

**Verfassungsfragen  
der geplanten Streichung  
der Pendlerpauschale  
im Einkommensteuerrecht**

Rechtsgutachten  
für die  
Hans-Böckler-Stiftung

erstellt

von

Prof. Dr. Joachim Wieland

Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht

Johann Wolfgang Goethe-Universität

Frankfurt am Main

Oktober 2006

## **A. Gutachtenauftrag**

Arbeitnehmer, Selbständige und Gewerbetreibende erhalten nach geltendem Recht wegen der Aufwendungen für die Wege, die sie zwischen ihrer Wohnung und ihrer Arbeitsstätte oder Betriebsstätte zurücklegen, eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale von 0,30 Euro für jeden vollen Entfernungskilometer. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 Einkommenssteuergesetz (EStG) qualifiziert die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten.

Der Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2007 will hingegen die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte der Privatsphäre zuordnen. Künftig soll § 9 Abs. 2 S. 1 EStG wie folgt lauten: „Keine Werbungskosten sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten.“ Erst ab dem 21. Entfernungskilometer soll zur Abgeltung erhöhter Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die Arbeitsstätte aufsucht, für jeden vollen Kilometer der Entfernung eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro „wie Werbungskosten“ angesetzt werden.

BT-Drs. 16/1545, Art. 1 Nr. 7b (Seite 3).

Es ist umstritten, ob die Qualifizierung der Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten als „keine Werbungskosten“ verfassungsrechtlich zulässig ist. Einschlägig ist insoweit vor allem das im allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG begründete steuerverfassungsrechtliche Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Hans-Böckler-Stiftung hat um eine rechtsgutachterliche Stellungnahme zu dieser Streitfrage gebeten.

## **B. Sachverhalt**

### **I. Gegenwärtige Rechtslage**

Gem. § 2 Abs. 1 Nr. 4 EStG unterliegen unter anderem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Einkommensteuer. Unter Einkünften sind gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten im Sinne von §§ 8 bis 9a EStG zu verstehen. Werbungskosten definiert § 9 Abs. 1 S. 1 EStG als Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG auch

„Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die Arbeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 0,30 Euro anzusetzen, höchstens jedoch 4.500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4.500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt...“

In engem sachlichen Zusammenhang mit der Entfernungspauschale steht die Behandlung der Mehraufwendungen aus einer doppelten Haushaltsführung. Einschlägig ist § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG. Danach sind Werbungskosten auch

„notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrten) können jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich abgezogen werden. Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen...“

Ergänzt wird diese Pauschalregelung durch § 9 Abs. 2 EStG:

„Durch die Entfernungspauschalen sind sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind. Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können angesetzt werden, soweit sie den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen...“

### **II. Geplante Neuregelung**

Nach dem Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2007 sollen zukünftig die Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte bzw. Arbeitsstätte nicht mehr

als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sein. Nur um Härten für Fernpendler zu vermeiden, soll in Zukunft eine Entfernungspauschale in Höhe von 0,30 Euro vom 21. Kilometer an **wie** Werbungskosten oder Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Der Gesetzgeber will mit dieser Regelung bei Fahrtkosten grundsätzlich dem so genannten „Werkstorprinzip“ Geltung verschaffen. Danach ist ausschließlich die Arbeitsstätte der Berufssphäre, das Wohnen hingegen dem Privatbereich zuzuordnen.

BT-Drs. 16/1545, S. 8.

Dieses Konzept soll auf folgendem Wege umgesetzt werden: § 9 Abs. 1 S. 3 EStG wird dahin geändert, dass Nr. 4 der Vorschrift aufgehoben wird. In Nr. 5 bleiben nur die ersten beiden Sätze bestehen. Die Sätze 3 bis 6 werden aufgehoben. § 9 Abs. 2 EStG soll zukünftig wie folgt lauten:

„Keine Werbungskosten sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten. Zur Abgeltung erhöhter Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist ab dem 21. Entfernungskilometer für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die Arbeitsstätte aufsucht, für jeden vollen Kilometer der Entfernung eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro wie Werbungskosten anzusetzen, höchstens jedoch für 4.500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4.500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. Die Entfernungspauschale gilt nicht für Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nr. 32. Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte maßgebend; eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt wird. Nach § 8 Abs. 3 steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindern den nach S. 2 abziehbaren Betrag; ist der Arbeitgeber selbst der Verkehrsträger, ist der Preis anzusetzen, den ein dritter Arbeitgeber an den Verkehrsträger zu entrichten hat. Hat ein Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, so sind die Wege von einer Wohnung, die nicht der Arbeitsstätte am nächsten liegt, nur zu berücksichtigen, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet und nicht nur gelegentlich aufgesucht wird. Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrten) können jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich wie Werbungskosten abgezogen werden. Zur Abgeltung der Aufwendung für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen; Sätze 3 - 5 sind entsprechend anzuwenden. Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kraftfahrzeug werden nicht berücksichtigt. Durch die Entfernungspauschale sind sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind...“

Begründet wird die Gesetzesänderung damit, dass die Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach überwiegender Auffassung wegen der Verbindung nicht nur zur Arbeit, sondern auch zur Wohnung gemischte Aufwendungen darstellten. Es handele sich also um Aufwendungen, die auch die Lebensführung betreffen. Bei gemischten Aufwendungen sei es dem Gesetzgeber möglich, über den Umfang der Abziehbarkeit und Nichtabziehbarkeit zu entscheiden. Das erkläre auch, warum gegenwärtig die Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur begrenzt abziehbar seien. Es sei dem Gesetzgeber darüber hinaus aber auch möglich, die Aufwendungen grundsätzlich als nicht abzugsfähige Ausgaben zu qualifizieren. Eine derartige Einordnung werde nunmehr durch die notwendige Haushaltskonsolidierung erfordert. Zukünftig würden die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte der Privatsphäre zugeordnet. Damit gehe die Neuregelung davon aus, dass erst am „Werkstor“ die Berufssphäre beginne.

Nur weil eine Reihe von Steuerpflichtigen überdurchschnittlich weite Wege zur Arbeitsstätte zurücklege, sehe der neu gefasste Abs. 2 von § 9 EStG Härtere Regelungen für Wegstrecken über 20 Kilometer und für behinderte Menschen vor.

BT-Drs. 16/1545, S. 13.

Nach der Gesetzesbegründung soll es folgerichtig sein, dass auch die Regelungen zu den Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung zukünftig nicht mehr **als** Werbungskosten, sondern nur noch **wie** Werbungskosten abgezogen werden dürfen. Damit werde der geänderten Grundentscheidung des Gesetzgebers für den Beginn der Berufssphäre erst am „Werkstor“ Rechnung getragen.

BT-Drs. 16/1545, S. 13.

In der Begründung zur Neufassung von § 9 Abs. 2 EStG wird erneut auf die gesetzgeberische Grundentscheidung hingewiesen, wonach die Arbeitssphäre am „Werkstor“ beginne, so dass die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte der Privatsphäre zuzurechnen seien. Der besonderen Belastung der so genannten Fernpendler werde dadurch Rechnung getragen, dass Aufwendungen für mehr als 20 Entfernungskilometer zukünftig in Höhe von 0,30 Euro pro Entfernungskilometer „wie Werbungskosten“ abgezogen werden dürften.

