

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Richter in der Beschwerdesache C. Bf., Adresse , vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 4021 Linz, Kudlichstraße 41, über die Beschwerde vom 15.02.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 09.02.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe ergeben sich aus der Beschwerdeentscheidung vom 21.7.2016 und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensablauf:

Der Beschwerdeführer (in der folge Bf.) ist seit Jahren Straßenbahnfahrer bei der L. GmbH einem Verkehrsunternehmen, dass ua in der Personenbeförderung tätig ist. Er erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Am 27.10.2015 langte die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 samt Beilage zur KZ 724 beim Finanzamt ein.

Der Bf. beantragte die Berücksichtigung sonstiger Werbungskosten in Höhe von 3.023,26 € (KZ 724) und bringt dazu ua vor, *"... ich bin als Straßenbahnfahrer bei der L. GmbH tätig. Mir wird eine monatliche Fahrdiensterschwernezulage iHv dzt. € 247,85 gewährt. Diese wird in der Lohnverrechnung steuerpflichtig abgerechnet, weil das Finanzamt in der Auskunft zur sachverhaltsbezogenen Anfrage vom 20.02.2014 ausführt, dass eine überwiegende Erschwerne bei der Tätigkeit als Straßenbahnlenker nicht erkennbar ist. Es handle sich nur um punktuelle Momente, die über die üblichen Arbeitsbedingungen nicht hinausgehen. Eine außerordentliche Erschwerne iSd § 68 Abs 5 EStG liege daher bei LenkerInnen der Straßenbahn nicht vor.*

*Da ich unter Berufung auf die nachstehende Begründung die Rechtsansicht vertrete, dass eine steuerfreie Berücksichtigung der erhaltenen Fahrdiensterschwernezulage im*

*Ausmaß von 11/12 (gleichlautend wie für BusfahrerInnen, siehe Auskunft vom 20.02.2014) zulässig ist, habe ich 11/12 der jährlich ausbezahlten und steuerpflichtig abgerechneten Zulagen unter Punkt 10.12 Kennziffer 724 „Sonstige Werbungskosten, die nicht unter 10.6 bis 10.11 fallen“ angeführt. Auf diese Weise soll die einkommensmindernde Wirkung hergestellt werden (die richtigerweise bereits durch die steuerfreie Abrechnung unter Angabe der Zulage in KZ 215 des Jahreslohnzettels – steuerfreie Bezüge nach § 68 EStG – eintreten hätten sollen).*

(Anmerkung der RichterIn: Da das Vorbringen des Bf. in der Beilage zur Kz 724 ident ist mit der dargelegten Begründung in der Beschwerde, wird- um Wiederholungen zu vermeiden - auf die Begründung in der Beschwerde (siehe unten) verwiesen).

Am 9.2.2016 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2014 ua mit der Begründung, dass die im Kalenderjahr 2014 ausbezahlte und steuerpflichtig behandelte Erschwerniszulage als Werbungskosten nicht anerkannt werden könne, weil kein vom Arbeitnehmer zu tragender Aufwand vorliegen würde, die im Antrag angeführten Gründe sich zum Großteil mit jenen Gründen decken würden, die bereits im Auskunftersuchen der L-AG vom 21.2.2013 aufgelistet seien, laut Anfragebeantwortung vom 20.2.2014 aber nicht als erschwerende Umstände im Sinne des § 68 EStG 1988 bewertet worden seien und kein Antrag auf Korrektur des Jahrslohnzettels L 16 für 2014 vorliegen würde.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid brachte der Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde am 15.2.2016 ein und brachte in der Begründung folgendes vor:

*"Die Fahrdiensterschwererniszulage, die ich als Straßenbahnfahrer ... erhalte, wird von meinem Arbeitgeber in der Lohnverrechnung steuerpflichtig abgerechnet, weil das Finanzamt in der Auskunft zur sachverhaltsbezogenen Anfrage vom 20.2.2014 ausführt, dass eine überwiegende Erschwernis bei der Tätigkeit als Straßenbahnlenker nicht erkennbar ist.*

*Dieser Auffassung möchte ich mit folgender Begründung entgegenreten:*

*"a) Entgegen der in der Behördenauskunft vom 20.02.2014 vertretenen Rechtsansicht ist der für die Beurteilung der außerordentlichen Erschwernis des/der WagenführerIn einer Straßenbahn relevante Vergleichsrahmen meines Erachtens sehr wohl der/ die TriebfahrzeugführerIn der Bahn, weil nur innerhalb dieser Vergleichsgruppe die Besonderheit der Schienengebundenheit des Fahrzeuges gegeben ist. Dass Triebfahrzeuge der Bahn deutlich höhere Geschwindigkeiten erreichen und Fahrten überwiegend signalgesteuert erfolgen, bedeutet nicht, dass die Arbeitsbedingungen der betroffenen DienstnehmerInnen nicht vergleichbar sind, zumal der Gesetzgeber selbst Straßenbahnen als Eisenbahnen qualifiziert (§ 1 Abs. 1 lit. c EisbG) und der „Vergleichsrahmen“ laut VwGH „nicht zu eng gezogen werden“ darf.*

*Im Einzelnen stellen folgende Umstände signifikante Erschwernisse für StraßenbahnfahrerInnen innerhalb der Vergleichsgruppe dar:*

- Straßenbahnen sind manuell gesteuert, müssen zu 95% auf Sicht gefahren werden, während Züge signalgesteuert fahren.*

- Eine eigene Trassenführung ist beim Überlandschienenennetz der Bahn vollständig gegeben. Die Straßenbahnen der L. GmbH haben hingegen weit überwiegend keine eigene Trasse, sondern fahren – zu großen Teilen, aber nicht ausnahmslos – auf selbstständigen Gleiskörpern, sodass die StraßenbahnfahrerInnen permanent auf den Innerstädtischen Individualverkehr zu achten haben und auf der gesamten Streckenlänge mit querenden PKW, LKW, FußgängerInnen und RadfahrerInnen konfrontiert sind, ohne dass – wie im Fall der Bahntrassen – Schrankenanlagen vorhanden sind. Als besonders belastend erweisen sich die Streckenabschnitte L.C und L.U., in denen der Gleisbereich niveaugleicher Teile der öffentlichen Straße ist und von anderen VerkehrsteilnehmerInnen (FußgängerInnen, RadfahrerInnen, PKW, Lieferwagen, Motorräder,...) ebenso benutzt wird, wie von den Garnituren der Straßenbahn.
- Die permanente Gefahr der plötzlichen Gleisquerung durch Fußgänger ist auf dem weitaus überwiegenden Teil der innerstädtischen Gleisstrecke gegeben, insbesondere auch in den Haltestellenbereichen, was in Verbindung mit der Gleisgebundenheit und in Anbetracht des Gewichtes des Fahrzeuges ununterbrochen erhöhte Aufmerksamkeit erfordert, weil ein Ausweichen unmöglich, der Bremsweg lang und der/die FahrerIn zudem zu berücksichtigen hat, dass ein immer größer werdender Teil seiner/ihrer Passagiere die Fahrt – insbesondere in den Verkehrsspitzenzeiten – aufgrund der ständig wachsenden Anzahl an zu transportierenden Fahrgästen im Stehen absolviert.
- Jede Bremsung bedeutet die Gefahr von – u.U. zahlreichen – Verletzungen auch in der Straßenbahn, sodass der/die FahrerIn in seiner/ihrer Fahrweise sowohl dem Verhalten der anderen VerkehrsteilnehmerInnen als auch auf das Verhalten seiner/ihrer Fahrgäste zu berücksichtigen hat. Selbst in den frequenzschwächeren Zeiten wird in Straßenbahnen im Vergleich zu Zügen eine deutlich höhere Anzahl an Personen stehend befördert, weil sich Fahrgäste für kürzere Fahrstrecken oftmals nicht setzen oder wegen der kurzen Haltezeit der Straßenbahn in den Haltestellen bereits während der Fahrt in den Ausstiegsbereich wechseln, etc. wodurch sich bei Brems- und Anfahrmanövern die Gefahr der Körperverletzung durch Stürze erhöht.

Im Vergleich zu Lokomotivführern ist eine erhöhte Konzentration bzw. Achtsamkeit beispielsweise zudem aus folgenden Gründen nötig:

- Generell ist das Verkehrsaufkommen im innerstädtischen Bereich unzweifelhaft erhöht und beschränkt sich starkes Verkehrsaufkommen nicht mehr auf Morgen- oder Abendspitzen.
- Innerstädtische Schienennetze weisen sehr viele, zum Teil ungesicherte Kreuzungen mit öffentlichen Straßen auf, während im Überlandschienenennetz der Bahn häufig Über- bzw. Unterführungen vorhanden und die verbleibenden Kreuzungen meist mit Schrankenanlagen, zumindest aber mit Signalanlagen gesichert sind. Mit FußgängerInnen kommt es im Überland-Bahnnetz sehr selten zu Berührungspunkten.
- Straßenbahnen haben im Minutenabstand Stopps in Haltestellen. Hier ist vor allem beim Anfahren von und beim Ausfahren aus Haltestellen eine erhöhte Konzentration (während der gesamten Fahrzeit ca. alle 2 Minuten) nötig. Häufig überqueren unmittelbar vor einer stehenden Straßenbahn FußgängerInnen die Geleise. Beim Überlandschienenennetz

*erfolgen Stopps in Bahnhöfen in wesentlich größeren Zeitabständen und es bewegen sich keine FußgängerInnen auf dem Gleiskörper.*

- LokomotivführerInnen haben ihren Arbeitsplatz in der Lok und kommen auch aufgrund der Tatsache, dass es weiteres Bordpersonal (z.B. SchaffnerInnen) gibt, mit den Fahrgästen nicht in Berührung. StraßenbahnfahrerInnen hingegen sind alleine unterwegs und den ständig wechselnden Fahrgästen ausgesetzt. Hier kommt es zunehmend – vor allem ab 21:00 Uhr – immer wieder zu aggressivem Verhalten von Fahrgästen, wie Beschimpfungen, Drohungen, körperliche Übergriffe, mutwillige Beschädigungen und Verschmutzungen der Fahrzeuge, etc.. Entgegen der Rechtsansicht der Behörde (Seite 5 der Anfragebeantwortung) fällt aggressives Verhalten von Fahrgästen keineswegs unter „Allgemeingefahr“, da WagenführerInnen als RepräsentantInnen des Unternehmens und als AnsprechpartnerInnen in Konfliktsituationen wahrgenommen werden, von denen (Ab)Hilfe erwartet wird. StraßenbahnfahrerInnen stehen zwar im Fokus von Konfliktsuchenden, gleichzeitig verfügen sie aber – außer verbaler Interventionsmöglichkeiten – kaum über ein taugliches Instrumentarium zur Konfliktbeendigung. Sie sind jedenfalls zu keinerlei Zwangsmaßnahmen, wie Anhalten, Wegweisung etc. rabiater oder betrunkenen randalierender Fahrgäste etc. legitimiert, angeforderte Organe der Öffentlichen Sicherheit können im Konfliktfall in aller Regel nicht zeitgerecht vor Ort sein.*
- Die Bedienung der „Totmanneinrichtung“ führt zu einer permanenten unnatürlichen Fußhaltung ohne Entspannungsmöglichkeit. Die Einrichtung muss ständig in der Waage gehalten werden, darf also weder durchgedrückt noch ganz losgelassen werden. Zur Argumentation der befragten Behörde (Seite 5 der Anfragebeantwortung), dass eine Erschwernis durch die Totmanneinrichtung nicht gegeben sei, weil diese gesetzlich vorgeschrieben ist, ist festzuhalten, dass der Umstand, dass eine Einrichtung den gesetzlichen Vorschriften entspricht, Voraussetzung für ihren Einsatz ist, nichts aber darüber aussagt, ob durch sie die Arbeitsbedingungen innerhalb der Vergleichsgruppe außerordentlich erschwert werden. Auch die Überlänge eines Busses etwa findet im Gesetz ihre Deckung und führt dennoch – oberstgerichtlich festgestellt – zu einer außergewöhnlichen Erschwernis der Arbeitsbedingungen (siehe auch unter b) 6.)*
- Die StraßenbahnfahrerInnen stehen durch die Fahrgast-Information „LIBE“ ständig unter nervlicher Anspannung, weil sich die Information über jede Abweichung vom Fahrplan ständig im Blickfeld auch der Fahrgäste befindet.*

*Aufgrund dieser Unterschiede ist im Vergleich zum/zur LokomotivführerIn eine deutlich erhöhte nervliche und teilweise auch körperliche Belastung gegeben und damit ist die materiellrechtliche Bedingung einer außergewöhnlichen Erschwernis erfüllt.*

*Es ist festzuhalten, dass die angeführten erschwerenden Bedingungen auf den unterschiedlichen Linienteilabschnitten in unterschiedlicher Gewichtung auftreten, jedoch kein Abschnitt ohne Vorliegen mehrerer der angeführten Erschwernisse absolviert werden kann. Es ist daher auch ein Überwiegen der außergewöhnlichen Erschwernis bei der Tätigkeit als Straßenbahnfahrer gegeben.*

*b) Zieht man für die Beurteilung der außergewöhnlichen Erschwernis die als nach Ansicht der Behörde relevante Vergleichsgruppe der LenkerInnen von öffentlichen Verkehrsmitteln im innerstädtischen Bereich heran, ergeben sich für die StraßenbahnfahrerInnen ebenfalls markante Erschwernisse:*

