

Verfassungsfragen der Zahlung

eines Mobilitätsgeldes

Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Zahlung
eines Mobilitätsgeldes als Alternative
zur einkommensteuerrechtlichen Entfernungspauschale

Rechtsgutachten

für den Deutschen Gewerkschaftsbund

erstellt von

Prof. Dr. Joachim Wieland, LL.M.

Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht
Deutsche Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer

2. März 2017

A. Gutachtauftrag

Arbeitnehmer können gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG von ihrem Arbeitslohn Aufwendungen als Werbungskosten abziehen, die durch das Arbeitsverhältnis veranlasst sind. Hierzu zählen Aufwendungen eines Arbeitnehmers für die Wege zwischen seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 EStG. Arbeitnehmer können für diese Aufwendungen allerdings nur eine Pauschale von 0,30 € pro Entfernungskilometer, in der Regel jedoch höchstens insgesamt 4.500 € ansetzen. Die Entfernungspauschale hat Abgeltungswirkung für sämtliche wegebezogenen Aufwendungen. Höhere Aufwendungen können nur geltend gemacht werden, wenn sie für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel anfallen (§ 9 Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG).

Da die Entfernungspauschale von der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer abgezogen wird, ziehen Pendler mit einem höheren Einkommen wegen des progressiven Tarifs der Einkommensteuer bei gleicher Fahrstrecke einen relativ größeren Vorteil aus der gegenwärtigen Ausgestaltung der Pauschale als Pendler mit einem geringeren Einkommen. Der Deutsche Gewerkschaftsbund hält eine gerechtere Behandlung der Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte im Steuerrecht für geboten. Er fordert, dass die Entfernungspauschale durch ein Mobilitätsgeld ersetzt wird. Unabhängig vom Einkommen und unabhängig vom gewählten Verkehrsmittel soll für jeden Steuerpflichtigen je gefahrenen Kilometer (einfache Fahrstrecke) der gleiche Entlastungsbetrag gewährt werden. Der Entlastungsbetrag soll mindestens 0,13 € je Kilometer betragen. Menschen, die wegen ihres geringen Einkommens wenig oder keine Steuern zahlen, sollen nicht benachteiligt werden, wenn sie größere Entfernungen zu ihrer Tätigkeitsstätte zurücklegen müssen. Deshalb sollen auch sie das Mobilitätsgeld in voller Höhe erhalten, das ihnen gegebenenfalls als Zulage ausbezahlt sein soll.

Der Deutsche Gewerkschaftsbund hat um eine Prüfung gebeten, ob ein so konzipiertes Mobilitätsgeld den Anforderungen der Verfassung entsprechend ausgestaltet werden kann. Dabei soll das Augenmerk auch auf die Frage gerichtet werden, ob die geplante Regelung mit dem Nettoprinzip vereinbar ist. Das Gutachten soll insbesondere der Frage nachgehen, ob eine Abschaffung der Abzugsmöglichkeit der Wegekosten als Werbungskosten bzw. Betriebsausgabe mit der Verfassung, insbesondere Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist.

Das Gutachten schildert zunächst den Sachverhalt (B.) und wendet sich dann den verfassungsrechtlichen Vorgaben für eine Abschaffung der Pendlerpauschale und der

Einführung eines Mobilitätsgelds zu (C.), bevor abschließend die wesentlichen Ergebnisse zusammengefasst werden (D.).

B. Sachverhalt

Der Steuergesetzgeber hat vor bald 100 Jahren die Grundentscheidung getroffen, dass die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Einkommensteuerrecht abzugsfähig sind. Bereits das Reichseinkommensteuergesetz 1920 regelte, dass Aufwendungen eines Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten abgezogen werden konnten.

§ 13 Nr. 1 Buchst. d EStG, RGBl. 1920, S. 359.

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

RGBl. 1934 I S. 1005.