Das Wort „wie“ mache deutlich, dass es sich bei der Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zwar nicht mehr um Werbungskosten handele, dass sie aber technisch als solche zu behandeln seien. Deshalb müsse der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 920 Euro (§ 9a S. 1 Nr. 1a EStG) und das Verfahren bei der Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte (§ 39a Abs. 1 Nr. 1 EStG) auf sie in gleicher Weise wie bei „echten“ Werbungskosten angewendet werden. „Das bedeutet: Abzug bei der Einkunftsermittlung und Berücksichtigung im Lohnsteuerermäßigungsverfahren nur, soweit sie zusammen mit anderen Werbungskosten den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigen.“

BT-Drs. 16/1545, S. 13.

Nach der Gesetzesbegründung werden die Regelungen zu den Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung „als weitere Härtefallregelung“ inhaltlich unverändert in § 9 Abs. 2 EStG übernommen. Die bisherigen Sonderregelungen für die Behandlung von Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel sowie für Unfallkosten sollen zukünftig entfallen. Dagegen ist die geltende Abzugsmöglichkeit der tatsächlichen Aufwendungen für die Gesamtwegstrecke wie Werbungskosten als Sonderregelung für behinderte Menschen unverändert auch in der Neufassung vorgesehen.

BT-Drs. 16/1545, S. 13 f.

## **C. Verfassungsrechtliche Bewertung**

Die verfassungsrechtliche Bewertung setzt voraus, dass zunächst geklärt wird, an welchem steuerverfassungsrechtlichen Maßstab die geplante Neuregelung zu messen ist (I.). Auf der Grundlage dieser Klärung kann die geplante Qualifizierung der Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten als „keine Werbungskosten“ auf ihre Verfassungsmäßigkeit hin überprüft werden (II.)

### **I. Steuerverfassungsrechtlicher Maßstab**

#### **1. Frühere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts**

Lange Zeit hindurch räumte das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber bei der einkommensteuerrechtlichen Behandlung der Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einen großen Gestaltungsspielraum ein. Die Grundsatzentscheidung des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts stammte vom 2. Oktober 1969. Seinerzeit musste das Bundesverfassungsgericht die Frage beantworten, ob eine Absenkung der einkommensteuerrechtlichen Kilometer-Pauschale, die dazu führte, dass die regelmäßigen Aufwendungen der Pendler nicht mehr gedeckt waren, mit dem Grundgesetz vereinbar war.

BVerfGE 27, 58 (64).

Das Bundesverfassungsgericht ging davon aus, dass die Einkommensteuer als Personensteuer die steuerliche Leistungsfähigkeit erfassen wolle. Daraus ergebe sich vor allem das Prinzip der Nettobesteuerung des Einkommens. Danach dürfe bei Einkünften aus abhängiger Arbeit nur der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten besteuert werden. Alle beruflich veranlassten Aufwendungen stellten grundsätzlich auch Werbungskosten dar. Ungeachtet dieser grundsätzlich angelegten Ausführungen ließ es der Senat aber 1969 im Ergebnis dahingestellt sein, ob dem geltenden Einkommensteuerrecht eine Sachgesetzlichkeit der Nettobesteuerung innewohne. Der Gesetzgeber könne jedenfalls mit sachlich einleuchtenden Gründen von diesem Prinzip abweichen. Solche Gründe sah der Senat seinerzeit als gegeben an, weil für die Kürzung der Pauschale nach den Gesetzesmaterialien in erster Linie allgemeine verkehrspolitische Erwägungen maßgebend seien.

BVerfGE 27, 58 (60 f.) unter Bezug auf BT-Drs. V/1068, S. 23 sowie IV/2661, S. 87f.

Die steuerliche Lenkung durch Änderung der Steuerbelastung einer Gruppe erschien dem Senat als ein sachbezogenes und jedenfalls nicht evident ungeeignetes Mittel, um eine Förderung der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel zu erreichen. Es seien keine Gesichtspunkte ersichtlich, dass der Gesetzgeber mit den eingeleiteten Lenkungsmaßnahmen „eine völlig fehlsame Entscheidung“ getroffen habe.

BVerfGE 27, 58 (66).

Außerdem bescheinigte der Senat dem Gesetzgeber eine weitgehende Gestaltungsfreiheit beim Abbau einer Steuervergünstigung. Das gelte insbesondere dann, wenn sie in den Rahmen eines Gesamtprogramms zur Herstellung eines ausgeglichenen Haushalts eingefügt werde. Es sei nicht Sache des Bundesverfassungsgerichts, die vom Gesetzgeber gewählte Lösung daraufhin zu untersuchen, ob sie die gerechteste sei. Trotz der Kürzung der Kilometerpauschale sei das Prinzip der Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht erhalten geblieben. „Zu einer reinen Verwirklichung dieses Prinzips ist der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht verpflichtet.“

BVerfGE 27, 58 (66 f.).

Der Beschluss des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts ließ dem Gesetzgeber im Bereich der Pendlerpauschale weit reichende Freiheit. Dazu trug zum einen bei, dass das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht nach damaliger Auffassung von Verfassungs wegen nur im Grundsatz, nicht aber rein verwirklicht werden musste. Verstöße gegen dieses Prinzip durch Einzelregelungen konnten seine prinzipielle Geltung im Einkommensteuerrecht nicht in Frage stellen. Zudem wurde die Pendlerpauschale als Steuervergünstigung qualifiziert. Beim Abbau von Vergünstigungen verfügt aber der Steuergesetzgeber traditionell über einen weit größeren Spielraum als bei einem Eingriff, der belastend wirkt. Schließlich stellte der Erste Senat nur sehr geringe Anforderungen an die Qualität der sachlichen Gründe, die eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu rechtfertigen vermochten. Sowohl die Haushaltskonsolidierung als auch die Stärkung des öffentlichen Nahverkehrs wurden insoweit für ausreichend



gehalten. Mäße man die geplante Neuregelung an diesem Maßstab, stünden ihr möglicherweise keine durchschlagenden verfassungsrechtlichen Bedenken entgegen.

## **2. Neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts**

Seit 1969 hat sich die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerverfassungsrecht jedoch deutlich verschärft. Vor allem der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts hat in einer Vielzahl von Entscheidungen den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Ausgestaltung des Einkommensteuerrechts klarere Konturen verliehen.

Siehe dazu den informativen Überblick bei *Osterloh*, Art. 3 Rn. 134 ff., 142 und 151 ff., in: *Sachs* (Hrsg.), Grundgesetz, Kommentar, 3. Aufl. 2003.

Den Stand der Rechtsprechung zu den verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Ausgestaltung des Werbungskostenabzugs bringt mit Bezug auf die hier interessierende Thematik der Beschluss des Zweiten Senats vom 4. Dezember 2002 zum Ausdruck.

BVerfGE 107, 27.