- Zum einen stellen auch Straßenbahnen überlange Verkehrsmittel dar, weisen die für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Erschwernis geforderte Länge von 10,9 m auf und werden – zudem schienengebunden – im innerstädtischen Verkehr gelenkt.*
- Im Schienennetz der L. GmbH ist der Gleiskörper – wie unter a) bereits detailliert ausgeführt – nicht zur Gänze selbständig und verfügt für Kreuzungen mit öffentlichen Straßen über keine Schrankenanlagen, sodass es zu permanenten Kontakten mit den übrigen VerkehrsteilnehmerInnen kommt oder kommen kann, weshalb die vom Verwaltungsgerichtshof geforderte nervliche Anspannung aufgrund der Dichte und des Tempos des Verkehrs durchaus auch für StraßenbahnfahrerInnen zutrifft. Erschwerend kommen die Schienengebundenheit des Fahrzeuges, die jedes ausweichen unmöglich macht, und er aus dem hohen Gewicht des Fahrzeuges resultierende überlange Bremsweg hinzu und verlangen ununterbrochene erhöhte Aufmerksamkeit. Als besonders belastend und unfallträchtig stellen dabei auf mehreren Punkten des Liniennetzes Linksabbiegende AutolenkerInnen dar, denen aufgrund einer „Grün“ anzeigenden Ampel der Vorrang der Straßenbahn nicht bewusst ist oder erst spät bewusst wird.*
- Zur Problematik querender FußgängerInnen, die aufgrund Besonderheiten einer Straßenbahn sowohl verglichen mit den üblichen Arbeitsbedingungen von LokomotivführerInnen als auch mit denen von BuslenkerInnen im innerstädtischen Bereich außergewöhnliche Erschwernisse aufweisen, wird auf die Ausführungen dazu unter a) verwiesen.*
- Entgegen der Ansicht der Behörde (Seite 4 der Anfragebeantwortung) wirkt die „rush hour“ aufgrund der Besonderheiten des Gleiskörpers sehr wohl auch auf die StraßenbahnfahrerInnen, weil Kreuzungen in diesen – immer länger werdenden Zeiträumen – durch den Individualverkehr blockiert werden und jede Verspätung einer Straßenbahn unausweichlich auch die nachfolgende Garnituren beeinflusst, die jede Verzögerungen aufgrund der Schienengebundenheit ebenfalls „mitnehmen“ müssen.*
- Wie von der Behörde in ihrer Anfragebeantwortung zu Recht ausgeführt, haben Straßenbahnen im innerstädtischen Linienverkehr aufgrund der StVO eine besondere Stellung. Dies vermag im Fall eines Unfalls bei der Beurteilung der Schuld- und Haftungsfrage hilfreich sein, ändert aber nichts daran, dass von den StraßenbahnfahrerInnen permanent erhöhte Aufmerksamkeit gefordert ist, wenn sie Unfälle vermeiden wollen, da sie im Gegensatz zu BuslenkerInnen - nicht ausweichen können und somit aufgrund der mehrmals angeführten Besonderheiten des Fahrzeuges über keine Spielraum für eine Korrektur von Fahrfehlern, kurzen Aufmerksamkeitsdefiziten oder – auch kleineren – Fehleinschätzungen einer Verkehrssituation verfügen. Darüber hinaus sind Unfälle mit Personen- und Sachschäden aufgrund des Gewichtes einer Straßenbahngarnitur tendenziell schwerwiegend*

*und betreffen in der Regel nicht nur die UnfallgegnerInnen, sondern ziehen auch – insbesondere stehende – Fahrgäste im Innenraum in Mitleidenschaft.*

- Wie bereits unter a) angeführt, sagt der Umstand, dass eine Sicherheitsfahrerschaltung in Einklang mit der StrabVO steht und den Vorgaben des ASchG entspricht, nichts darüber aus, ob und inwieweit deren Bedienung für den/die WagenführerIn eine außergewöhnliche Erschwernis der üblichen Arbeitsbedingungen innerhalb der Vergleichsgruppe mit sich bringt, ist doch auch etwa die Überlänge eines Busses rechtskonform und bewirkt trotzdem – oberstgerichtlich festgestellt – eine außerordentliche Erschwernis aufgrund der besonderen körperlichen Beanspruchung des/der LenkerIn.*
- Die Fahrgastzahl der Straßenbahnen haben sich verglichen mit denen von Auto- und Omnibussen in den letzten Jahren massiv gesteigert, sodass die Straßenbahn mittlerweile zu einem Massenverkehrsmittel geworden ist und der/die FahrerIn ständig damit konfrontiert ist, für die Sicherheit einer sehr großen Anzahl an Passagieren Verantwortung zu tragen. Festzuhalten ist, dass die Auslastung der Fahrzeuge mittlerweile den ganzen Tag über gegeben ist.*
- In Straßenbahnen werden tatsächlich nach Kenntnisstand der allgemeinen Lebenserfahrung viele Menschen stehend befördert. Selbst wenn alle Anhaltevorrichtungen auch genutzt werden, muss der/die WagenführerIn sein/ihr Fahr- und Bremsverhalten permanent so gestalten, dass auch alle – aus den verschiedensten Gründen – stehenden Fahrgästen (siehe auch Ausführungen dazu unter a) nicht stürzen und dies immer unter Berücksichtigung der Besonderheiten eines Schienenfahrzeuges (Bremsweg, Schienengebundenheit). Entgegen der Rechtsansicht der Behörde widerspricht die publizierte günstige Unfallstatistik der L. nicht der Auffassung, dass die Arbeitsbedingungen von TreibwagenführerInnen a.o. Erschwernisse unterliegen, sondern untermauert vielmehr, dass die geforderte permanent erhöhte Aufmerksamkeit von den FahrerInnen tatsächlich erbracht wird, um die Sicherheit des Verkehrsmittels als Asset eines öffentlichen Personentransportunternehmens täglich unter Beweis zu stellen.*
- Verglichen mit BuslenkerInnen im innerstädtischen Bereich haben die StraßenbahnfahrerInnen Nachtdienste, die aufgrund ihrer zeitlichen Platzierung zwischen 00.00 und 06.00 Uhr nicht nur massiv in den Schlafrhythmus eingreifen, sondern vermehrte Konfrontationen mit alkoholisierten und/oder aggressiven Fahrgästen aufweisen.*
- Längere Linienstrecken und geringere Ausgleichszeiten bringen für StraßenbahnfahrerInnen verglichen mit BuslenkerInnen im innerstädtischen Bereich eine längere Verweildauer auf dem Fahrzeug mit sich und führen beispielsweise dazu, dass das Aufsuchen einer Toilette für eine/n TriebwagenführerIn im Schnitt maximal einmal pro Stunde möglich ist. Führt die Verspätung einer einzigen Straßenbahn – etwa wegen einer wegen Autos verstopften Kreuzung – zum Auflaufen der nachfolgenden Garnitur, verkürzen sich Ausgleichszeiten unvermeidbar weiter, sodass Verspätungen nicht nur den/die einzelne/n FahrerIn persönlich belasten, sondern ihn/sie zudem der nervlichen*

*Belastung aussetzen, für Erschwerisse der nachfolgenden KollegInnen verantwortlich zu sein.*

- Der Vollständigkeit halber wird angeführt, dass besondere Belastungen auch die steigende Anzahl von Festen und Veranstaltungen insbesondere im Bereich der K. Innenstadt für die StraßenbahnfahrerInnen mit sich bringen, weil gerade hier kein eigener Gleiskörper besteht und die BesucherInnen sich des von einer Straßenbahn ausgehenden Gefahrenpotentials beobachtbar nicht oder kaum bewusst sind und der übliche Lärmpegel zudem geeignet ist, das Übersehen einer herannahenden Straßenbahn zu begünstigen.*

*Aufgrund dieser Unterschiede ist im Vergleich zu LenkerInnen von öffentlichen Verkehrsmitteln im innerstädtischen Bereich eine deutlich erhöhte nervliche und teilweise auch körperliche Belastung gegeben und damit ist auch die materiellrechtliche Bedingung einer außergewöhnlichen Erschweris erfüllt.*

*Es ist festzuhalten, dass die angeführten erschwerenden Bedingungen auf den unterschiedlichen Linienteilabschnitten in unterschiedlicher Gewichtung auftreten, jedoch kein Abschnitt ohne Vorliegen mehrerer der angeführten Erschwerisse absolviert werden kann.*

*Es ist daher auch ein Überwiegen der außergewöhnlichen Erschweris bei der Tätigkeit als Straßenbahnfahrer gegeben.*

## *2. Anträge:*

*Es wird die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2014 dahingehen beantragt, dass die Fahrdiensterschweriszulage (wie in der Arbeitnehmerveranlagung beantragt) in der Höhe von 11/12 der im Kalenderjahr 2014 gewährten Zulage bei der Steuerbemessung einkommensmindernd berücksichtigt wird.*

*Weiters ergeht der Antrag, die belangte Behörde möge von einer Beschwerdevorentscheidung absehen und die Beschwerde umgehend dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorlegen.*

*Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass mir ein Antrag auf Korrektur des Jahreslohnzettels 2014 - wie vom Finanzamt in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid gefordert - nicht möglich sei, da seitens des Unabhängigen Finanzsenates festgehalten wurde, dass im geltenden Abgabenverfahrensrecht ein Antrag auf Korrektur eines Jahreslohnzettels nicht vorgesehen und damit unzulässig ist, da dem Arbeitnehmer im Lohnsteuerverfahren seines Arbeitgebers keine Parteistellung zukommt (UFS 25.5.2010 RV/1214-W/10).*

*Aus dem im Akt des Bf. liegenden und vom Finanzamt erwähnten Schreiben "Auskunft zur sachverhaltsbezogenen Anfrage" vom 20.2.2014 geht folgendes hervor:*

*"Auskunftsrelevanter Sachverhalt:*

*Der arbeitsrechtliche Anspruch der pauschalierten Erschweriszulage ist im L.- Kollektivvertrag sowie in einer Betriebsvereinbarung (s. Beilage) geregelt und wird*

einerseits WagenführerInnen (Straßenbahn) und KraftfahrerInnen (Bus) im Fahrbetrieb gewährt.

Ist die Erschwerniszulage gem. § 68 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG 1988 steuerfrei?

Lösungsvorschlag des Fragestellers:

Die KraftfahrerInnen der L. GmbH lenken ausschließlich überlange Busse (über 10,9 m). Dass bei der Lenkung von Bussen mit Überlänge die materiellrechtliche Voraussetzung einer außerordentlichen Erschwernis erfüllt wird, wurde auch in der Entscheidung vom Verwaltungsgerichtshof (VwGH 5.10.1993, 93/14/0101) gewürdigt, wobei hier anerkannt wurde, dass eine besondere nervliche und körperliche Beanspruchung beim Lenken überlanger Busse (im Vergleich zu normalen Bussen) gegeben ist.

StraßenbahnfahrerInnen: Aus unserer Sicht ist hier ein Vergleich mit der Berufsgruppe der LokomotivführerInnen durchzuführen. Wir stellen beispielsweise folgende signifikante Unterschiede fest:

- Straßenbahnen sind manuell gesteuert und es muss zu 95% auf Sicht gefahren werden während die Züge signalgesteuert fahren.
- Eine eigene Trassenführung ist beim Überlandschienenennetz vollständig gegeben. Die Straßenbahnen der L. GmbH haben keine eigene Trasse, sondern fahren auf selbstständige Gleiskörpern (ausgenommen im Tunnel (ca. 5 % des Streckennetzes)).
- Generell erhöhtes Verkehrsaufkommen im innerstädtischen Bereich
- Innerstädtische Schienennetze haben im Vergleich zum Überlandschienenennetz sehr viele Kreuzungen. Im Überlandschienenennetz sind Kreuzungen relativ selten, weil hier häufig Über- bzw. Unterführungen vorhanden sind. Die verbleibenden Kreuzungen sind meist zusätzlich mit Signal- bzw. Schrankenanlagen gesichert.
- Die Straßenbahn verkehrt auch in Fußgängerzonen. Nicht nur in Fußgängerzonen überqueren Fußgänger die Geleise der Straßenbahn. Im Überland-Bahnnetz kommt es sehr selten zu Berührungspunkten mit Fußgängern.
- Straßenbahnen haben im Minutenabstand Stopps in Haltestellen. Hier ist vor allem beim Anfahren von und beim Ausfahren aus Haltestellen eine erhöhte Konzentration (während der gesamten Fahrzeit ca. alle 2 Minuten) nötig. Häufig überqueren unmittelbar vor einer stehenden Straßenbahn Fußgänger die Geleise. Beim Überlandschienenennetz erfolgen Stopps in Bahnhöfen in wesentlich größeren Zeitabständen und es bewegen sich keine Fußgänger auf dem Gleiskörper.
- LokomotivführerInnen haben Ihren Arbeitsplatz in der Lok und kommen auch aufgrund der Tatsache, dass es ein weiteres Bordpersonal (zB SchaffnerInnen) gibt, mit den Fahrgästen nicht in Berührung. Die StraßenbahnfahrerInnen sind alleine unterwegs und auch allein den ständig wechselnden Fahrgästen ausgesetzt. Hier kommt es vor allem ab 21:00 Uhr immer wieder zu aggressiven Verhalten von Fahrgästen (Beschimpfung, Drohungen, körperliche Übergriffe).



- In Straßenbahnen wird im Vergleich zu Zügen eine höhere Anzahl an Personen stehend befördert, wodurch sich bei Brems- und Anfahrmanövern die Gefahr der Körperverletzung durch Sturz ergibt.
- Die Bedienung der Totmanneinrichtung führt zu einer permanenten unnatürlichen Fußhaltung ohne Entspannungsmöglichkeit. Die Einrichtung muss ständig in der Waage gehalten werden und darf also weder durchgedrückt noch ganz losgelassen werden.
- Die StraßenbahnfahrerInnen stehen durch die Fahrgast-Information „LIBE“ ständig unter nervlicher Anspannung, weil sich die Pflicht zur Einhaltung des Fahrplanes ergibt. Die Information über die Abweichung vom Plan ist ständig im Blickfeld der Fahrgäste und wird von diesen auch „kommentiert“.

