdevorbringen festgestellt – jedoch nicht versucht (vgl etwa auszugsweise die E-Mail des Beschwerdeführers an die belangte Behörde vom 7. Juli 2020 *„Ich habe aufgrund dieser mündlichen Auskünfte auch nicht weiter versucht, das unvollständig ausgefüllte KR 21 Formular auch tatsächlich abzugeben weil es sowieso wie bestätigt nicht entgegen genommen wird!!“*).

Der Beschwerdeführer beantragte ua im ergänzenden Schriftsatz vom 18. Juni 2020 die rückwirkende Befreiung von der motorbezogenen Versicherungssteuer für das Kraftfahrzeug ***Auto 3*** im Zeitraum „01.05.2018 – 01.05.2019“. Die belangte Behörde weist im Vorlagebericht vom 19. Jänner 2021 darauf hin, dass wohl der 31. Mai 2019 gemeint sei. In Zusammenschau mit den übrigen im Verwaltungsakt befindlichen Schriftstücken (insb Polizze ***Nr xxx*** ***Versicherung 3***) ergeben sich für das Bundesfinanzgericht keine Zweifel an den Angaben des Beschwerdeführers – somit 1. Mai 2019. Dies bestätigte sich durch die Angaben des Beschwerdeführers in der am 20. September 2020 vor dem Bundesfinanzgericht durchgeführten mündlichen Verhandlung.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Nach § 85 BAO sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten grundsätzlich schriftlich einzubringen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits im Erkenntnis vom 27. September 2012, 2012/16/0082, näher ausgeführt, dass einer E-Mail im Anwendungsbereich der BAO nicht die Eigenschaft einer Eingabe zukommt, wobei es sich nicht einmal um eine einem Formgebrechen unterliegende, der Mängelbehebung gemäß § 85 BAO zugängliche Eingabe handelt. Ein mit E-Mail eingebrachtes Anbringen löst weder eine Entscheidungspflicht der Behörde aus, noch berechtigt es die Behörde, eine bescheidmäßige Entscheidung zu fällen, die von einem Anbringen abhängig ist, etwa eine Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu fällen, die von einem Rechtsmittel abhängig ist. Die Abgabenbehörde ist nicht einmal befugt, das "Anbringen" als unzulässig zurückzuweisen, weil es sich bei einer solchen E-Mail eben nicht um eine Eingabe an die Behörde handelt (vgl auch VwGH 19. Dezember 2012, 2012/13/0091; 12. August 2015, Ra 2015/16/0065 sowie VwGH 3. September 2019, Ra 2019/15/0081).

Die Übermittlung eines Rückerstattungsantrages per E-Mail an den vormaligen Finanzminister kann aus diesem Grund schon nicht beschwerdegegenständlich sein.

Beschwerdegegenständlich kann nur der erstmals in Schriftform iSd BAO eingebrachte Rückerstattungsantrag vom 5. Mai 2020, konkretisiert mit Ergänzung vom 18. Juni 2020, sein.

Nach § 1 Abs. 1 VersStG unterliegt der Steuer die Zahlung des Versicherungsentgeltes auf Grund eines durch Vertrag oder auf sonstige Weise entstandenen Versicherungsverhältnisses.

§ 4 Abs. 3 Z 9 VersStG, BGBl Nr 1953/133, in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl I Nr 2014/13, enthält eine wie folgt lautende Ausnahmebestimmung:

„(3) Von der Steuer gemäß § 6 Abs. 3 sind ausgenommen:

[...]

9. Kraftfahrzeuge, die für Körperbehinderte zugelassen sind und von diesen infolge körperlicher Schädigung zur persönlichen Fortbewegung verwendet werden müssen, unter folgenden Voraussetzungen:

a) Überreichung einer Abgabenerklärung an das Finanzamt im Wege des Versicherers. Bei Erfüllung aller Voraussetzungen entsteht der Anspruch auf Steuerfreiheit mit der Überreichung der Abgabenerklärung; wird der Nachweis der Körperbehinderung erst nachträglich beigebracht, ist die Berechnung der motorbezogenen Versicherungssteuer auf den Zeitpunkt der Überreichung der Abgabenerklärung zu berichtigen;

b) Nachweis der Körperbehinderung durch

- einen Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder*
- einen Eintrag der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel im Behindertenpass gemäß § 42 Abs. 1 des Bundesbehindertengesetzes 1990.*

c) vorwiegende Verwendung des Kraftfahrzeuges zur persönlichen Fortbewegung des Körperbehinderten und für Fahrten, die Zwecken des Körperbehinderten und seiner Haushaltsführung dienen;

d) die Steuerbefreiung steht – von zeitlichen Überschneidungen bis zu einer Dauer von einem Monat abgesehen – nur für ein Kraftfahrzeug zu. Unter einem Wechselkennzeichen zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge werden von der Steuerbefreiung miteerfaßt;“