Gegenstand des Beschlusses war die Begrenzung des Abzugs der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung bei einer Beschäftigung am selben Ort auf insgesamt zwei Jahre durch das Jahressteuergesetz 1996. Für die verfassungsrechtlich gebotene Einkommensbesteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit kommt es nach dem Beschluss auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits an. Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts hat der Gesetzgeber bei der Entscheidung, ob er Aufwand steuermindernd berücksichtigen will, die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend zu würdigen, wenn diese Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der privaten Lebensführung zuzuordnen sind.

BVerfGE 107, 27 (Leitsätze 1 - 3).

Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde: Zur Kompensation der durch andere Regelungen des Jahressteuergesetzes 1996 erwarteten Steuerausfälle war eine Be-

schränkung der Abziehbarkeit der Kosten für doppelte Haushaltsführung auf zwei Jahre eingeführt worden. Der Gesetzgeber hatte es als Fiktion angesehen, eine aus beruflichem Anlass begründete doppelte Haushaltsführung zeitlich unbegrenzt als beruflich veranlasst zu behandeln.

Näher BR-Drs. 171/2/95, S. 18 f.

In dem Beschluss entfaltet der Senat den Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG mit Blick auf den Abzug von Werbungskosten im Einkommensteuerrecht.

BVerfGE, 107, 27 (45 ff.).

Ausgangspunkt ist die Feststellung, dass sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen für den Gesetzgeber unterschiedliche Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben.

Näher dazu BVerfGE 88, 5 (12); 88, 87 (96); 101, 54 (101); 103, 310 (318); 105, 370 (110 f.).

Der allgemeine Gleichheitssatz ist nicht nur dann verletzt, wenn sich für eine gesetzliche Differenzierung ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund nicht finden lässt. Vielmehr verstößt es auch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, wenn der Gesetzgeber eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu einer anderen anders behandelt, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können.

Vgl. BVerfGE 93, 386 (397).

Nachdrücklich wird hervorgehoben, dass für diese Prüfung von wesentlicher Bedeutung ist, in welchem Maß sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten nachteilig auswirken kann.

BVerfGE 107, 27 (46) unter Bezug auf BVerfGE 99, 367 (388).

In einem zweiten Schritt hat sich der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts 2002 den zusätzlichen Einschränkungen der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers im Bereich des Steuerrechts und insbesondere des Einkommensteuerrechts zugewandt. Die beiden hier einschlägigen verfassungsrechtlichen Vorgaben sind das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit. Der Gesetzgeber muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abzielen, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern und damit horizontale Steuergerechtigkeit herzustellen. Außerdem muss er gemäß dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen „bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen“. „Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes“.

BVerfGE 107, 27 (47) unter Verweis auf BVerfGE 99, 88 (95); 99, 280 (290).

Das Bundesverfassungsgericht weist darauf hin, dass das Gebot der folgerichtigen Umsetzung insbesondere für das Einkommensteuerrecht gilt, weil es auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt ist.

In einem dritten Schritt entfaltet der Zweite Senat die Grundzüge der Bemessung der finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, wie sie der einfache Gesetzgeber im Einkommensteuerrecht zur Verwirklichung der Lastengleichheit bemesse. Er verweist insoweit auf das objektive und das subjektive Nettoprinzip. Nur das Nettoeinkommen unterliege der Einkommensteuer. Das Nettoeinkommen bildet der Saldo aus den Erwerbseinkünften sowie den beruflichen Erwerbsaufwendungen zuzüglich der privaten existenzsichernden Aufwendungen. Umgesetzt werde das unter anderem durch die Abziehbarkeit von Werbungskosten (§ 9 EStG) bzw. Betriebsausgaben (§ 4 EStG) sowie die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen gem. §§ 10 ff. und 33 ff. EStG. Aufwendungen für die Lebensführung außerhalb des Rahmens von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen vermindern hingegen im Einkommensteuerrecht nicht die Bemessungsgrundlage (§ 12 Nr. 1 EStG).

BVerfGE 107, 27 (47).

Das Bundesverfassungsgericht lässt weiterhin offen, ob das Nettoprinzip über seine einfachrechtliche Geltung hinaus auch verfassungsrechtlich geboten ist. Jedenfalls dürfe der Gesetzgeber das Nettoprinzip aus wichtigem Grunde durchbrechen. Zudem dürfe er generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen. Das Bundesverfassungsgericht hebt aber ausdrücklich die Bedeutung hervor, die dem objektiven Nettoprinzip im Zusammenhang mit den Anforderungen an eine hinreichende Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen zukommt: „Zu ihnen gehört die Beschränkung des steuerlichen Zugriffs nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips als Ausgangstatbestand der Einkommensteuer (vgl. BVerfGE 99, 280 <290>); Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung bedürfen eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes“.

BVerfGE 107, 27 (48).

Indirekt kommt dem Nettoprinzip damit ungeachtet der offenen Frage nach seiner verfassungsrechtlichen Geltung dennoch erhebliche Bedeutung zu. Der Gesetzgeber, der dem Einkommensteuerrecht das Nettoprinzip zugrunde gelegt hat, muss eine hohe Rechtfertigungslast tragen, wenn er vom Nettoprinzip abweicht.

In einem vierten Schritt stellt der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts das einfachgesetzliche Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG, das sich auf die „allgemeinen Kosten der Lebensführung“ bezieht, dem verfassungsrechtlichen Gebot zur einkommensteuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen gegenüber, die zwingend die steuerliche Leistungsfähigkeit im Zusammenhang des Einkommensteuerrechts mindern müssen. Daraus leitet der Senat einen allgemeinen Grundsatz ab: „Für die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit kommt es nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen an, sondern jedenfalls auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Ein-

kommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits“.

BVerfGE 107, 27 (49).

Daraus ergibt sich nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts, dass es nicht ohne weiteres zur Disposition des Gesetzgebers steht, ob er privat veranlassten Aufwand berücksichtigt. Vielmehr hatte er die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte der betroffenen Grundrechte differenzierend zu würdigen, wenn sie der Sphäre der allgemeinen privaten Lebensführung zuzuordnen sind. Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist für eine Pflicht zur Berücksichtigung von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht also nicht ausschließlich darauf abzuheben, ob die Aufwendungen beruflich oder privat veranlasst sind. Vielmehr können auch privat veranlasste Aufwendungen als Folge ihres grundrechtlichen Schutzes im Einkommensteuerrecht von den jeweiligen Einkünften abzuziehen sein.

Nachdem das Gericht so die Grundlagen für die Bestimmung des verfassungsrechtlichen Rahmens der gesetzlichen Behandlung von Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht gezogen hat, kann es sich dem eigentlichen Gegenstand des Beschlusses, nämlich der einkommensteuerrechtlichen Behandlung der Kosten der doppelten Haushaltsführung, zuwenden. Der Senat bezeichnet es als Grundentscheidung des deutschen Einkommensteuerrechts, „die steuerrechtlich erhebliche Berufssphäre nicht erst ‚am Werkstor‘ beginnen zu lassen.“ Das habe zur grundsätzlichen Abzugsfähigkeit der Kosten einer betrieblich oder beruflich begründeten doppelten Haushaltsführung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geführt.