Aufgrund dieser Unterschiede ist im Vergleich zum Lokomotivführer eine deutlich erhöhte nervliche und teilweise auch körperliche Belastung gegeben und damit ist auch die materiellrechtliche Bedingung einer außergewöhnlichen Erschwernis erfüllt.

Die erschwerenden Verhältnisse liegen sowohl bei Bus- als auch bei StraßenbahnfahrerInnen während der überwiegenden Arbeitszeit (betrachtet auf den Kalendermonat) vor.

Die Fahrdiensterschwerenszulage beträgt aktuell monatlich € 239,80.

Gemäß RZ 1129 der Lohnsteuerrichtlinien ist von einem angemessenen Ausmaß der Zulage im Regelfall dann auszugehen, wenn die Zulage der Höhe nach einer lohngestaltenden Vorschrift - insbesondere einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 - entspricht.

Im Beispiel 2 der RZ 1129 der Lohnsteuerrichtlinien werden 10 % des Stundenlohnes als angemessen angesehen.

Weil der zugrunde liegende Kollektivvertrag bzw. die dazugehörigen Betriebsvereinbarung lohngestaltende Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG darstellen und weil die Zulagenhöhe 9 % des durchschnittlichen Monatslohnes einer StraßenbahnfahrerIn (ca. € 2.700,-) ausmacht, betrachten wir die vollständige steuerfreie Behandlung dieser Zulage sowohl bei BusfahrerInnen als auch bei StraßenbahnfahrerInnen als angemessen.

Da die pauschalierte Zulage auch im Urlaub steuerfrei weiterbezahlt wird, ist aus unserer Sicht eine Steuerfreiheit im Ausmaß von 11/12 gerechtfertigt. Diesen steuerfreien Anteil wollen wir ab 01.01.2013 abrechnen.

In einer Ergänzung zur Anfrage wurden Unfallstatistiken übermittelt, wonach es im Jahr 2012 zu 67 Unfällen (davon 10 beim Bremsen, 2 mit Passanten und 54 Zusammenstöße/Streifungen) gekommen ist, insgesamt wurde eine Person (kein Fahrgast) getötet (Zusammenstoß/Streifung) und 20 verletzt (davon 12 Fahrgäste). Elf der zwölf Fahrgäste wurden bei Unfällen mit Bremsen verletzt. Im Jahr 2011 wurde bei 70 Unfällen 20 Personen (davon 11 Fahrgäste) verletzt. Acht der verletzten Fahrgäste resultierten aus 7 Unfällen mit Bremsmanövern. Darüber hinaus wurde mitgeteilt, dass

*die Gleiskörperanlage (linienmäßige Befahrung inkl. Bergbahn) 27,9 km (selbstständige Gleiskörper 25,5 km, unselbstständiger Gleiskörper 2,4 km) beträgt.*

Abgabenrechtliche Beurteilung des Finanzamtes mit Begründung:

*§ 68 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt, das Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei sind.*

*§ 68 Abs. 1 EStG 1988 normiert, dass unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen sind, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die*

- in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken,*
- im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder*
- infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.*

*Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie*

- 1. auf Grund gesetzlicher Vorschriften,*
- 2. auf Grund von Gebietskörperschaften erlassener Dienstordnungen,*
- 3. auf Grund aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,*
- 4. auf Grund der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgestellten Arbeitsordnung,*
- 5. auf Grund von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,*
- 6. auf Grund von Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,*
- 7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.*

*Die Steuerfreiheit von Erschwerniszulagen besteht nicht auf Grund der Bezeichnung der Zulage, sondern setzt voraus, dass eine außerordentliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen vorliegt. Der Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen muss innerhalb der jeweiligen Berufssparte gezogen werden. Ein Vergleich mit den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen „schlechthin“ ist*

nicht möglich, weil es an allgemein vergleichbaren Arbeitsbedingungen fehlt. (VwGH 19.1.1988, 85/14/0124; VwGH 16.3.1988, 87/14/0194; VwGH 26.5.1998, 97/14/0049). Der Vergleichsrahmen muss somit Gruppen mit vergleichbaren Arbeitsbedingungen umfassen. Der Vergleichsrahmen darf dabei nicht zu eng gezogen werden. (VwGH 23.10.1990, 89/14/0179).

Die Einbeziehung von Triebfahrzeugführern der Eisenbahn würde nach Ansicht des Finanzamtes den Vergleichsrahmen sprengen, zumal ein Triebfahrzeugführer der Bahn insbesondere mit viel höheren Geschwindigkeiten (mitunter mehr als 200 km/h) unterwegs ist und die Fahrt signalgesteuert erfolgt, während öffentliche Verkehrsmittel im innerstädtischen Bereich in der Regel mit viel geringerer Geschwindigkeit und in verstärktem Maße auf Sicht fahren. Als sachgerecht wird es im gegenständlichen Fall daher erachtet, als Vergleichsgruppe die LenkerInnen von öffentlichen Verkehrsmitteln im innerstädtischen Bereich heranzuziehen.

Die Frage der Steuerfreiheit einer Erschwerniszulage für AutobuslenkerInnen hat der Verwaltungsgerichtshof in der Entscheidung 5.10.1993, 93/14/0101 positiv beantwortet. Entscheidungswesentlich für den Verwaltungsgerichtshof war dabei die besondere nervliche Beanspruchung beim Lenken überlanger Autobusse (im Vergleich zu normalen Bussen), die aus der größeren Dichte und dem größeren Tempo des Verkehrs, der größeren körperlichen Belastung durch die Verstaung des Gepäcks einer größeren Anzahl von Passagieren und durch die Reinigung des wesentlich größeren Fahrzeuges resultiert. Eine Gewichtung der einzelnen Komponenten geht aus dem Erkenntnis nicht hervor. Angesichts der Tatsache, dass die Entscheidung mehr als 20 Jahre zurückliegt und Dichte sowie Tempo des Straßenverkehrs seither erfahrungsgemäß noch zugenommen haben, wird dem Lösungsvorschlag zur steuerfreien Behandlung der Erschwerniszulage für Lenker überlanger Autobusse (über 10,9 m) zugestimmt, wenngleich es im innerstädtischen öffentlichen Busverkehr unüblich erscheint, dass der Fahrer das Gepäck einer größeren Anzahl von Passagieren verstauen muss. Ebenso kann den Ausführungen in der Anfrage hinsichtlich der Angemessenheit der Zulage bei Busfahrern zugestimmt werden.

Der Argumentation in Bezug auf LenkerInnen von Straßenbahnen kann nicht gefolgt werden. Mit wenigen, kurzen Ausnahmen (8 – 9 % des gesamten Gleisnetzes) ist der als selbstständiger Gleiskörper bezeichnete Gleisverlauf dem allgemeinen Straßenverkehr nicht zugänglich. In weiten Teilen ist der Gleiskörper baulich vom öffentlichen Straßennetz abgetrennt, sodass sich Straßenbahn und übriger Autoverkehr denselben Verkehrsraum nur in wenigen Abschnitten des Straßenbahnnetzes teilen müssen.

§ 16 Abs. 7 der Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Verkehr über den Bau und den Betrieb von Straßenbahnen (Straßenbahnverordnung 1999 – StrabVO, BGBl. II Nr. 76/2000) idgF stellt auch klar, dass eigene Bahnkörper auf Grund ihrer Lage oder ihrer Bauart vom übrigen Verkehr unabhängig sind. Daraus ergibt sich, dass im Vergleich zu Fahrern größerer Busse LenkerInnen von Straßenbahnen, die vorwiegend auf eigenen Trassen fahren, nicht überwiegend der vom Verwaltungsgerichtshof

*geforderten nervlichen Anspannung durch Dichte und Tempo des übrigen Verkehrs ausgesetzt sind (zB notwendige Spurwechsel mit einem größeren Fahrzeug erfordern ein höheres Maß an Konzentration). Ebenso ist davon auszugehen, dass ein erhöhtes Verkehrsaufkommen (zB Stausituation in der „rush hour“) bei einem Autobuslenker zu besonderer Nervenanspannung führt, weil der vorgesehene Fahrplan nicht eingehalten werden kann.*

*Darüber hinaus ist im Vergleich zu AutobuslenkerInnen im innerstädtischen Linienverkehr eine außerordentliche Belastung von StraßenbahnenlenkerInnen in gemeinsam benutzten Streckenabschnitten auch aufgrund der besonderen Stellung der Straßenbahn in der StVO (ua Vorrang auch beim Linksabbiegen) nicht gegeben.*

*Das Verhalten anderer Verkehrsteilnehmer in Kreuzungssituation bzw. in Fußgängerzonen stellt, wenn überhaupt, eine allgemeine Unsicherheit dar, die jeden Verkehrsteilnehmer trifft. Ergänzend darf dazu festgehalten werden, dass jeder Verkehrsteilnehmer darauf vertrauen darf, dass sich der andere Verkehrsteilnehmer an die Regeln hält. Schon alleine aus diesem Vertrauensgrundsatz kann im Verhalten anderer Verkehrsteilnehmer keine Erschwernis erblickt werden.*

*Das Anfahren und Abfahren von Haltestellen stellt keine besondere Erschwernis dar, sind die Abstände zwischen den Haltestellen innerhalb der Vergleichsgruppe doch vergleichbar und es handelt sich hierbei letztlich um Bremsmanöver, die ohne Fremdeinwirkung in geplanten Abständen erfolgen und Bestandteil des Betriebs eines jeden Fortbewegungsmittels sind. Eine sich daraus ergebende besondere Erschwernis aufgrund erhöhter Konzentration im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen innerhalb der Vergleichsgruppe der Lenker öffentlicher Verkehrsmittel im innerstädtischen Bereich kann nicht erkannt werden. Ferner sieht auch die bereits genannte StrabVO verschiedene Sicherheitsvorschriften für Haltestellen vor (zB § 15 Abs. 1: „Die Streckenführung und die Lage der Haltestellen müssen den Verkehrsbedürfnissen entsprechen und insbesondere sicheres sowie günstiges Umsteigen zu anderen Verkehrsmitteln ermöglichen.“)*

*Der Argumentation, dass in Straßenbahnen eine höhere Anzahl an Personen stehend befördert wird, wodurch sich bei Brems- und Anfahrmanövern die Gefahr der Körperverletzung durch Sturz ergibt, können die bereits erwähnten statistischen Daten über tatsächliche Unfallgeschehen entgegengehalten werden. Laut Geschäftsbericht 2012 der L-AG wurden mit der K. Straßenbahn 58,61 Mio. Fahrgäste befördert und dabei 222,72 Millionen Personenkilometer zurückgelegt..... Mit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel besteht zudem ein geringes Unfallrisiko im Vergleich zur Allgemeingefahr bei Teilnahme am üblichen Straßenverkehr..... Die in diesem Artikel getroffene Feststellung wird durch statistisches Material der Statistik Austria belegt (Statistik „Verletzte und Getötete nach Art der Beteiligung am Verkehr“ unter [http://www.statistik.at/web\\_de/statistiken/verkehr/strasse/unfaelle\\_mit\\_personenschaden/](http://www.statistik.at/web_de/statistiken/verkehr/strasse/unfaelle_mit_personenschaden/) abrufbar). Nicht zuletzt müssen gemäß § 33 Abs. 12 StrabVO im Fahrzeuginneren so viele*

*Anhaltevorrichtungen vorhanden sein, dass die Fahrgäste während der Fahrt von jedem Standpunkt aus sicheren Halt finden.*

*Das in der Anfrage thematisierte Problem aggressiven Verhaltens von Fahrgästen (Beschimpfungen, Drohungen, körperliche Übergriffe) trifft Lenker gleichermaßen wie andere Fahrgäste und fällt unter die Kategorie „Allgemeingefahr“.*

*Die offenbar auf § 39 Abs. 2 StrabVO beruhende Verpflichtung, dass die Straßenbahn über eine Sicherheitsfahrschaltung verfügen muss, die bei Ausfall des Fahrzeugführers selbsttätig eine Bremsung bis zum Stillstand bewirkt, muss letztlich im Einklang mit § 46 StrabVO stehen. Nach dieser Bestimmung muss der Fahrzeugführerplatz so gestaltet sein, dass der Fahrzeugführer den Zug sicher führen kann. Insbesondere muss eine ausreichende Bewegungsfreiheit gegeben sein. Zudem muss der Fahrzeugführerplatz, insbesondere der Fahrzeugführersitz, nach den allgemein anerkannten sicherheitstechnischen Regeln und Erkenntnissen eingerichtet sein. Eine besondere Erschwernis durch die Sicherheitsfahrschaltung ist bei Einhaltung dieser Arbeitnehmerschutzbestimmung, wovon auszugehen ist, nicht anzunehmen.*

*In Summe betrachtet sind die vorgebrachten Argumente nicht ausreichend, um eine überwiegende Erschwernis bei der Tätigkeit als StraßenbahnlenkerInnen erkennen zu lassen. Vielmehr handelt es sich um punktuelle Momente, die über die üblichen Arbeitsbedingungen nicht hinausgehen. Eine außerordentliche Erschwernis iSd § 68 Abs. 5 EStG 1988 liegt bei LenkerInnen von Straßenbahnen daher nicht vor.*

*Hinweis:....*

*Somit wurde die Erschwerniszulage (mit Ausnahme der Lenker von überlangen Autobussen) nicht steuerfrei sondern vom Arbeitgeber des Bf - der L. GmbH steuerpflichtig abgerechnet.*

Mit Ergänzungsersuchen vom 13.6.2016 wurde der Bf. ersucht zur Erledigung der Beschwerde folgende Unterlagen vorzulegen:

- Versicherungsbestätigung(en) in Höhe von € 637,32
- Nachweise für die Wohnraumschaffung in Höhe von € 4.131,45
- Nachweise für die Arbeitsmittel in Höhe von € 199,80
- Pendlerpauschale und Pendlereuro:
- Kopie vom Ausdruck aus dem Pendlerrechner, der beim Arbeitgeber vorgelegt wurde
- Ausdruck aus dem Pendlerrechner auf Grund der Arbeitnehmerveranlagung 2014
- Sie werden daher ersucht die Vordrucke L 34 UND L34a, abrufbar auf der Homepage des BMF ([www.bmf.gv.at](http://www.bmf.gv.at)), GENAU auszufüllen, auszudrucken und GEMEINSAM nachzureichen.