Hinsichtlich des Eintrittes der Befreiung von der Versicherungssteuer müssen alle im Gesetz genannten materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sein. Der Gesetzgeber hat dabei als eine der Voraussetzungen für die Ausnahme von der Steuer die Überreichung einer Abgabenerklärung (Formular Kr 21) an das Finanzamt im Wege des Versicherers vorgesehen; er hat damit – wie sich aus dem Wortlaut und dem systematischen Zusammenhang eindeutig ergibt – eine materiell-rechtliche Anspruchsvoraussetzung geschaffen (vgl. VwGH 15. November 2012, 2012/17/0449 sowie auch EBRV 190 BlgNR XXVI. GP, 2 f und 35 ff zur automationsunterstützten Systemumstellung und Abkehr von der zwingenden Überreichung der Erklärung Kr 21 in Papierform als materiell-rechtliches Erfordernis für die Gewährung der Steuerbefreiung).

Ob ein Abgabepflichtiger die übrigen vom Gesetz aufgestellten Anspruchsvoraussetzungen erfüllt hat, ist dabei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht von Belang, müssen doch hinsichtlich des Eintrittes der Befreiung von der Versicherungssteuer alle im Gesetz genannten Voraussetzungen – somit auch die tatsächliche Abgabe der Abgabenerklärung Formular Kr 21 beim Versicherer – erfüllt sein (vgl. VwGH 15. November 2012, 2012/17/0449).

§ 4 Abs. 3 Z 9 lit a VersStG sah in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung eine Berichtigung der Berechnung der motorbezogenen Versicherungssteuer auf den Zeitpunkt der Überreichung der (unvollständigen) Abgabenerklärung Formular K 21 vor, wenn der Nachweis der Körperbehinderung erst nachträglich beigebracht wird. Entsprechend des Gesetzeswortlautes war nach dem Willen des Gesetzgebers die Abgabe an und folglich auch die Entgegennahme durch den Versicherer einer hinsichtlich der fehlenden Nachweise unvollständigen Abgabenerklärung ausdrücklich vorgesehen.

Die rückwirkende Berücksichtigung der Befreiung durch Berichtigung der Berechnung der motorbezogenen Versicherungssteuer sieht das Gesetz dementsprechend ausdrücklich erst ab dem Zeitpunkt der Überreichung der (unvollständigen) Abgabenerklärung für den Fall vor, dass der Nachweis der Körperbehinderung nachträglich beigebracht wird und nicht auf einen allenfalls davorliegenden Zeitpunkt (vgl. zB BFG 22. August 2016, RV/7106342/2015; BFG 20. April 2017, RV/7105108/2016 sowie BFG 21. August 2018, RV/7102799/2018).

Die Bestimmung des § 6 Abs. 3 Z 7 VersStG bietet in diesem Fall die Möglichkeit, eine allfällige unrichtige Steuerberechnung zu berichtigen. Für vor Überreichung der entsprechenden Abgabenerklärung entrichtete Beträge besteht nach dem Wortlaut § 4 Abs. 3 Z 9 lit a VersStG

in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung jedoch noch keine Steuerfreiheit, sodass in diesem Zusammenhang keine unrichtige Berechnung der Versicherungssteuer für diesen Zeitraum besteht (vgl etwa BFG 28. Jänner 2020, RV/7105344/2015 sowie BFG 26. März 2019, RV/7100694/2018).

Wie das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung festgestellt hat, hat der Beschwerdeführer nach seinen eigenen Angaben eine solche Abgabenerklärung Kr 21 vor dem 9. Juli 2019 bei keinem Versicherungsunternehmen abgegeben. Am 9. Juli 2019 hat der Beschwerdeführer die Abgabenerklärung Kr 21 (im Original) beim betreffenden Versicherer für das betreffende Fahrzeug vorlegt und in der Folge unstrittig die Befreiung von der motorbezogenen Versicherung gewährt bekommen.

Vor dem oben dargestellten rechtlichen Hintergrund liegt im Beschwerdefall somit keine unrichtige Berechnung der Versicherungssteuer vor und wurde die motorbezogene Versicherungssteuer für den Streitzeitraum auch nicht zu Unrecht entrichtet, weil die rückgeforderten Beträge unstrittig vor tatsächlicher Überreichung der entsprechenden Abgabenerklärung entrichtet wurden.