BVerfGE 107, 27 (50).

Traditionell erkennt das deutsche Einkommensteuerrecht Mobilitätskosten, die im Schnittbereich von Beruf und privater Lebensführung liegen, als Werbungskosten oder Betriebsausgaben an. „Danach gehören – hinreichend folgerichtig – vor allem Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den im Rahmen des objektiven Nettoprinzips abzugsfähigen beruflichen Aufwendungen, obwohl solche Aufwendungen wegen der privaten Wahl des Wohnorts zwangsläufig auch privat mit veranlasst sind. Die Kosten beruf-

lich veranlasster auswärtiger Übernachtungen – etwa auch in Form der doppelten Haushaltsführung – hält der Senat für vergleichbar. Er sieht auch insoweit einen Schnittbereich von Beruf und privater Lebensführung. Zwar sei die Einrichtung eines zweiten Haushalts am Arbeitsort regelmäßig vor allem beruflich veranlasst. Die Entscheidung jedoch, den ursprünglichen Haushalt als Wohnsitz beizubehalten, sei aus der Sicht des Steuerpflichtigen in aller Regel der Privatsphäre zuzuordnen. Aus dieser Sicht erscheint es folgerichtig, den Abzug von Mehraufwand wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung zuzulassen. Die Begrenzung des Abzugs auf zwei Jahre durchbricht die folgerichtige Umsetzung des objektiven Nettoprinzips und bedarf deshalb eines besonderen, sachlich einleuchtenden Rechtfertigungsgrundes. Den sieht der Senat „im Ansatz“ mit dem Haushaltsgesetzgeber

BR-Drs. 171/2/95, S. 19.

darin, dass die zeitlich unbegrenzte Qualifizierung des Mehraufwands einer doppelten Haushaltsführung als beruflich veranlasst eine Fiktion sei. Das Bundesverfassungsgericht beanstandet also nicht, dass im Einkommensteuerrecht die Beibehaltung des alten Wohnsitzes nach Ablauf einer Übergangsfrist als entscheidender privater Veranlassungsgrund für eine doppelte Haushaltsführung angesehen und deshalb einkommensteuerrechtlich nicht berücksichtigt wird.

BVerfGE 107, 27 (50 f.).

Die Durchbrechung der folgerichtigen Umsetzung des Nettoprinzips im Einkommensteuerrecht sieht das Bundesverfassungsgericht jedoch in zwei Konstellationen als nicht sachlich gerechtfertigt an: Das gilt zum einen für „Kettenabordnungen“, die sich dadurch auszeichnen, dass ein Beamter ohne zeitliche Unterbrechung immer wieder erneut an ein und denselben anderen Dienstort abgeordnet wird; das gilt aber auch für die fehlende einkommensteuerrechtliche Anerkennung des Erwerbsaufwands von an verschiedenen Orten beiderseits berufstätigen Ehegatten.

Bei der „Kettenabordnung“ ist für das Gericht entscheidend, dass der Arbeitnehmer nicht eigenständig die Dauer seiner Abordnung bestimmt und deshalb keinen Wohnortwechsel

vornehmen kann. Die gesetzliche Begrenzung der Abzugsmöglichkeiten der Kosten der doppelten Haushaltsführung als Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips sei unter diesen Umständen nicht sachlich gerechtfertigt. Die einkommensteuerrechtliche Begrenzung der Abzugsmöglichkeiten auf zwei Jahre auch im Fall der „Kettenabordnung“ lasse keine folgerichtige Ausprägung der gesetzgeberischen Grundentscheidung erkennen, notwendige Mehraufwendungen für eine aus beruflichem Anlass begründete doppelte Haushaltsführung ungeachtet ihres generellen Mischkostencharakters zum Werbungskostenabzug zuzulassen.

BVerfGE 107, 27 (52).

Etwas anders argumentiert der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts mit Blick auf die Begrenzung des Abzugs der Kosten einer doppelten Haushaltsführung für zwei berufstätige Ehegatten. Insoweit steht der verfassungsrechtlich aus Art. 6 Abs. 1 GG gebotene Schutz der „Doppelverdiener Ehe“ im Vordergrund. Der Einkommensteuergesetzgeber genüge dem Schutzgebot nicht, „wenn er Aufwendungen, die für beiderseits berufstätige Ehegatten zwangsläufiger Aufwand für die Vereinbarkeit von Ehe und Beruf unter Bedingungen hoher Mobilität sind, nach Ablauf von zwei Jahren mit beliebiger disponibler privater Einkommensverwendung gleichsetzt und für die Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehegatten unberücksichtigt lässt.“

BVerfGE 107, 27 (53).

Weiter verweist der Senat darauf, dass die Entscheidung eines Ehepartners für eine Berufstätigkeit an einem vom gemeinsamen Wohnort abweichenden Beschäftigungsort von der Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG geschützt sei. Irrelevant sei insoweit, welches Motiv der Ehepartner verfolge. Es könne sein, dass die Berufstätigkeit an einem anderen Ort dazu diene, überhaupt eine Arbeitsstelle zu finden; sie könne aber auch durch eine höhere Arbeitsplatzattraktivität oder bessere Karrierechancen motiviert sein.

BVerfGE 107, 27 (54).

Ausdrücklich nicht entschieden wird, ob in anderen Fallgruppen doppelter Haushaltsführung die Begrenzung der Abzugsmöglichkeiten auf zwei Jahre verfassungsgemäß sei, wenn sich die Aufgabe einer doppelten Haushaltsführung aus familiären oder sozialen Gründen als unzumutbar erweise.

BVerfGE 107, 27 (56 f.).

Damit hat das Bundesverfassungsgericht die Anforderungen deutlich genauer konturiert, die sich aus Art. 3 Abs. 1 GG für den Steuergesetzgeber in Bezug auf die Ausgestaltung des Werbungskostenabzugs ergeben. Es bleibt zwar weiterhin offen, ob die Geltung des objektiven Nettoprinzips im Einkommensteuerrecht verfassungsrechtlich geboten ist. Das objektive Nettoprinzip prägt aber das Gebot der Folgerichtigkeit im Einkommensteuerrecht. Zu den gesetzgeberischen Grundentscheidungen, die im gesamten Einkommensteuerrecht folgerichtig umgesetzt werden müssen, gehört die Beschränkung des steuerlichen Zugriffs nach Maßgabe des objektiven Nettoprinzips als Ausgangstatbestand der Einkommensteuer. Hat der Gesetzgeber wie im Einkommensteuerrecht den Steuergegenstand ausgewählt, und in einer Bemessungsgrundlage definiert, so muss er die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen. „Die Bemessungsgrundlage muss – in Einnahmen und Aufwand – den wirtschaftlichen Vorgang sachgerecht aufnehmen und realitätsgerecht abbilden“.

BVerfGE 99, 280 (290).