Am 27.6.2016 langten Unterlagen ua ein ausgefülltes Formular L34 sowie die Bestätigung über die Betriebsratsumlage beim Finanzamt ein.

Aus der im Akt liegenden Stellungnahme des Fachbereiches vom 18.7.2016 geht im wesentlichen folgendes hervor:

*"...Ergänzende Stellungnahme:*

*Der Beschwerdeführer versucht in seiner Begründung darzustellen, dass die erteilte und sehr detaillierte Auskunft der Anfragebeantwortung vom 20.2.2014, die an seinen Arbeitgeber L-AG auf Grund dessen Anfrage vom 21.2.2013 ergangen ist, aus den verschiedensten Gründen nicht auf seine persönliche Arbeitssituation zutreffen würde und daher die bisher vom Arbeitgeber versteuerte Erschwerniszulage steuerfrei zu behandeln sei. Die vom Beschwerdeführer nunmehr genannten Gründe stellen aber nach Ansicht des Fachbereiches ... keine objektive, sondern eine subjektive Betrachtungsweise dar.*

*Der Beschwerdeführer vermag nach Ansicht des Fachbereiches in seiner Beschwerdeschrift weder im 1. Abschnitt mit 10 Aufzählungspunkten noch im 2. Abschnitt mit 11 Aufzählungspunkten jene Unterschiede aufzuzeigen, die entgegen der bereits erwähnten und ausführlichen Anfragebeantwortung im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 (2. Teilstrich) darstellen und daher die Steuerfreiheit einer Erschwerniszulage rechtfertigen würden.*

*Im 2. Aufzählungspunkt des 1. Abschnittes wird vom Beschwerdeführer ausgeführt, dass sich als besonders belastend die Streckenabschnitte L.C (= G.H.) bzw. L.U. (= R./W.) erweisen würden. Hierzu wird festgestellt, dass diese beiden Streckenabschnitte zusammen eine Maximalfahrzeit von 15, immer allerungünstigsten Fall 20 Minuten in Anspruch nehmen. Somit ist in Bezug auf das Überwiegen der Erschwernis je Stunde Arbeitszeit diese keinesfalls gegeben.*

*Ein Fahren zu 95 % auf Sicht, die mitunter nicht gesonderte Trassenführung, die Gleisanlagen querende Fahrzeug-, Fuß- oder Radbenützer, nur mit Ampeln und nicht mit Schranken gesicherte Kreuzungen, plötzliche Bremsmanöver, zahlreiche Haltestellen, erhöhtes innerstädtisches Verkehrsaufkommen bzw. die Bedienung der „Totmanneinrichtung“ erfordern zwar eine erhöhte Aufmerksamkeit, diese ist aber bei jedem Verkehrsteilnehmer Voraussetzung für eine nach Möglichkeit unfallfreie Teilnahme am Verkehrsgeschehen.*

*Auch das fallweise und kurzfristige Auftreten aggressiver Fahrgäste, Fahrplaneinhaltung (LIBE), blockierte Gleisanlagen, Busse der eigenen Linien oder von Fremdfirmen, erhöhte Fahrgastzahlen (z.B. viele Fahrgäste nach Festen oder Veranstaltungen), stehende Fahrgäste – um nur einige mögliche Punkte laut Beschwerdeschrift zu nennen – stellen für sich gesehen ebenfalls keine Erschwernis im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 dar und rechtfertigen damit keine Steuerbegünstigung. Zudem wurde eine Dokumentation bzw. ein Nachweis über die Dauer und Häufigkeit solcher Situationen weder vorgelegt noch deren Führung behauptet.*

*Warum das Lenken (wohl eher zutreffend Steuern) einer schienen-(gleis)gebundenen Straßenbahn – auch wenn diese als überlanges Verkehrsmittel bezeichnet wird – und dem damit nicht vorhandenen Spielraum (Ausweichmöglichkeiten durch Wechsel des Fahrstreifens wie bei Bussen) für eine Korrektur von Fahrfehlern anderer*

*Verkehrsteilnehmer eine Erschwernis darstellen soll, kann nicht nachvollzogen werden, weil die Straßenbahn eben an die vorgegebene Gleisführung gebunden ist und nur bei einem groben Fahrfehler des Straßenbahnfahrers, eines Fahrfehlers eines anderen motorisierten Verkehrsteilnehmers oder eines entsprechenden Gleisgebrechens ein Unfall geschehen kann. Solche Unwägbarkeiten stellen eine allgemeine Unsicherheit dar, die jeden Verkehrsteilnehmer trifft.*

*Außerdem sind die im Regelfall vorgegebenen Stopps (= Haltestellen) für den Straßenbahnfahrer mittels klarer Markierungen im Haltestellenbereich gekennzeichnet und gibt es auch kein Ausscheren von Teilen der Straßenbahn auf Fahrstreifen anderer Verkehrsteilnehmer oder deren Behinderung, weil der Gleiskörper von anderen Verkehrsteilnehmern nur in bestimmten Bereichen gekreuzt oder befahren werden darf.*

*Stopps zwischen Haltestellen beschränken sich nur auf den Bereich des Gleiskörpers, aber nicht auf Fahrbahnen/Fahrstreifen anderer Verkehrsteilnehmer.*

*Zu erwähnen ist, dass auf Grund zahlreicher Sicherheitsvorkehrungen, Sondervorschriften und anderer schutzrelevanter Sicherheitsbestimmungen Momente der Erschwernis oder Gefahr in Bezug auf Betrieb und Fahrpersonal so gering wie nur möglich gehalten werden. Dies geht sowohl aus der seinerzeitigen Anfragebeantwortung vom 20.2.2014 als auch Ausführungen des Beschwerdeführers in seiner Begründung hervor.*

*Betreffend Nachtdienste in der Zeit zwischen 00.00 und 06.00 wurde weder die Häufigkeit bzw. Anzahl dargestellt noch wurde in der Beschwerdebegründung beschrieben, ob diese mit der betroffenen Erschwerniszulage, einer eigenen (steuerfreien oder steuerpflichtigen) Nachtzulage oder sonst wie bereits abgegolten worden sind. Außerdem wurden vom Beschwerdeführer keine wie immer gearteten Aufzeichnungen vorgelegt oder dessen Existenz behauptet. Anzumerken ist, dass in den allermeisten Regionalzügen keine Schaffner mehr im Einsatz sind und daher der Lokführer ebenfalls alleine „auf sich“ gestellt ist.*

*Aus der Beschwerdeschrift geht ebenso wenig hervor, ob jene angeführten und nach Ansicht des Beschwerdeführers vergleichbaren Arbeitnehmergruppen (Buslenker, Lokomotivführer) aus diesem Umstand steuerfreie Erschwerniszulagen erhalten oder nicht. Dem Fachbereich ist nicht bekannt, dass aus diesem Grund diesen Personengruppen steuerfreie Erschwerniszulagen gewährt würden oder nicht.*

*Weitere ergänzende wie erläuternde –auch den Arbeitnehmerschutz betreffende – Ausführungen wurden bereits in der eingangs zitierten Anfragebeantwortung ausführlich behandelt.*

*Nach Ansicht des Fachbereiches liegen somit die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit der Erschwerniszulage nicht vor.*

*Das Finanzamt erließ am 21.7.2016 die Beschwerdevorentscheidung. Aufgrund der Beschwerde wurde der Einkommensteuerbescheid vom 9.2.2016 geändert. Aus der gesondert dazu ergangenen Bescheidbegründung geht folgendes hervor:*

*"In der Beschwerde vom 15.2.2016 wird gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO der Antrag gestellt, von einer Beschwerdevorentscheidung Abstand zu nehmen und die Beschwerde umgehend dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.*

*Ihrem Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung kann gemäß § 262 (2) lit. a und b BAO nicht stattgegeben werden, da die Erledigung der Beschwerde länger als 3 Monate in Anspruch genommen hat. Eine Beschwerdevorentscheidung ist daher zwingend zu erlassen.*

*Sie sind Straßenbahnfahrer der L. GmbH und beantragen unter anderem, die Erschwerniszulage, die vom Arbeitgeber steuerpflichtig abgerechnet wurde, gemäß § 68 Abs. 1 iVm. Abs. 5 EStG 1988 in Höhe von 11/12 tel von 3.150,47 € = 2.887,93 € (Beschwerde), als sonstige Werbungskosten, steuerfrei zu berücksichtigen, Zusätzlich wird die bezahlte Betriebsratsumlage in Höhe von 135,88 € beantragt, das sind in Summe: 3.023,81 €, sonstige Werbungskosten.*

*Im Einkommensteuerbescheid vom 9.2.2016 wurden die nicht näher aufgeschlüsselten, beantragten sonstigen Werbungskosten abgewiesen, weil kein von Ihnen zu tragender Aufwand vorlag und sich die im Antrag angeführten Gründe zum Großteil mit jenen Gründen decken, die bereits im Auskunftersuchen der L-AG vom 21.2.2013 aufgelistet waren, die jedoch laut Anfragebeantwortung des zuständigen Betriebsfinanzamtes ... (GPLA) vom 20.2.2014, nicht als erschwerende Umstände im Sinne des § 68 EStG 1988 bewertet worden sind und kein Antrag auf Korrektur des Jahreslohnzettels (L16) für 2014 vorliegt.*

*Die Begründung zur Beschwerde ist fast inhaltsgleich mit dem Begleitschreiben zum Antrag. In der neuerlich eingeholten- internen- Stellungnahme des Fachbereiches/GPLA vom 18.7.2016 wird festgestellt, dass die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit der Erschwerniszulage nicht vorliegen. Eine Änderung des Lohnzettels 2014 wurde nicht beantragt und ist nicht erfolgt.*

*Am 27.6.2016 wurde auf Grund des Vorhaltes vom 13.6.2016 ua. die Bestätigung für die Betriebsratsumlage (135,88 €) vorgelegt; dabei stellte sich heraus, dass diese in der KZ 724 des Antrages beinhaltet war und im Erstbescheid mitabgewiesen wurde.*

*Ihrer Beschwerde war teilweise stattzugeben. Die Betriebsratsumlage in Höhe von 135,88 € wurde als sonstige Werbungskosten berücksichtigt; hinsichtlich der Erschwerniszulage in Höhe von 2.887,93 € war die Beschwerde abzuweisen".*

*Mit Vorlageantrag vom 8.8.2016 stellte der Bf den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde vom 15.2.2016 gegen den Abweisungsbescheid betreffend Berücksichtigung der Erschwerniszulage als sonstige Werbungskosten vom 9.2.2016 durch das Bundesfinanzgericht. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.7.2016 wurde der Beschwerde vom 15.2.2016 teilweise stattgegeben, jedoch wurde die Beschwerde hinsichtlich der Erschwerniszulage als sonstige Werbungskosten abgewiesen. Mit Bezugnahme auf die Begründung in der Beschwerde wird die Abänderung der*



angefochtenen Bescheide hinsichtlich der Berücksichtigung der Erschwerniszulage als sonstige Werbungskosten beantragt.

Mit Vorhalt vom 12.4.2018 wurde der Bf. aufgefordert Unterlagen vorzulegen und Fragen zu beantworten:

*"1. Vorlage des für die Straßenbahnführer/Wagenführer im Personennahverkehr für 2014 geltenden Kollektivvertrages, bzw der Betriebsvereinbarung bzw der innerbetrieblichen Regelung etc des Unternehmens;*

*2. Vorlage der (gesonderten) Vereinbarungen mit dem Arbeitgeber über die Gewährte (Fahrdienst)Erschwerniszulage für die Straßenbahnfahrer/Wagenführer im Personennahverkehr samt Definition und konkreten Inhalt.*

*3. Bekanntgabe bzw Beschreibung der allgemein üblichen Arbeitsbedingungen bzw des typischen Arbeitsbildes, der Straßenbahnfahrer/ Wagenführer im Personennahverkehr bzw Beschreibung des (allgemeinen) Tätigkeitsbereiches der Straßenbahnfahrer/ Wagenführer im Unternehmen. Legen Sie die Arbeitsbeschreibung der Straßenbahnführer/Wagenführer des Arbeitgebers bei.*

*4. Darlegung, dass bei der ausgeübten Tätigkeit eines Straßenbahnfahrers/ Wagenführers eine außerordentliche Erschwernis gegenüber den allgemeinen üblichen Arbeitsbedingungen überwiegend vorliegt und Vorlage von Nachweisen (Lohnkonto, Grundaufzeichnungen des Unternehmens), dass - bezogen auf die gesamten von Ihnen als Straßenbahnführer/Wagenführer im Personennahverkehr zu leistenden Arbeiten, die Arbeiten überwiegend zu einer erheblichen Erschwernis führen.*

*5. Bekanntzugeben, ob es sich um eine vom Arbeitgeber gewährte pauschale Erschwerniszulage handelt. Wenn ja,*

*- Vorlage der Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden und die darauf entfallende Erschwernis*

*- Nachweis, dass sich die Verhältnisse gegenüber dem Zeitraum für den die Einzelaufzeichnungen geführt wurden für 2014 nicht geändert haben.*

*6. Sie werden ersucht die steuerfreien Bezüge KZ 215 laut Lohnzettel in Höhe vom 4.725,70 € aufzugliedern und bekanntzugeben, um welche steuerfreien Bezüge es sich dabei handelt.*