Soweit der Beschwerdeführer im Verfahren einwendet, dass er alles ihm Mögliche und Zumutbare getan habe, um die Abgabenerklärung Formular Kr 21 bei einem Versicherungsunternehmen abzugeben, so kann eine „versuchte“ Abgabe dem materiell-rechtlichen Tatbestandsmerkmal der tatsächlichen Abgabe nicht gleichgestellt werden. Dabei verkennt das Bundesfinanzgericht nicht, dass Seitens des Beschwerdeführers dahingehende Bemühungen insbesondere Erkundigungen vorgenommen wurden; diese können jedoch aufgrund der Antragsgebundenheit als Tatbestandsmerkmal die Befreiungsvoraussetzungen nicht erfüllen. Dies ergibt sich eindeutig aus dem Gesetzeswortlaut des § 4 Abs 3 Z 9 lit a VersStG in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung, wonach auf die Überreichung der Abgabenerklärung an das Finanzamt im Wege des Versicherers abgestellt wird und zwar auch bei Nachreichen von Nachweisen infolge Unvollständigkeit im Antragszeitpunkt. Der Wortlaut und Telos des Gesetzes lassen somit eindeutig darauf schließen, dass die Entgegennahme auch hinsichtlich der zu erbringenden Nachweise unvollständigen Formulare Kr 21 durch den Versicherer zu erfolgen gehabt hätte und Tatbestandsvoraussetzung für die Inanspruchnahme der Befreiung von der motorbezogenen Versicherungssteuer im Streitzeitraum war.

Diese Sichtweise wird auch durch die Gesetzesmaterialien zum Jahressteuergesetz 2018 gestützt, mit denen ausdrücklich von den „hohen formellen Anforderungen“, insbesondere der Einreichung der Abgabenerklärung in Papierform sowie Vorlage der Nachweisdokumente beim Versicherer in Papierform, abgegangen werden sollte, um im Wege der Automationsunterstützung eine erhebliche Verfahrensvereinfachung sowie Reduktion des Verwaltungsaufwandes für Menschen mit Behinderung zu erreichen (EBRV 190 BlgNR XXVI. GP, 2 f und 35 ff). In Anerkennung der in der Praxis offensichtlich vorherrschenden Unsicherheiten im

Zusammenhang mit unvollständigen Abgabenerklärungen mangels Vorliegen sämtlicher Nachweise im Zeitpunkt der Antragstellung auf Befreiung von der motorbezogenen Versicherungssteuer, hat der Gesetzgeber nunmehr in § 4 Abs. 3 Z 9 lit b VersStG idF nach JStG 2018 ausdrücklich eine Evidenzhaltung des Befreiungsansuchens durch den Versicherer für den Zeitraum von längstens zwei Jahren normiert, wenn im Zeitpunkt der Antragstellung die übrigen Anspruchsvoraussetzung – wie im Beschwerdefall – noch nicht bestätigt sein können.

Aus dem Gesagten ergibt sich jedoch eindeutig, dass für die Befreiung von der motorbezogenen Versicherungssteuer auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Abgabe der Abgabenerklärung abzustellen ist. Dass dem Beschwerdeführer dabei von mehreren Versicherungsunternehmen die – dem Gesetzeswortlaut und -zweck widersprechende – Auskunft erteilt wurde, dass hinsichtlich der Nachweise unvollständige Abgabenerklärungen nicht entgegengenommen werden könnten, vermag an dem Erfordernis der tatsächlichen Abgabe der Abgabenerklärung für die Inanspruchnahme der Abgabenbefreiung nichts zu ändern. Damit erübrigt sich auch ein näheres Eingehen hinsichtlich der Zulassung des betreffenden ***Auto 1*** auf Frau X sowie allfällige Fragestellungen im Zusammenhang mit dem Wechsel der Kraftfahrzeuge.

Mangels Erfüllung aller für die beantragte Befreiung notwendigen Voraussetzungen, liegt beschwerdegegenständlich keine für den fraglichen Zeitraum zu Unrecht einbehaltene Abgabe vor, sodass dem Antrag des Beschwerdeführers auf Rückzahlung der motorbezogenen Versicherungssteuer den Streitzeitraum betreffend kein Erfolg beschieden sein kann. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die gegenständliche Entscheidung folgte in rechtlicher Hinsicht der näher dargelegten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15. November 2012, 2012/17/0449), wonach die Vorlage der Abgabenerklärung eine materiell-rechtliche Anspruchsvoraussetzung ist.

Wien, am 20. September 2021