Will der Gesetzgeber von der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung ausnahmsweise abweichen, setzt das nach dem Gebot der folgerichtigen Umsetzung der Belastungsentscheidung einen besonderen, sachlich rechtfertigenden Grund voraus. Ein solcher Grund ist nicht allein darin zu finden, dass ein Aufwand nicht beruflich, sondern privat veranlasst ist. Vielmehr ist in dem Bereich privater Veranlassung danach zu unterscheiden, ob es sich um eine freie oder beliebige Einkommensverwendung auf der einen Seite oder einen zwangsläufigen, pflichtbestimmten Aufwand auf der anderen Seite handelt. Weiter hat das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das deutsche Einkommensteuerrecht von der Grundentscheidung geprägt ist, die steuerrechtlich erhebliche Berufssphäre nicht erst „am Werkstor“ beginnen zu lassen.



Dementsprechend werden auch im Schnittbereich von beruflicher Sphäre und privater Lebensführung liegende Mobilitätskosten als Werbungskosten oder Betriebskosten anerkannt. Es ist Ausdruck des Gebots der Folgerichtigkeit, dass Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dann zu den im Rahmen des objektiven Nettoprinzips abzugsfähigen beruflichen Aufwendungen gehören. Dem steht nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts nicht entgegen, dass die Aufwendungen für die Fahrtkosten wegen der privaten Wahl des Wohnorts zwangsläufig auch privat mit veranlasst sind.

### **3. Meinungsstand in der Literatur**

Eine Analyse der in der Literatur vertretenen Auffassungen zu den verfassungsrechtlichen Vorgaben für einen Abzug der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zeigt eine deutliche Zäsur. Vor der Entscheidung des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 2.12.2002 wird auf der Grundlage des Beschlusses des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 2.10.1969 der Gestaltungsspielraum des Steuergesetzgebers im Einkommensteuerrecht eher großzügig beurteilt (1.). In Kenntnis der neuen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts geht die Literatur nunmehr überwiegend von der Verfassungswidrigkeit einer Streichung der Pendlerpauschale aus (2.).

#### **a. Ältere Äußerungen**

In den Veröffentlichungen vor 2002 wird ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip und damit die Verfassungswidrigkeit der Abschaffung der Fahrtkosten- bzw. Entfernungspauschale regelmäßig daran festgemacht, ob es sich bei den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte um einen (ausschließlich) beruflichen Aufwand handele, den § 9 Abs.1 S. 3 Nr. 4 EStG deklaratorisch benenne,

So BFH vom 2.3.1962, VI 79/60, BStBl 1962 III 192 (194) unter C. 3.; BFH vom 28.9.1977, GrS 2-3/77, BStBl 1978 II 105 (108) unter B. II. 3. a); BFH vom 12.1.1990, VI 29/86, BStBl 1990 II 423 (424) unter 2.; *Bergkemper* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, Kommentar zum Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Loseblatt, § 9 Rn. 442; *v. Bornhaupt* in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 9 Rn F 2; *Drenseck* DB 1987, 2483 (2485) und FR 2006, 1 (6); *Hans* ZRP 2003, 385 (387); *Hennrichs* BB 2004, 584 (586); *Lenk* BB 2006, 1305 (1307); *Richter/Theile* StuW 1998, 351 (353); *Späth* DStZ 1985, 537 (538); *Starke* DStZ 1985, 384 (384); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung S. 770 f.; *Thürmer* in: *Blümich* § 9 Rn. 250.

oder ob die Norm konstitutive Wirkung entfalte, da diese Fahrten privat mit veranlasst und damit als gemischte Aufwendungen gemäß § 12 Abs. 1 EStG nicht zu berücksichtigen seien.

So BFH vom 20.12.1982, VI R 64/81, BStBl 1983 II 306 (309) unter 2. b) bb); v. *Beckerath* in: *Kirchhof*; EStG, 6. Aufl. 2006, § 9 Rn. 161; *Neeb* DStZ 1990, 556 (558); *Offerhaus* BB 2006, 129 (130); *Olbertz* BB 1996, 2489 (2491); *Paus* DStZ 1985, 282 (283); *Söhn* FR 1984, 25 (30) und FR 1997, 245 (247/248); *Stark/Zimmer* in: *Littmann/Bitz/Pust*, Das Einkommensteuerrecht, Loseblatt, § 9 Rn. 811.

Dabei wird die Ansicht des Mischaufwandes überwiegend damit begründet, dass das Wohnen und die Wahl der Wohnung grundsätzlich in den Bereich der privaten Lebensführung fielen.

BFH vom 20.12.1982, VI R 64/81, BStBl 1983 II 306 (309).

Da der Steuerpflichtige zu seiner Wohnung zurück fahren müsse, sei speziell die Rückfahrt wesentlich privat (bzw. ausschließlich privat) veranlasst.

*Offerhaus* BB 2006, 129 (130); *Neeb* DStZ 1990, 556 (558); *Söhn* FR 1997, 245 (247/248).

Durch die Wahl der Wohnung bestimme der Arbeitnehmer weitestgehend selbst, welche Aufwendungen entstünden. Insbesondere werde die private Mitveranlassung dann deutlich, wenn der Steuerpflichtige einen weiteren Weg in Kauf nehme, um die Vorzüge einer Wohnung im Grünen zu genießen

*Offerhaus* BB 2006, 129 (130); *Paus* DStZ 1985, 282 (283).

oder statt höherer steuerlich nicht absetzbarer Mieten lieber höhere steuerlich absetzbare Fahrtkosten zu zahlen.

*Olbertz* BB 1996, 2489 (2491).

Da der Wegzug vom Beschäftigungsort hinsichtlich doppelter Haushaltsführung schädlich wäre, müsse dies entsprechend auch hinsichtlich der Fahrtkosten Einfluss auf den Veranlassungszusammenhang haben.

*Stark/Zimmer* in: *Littmann/Bitz/Pust*, Das Einkommensteuerrecht, Loseblatt, § 9 Rn. 811.

Daneben sei die Wahl des Verkehrsmittels und damit die Höhe der Aufwendungen von den persönlichen Vorlieben beeinflusst und damit maßgeblich privat veranlasst.

*Stark/Zimmer* in: *Littmann/Bitz/Pust*, Das Einkommensteuerrecht, Loseblatt, § 9 Rn. 811.

Nicht zuletzt müssten Fahrten von anderen Orten als der Wohnung sonst uneingeschränkt abzugsfähig sein.

v. *Beckerath* in: *Kirchhof*, EStG, 6. Aufl. 2006, § 9 Rn. 161.

Die Ausnahmen der Sätze 2 - 7 ließen sich überzeugender begründen; bei einer konstitutiven Wirkung des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG

v. *Beckerath* in: *Kirchhof*, EStG, 6. Aufl. 2006, § 9 Rn. 161

und durch den Wortlaut der Norm „Werbungskosten sind *auch...*“ würde anderen Aufwendungen als rein beruflichen der Werbungskostencharakter zuerkannt.

*Offerhaus* BB 2006, 129 (130).