*7. Sie beantragen die Berücksichtigung von sonstigen Werbungskosten (KZ 724 laut ANV-Erklärung) in Höhe von 3.023,26 € (- 135,88 € Betriebsratsumlage ergibt 2.887,72 €) geben aber gleichzeitig in der Beilage zur KZ 274 zur ANV Erklärung an, dass sie "eine monatliche Fahrdiensterschwereniszulage in Höhe von dzt 247,85 €" (x12 =2.974,20) erhalten würden. Da sie diese im Ausmaß von 11/12 berücksichtigt wissen wollen wäre von einem Betrag in Höhe von 2.726,35 € auszugehen.*

*Um Stellungnahme wird ersucht".*

In Beantwortung des Vorhalts vom 24.4.2018 übermittelte der steuerliche Vertreter des Bf. folgende Unterlagen und brachte ergänzend vor:

- *"Kollektivvertrag für alle ArbeitnehmerInnen der L. GmbH für öffentlichen Personennahverkehr, die nicht Angestellte kraft Gesetzes sind in der Fassung von Februar 2012*
- *Betriebsvereinbarung über die Gewährung einer pauschalierten Fahrdiensterschwerwerniszulage vom 10.12.2002*
- *Beschwerde vom 11. Februar 2016, der eine umfassende Beschreibung der Tätigkeit eines Straßenbahnfahrers/Wagenführers sowie die Gründe für das überwiegende Vorliegen einer erheblichen Erschwernis bei der Ausübung der Tätigkeit zu entnehmen sind*
- *Aufzeichnungen über die erbrachten Dienste des Bfs im Jahr 2014*
- *Dienstfahrplan und Turnusplan der Straßenbahnfahrer/Wagenführer für das Jahr 2014*
- *Jahreslohnkonto 2014, dem die steuerfreien Bezüge iHv 4.725,70 (KZ 215 des Jahreslohnzettels) zu entnehmen sind*

*Abschließend dürfen wir darauf hinweisen, dass sich aus dem Jahreslohnkonto 2014 ergibt, dass der Bf. Vergütungen für die Fahrdiensterschwerwerniszulage iHv 2.956,83 € erhalten hat. Diese sind zu 11/12 und somit iHv 2.710,43 € als sonstige Werbungskosten und zusätzlich zu den bereits im bekämpften Einkommensteuerbescheid 2014 berücksichtigten Werbungskosten iHv 335,68 € anzusetzen".*

Aus der vom 10.12.2002 vorgelegten Betriebsvereinbarung "Pauschalierte Fahrdiensterschwerwerniszulage geht folgendes hervor:

*"Ermächtigt durch den Kollektivvertrag der L. GmbH (Art XIX, Zulagen) kommen Geschäftsführung und Betriebsrat der L. GmbH überein, die pauschalierte Erschwerniszulage für Mitarbeiterinnen des Fahrdienstes wie folgt zu aktualisieren:*

*1. MitarbeiterInnen des Fahrdienstes erhalten eine pauschalierte Erschwerniszulage von derzeit 189 € pro Monat,*

- *wenn sie die Tätigkeit einer/s WagenführerIn oder einer/s KraftfahrerIn ausüben und*
- *als "Alleinfahrerin" gelten.*

*2. Eine allfällige Aliquotierung des Pauschales erfolgt nach der Formel:*

*189 Euro (dzt): Kalendertage x Anzahl der geleisteten Arbeitstage diese Monats.*

*3. Bei Übertritt der/des FahrerIn von Bahn zu Bus und umgekehrt, erfährt das Pauschale keine Schmälerung, auch nur temporäre Versetzungen, die andere als Lenkerinnentätigkeiten nach sich ziehen, führen regelmäßig zum Entfall der pauschalierten Fahrdiensterschwerwerniszulage. Ist eine Versetzung krankheitsbedingt durchgeführt worden, wird die Fahrdiensterschwerwerniszulage für die Dauer von max. 6 Monaten ungeschmälert weitergewährt.*

*4. Leistet die/der FahrbertriebsmitarbeiterIn mit pauschalierter Erschwerniszulage Überstunden als LenkerIn im Fahrdienst, erhält sie/er pro Überstunde eine anteilige Erschwerniszulage nach der Formel.*

*Euro 189: 167 (Normalstundenteiler dzt) = Euro 1,13 derzeit.*

*5. Mit der Beendigung der Tätigkeit im Fahrdienst, auch durch Versetzungen oder Beförderungen, entfällt das Pauschale.*

*Die Betriebsvereinbarung tritt mit 1.4.2003 in Kraft und ersetzt die früheren Vereinbarungen vom 2.1.1996 und 3.3.1999...".*

Aus dem Kollektivvertrag für alle Arbeitnehmerinnen der L. GmbH, die nicht Angestellte kraft Gesetzes sind (Stand Februar 2012), ergibt sich aus dem "Punkt XIX Zuschläge und Zulagen" folgendes:

#### *Zuschläge*

*Überstundenzuschläge, Zuschläge für Sonn- und Feiertagsarbeit...*

....

#### *Zulagen*

*1. Pauschalierte Erschwerniszulagen mtl..... Euro 233,70*

*für Wagenführer und Kraftfahrer im Fahrbetrieb. Definition und Inhalt sind gesondert in einer Vereinbarung festzulegen.*

*2. Fahrbetrieb-Instruktionszulage*

*Arbeitnehmer des Fahrbetriebes, die Instruktionstätigkeiten im Fahrbetrieb ausführen, erhalten eine Zulage pro Stunde von..... Euro 2,10*

.....

#### *13. Sonstige Zulagen*

*Betriebliche vereinbarte Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen bilden einen Bestandteil dieses Kollektivvertrages".*

Das Finanzamt teilte im E-Mail vom 7.5.2018 mit, dass der im Vorlagebericht gestellte Antrag auf teilweise Stattgabe der Beschwerde hinsichtlich der Betriebsratsumlage und Abweisung betreffend Berücksichtigung der Erschwerniszulage als Werbungskosten aufrecht bleibt.

Nach den zwischen der RichterIn und der steuerlichen Vertretung am 7.6.2018 und am 11.6.2018 geführten Telefonaten - festgehalten im Aktenvermerk vom 11.6.2018 - wurde der steuerliche Vertreter ersucht, die Abkürzungen betreffend den Dienstfahrplan dem Bundesfinanzgericht zu übermitteln.

Mit E-Mail vom 12.6.2018 wurde die Legende zu den Abkürzungen im Zeitrachweis übermittelt.

Nach nochmaliger Aufforderung mit E-Mail vom 13.6.2018 durch die RichterIn die Fahrpläne/Dienstpläne der "5000 Dienste" sowie die Erläuterungen betreffend der Abkürzungen in der Spalte "Dienst" im Dienstplan 2014 zu übermitteln, langte am 4. Juli 2018 per E-Mail eine genaue Anleitung zum Verständnis der Dienstfahrpläne sowie die gültigen Dienstfahrpläne für die B. ("5000 Dienste") und die Erklärungen für die Abkürzungen beim Bundesfinanzgericht ein.

Mit E-Mail vom 24.7.2018 wurde der steuerlichen Vertretung mitgeteilt, dass nach Durchsicht des gesamten Aktes es unstrittig sei, dass der Arbeitgeber des Bf. die pauschalierten Fahrdiensterschwerneisulagen seinen Straßenbahnführern/Wagenführern (Autobuslenker ausgenommen) nach wie vor steuerpflichtig auszahlt bzw. bisher immer steuerpflichtig ausgezahlt habe. Steuerbegünstigungen in Zusammenhang mit den pauschalen Fahrdiensterschwerneisulagen gem. § 68 EStG 1988 für die Straßenbahnführer(innen) seien durch den Arbeitgeber bisher nicht in Anspruch genommen worden.

Die steuerliche Vertretung übermittelte mit E-Mail vom 30.7.2018 einen Auszug aus dem Betriebsratsprotokoll (März 2014), eine Genehmigung zur Kostenübernahme vom 3.6.2015, die Jahreslohnzettel 2000, 2001, 2013, und 2014; eine Aktennotiz vom 6.11.2001, eine Anfrage an das Finanzamt vom 3.9.2001 und das Informationsschreiben an die Mitarbeiter vom 20.3.2014 und brachte vor, dass die pauschalierte Fahrdiensterschwerneisulage seitens der Dienstgeberin vom Jahr 1996 bis inklusive Februar 2014 zu 60 % steuerpflichtig und zu 40 % steuerfrei behandelt worden sei.

Seit 03/2014 werde die pauschalierte Fahrdiensterschwerneisulage vom Dienstgeber gänzlich steuerpflichtig abgerechnet. Es werde damit zwar das Prüfergebnis der GPLA-Prüfung im Hinblick auf die Beurteilung der pauschalen Fahrdiensterschwerneisulage des Finanzamtes aus dem Jahr 2014 umgesetzt, dass sich die Dienstgeberin der Beurteilung durch das Finanzamt auch inhaltlich anschließen könne, könne daraus jedoch nicht abgeleitet werden. Vielmehr werde das Prüfergebnis seit diesem Zeitpunkt von der Arbeitnehmervertretung, gemeinsam mit der Dienstgeberin in Frage gestellt und in Form der Unterstützung des Verfahrens in der Sache des Bf. / Arbeitnehmerveranlagung 2014 bekämpft.

Nach Übermittlung der Unterlagen an das Finanzamt wurde seitens der Abgabenbehörde per Mail vom 10.8.2018 mitgeteilt, dass der Antrag auf Abweisung der Beschwerde hinsichtlich Steuerfreiheit der Erschwerneisulage aufrecht bleibt.

## **II. Festgestellter Sachverhalt:**

Der Bf. ist als Straßenbahnführer (Wagenführer) in einem Unternehmen tätig und lenkt Straßenbahnen im Stadtgebiet.

Aus dem vorgelegten Kollektivvertrag (Stand Februar 2012) ist aus dem "Punkt XIX Zuschläge und Zulagen" zu entnehmen, dass *"den Wagenführern und Kraftfahrern im Fahrbetrieb eine pauschalierte Erschwerneisulage gewährt wird, wobei die Definition und Inhalt gesondert in einer Vereinbarung festzulegen sind"*. Aus der Betriebsvereinbarung vom 10.12.2002 ergibt sich, dass die Mitarbeiterinnen des Fahrdienstes monatlich eine pauschalierte Erschwerneisulage erhalten, wenn sie die *Tätigkeit einer/s WagenführerIn oder einer/s KraftfahrerIn ausüben und als "Alleinfahrerin" gelten*.

Unterlagen über die Tätigkeit der Wagenführer allgemein und die Arbeitsplatzbeschreibung des Bfs als Straßenbahnführer (Wagenführer) wurden nicht vorgelegt.

Es fehlen auch Aufzeichnungen über einen längeren Zeitraum, die für die Nachvollziehbarkeit der pauschalen Fahrdiensterschwerwerniszulage ein wichtiges Erfordernis darstellen. Ob und inwiefern sich die Verhältnisse gegenüber dem Zeitraum, für den die (Einzel)aufzeichnungen hätten geführt werden sollen, geändert haben, war nicht festzustellen.

Ohne nähere Feststellungen und Aufzeichnungen hat der Arbeitgeber des Bf. bis Februar 2014 an alle Wagenführer des Unternehmens die pauschalierten Fahrdiensterschwerwerniszulagen auch die des Bfs aufgrund des Kollektivvertrages bzw der Betriebsvereinbarung steuerfrei ausbezahlt, hat aber nicht konkret dargelegt, inwieweit für die Wagenführer die gesetzlichen Voraussetzungen für den Bezug dieser steuerfreien pauschalierten Fahrdiensterschwerwerniszulagen vorgelegen sind.

Aufgrund des Schreibens "Auskunft zur sachverhaltsbezogenen Anfrage" des Finanzamtes vom 20.2.2014 hat der Arbeitgeber des Bfs die pauschalen Fahrdiensterschwerwerniszulagen der Wagenführer, so auch die des Bfs, ab März 2014 steuerpflichtig behandelt. Diese Steuerpflicht wurde in der Folge vom Arbeitgeber bei der Lohnverrechnung des Bfs (und aller Wagenführer im Unternehmen) berücksichtigt.

Trotz Aufforderung wurden - außer dem Lohnkonto 2014 - keine Grundaufzeichnungen über das zeitliche und mengenmäßige Ausmaß, die Intensität und dem Zeitpunkt der einzelnen vom Bf. behaupteten Umstände, die eine außerordentliche Erschwernis bewirken sollen, vorgelegt. Es fehlen Aufzeichnungen über das konkrete Ausmaß der Umstände für die Annahme einer außerordentlichen Erschwernis (bzw einer Gefährdung).

Mangels konkreter Aufzeichnungen und mangels Unterlagen ist das Überwiegen der außerordentlichen Erschwernis nicht feststellbar.

Strittig ist nunmehr - nach Durchführung des Ermittlungsverfahren - die pauschale Fahrdiensterschwerwerniszulage in Höhe von 2.710, 43 €. Laut Lohnkonto wird sie wie folgt berechnet: 2.443,00 € (monatlich 244,30 € für März bis Dezember 2014) plus 290,46 € (60%- Anteil für Jänner und Februar 2014) und 223,37 € (Erschwerniszulage Fahrdienst bei Überstunden) davon 11/12 .

Im bekämpften Einkommensteuerbescheid 2014 wurden lediglich die Arbeitsmittel in Höhe von 199,80 € berücksichtigt. Die "sonstigen Werbungskosten" von 335,68 € - Arbeitsmittel 199,80 € und Betriebsratsumlage von 135,88 € - wurden erst in der Beschwerdeentscheidung berücksichtigt.

Der Antrag vom Finanzamt auf teilweise Stattgabe wird hinsichtlich der Betriebsratsumlage aufrechterhalten. Hinsichtlich der Fahrdiensterschwerwerniszulage wird die Abweisung beantragt.

### **III. Beweiswürdigung:**

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht übermittelten Aktenteile, ua

- Auskunft zur sachverhaltsbezogener Anfrage vom 20.2.2014
- Ergänzungsersuchen vom 13.6.2016
- Vorhaltsbeantwortung bzw. Vorlage von Unterlagen vom 27.6.2016
- Stellungnahme der Fachbereiches vom 18.7.2016

sowie dem Ermittlungsverfahren beim BFG

- Vorhalt vom 12.4.2018,
- Beantwortungsschreiben vom 24.4.2018 samt Kollektivvertrag, Betriebsvereinbarung vom 10.12.2002, Beschwerde, Aufzeichnungen des Bf. über die erbrachten Dienste im Jahr 2014, Dienstfahrplan und Turnusplan der Straßenbahnführer/Wagenführer für 2014, Jahreslohnkonto 2014;
- Aktenvermerk vom 11.6.2018
- E-Mail vom 12.6.2018 samt Legende zu den Abkürzungen im Zeitnachweis;
- E-Mail vom 13.6.2018;
- E-Mail vom 4.7.2018 samt Anhänge betreffend Erklärung Dienstfahrplan Abkürzungen und gültigen Dienstfahrplänen für die B. ("5.000 Dienste");
- E-Mail vom 24.7.2018
- E-Mail vom 30.7.2018 samt Auszug aus dem Betriebsratsprotokoll (März 2004), der Genehmigung zur Kostenübernahme vom 3.6.2015, die Jahreslohnzettel 2000, 2001, 2013, und 2014; der Aktennotiz vom 6.11.2001, der Anfrage an das Finanzamt vom 3.9.2001 und das Informationsschreiben an die Mitarbeiter vom 20.3.2014

Der Bf. beantragte "Sonstige Werbungskosten" (KZ 724) in Höhe von 3.023,26 €, wobei Arbeitsmittel in Höhe von 199,80 € darin eingerechnet worden seien.

Da die Fahrdiensterschwerneiszulage laut RichterIn des BFG nicht nachvollziehbar war, wurde im Schreiben vom 24.4.2018 geklärt, dass sich aus dem Jahreslohnkonto von 2014 ergibt, dass der Bf. für 2014 eine Fahrdiensterschwerneiszulage iHv 2.956,83 € von seinem Arbeitgeber erhalten hat und diese sei zu 11/12, somit in Höhe von 2.710,43, als sonstige Werbungskosten zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der Höhe dieser Fahrdiensterschwerneiszulage wurde vom Finanzamt nichts mehr vorgebracht. Vom Finanzamt wird die Nichtanerkennung der pauschalierten Fahrdiensterschwerneiszulage als Werbungskosten beantragt.

Unterlagen und Aufzeichnungen über das konkrete Ausmaß und den Zeitpunkt bzw Zeitraum der vom Bf. dargelegten Umstände, die eine außerordentliche Erschwerneis bewirken, wurden nicht vorgelegt. Auch das Überwiegen einer außerordentlichen Erschwerneis oder Gefährdung ist mangels konkreter Aufzeichnungen nicht nachvollziehbar.

#### **IV. Rechtsgrundlagen:**

§ 68 EStG 1998 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung lautet auszugsweise:

(1) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

[...]

(5) Unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sind jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die

- in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken,
- im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder
- infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.

Diese Zulagen sind nur begünstigt, soweit sie

1. auf Grund gesetzlicher Vorschriften,
2. auf Grund von Gebietskörperschaften erlassener Dienstordnungen,
3. auf Grund aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
4. auf Grund der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,
5. auf Grund von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
6. auf Grund von Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,
7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

[...]"

## **V. Rechtliche Beurteilung und Erwägungen:**

### **a) Rechtliche Ausführungen:**

Die Begünstigung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 setzt voraus, dass die Zulagen und Zuschläge zusätzlich zu nicht begünstigtem Grundlohn gezahlt werden (vgl. VwGH 26.6.2013, 2009/13/0208, mwN, und VwGH 24.7.2007, 2006/14/0048, mwN), also nicht nur rechnerisch aus dem Grundlohn herausgeschält werden.

Die Gewährung muss zwingend aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift iS Abs. 5 S 2 Z 1-6 oder innerbetrieblich an alle oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern erfolgen. Dieser Umstand allein reicht als Voraussetzung für die Steuerbefreiung bzw. Steuerbegünstigung aber nicht aus (VwGH 16.3.88, 87/13/0194 mwN); es ist nämlich sodann zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen einer Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr iSd Abs. 5 gegeben sind.

Erschwerniszulagen sind gem. § 68 Abs. 5 zweiter Teilstrich EStG 1988 jene Teile des Arbeitslohnes, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen. (VwGH 31.3.2011, 2008/15/0322; 28.9.11, 2007/13/0138 mwN).

Von Arbeiten unter außerordentlichen Erschwernis kann nur gesprochen werden, wenn sie sich entweder selbst als außerordentlich schwierig erweisen, unter außerordentlichen schwierigen Bedingungen auszuführen oder besonders dringlich sind.

Minderqualifizierte Tätigkeiten müssen keineswegs eine außerordentliche Erschwernis bedeuten, sondern können auch eine Erleichterung im Vergleich zu den allgemeinen üblichen Arbeitsbedingungen darstellen. Es kommt darauf an, ob bestimmten Arbeiten der Charakter außerordentliche Erschwernis zugeordnet werden kann (VwGH 10.5.1994, 91/14/0057, Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 68, RZ 24).

Die Erschwernis kann auch darin gelegen sein, dass entgegen den üblichen Arbeitsbedingungen die Arbeit überwiegend unter Zeitdruck verrichtet werden muss (VwGH 4.6.1985, 85/14/0041).

Das Erfordernis des Überwiegens der begünstigten Tätigkeiten ist in Bezug auf die vom Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses insgesamt zu erbringende Arbeitsleistung zu beurteilen. Ob eine erhebliche Verschmutzung oder außerordentliche Erschwernis vorliegt, ist daher nicht allein anhand jener Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese Verschmutzung oder Erschwernis verbunden ist. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb eines Lohnzahlungszeitraums zu prüfen, ob sie überwiegend unter solchen Umständen erfolgen (VwGH 31.3.2011, 2008/15/0322, betreffend Gefahrenzulage, mwN).

Es müssen demnach also in zeitlicher Hinsicht die Tätigkeiten, die mit einer erheblichen Verschmutzung oder außerordentlichen Erschwernis verbunden sind, überwiegen. Dafür wiederum ist, wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, erforderlich, dass nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 68, Rz 32; VwGH 28.9.2011, 2007/13/0138, mit Hinweis auf VwGH 31.3.2011, 2008/15/0322, und VwGH 25.5.2004, 2000/15/0052).

Vielmehr hat der Abgabepflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener



Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207, VwGH 28.10.2004, 2000/15/0054, mwN).

Zu erbringen ist der Nachweis durch das Lohnkonto und die zugehörigen Grundaufzeichnungen, muss doch den Abgabenbehörden eine entsprechende Überprüfungsmöglichkeit geboten sein (VwGH 25.5.04, 2000/15/0052).

Die spätere Rekonstruierbarkeit (VwGH 26.1.1982, 81/14/0196), sei es auf Grund nicht näher aufgegliederter Eintragungen im Lohnkonto über ausgezahlte Zulagen, sei es auf Grund von Kollektivverträgen, Dienstplänen, Zeugenaussagen oder nachträglich beigebrachten eidesstattigen Erklärungen der Arbeitnehmer reichen zum Nachweis nicht aus.

Unterlässt es der Abgabepflichtige, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderlichen überprüfbaren Nachweise zu erbringen, ist die Abgabenbehörde nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen (VwGH 25.5.2004, 2000/15/0052, mwN).

#### **b) Erwägungen:**

Streitgegenständlich ist die steuerliche Behandlung einer im Punkt XIX des Kollektivvertrages für alle Arbeitnehmerinnen der L. GmbH, die nicht Angestellte kraft Gesetzes sind, geregelte pauschalisierte Fahrdiensterschwerne Zulage für den Bf., der als Wagenführer/Straßenbahnfahrer tätig ist.

*Danach erhalten Wagenführer und Kraftfahrer im Fahrbetrieb - so auch der Bf. - eine pauschalisierte Fahrdiensterschwerne Zulage gewährt, wobei laut Betriebsvereinbarung vom 10.12.2002 die Mitarbeiterinnen des Fahrdienstes monatlich eine solche erhalten, wenn sie die Tätigkeit einer/s WagenführerIn oder einer/s KraftfahrerIn ausüben und als "Alleinfahrerin" gelten.*

Der Kollektivvertrag und die Betriebsvereinbarung definiert nicht näher, was unter "Alleinfahrer" zu verstehen ist. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch kann vom "Alleinfahrer" gesprochen werden, wenn der/die FahrerIn mit der Straßenbahn alleine fährt. Worauf sich diese Annahme gründet wird weder im Kollektivvertrag noch in der Betriebsvereinbarung noch vom Arbeitgeber bzw. des Bfs näher erläutert.

Fährt also der Bf. als "Alleinfahrer" mit der Straßenbahn, dann gebührt dem Bf. eine pauschalisierte Fahrdiensterschwerne Zulage.

Pauschalisierte SEG-Zulagen können gemäß § 68 Abs. 1 EstG 1988 steuerbegünstigt sein, wenn bereits über einen längeren Zeitraum Aufzeichnungen geführt worden sind, aus denen sich ergibt, dass der Arbeitnehmer überwiegend mit Arbeiten betraut ist, die zwangsläufig eine Verschmutzung bewirken bzw. eine außerordentliche Erschwerne oder eine zwangsläufige Gefährdung darstellen, oder wenn das Überwiegen schon in Hinblick auf die Art der Berufstätigkeit evident ist. Für daran anschließende Lohnzahlungszeiträume, für die das Pauschale gezahlt wird, bedarf es dann nur mehr des Nachweises, dass sich die Verhältnisse gegenüber dem Zeitraum, für den die

Einzelaufzeichnungen geführt wurden, nicht geändert haben (VwGH 14.11.1978, 1930/78; VwGH 27.6.2000, 99/14/0342).

Der Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken, die eine außerordentliche Erschwernis darstellen oder zwangsläufig eine Gefahr mit sich bringen. Dies erfordert nach Rechtsprechung und Lehre, dass nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden. Die Abgabenbehörden sind berechtigt und verpflichtet, die Angemessenheit der Zulage im Verhältnis zum Gefährdungsausmaß zu prüfen. Zu erbringen ist der Nachweis ua durch das Lohnkonto und die zugehörigen Grundaufzeichnungen.

Der Umstand, dass Erschwerniszulagen allgemein und ohne Differenzierung nach einer tatsächlichen Erschwernis an sämtliche Angehörige einer Vergleichsgruppe ausbezahlt werden, schließt für sich die steuerliche Behandlung bei bestimmten Angehörigen dieser Vergleichsgruppe nicht aus (sofern von diesen Angehörigen Arbeiten verrichtet werden, die eine außergewöhnliche Erschwernis gegenüber den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen aufweisen (Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 68 EStG 1988, Rz 25).

Aufgrund des Schreibens "Auskunft zur sachverhaltsbezogenen Anfrage" des Finanzamtes vom 20.2.2014 und aufgrund der durch den Bf. vorgelegten Unterlagen steht fest und wurde vom Bf. selbst auch nicht bestritten, dass der Arbeitgeber die pauschalen Fahrdiensterschwerneiszulagen des Bfs und aller seiner Wagenführer (Straßenbahnführer) in seinem Unternehmen ab März 2014 steuerpflichtig behandelt. Der Arbeitgeber hat sich in der Folge aufgrund der Ausführungen des Finanzamtes an diese Feststellungen bei der Lohnverrechnung gehalten.

Offensichtlich auch deshalb, weil Aufzeichnungen zum Lohnkonto der einzelnen Arbeitnehmer betreffend die pauschalen Fahrdiensterschwerneiszulagen nie vorhanden waren, und die konkreten Verhältnisse für die pauschale Fahrdiensterschwerneiszulage nie festgestellt und aufgezeichnet wurden und somit auch nicht nachvollziehbar ist, ob und inwiefern sich die konkreten Verhältnisse geändert haben bzw. aufgrund welcher Grundlagen die pauschale Erschwerniszulagen für den Bf. (und seiner Wagenführer) gewährt wurde, um von einer Steuerfreiheit der Fahrdiensterschwerneiszulage beim Bf. ausgehen zu können.

Ohne Differenzierung nach einer tatsächlichen Erschwernis hat der Arbeitgeber des Bf. an alle seine Wagenführer die pauschalisierte Fahrdiensterschwerneiszulage bis Ende Februar 2014 steuerfrei ausbezahlt, hat aber nie dargelegt, inwieweit für die einzelnen Wagenführer die gesetzlichen Voraussetzungen für den Bezug dieser steuerfreien pauschalierten Fahrdiensterschwerneiszulagen vorgelegen sind bzw. welchen Umständen und in welchen Umfang, die eine außerordentliche Erschwernis

bewirken die Wagenführer bei ihrer Lenkertätigkeit überwiegend ausgesetzt sind. Es liegen diesbezüglich auch keine Hinweise aktenkundig vor.

Für die an den Bf. gewährte pauschalierte Fahrdiensterschwerneisulage wurden im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2014 (und auch davor) keine Aufzeichnungen - Grundaufzeichnungen zum Lohnkonto - geführt und vorgelegt. Weder vom Arbeitgeber noch vom Bf. selbst

Aus dem Handeln des Arbeitgebers - ab März 2014 steuerpflichtige Behandlung der pauschalierten Fahrdiensterschwerneisulagen - ergibt sich, dass der Bf. sowie auch die Wagenführer des Unternehmens nicht überwiegend einer außerordentlichen Erschwerneis ausgesetzt waren bzw sind.