Die Gegenauffassung begründet deklaratorische Wirkung damit, dass bei natürlicher Betrachtung die Fahrten Aufwendungen seien, die durch das Dienstverhältnis veranlasst seien.

BFH vom 2.3.1962, VI 79/60, BStBl 1962 III 192 (194).

Das zeige sich daran, dass Steuerpflichtige in der Regel nicht am Ort ihrer beruflichen Tätigkeit wohnten und auch nicht wohnen könnten und ihnen daher ohne die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eine Erzielung von Einkünften nicht möglich sei.

*Bornhaupt* in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG, § 9 Rn F 2; *Drenseck* DB 1987, 2483 (2485) und FR 2006, 1 (6); *Späth* DStZ 1985, 537 (538); *Starke* DStZ 1985, 384; *Thürmer* in: *Blümich* § 9 Rn. 250.

Damit bedeute auch die Rückfahrt vom Arbeitsplatz nach Hause die Rückgängigmachung eines beruflich veranlassten Zustandes und sei daher berufsbedingt.

*Drenseck* FR 2006, 1 (6).

Die der privaten Lebensführung zuzurechnende Wahl der Wohnung sei ein der Anwendung des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG vorgelagerter und damit vorgegebener Sachverhalt.

*Bornhaupt* in: *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*; EStG, § 9 Rn F 2; *Hennrichs* BB 2004, 584 (586); *Richter/Theile* StuW 1998, 351 (353); *Thürmer* in: *Blümich*, Kommentar zu EStG, KStG, GewStG und Nebengesetzen, Loseblatt, § 9 Rn. 250.

Soweit gleichwohl eine private „Mit-“Veranlassung besteht, sei diese steuerlich irrelevant.

*Drenseck* DB 1987, 2483 (2485); *Späth* DStZ 1985, 537 (538).

Insoweit könne der berufliche Faktor typisierend angenommen werden, denn die Wahl der Wohnung werde wesentlich auch von anderen Umständen bestimmt, z. B. dem Wohnungsmarkt oder der räumlichen Trennung von Wohn- und Gewerbegebieten.

*Späth* DStZ 1985, 537 (538).

Billiger seien Landwohnungen im Hinblick auf die entstehenden Fahrtkosten jedenfalls nicht.

*Lenk* BB 2006, 1305 (1307).

Nicht zuletzt erfordere der Werbungskostenbegriff nicht, dass die Ausgaben auch objektive notwendig seien.

*Späth* DStZ 1985, 537 (538).

Wie vom Steuerpflichtigen nicht verlangt werden könne, eine ihm zugängliche Einkunftsquelle zu nutzen, könne ihm auch nicht auferlegt werden, die ihm mit einer Einkunftsquelle verbundenen Kosten zu vermeiden oder zu beschränken.

Preußisches OVG vom 13.6.1901, zitiert nach *Olbertz* BB 1996, 2489 (2490).

## b. Aktueller Meinungsstand

Während sich die Veröffentlichungen vor Dezember 2002, die sich mit der Abschaffung der Pauschale beschäftigten, noch auf der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts von 1969

BVerfGE 27, 58 (64 ff.).

beruhten,

Zu den Petersberger Steuervorschlägen *Olbertz* BB 1996, 2489 (2494) und DStZ 1997, 316 (317 ff); *Thomas* DStZ 2002, 877 (877), vgl. hierzu auch *Späth* DStZ 1985, 133.

setzen sich nun die Stellungnahmen zutreffend mit der neuen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auseinander.

*Drenseck* FR 2006, 1 (3 f., 6 f.); *Hans* ZRP 2003, 385; *Hennrichs* BB 2004, 584 (586 f.); *Offerhaus* BB 2006, 129 (129 f.); *Lenk* BB 2006, 1305; *Wesselbaum-Neugebauer* FR 2004, 385; *Wolf/Schäfer* DB 2003, 2402.

Hierbei wird ganz überwiegend

*Drenseck* FR 2006, 1 (3 f., 6 f.); *Hans* ZRP 2003, 385; *Hennrichs* BB 2004, 584 (586 f.); *Lenk* BB 2006, 1305; *Wesselbaum-Neugebauer* FR 2004, 385; *Wolf/Schäfer* DB 2003, 2402; a. A. *Offerhaus* BB 2006, 129 (129 f.).

die Verfassungswidrigkeit des Wegfalls der Pauschale festgestellt. Insbesondere sei in folgenden Fällen der Wegfall problematisch, da die Fahrtkosten zwangsläufig entstünden:

– ggf. bereits bei einem allein verdienenden Steuerpflichtigen,

*Hennrichs* BB 2004, 584 (586 f.).

- ein Steuerpflichtiger übt mehrere Berufstätigkeiten an unterschiedlichen Orten aus,

*Drenseck* FR 2006, 1 (3 f., 6 f.).

- Ehegatten gehen einer Arbeit an unterschiedlichen Orten nach (Art. 6 Abs. 1 GG),

*Drenseck* FR 2006, 1 (3 f., 6 f.); *Hennrichs* BB 2004, 584 (586 f.); *Wolf/Schäfer* DB 2003, 2402.

- ein Steuerpflichtiger verliert seine Arbeitsstelle und muss an einem auswärtigen Ort eine neue Arbeitsstelle aufnehmen (zumindest übergangsweise),

*Drenseck* FR 2006, 1 (3 f., 6 f.).

- ein Steuerpflichtiger hat häufig wechselnder Arbeitsplätze,

*Wesselbaum-Neugebauer* FR 2004, 385.

- die Verantwortung gegenüber Kindern verhindert einen Arbeitsplatzwechsel.

*Wesselbaum-Neugebauer* FR 2004, 385.

Auch könne es bei einer beachtlichen Zahl an Fällen zu einer Besteuerung des Existenzminimums (subjektives Nettoprinzip) kommen, was insbesondere im Hinblick auf die Höhe der Einkünfte von über 18-jährigen Kindern problematisch sei.

*Lenk* BB 2006, 1305

Nicht zuletzt sei eine Differenzierung hinsichtlich der Abzugsfähigkeit nach der Entfernung unzulässig

*Olbertz* DStZ 1997, 316 (318).

und damit die Härtefallregelung unstatthaft.

## **II. Anwendung auf Wegeaufwendungen**

### **1. Traditionelle Grundentscheidung für Abziehbarkeit der Wegeaufwendungen**

Wie das Bundesverfassungsgericht 2002 herausgearbeitet hat, ist das deutsche Einkommensteuerrecht traditionell von der Grundentscheidung geprägt, die steuerrechtlich erhebliche Berufssphäre nicht erst „am Werkstor“ beginnen zu lassen, sondern auf die Schnittbereiche von beruflicher Sphäre und privater Lebensführung liegenden Mobilitätskosten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben anzuerkennen. Die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wurden schon gleich zu Beginn der Geschichte des einheitlichen deutschen Einkommensteuerrechts in der Weimarer Republik zu den Werbungskosten gezählt. Gem. § 13 Nr. 1d EStG 1920 gehörten zu den Werbungskosten auch „notwendige Ausgaben, die dem Steuerpflichtigen durch Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erwachsen sind.“

RGBl. 1920 S. 359.

§ 9 Nr. 4 EStG 1934 qualifizierte ebenfalls „notwendige Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte“ als Werbungskosten.

RGBl. 1934 I S. 1005.



§ 9 S. 3 Nr. 4 EStG 1955 sah dann zum ersten Mal eine Pauschalierung der Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor: „Zur Abgeltung des Abzugs dieser Aufwendungen bei Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs sind Rechtsverordnung die je ein Pauschbetrag für die Benutzung eines Kraftwagens, Motorrads oder Fahrrads mit Motor festzusetzen; Absetzungen für Abnutzungen sind dabei zu berücksichtigen.“

Gesetz vom 16. 12. 1954, BGBl. 1954 I S. 373.

§ 26 EStDV 1955 qualifizierte auf der Grundlage der gesetzlichen Ermächtigung die Aufwendungen nur insoweit als Werbungskosten wie sie durch die Fahrten bis zu einer Entfernung von 40 Kilometern verursacht wurden, wenn der Arbeitnehmer aus nicht zwingenden persönlichen Gründen seinen Wohnsitz an einem Ort hatte, der mehr als 40 Kilometer von der Arbeitsstätte entfernt lag.

BGBl. 1955 I S. 756.

1967 wurde die bis dahin nur verordnungsrechtlich begründete Begrenzung auf 40 Kilometer in § 9 Abs. 3 Nr. 4 EStG übernommen.

Gesetz vom 23. 12. 1966, BGBl. 1966 I S. 702.

Nur vier Jahre später wurde die Begrenzung mit der Abziehbarkeit der Fahrtaufwendungen auf eine Entfernung von 40 Kilometern wieder gestrichen.

Gesetz vom 23. 12. 1970, BGBl. 1970 I S. 856.

1988 wurde dann die Möglichkeit des Abzugs der Kosten mehrerer täglicher Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte begrenzt. Auch wurden nur noch die Kosten der Fahrt von einer von mehreren Wohnungen des Arbeitnehmers anerkannt, wenn eine nicht der Arbeitsstätte am nächsten liegende Wohnung den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildete und nicht nur gelegentlich aufgesucht wurde.

§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 und 3 EStG 1990 in der Fassung des Gesetzes vom 25.7.1988, BGBl. 1988 I S. 1093.

Seit 1988 änderte sich dann im Wesentlichen nur noch die Höhe der festgesetzten Pauschbeträge.

## **2. Fortbestand der Grundentscheidung**

Angesichts der geschilderten traditionellen Grundentscheidung des deutschen Einkommensteuerrechts für die Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips und die Anerkennung der Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stellt sich zunächst die Frage, ob die geplante Neuregelung der Behandlung der Wegeaufwendungen Ausdruck einer Aufhebung der Grundentscheidung und ihrer Ersetzung durch das so genannte „Werkstorprinzip“ ist. Das wird in der Gesetzesbegründung behauptet.

BT-Drs. 16/1545, S. 8 und 13.

Entscheidend für die Beantwortung der Frage sind jedoch nicht Aussagen in der Gesetzesbegründung. Aus verfassungsrechtlicher Sicht kommt es vielmehr auf den objektiven Regelungsgehalt des Gesetzes an.

Insoweit ist zunächst festzustellen, dass die Definition der Überschusseinkünfte in § 2 Abs. 2 EStG ebenso unverändert geblieben ist, wie die Definition der Betriebsausgaben in § 4 EStG und der Werbungskosten in § 9 EStG. Die Grundentscheidung des Einkommensteuerrechts zu Gunsten des objektiven Nettoprinzips, demzufolge die Belastung des Einkommens der Steuerpflichtigen bei dem Betrag ansetzt, der sich nach Abzug der Erwerbsaufwendungen von den Einkünften ergibt, wird also auch in Zukunft bestehen bleiben. Werbungskosten werden auch weiterhin die Aufwendungen sein, die durch die Absicht, Überschusseinkünfte – etwa aus nichtselbständiger Arbeit – zu erzielen, veranlasst worden sind. Das wird auch in der Gesetzesbegründung nicht anders gesehen.

BT-Drs. 16/1545, S. 13 f.

Die Grundentscheidung für das objektive Nettoprinzip als Basis des Einkommensteuerrechts könnte also nur durch einen Übergang zum „Werkstorprinzip“ modifiziert sein. Insoweit stellt

sich zunächst die Frage, ob eine solche Einschränkung der Grundentscheidung für eine einzelne Art von Betriebsausgaben und Werbungskosten wie die Aufwendungen für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte die Grundentscheidung für das objektive Nettoprinzip als Prinzip überhaupt betrifft. Dagegen spricht, dass auch diese Aufwendungen durch den Erwerb veranlasst sind und damit unter die allgemeine Definition der Werbungskosten in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG fallen. Das gilt für die Fahrten zur Arbeitsstätte ebenso wie für die Fahrten zurück zur Wohnung. Denkt man die Erwerbstätigkeit hinweg, bestünde weder für die Hinfahrt noch für die Rückfahrt irgendeine Veranlassung. Der Steuerpflichtige unternimmt beide Fahrten nur zum Erwerb, der ihm nicht anders als mittels seines Pendelns zwischen Wohnung und Arbeitsstätte möglich ist.

Dass der Steuerpflichtige möglicherweise seinen Wohnung an den Ort der Arbeitsstätte verlegen könnte, ändert daran nichts. Das Einkommensteuerrecht geht in einer weiteren Grundentscheidung von der Ermittlung des Überschusses ebenso wie des Gewinns im Sinne von § 2 Abs. 2 EStG nach dem tatsächlichen Aufwand aus. Ebenso wenig wie ein Freiberufler oder Unternehmer, der Einkünfte aus selbständiger Arbeit bzw. Gewerbebetrieb hat, einkommensteuerrechtlich nur die Kosten für einen Kleinwagen als Betriebsausgaben geltend machen kann, obwohl diese Kosten weitaus geringer ausfielen als die für einen Pkw der Oberklasse, muss ein Arbeitnehmer seine Werbungskosten niedrig halten, wenn sie einkommensteuerrechtlich anerkannt werden sollen. Das Einkommensteuerrecht verpflichtet die Steuerpflichtigen nicht zu möglichst sparsamen Erwerbaufwendungen und kennt auch keine Obliegenheit, sparsam zu sein. Vielmehr vertraut das Einkommensteuerrecht bei Betriebsausgaben ebenso wie bei Werbungskosten auf das wirtschaftliche Interesse des Steuerpflichtigen, seine Kosten möglichst niedrig zu halten.

Da das Bundesverfassungsgericht 2002 die Entscheidung des Einkommensteuerrechts für die Abziehbarkeit der Kosten der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten oder Betriebsausgaben selbst als Grundentscheidung des Einkommensteuerrechts qualifiziert hat, wird bei der weiteren Prüfung dieser Einordnung gefolgt. Dann kommt es entscheidend darauf an, ob die geplante Neuregelung an dieser Grundentscheidung etwas ändern würde. Davon geht die Bundesregierung in der Begründung ihres Gesetzentwurfs aus, in dem sie von einem Übergang zum „Werkstorprinzip“ spricht.