Wenn der Bf. nun in der Beschwerde für die Steuerfreiheit seiner pauschalierten Fahrdiensterschwerneisulage mehrere Umstände für das Vorliegen einer außerordentlichen Erschwerneis vorbringt, so muss dem folgendes entgegengehalten werden:

Die vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten müssen überwiegend unter Umständen erfolgen, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwerneis darstellen.

Eine Erschwerneisulage gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 setzt voraus, dass die zu leistenden Arbeiten mit einer im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen außerordentlichen Erschwerneis verbunden sind. Der dabei anzustellende Vergleich (zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen) muss innerhalb der jeweiligen Berufssparte vorgenommen werden (VwGH 30.1.2014, 2011/15/0040). Der VwGH hat wiederholt ausgesprochen, dass der vom Gesetzgeber geforderte Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen sinnvollerweise nur im Rahmen der jeweiligen Berufssparte gezogen werden kann, weil ein Vergleich nur dann eine sachliche Rechtfertigung für die unterschiedliche Behandlung vergleichener Sachverhalte rechtfertigt, wenn die verglichenen Sachverhalte ihrer Art nach überhaupt einen Vergleich zulassen (VwGH 24.6.2004, 2000/15/0066; 30.1.2014, 2011/15/0040 betreffend Lagerarbeiter).

Ein Vergleich mit allgemein üblichen Arbeitsbedingungen "schlechthin" ist nicht möglich, weil es an allgemein vergleichbaren Arbeitsbedingungen fehlt (VwGH 6.3.1984, 83/14/0095; 19.1.1988, 85/14/0124, 16.3.1988, 87/14/0194, 26.5.1998, 85/14/0124). Ein von Berufsbildern losgelöster Begriff allgemein üblicher Arbeitsbedingungen schlechthin ist als inhaltsleer zur Anstellung des hier geforderten Vergleichs nicht geeignet. Zur Ermöglichung des Vergleichs müssen von ihren Arbeitsbedingungen her vergleichbare Arbeitstätigkeiten zusammengefasst werden (VwGH 4.6.1985, 85/14/0041; 26.5.1998, 97/14/0049, 31.3.2011, 2008/15/0322). Zu dem vom Gesetz geforderten Vergleich sind also die Arbeitsbedingungen vergleichbarer Arbeitstätigkeiten heranzuziehen (VwGH 5.10.1993, 93/14/0101).

Der Vergleichsrahmen muss somit Gruppen mit vergleichbaren Arbeitsbedingungen umfassen. Der Vergleichsrahmen darf dabei nicht zu eng gezogen werden (VwGH 18.10.1988, 87/14/0100, 0102; 23.10.1990, 89/14/0179).

So wäre es beispielsweise unzulässig, Anstreicher die unter besonders schwierigen Arbeitsbedingungen Arbeiten, mit Anstreichern zu vergleichen, die unter denselben besonderen Umständen tätig werden, und damit das Vorliegen außerordentlicher Arbeitsbedingungen zu verneinen. Vielmehr müsste ein Vergleich mit den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen von Anstreichern getroffen werden. Auch die Arbeitsbedingungen von Gerüstarbeitern dürfen nicht mit denen anderer Gerüstarbeitern verglichen werden, sondern mit den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen von Bauarbeitern (VwGH 18.10.1988, 87/14/0100 und 87/14/0102).

Der Vergleich zwischen Berufskraftfahrern von Autobussen im Allgemeinen und von Lenkern überlanger Autobusse entspricht dem Gesetz. Besondere nervliche und körperliche Anstrengung beim Lenken überlanger Autobusse kommt als außerordentliche Erschwernis in Betracht (VwGH 5.10.1993, 93/14/0202).

Das Vorbringen des Bfs "*Entgegen der.... Rechtsansicht, ist der für die Beurteilung der außerordentlichen Erschwernis des/der WagenführerIn einer Straßenbahn als Vergleichsrahmen die TriebfahrzeugführerIn der Bahn, weil nur innerhalb dieser Vergleichsgruppe die Besonderheit der Schienengebundenheit des Fahrzeuges gegeben ist und, dass Triebfahrzeuge der Bahn deutlich höhere Geschwindigkeiten erreichen und Fahrten überwiegend signalgesteuert erfolgen, bedeutet nicht, dass die Arbeitsbedingungen der betroffenen DienstnehmerInnen mit diesen nicht vergleichbar sind, zumal der Gesetzgeber selbst Straßenbahnen als Eisenbahnen qualifiziert (§ 1 Abs. 1 lit. C EiszG) und der „Vergleichsrahmen“ laut VwGH „nicht zu eng gezogen werden darf“*, verhilft der Beschwerde nicht zum Erfolg, zumal als Vergleichsrahmen nur die Gruppe der Triebfahrzeugführer der Bahn, nämlich die Lokomotivführer (siehe Beschwerdevorbringen "*Im Vergleich zu Lokomotivführern.....*") als Vergleich heran-gezogen wird.

Aufgrund der Besonderheit der Schienengebundenheit die Triebfahrzeugführer der Bahn/ Lokomotivführer - wie vom Bf. vorgebracht- im Vergleich heranzuziehen, ist nicht zulässig und entbehrt jeder Grundlage.

Es darf nämlich in diesem Zusammenhang nicht übersehen werden, dass zu den Triebfahrzeugführern nicht nur die Lokomotivführer zählen sondern auch Straßenbahnführer, U-Bahnführer, Schnellbahnführer, Zugführer (Triebfahrzeugführer), Arbeitszugführer, Rangiererin, Nebenfahrleiterin etc.

Laut Berufslexikon (ua des AMS) steuern TriebfahrzeugführerIn (LokführerIn) Lokomotiven und Triebwagen (Diesel, Elektro und teilweise auch Dampfloks) auf Strecken die sie kennen. Vor der Abfahrt des Zuges bzw. der Aufnahme des Rangierbetriebs nehmen Sie die schriftlichen Anweisungen der Fahrdienstleitung entgegen. Hier finden sie Angaben über Abfahrts-, Ankunfts- und Aufenthaltszeiten des Zuges (Buchfahrplan), Hinweise über den Streckenverlauf (Streckenliste) sowie ein "Verzeichnis über die langsam zu befahrenden Gleisstellen". Wenn während der Fahrt Störungen oder technische Mängel auftreten, müssen TriebfahrzeugführerInnen in der Lage sein, diese zu beurteilen und nach Möglichkeit zu beheben. Die Tätigkeit des Triebfahrzeugführers verlagert sich immer

mehr zu den computergesteuerten Displays und Bedienelementen sowie den neuesten Sicherheitseinrichtungen.

Triebwagenführerinnen -Straßenbahnführer, U-Bahnführer- arbeiten bei öffentlichen und privaten Verkehrsbetrieben und lenken Schienenfahrzeuge. Während der Fahrt richten sie sich nach dem Fahrdienstplan, einer allfälligen Fahrdienstanweisung, den Betriebsvorschriften sowie selbstverständlich an alle Signale und sonstige Verkehrs und Sicherheitsvorschriften. Mitunter erledigen sie zusätzlich den Fahrscheinverkauf.

Mit Rücksicht auf die unterschiedlichsten Arbeitsbedingungen, unter denen nichtselbständige Tätigkeiten ausgeübt werden, würde ein Vergleich mit den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen "schlechthin" bzw. mit den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen der Triebfahrzeugführer der Bahn/Lokomotivführer, wie er dem Bf. vorschwebt, bereits daran scheitern, dass es an allgemein vergleichbaren Arbeitsbedingungen fehlt. Bringt doch der Bf. selbst vor, dass die Triebfahrzeuge der Bahn deutlich höhere Geschwindigkeiten erreichen und Fahrten überwiegend signalgesteuert erfolgen.

Ein Vergleich mit den Arbeitsbedingungen der Triebfahrzeugführer der Bahn/ Lokomotivführer (allein) ist somit aufgrund der obigen Ausführungen nicht zulässig.

Wenn der Bf. die pauschale Fahrdiensterschwerntzulage steuerfrei erhalten will, dann ist der Nachweis zu erbringen, dass im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen die von ihm zu leistenden Arbeiten unter Umständen erfolgen, die eine außerordentliche Erschwernis überwiegend darstellen.

Der Bf. muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die unter Umständen erfolgen, die in einem erheblichen Maße eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung zwangsläufig bewirken oder im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis oder Gefahr darstellen.

Für die Entscheidung ist es daher unerlässlich, alle Tatsachen festzustellen und zu konkretisieren aus denen sich ergibt mit welcher Intensität, in welcher Art und vor allem mit welchem zeitlichen und mengenmäßigen Ausmaß die vom Bf. zu leistenden Arbeiten durch die genannten erschwerenden Momente charakterisiert waren.

Erst dann kann ein Vergleich angestellt werden können, ob aufgrund überwiegend herrschender Umständen eine außerordentliche Belastung gegenüber den allgemeinen Arbeitsbedingungen vorliegt. Liegt eine außerordentliche Belastung tatsächlich vor, kann die dafür gewährte Erschwerniszulage bei Überwiegen begünstigt behandelt werden.

Wie schon oben ausgeführt fehlen konkrete Aufzeichnungen zum Lohnkonto, wann bzw. in welchem Zeitraum der Bf. als "Alleinfahrer" die Straßenbahn gelenkt hat und welche Umstände konkret vorgelegen sind die eine außerordentliche Erschwernis überwiegend darstellen. Dazu muss auch erwähnt werden, dass zB Kontrollore, die die Gültigkeit der Tickets überprüfen sich ständig in den Straßenbahnen aufhalten bzw.

über einen längeren Zeitraum mit den Straßenbahnen mitfahren. Dass der Bf. zusätzlich den Fahrscheinverkauf mitzuerledigen hatte, wurde im gesamten Ermittlungsverfahren nicht vorgebracht.

Dadurch, dass keine Grundaufzeichnungen dem Lohnkonto des Bf. beigelegt waren, keine Aufzeichnungen über einen längeren Zeitraum für die pauschale Fahrdienstzulage (weder vom Arbeitgeber noch vom Bf.) geführt wurden, und der Arbeitgeber ab März 2014 die gesamte pauschale Fahrdiensterschwerzuschulage seiner Wagenführer und auch die des Bfs steuerpflichtig behandelt hat (bzw die geltende Vereinbarung - 60% steuerpflichtig und 40% steuerfrei - für Jänner und Februar 2014 rückgängig gemacht wurde), fehlt es am Nachweis für die vom Bf. begehrte Begünstigung.

Neben den Grundaufzeichnungen zum Lohnkonto fehlt nämlich auch eine detaillierte Arbeitsplatzbeschreibung des Bf. Aus den übrigen vorgelegten Unterlagen - wie den vom Bf. vorgelegten Dienstfahrtenaufzeichnungen, den Gesamtdienstfahrplänen der Wagenführer des Unternehmens - sind die vom Bf. behaupteten Umstände, die eine außerordentliche Erschwerung beim Lenken bewirken, nicht nachvollziehbar. Es fehlen konkrete Angaben über den Zeitpunkt, Zeitraum, das mengenmäßige Ausmaß und die Intensität der einzelnen vorgebrachten Umständen, damit überhaupt eine überwiegende außerordentliche Erschwerung festgestellt werden kann.

Der Bf. versucht die Steuerfreiheit seiner pauschalen Erschwerzuschulage dadurch zu retten, indem er in der Beschwerde nun eine Reihe von Umstände für das Vorliegen einer außerordentlichen Erschwerung aufzählt. Hat es dabei unterlassen, über die einzelnen Umstände für die außerordentliche Erschwerung detaillierte und konkrete Angaben zu machen und diese anhand von Aufzeichnungen auch nachzuweisen.

Um Wiederholungen zu vermeiden wird auch auf die Ausführungen des Finanzamtes im Schreiben "Auskunft zur sachverhaltsbezogenen Anfrage" vom 20.2.2014 verwiesen.

Vor allem wenn der Bf. die erhöhte Konzentration, die geistigen und psychischen Anforderungen und Stresssituationen sowie die teilweise körperliche Belastung anspricht, erkennt er die Situation, zumal die Anforderungs- bzw Tätigkeitsmerkmale, nämlich Reaktionsvermögen, Verantwortungsbewusstsein sowie psychische und physische Belastbarkeit - Beruflexikon des AMS ua - für die Einstellung als Wagenführer (auch als Triebfahrzeugführer der Bahn / Lokomotivführer) von wesentlicher Bedeutung sind.

Dass eine erhöhte Konzentration, Stresssituationen und geistige und psychische Anforderungen sowie eine außerordentliche körperliche Belastung im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen ausschließlich beim Bf. vorliegt, ist aus dem Beschwerdevorbringen nicht zu entnehmen. Seine allgemeinen und nicht im Detail konkretisierten und nachvollziehbaren Ausführungen, dass die "angeführten erschwerenden Bedingungen auf den unterschiedlichen Linienteilabschnitten in unterschiedlicher Gewichtung auftreten, jedoch kein Abschnitt ohne Vorliegen mehrerer angeführten Erschwerungen absolviert werden kann" zeigen nicht auf, mit welcher Intensität, in welcher Art und vor allem mit welchem zeitlichen und mengenmäßigen

Ausmaß die vom Bf. zu leistenden Arbeiten durch die genannten erschwerenden Umstände belastet sind. Den Einwendungen in der Stellungnahme vom 18.7.2016 - "*Im 2. Aufzählungspunkt des 1. Abschnittes wird vom Beschwerdeführer ausgeführt, dass sich als besonders belastend die Streckenabschnitte L.C (= G.H.) bzw. L.U. (= R./W.) erweisen würden. Hierzu wird festgestellt, dass diese beiden Streckenabschnitte zusammen eine Maximalfahrzeit von 15, immer allerungünstigsten Fall 20 Minuten in Anspruch nehmen. Somit ist in Bezug auf das Überwiegen der Erschwernis je Stunde Arbeitszeit diese keinesfalls gegeben...*"- ist der Bf. nämlich nicht nähergetreten. Er hat diesen Einwendungen im Detail va hinsichtlich des Überwiegens der außerordentlichen Erschwernis nichts Substanzielles entgegengesetzt.

Es muss auch festgehalten werden, dass aus den vorliegenden Gesamtdiensfahrplänen und Dienstfahrtenaufzeichnungen des Bf. keine konkreten Hinweise zu entnehmen sind, die auf eine überwiegende außerordentliche Erschwernis hindeuten.

Dadurch, dass der Bf. und alle Wagenführer im Unternehmen im Stadtbereich auf den gleichen Straßenbahnrouen mit gleichen Straßenbahngarnituren (je nach Dienstplan)abwechselnd eingesetzt sind, sind die Wagenführer im allgemeinen mit den gleichen Arbeitsbedingungen und Anforderungen (Stress, Konzentration etc.) konfrontiert. Es mag sein, dass es vereinzelt zu einer nicht alltäglichen außerordentlichen Stresssituation kommt bzw eine erhöhte Konzentration erforderlich ist, bzw. eine höhere nervliche Anspannung bzw. Belastung gegeben ist, beispielsweise bei einem erhöhten Fußgängeraufkommen auf einen kurzen Straßenbahnabschnitt im Stadtgebiet, oder bei einem Fest (wobei auch dazu anzumerken ist, dass sehr oft bei den Festen im Stadgebiet die Straßenbahnen nicht verkehren und es einen Schienenersatzverkehr gibt), doch ist dem entgegenzuhalten, dass diese vereinzelt auftretenden Situationen bzw Momente nicht ausreichen um dadurch von einer überwiegend vorliegenden außerordentlichen Erschwernis ausgehen zu können. Stress, erhöhte Konzentration und nervliche Belastungen sind mit vielen Arbeiten verbunden. Im gegenständlichen Fall handelt sich um Stresssituationen, Belastungen und psychische wie physische Anforderungen, die alle Straßenbahnführer (auch Triebfahrzeugführer) generell und gleichermaßen treffen. Eine im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen außerordentliche Erschwernis ist damit jedoch nicht verbunden bzw. wurde vom Bf. auch nicht nachvollziehbar aufgezeigt und nachgewiesen. Laut VwGH (19.10.1983, 81/13/0058 etc) stellen die mit einer höher qualifizierten Tätigkeit einhergehenden höhere geistige und psychische Anforderung, die Übernahme von Verantwortung, Stresssituationen sowie höhere Konzentration und Flexibilität jedoch keine, im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen außerordentliche Erschwernis dar.

Für das Aggressive Verhalten von Fahrgästen fehlen konkrete Anhaltspunkte und Nachweise, wann, wie, wo dieses aufgetreten sind bzw in welchem Zusammenhang dieses Verhalten mit der Tätigkeit des Lenkers der Straßenbahn in Zusammenhang stehen. Auch wurde vom Bf. die Beeinträchtigung durch das aggressive Verhalten von

Fahrgästen nicht näher erörtert bzw. aufgezeigt. Aus den vorliegenden Unterlagen sind diesbezüglich keine Hinweise (keine Aufzeichnungen betreffend Polizeieinsätze, bzw. betreffend Verzögerungen aufgrund vom zwangsweisen Stehenbleiben) zu entnehmen.

Es ist auch nicht nachvollziehbar, warum der Bf. durch die Fahrgast Information LIBE ständig unter nervlicher Anspannung beim Lenken steht. Seit der Einführung wurde durch die Beeinflussung von Lichtsignalanlagen vorallem die Pünktlichkeit und Regelmäßigkeit der öffentlichen Verkehrsmittel verbessert. Die Fahrgäste werden über die Fahrgastinformationstafeln an den Haltestellen über Abfahrtszeiten der Straßenbahnen (und Busse) informiert. Dass sich daraus für den Bf. beim Lenken der Straßenbahn eine nervliche Anspannung bzw Belastung gibt und damit verbunden beim Lenken ein außerordentlicher Zeitdruck entsteht bzw. entstanden ist, ist nicht einsichtig, zumal sich aus den vorliegenden Unterlagen keine konkreten Hinweise für das Fahren unter enormen Zeitdruck im Vergleich zu den allgemeinen Arbeitsbedingungen entnehmen lässt.

Auch mit dem langsamen Einfahren und Ausfahren aus den einzelnen Haltestellen wird vom Bf. kein Umstand dargelegt, der die Annahme einer außerordentlichen Erschwernis nur annähernd rechtfertigt.

Wenn der Bf. in Zusammenhang mit der Totmanneinrichtung, die eigentlich zum Schutz der Straßenbahnführer eingerichtet wurden, um vor Übermüdung zu schützen, vorbringt, dass die Bedienung zu einer permanenten unnatürlichen Fußhaltung ohne Entspannungsmöglichkeit führt, und es sich dadurch um eine außerordentlich erschwerte Arbeitsbedingung handelt, so muss dem widersprochen werden, zumal es sich dabei nur um eine Schutzbehauptung und um ein subjektives Empfinden des Bf. handelt und nicht um einen Umstand, aus dem sich eine außerordentliche Erschwernis ergibt bzw rechtfertigt, zumal konkrete Aufzeichnungen und Hinweise diesbezüglich fehlen. In diesem Zusammenhang muss nämlich angemerkt werden, dass nach dem ArbeitnehmerInnenschutzgesetz (ASchG) in Verbindung mit der Allgemeinen Arbeitnehmerschutzverordnung (AAV) es die Aufgabe der Arbeitgeber ist, dafür zu sorgen, dass es bei den Arbeitnehmern nicht zu einer Gesundheitsgefährdung kommt oder dass solche Gefährdungen möglichst gering gehalten werden, indem sie unter Berücksichtigung der Merkmale der Arbeitsumgebung und Erfordernisse geeignete Maßnahmen zur Vermeidung treffen. Würde man der Rechtsansicht des Bf. folgen, hätte es sein Arbeitgeber durch die Nichteinhaltung der dem Arbeitnehmerschutz dienenden arbeitsmedizinischen Vorgaben und Empfehlungen in der Hand, für Tätigkeiten eine außerordentliche Erschwernis im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG1988 herbeizuführen und die Steuerfreiheit für Zulagen, die für solche Tätigkeiten bezahlt werden, zu erwirken.

Wenn der Bf. in der Beschwerde weiters ausführt, dass *"Straßenbahnen überlange Verkehrsmittel darstellen, die eine für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Erschwernis geforderte Länge von 10,9 m auf weisen und zudem schienenengebunden – im innerstädtischen Verkehr gelenkt werden, und der Gleiskörper nicht zur Gänze selbständig sei und für Kreuzungen mit öffentlichen Straßen über keine Schrankenanlagen verfüge, sodass es zu permanenten Kontakten mit den übrigen VerkehrsteilnehmerInnen*



*kommt oder kommen könne, weshalb die vom Verwaltungsgerichtshof geforderte nervliche Anspannung aufgrund der Dichte und des Tempos des Verkehrs durchaus auch für Straßenbahnfahrerinnen zutrifft und erschwerend die Schienengebundenheit des Fahrzeuges und der überlange Bremsweg aufgrund des hohen Gewichts hinzukommt und ununterbrochene erhöhte Aufmerksamkeit verlangt* , so muss dem entgegengehalten werden, dass v or diesem Hintergrund das Lenken einer solchen Straßenbahn im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen keine außerordentliche Erschwernis darstellt.

Vom Bf. wurde nicht behauptet und aufgezeigt , dass nur er mit dem Lenken von langen Straßenbahnen (10,9 m) betraut ist bzw diese zu lenken hatte. Wie schon ausgeführt ist der Bf. und alle Wagenführer des Unternehmens im Stadtgebiet auf den gleichen Straßenbahnrouen abwechselnd mit den gleichen Straßenbahnen unterwegs. Gegenteiliges wurde vom Bf. auch nicht behauptet.

Die damit verbundene nervliche Anspannung aufgrund der Dichte und des Tempos ist nicht nachvollziehbar, zumal überwiegend - und das wird vom Bf. auch nicht bestritten - fast ausschließlich auf eigenständige Gleiskörper die Straßenbahn gelenkt wird. Es ist nicht nachvollziehbar dargetan und nachgewiesen, dass der Bf. einer größeren nervlichen Belastung ausgesetzt war als andere in der Berufssparte tätigen Arbeitnehmer. Auch nicht beim Bremsen einer solchen Straßenbahn. Die daraus resultierenden Umstände - wie sie vom Bf. dargelegt wurden - sind der Ausübung der Tätigkeit nämlich eines Wagenführers/ Straßenbahnführers immanent.

Wenn der Bf. nun das Erkenntnis des VwGH vom 5.10.1993, 93/14/0101 betreffend Autobuslenker mit überlangen Autobussen anspricht , so muss dazu festgehalten werden, dass die Überlänge nur bei den Autobuslenker für zulässig erachtet wurde, zumal das Lenken von überlangen Autobussen im Straßenverkehr gegenüber den Buslenker im allgemeinen eine nervliche Belastung darstellt. Mangels gleicher Arbeitsbedingungen ist ein Vergleich mit einer anderen Berufssparte/branche, nämlich die mit den Autobuslenkern gesetzlich nicht zulässig. Außerdem muss dazu auch erwähnt werden, dass aufgrund der Schienengebundenheit mit den Straßenbahnen immer entlang der gleichen Strecken gefahren wird. Was bei Autobuslenker (in einem Reiseunternehmen) nicht der Fall ist.

Das Argument "der Länge von 10,9 m" des Bf. für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Erschwernis geht somit ins Leere. Zudem wurde - wie schon erwähnt - vom Bf. nicht vorgebracht, dass nur er - im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen - solche (10,9 m) lange Straßenbahnen zu lenken hatte.

Keine Rolle spielt für das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Erschwerniszulage das ins Spiel gebrachte Moment einer Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperliche Sicherheit des Arbeitnehmers, das nur als Teil der Definition der Gefahrenzulage genannt ist.

Ergänzend wird in diesem Zusammenhang noch festgehalten, dass Gefahrenzulagen nur dann begünstigt sind, wenn sie eine typische Berufsgefahr abgelten; eine Allgemeingefahr stellt keine Gefahr iSd § 68 Abs. 5 dar (VwGH 5.7.1982, 17/2382/80).

Gefahrenzulagen liegen nur vor, wenn die Arbeiten tatsächlich überwiegend unter erschwerten Umständen stattfinden. Der Arbeitnehmer muss somit unter Gefährdungsumständen tätig sein (Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 68, RZ 27). Von Personen ausgehende Gefahren (zB von Bankräuber in einer Bank) werden von der Begünstigung auch ausgenommen, weil diese keine typische Berufsgefahr darstellen (VwGH 19.3.1985, 85/14/0180). Gefahren, die unmittelbar durch Handlungen von Personen drohen, wie zB Gefahren im Straßenverkehr, werden durch § 68 nicht erfasst (VwGH 22.4.1992, 87/14/0192; Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 68, RZ 30).

Auch Gesundheitsgefährdungen, die der Betrieb von Kraftfahrzeugen, die Teilnahme am Straßenverkehr oder die Witterungsverhältnisse mit sich bringen (zB mögliche Bandscheibenschäden, Abgasschädigungen oder Rheuma) sind mit der Teilnahme am Straßenverkehr ganz allgemein verbunden und bedeuten daher keine typische Berufsgefahr (VwGH 19.3.1985, 84/14/0180).

Wenn der Bf. in diesem Zusammenhang auf die Gefahren im Straßenverkehr hinweist bzw auf Gefahren die durch Handlungen von Personen drohen bzw generell auf die Gefahren für die Verkehrsteilnehmer und Fahrgäste die in Zusammenhang mit den Fahren der Straßenbahnen entstehen können, dann muss dem entgegengehalten werden, dass es sich dabei um keine typische Berufsgefahren handelt, sondern um Umstände, die mit der Teilnahme am Straßenverkehr ganz allgemein verbunden ist.

Der Bf. hat in der Beschwerde auch nicht vorgebracht und aufgezeigt, dass daneben ein Teil einer Gefahrenzulage steuerfrei zu berücksichtigen ist.

Wird die Zulage pauschal für den gesamten Lohnzahlungszeitraum gewährt, so bezieht sich das Überwiegen auf die gesamte Tätigkeit des Arbeitnehmers.

Wie schon ausgeführt, fehlen Aufzeichnungen und Umstände, aus denen sich ergibt, dass mit der Lenkertätigkeit einer Straßenbahn eine überwiegende außerordentliche Erschwernis verbunden ist.

Aufgrund der obigen Ausführungen ist im Vergleich zu den allgemeinen Arbeitsbedingungen beim Bf. keine überwiegende außerordentliche Erschwernis gegeben.

Damit hat das Finanzamt die steuerbegünstigte Behandlung der in Rede stehenden pauschalen Fahrdiensterschwerzuzulage zu Recht versagt.

Da die Betriebsratsumlage zu berücksichtigen ist, ist im Sinne der Beschwerdeentscheidung vom 21.7.2016 der Einkommensteuerbescheid 2014 abzuändern. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe ergeben sich aus der Beschwerdeentscheidung vom 21.7.2016 und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

## **VI. Zulässigkeit einer 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.

Zur Frage, wann eine Zulage - pauschalisierte Erschwerniszulage - steuerfrei gewährt werden kann (§ 68 Abs. 5 EStG 1988) gibt es eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe oben), diese ist einheitlich und das Bundesfinanzgericht ist von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen, weshalb die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist.

Linz, am 18. Oktober 2018