Dieser Übergang müsste allerdings in den einkommensteuerrechtlichen Regelungen enthalten sein. Dafür scheint zunächst zu sprechen, dass die Kosten der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zukünftig nicht mehr **als** Werbungskosten behandelt werden (§ 9 Abs. 2 Satz 1 EStG n. F.). Bei genauerer Betrachtung zeigt sich allerdings, dass es sich insoweit im Wesentlichen um eine semantische und nicht um eine inhaltliche Veränderung handelt. Nur die Kosten für die ersten zwanzig Kilometer Entfernung sollen nämlich zukünftig nicht mehr als Werbungskosten abziehbar sein. Ab dem 21. Kilometer verringern die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte weiterhin die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Das Gleiche gilt für die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, die weiterhin vom 21. Kilometer ab in Abzug gebracht werden dürfen. Der einzige Unterschied besteht insoweit darin, dass der Abzug nicht mehr **als**, sondern **wie** Werbungskosten erfolgt. Durch diese sprachliche Umgestaltung soll offenbar eine Fiktion zum Ausdruck gebracht werden.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht sind jedoch nicht semantische, sondern inhaltliche Fragen entscheidend. Ein Übergang zum „Werkstorprinzip“ läge nur vor, wenn die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte generell nicht mehr von den entsprechenden Einkünften abgezogen werden dürften. Nach der geplanten Neuregelung soll aber gerade dann, wenn diese Kosten eine gewisse Größenordnung erreichen, ein Abzug weiterhin möglich sein. Dieser Abzug ist mit dem angeblichen Übergang zum „Werkstorprinzip“ nicht zu vereinbaren. Seine Berechtigung wäre unter Geltung des „Werkstorprinzips“ auch nicht erklärbar und nicht zu rechtfertigen, sondern würde eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen, die bis zu 20 Kilometer von ihrer Arbeitsstätte entfernt wohnen, gegenüber den weiter entfernt wohnenden Arbeitnehmern darstellen. Für die Ersteren gälte das „Werkstorprinzip“, für die Letzteren nicht. Eine Grundsatzentscheidung des Einkommensteuerrechts muss aber für alle und nicht nur für eine Teilgruppe gelten, um im Sinne der Verfassung eine Grundsatzentscheidung zu sein.

Mit der behaupteten Geltung des „Werkstorprinzips“ ist auch die fortbestehende Abzugsmöglichkeit der Kosten für Familienheimfahrten gemäß § 9 Abs. 2 Satz EStG n. F. nicht zu vereinbaren. Unter Geltung des „Werkstorprinzips“ als Grundsatzentscheidung des Einkommensteuerrechts lässt sich diese Abzugsmöglichkeit nicht erklären. Sie verwirklicht im Bereich der doppelten Haushaltsführung das objektive Nettoprinzip für die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Irrelevant ist insoweit aus verfassungsrechtlicher Sicht, dass der

Abzug wiederum nur **wie** und nicht **als** Werbungskosten erfolgt. Einkommensteuerrechtlich ist kein Unterschied zwischen beiden Formen des Abzugs festzustellen. Sie werden insbesondere auch auf die Werbungskostenpauschale des § 9a EStG angerechnet. Wenn aber der Gesetzgeber im Einkommensteuerrecht nur Bezeichnungen und nicht Regelungsinhalte ändert, hat das keinen Einfluss auf die das Einkommensteuerrecht prägenden Grundsatzentscheidungen, die dem verfassungsrechtlichen Gebot der Folgerichtigkeit unterliegen.

### **3. Erfordernis des besonderen sachlichen Rechtfertigungsgrundes**

Da der Gesetzgeber mit der geplanten Neuregelung entgegen seiner Intention nicht das „Werkstorprinzip“ verwirklicht und auch hinsichtlich der Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte weiterhin grundsätzlich am objektiven Nettoprinzip festhalten will, handelt es sich bei dem geplanten Ausschluss des Abzugs der Kosten für Pendlerfahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte um eine Ausnahme von der einkommensteuerrechtlichen Grundsatzentscheidung. Sie wäre wegen des verfassungsrechtlichen Gebots der Folgerichtigkeit nur zulässig, wenn sie durch besondere, sachliche Gründe gerechtfertigt wäre. Derartige Gründe werden weder in der Gesetzesbegründung angeführt noch sind sie sonst ersichtlich. Insbesondere handelt es sich nicht um eine Regelung, die mit Gründen der Vermeidung einer Zersiedelung der Landschaft durch das Wohnen in ländlichen Gegenden oder mit Erwägungen des Umweltschutzes gerechtfertigt werden könnte. Abzugsfähig sollen nämlich gerade die Kosten für die Fahrten zu weiter entfernten Wohnungen bleiben, während die Kosten der Fahrten zu näher gelegenen und damit tendenziell eher städtisch geprägten Wohnungen unberücksichtigt bleiben sollen. Damit scheidet auch ein Lenkungsziel als Rechtfertigung für die geplante Neuregelung aus. Maßgebend war vielmehr offensichtlich allein das Motiv, die Erträge der Einkommensteuer für die Haushalte von Bund, Ländern und Kommunen zu steigern. Dieses Ziel ist für sich genommen nicht zu beanstanden. Es vermag jedoch nur eine dem Leistungsfähigkeitsprinzip und damit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG entsprechende Erhöhung der Erträge der Einkommensteuer zu rechtfertigen, nicht einen Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Gebot der folgerichtigen Umsetzung des objektiven Nettoprinzips im Einkommensteuerrecht im Allgemeinen und in der einkommensteuerrechtlichen Behandlung der Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Besonderen.

#### **D. Ergebnis**

Die geplante Neuregelung des § 9 EStG, die den einkommensteuerrechtlichen Werbungskostenabzug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beseitigen will, bewirkt entgegen den Intentionen der Bundesregierung keinen Übergang zum so genannten „Werkstorprinzip“, sondern erschöpft sich in einer sprachlichen Umgestaltung. Materiell basiert die Neuregelung weiterhin auf der Grundentscheidung, die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Aufwendungen zur Erwerbung der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit anzuerkennen. Nur so lässt sich die Abzugsfähigkeit der Kosten für Fahrten ab 21 Kilometer erklären. Die Neuregelung enthält also keine Grundentscheidung gegen das tradierte Werkstorprinzip, sondern durchbricht dieses Prinzip aus fiskalischen Gründen. Das Ziel der Einnahmeerhöhung vermag aber eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips nicht zu rechtfertigen. Die geplante Gesetzesänderung verstößt damit gegen das verfassungsrechtliche Gebot der folgerichtigen Umsetzung des objektiven Nettoprinzips bei der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte; sie ist nicht durch den verfassungsrechtlich gebotenen besonderen sachlichen Grund gerechtfertigt. Deshalb verletzt die Neuregelung Art. 3 Abs. 1 GG und ist verfassungswidrig.

Prof. Dr. Wieland