Das Einkommensteuergesetz 1955 hielt an der gesetzgeberischen Grundentscheidung fest, die steuerrechtlich erhebliche Berufssphäre nicht erst „am Werkstor“ beginnen zu lassen, sondern die im Schnittbereich von beruflicher Sphäre und privater Lebensführung liegenden Mobilitätskosten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben anzuerkennen. § 9 Satz 3 Nr. 4 EStG 1955 sah allerdings zum ersten Mal eine Pauschalierung der Aufwendungen des Steuerpflichtigen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor: Zur Abgeltung des Abzugs der Aufwendungen bei Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte war durch Rechtsverordnung ein Pauschbetrag festzusetzen. § 26 EStDV qualifizierte auf der Grundlage der gesetzlichen Ermächtigung die Aufwendungen nur insoweit als Werbungskosten, wie sie durch die Fahrten bis zu einer Entfernung von 40 km verursacht wurden, wenn der Arbeitnehmer aus nicht zwingenden persönlichen Gründen seinen Wohnsitz an einem Ort hatte, der mehr als 40 km von der Arbeitsstätte entfernt lag.

BGBl. 1955 I S. 756.

1967 wurde die verordnungsrechtlich geregelte Begrenzung auf 40 km in § 9 Abs. 3 Nr. 4 EStG übernommen.

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

Vier Jahre später wurde die Begrenzung der Abziehbarkeit der Fahrtaufwendungen auf eine Entfernung von 40 Kilometern gestrichen.

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

1988 wurde die Möglichkeit des Abzugs der Kosten mehrerer täglicher Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gesetzlich 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 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 und 3 EStG 1990 in der Fassung des Gesetzes vom 25. Juli 1988, BGBl. 1988 I S. 1093.

In der Folgezeit änderte der Gesetzgeber im Wesentlichen nur noch die Höhe der festgesetzten Pauschbeträge.

Diese Regelung galt im Grundsatz bis zum Veranlagungszeitraum 2006. Fahrtaufwendungen konnten nach dieser Rechtslage gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. als Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 4, § 19 Abs. 1 EStG) abgezogen werden. Sie minderten den Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§§ 9, 9a EStG; § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) und wirkten sich damit steuermindernd aus. Für Steuerpflichtige, die Gewinneinkünfte erzielten, enthielt § Abs. 5 Nr. 6 EStG eine entsprechende Regelung.

Die traditionelle Grundentscheidung des deutschen Einkommensteuerrechts für die Anerkennung der Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Betriebsausgaben oder Werbungskosten änderte der Gesetzgeber mit Wirkung vom 1. Januar 2006 an dahin, dass nunmehr eine Grundentscheidung für das sogenannte „Werkstorprinzip“ gelten sollte.

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

Der Gesetzgeber knüpfte damit an eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 2002 an. In dieser Entscheidung hat das Bundesverfassungsgericht die Abziehbarkeit der Kosten der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten oder Betriebsausgaben als „Grundentscheidung des Einkommensteuerrechts“ qualifiziert.

BVerfGE 107, 27 (50ff.).

Diese Grundentscheidung hatte der Gesetzgeber durch eine neue Entscheidung für das Werkstorprinzip ersetzt.

Nach der Neuregelung sollten Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vom 1. Januar 2007 an keine Werbungskosten mehr sein. Aufwendungen, die für Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ab dem 21. Entfernungskilometer entstanden, sollten allerdings weiterhin wie Werbungskosten abgezogen werden können. Eine entsprechende Regelung war für den Bereich der Gewinneinkünfte vorgesehen.

Näher dazu BVerfGE 122, 210 (212f.).

Das Bundesverfassungsgericht hat diese Regelung durch Urteil vom 9. Dezember 2008 für verfassungswidrig erklärt, weil sie gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstoße. Sie weiche von dem dem Nettoprinzip entsprechenden Veranlassungsprinzip ohne hinreichende sachliche Gründe ab. Weder der Zweck der Einnahmenvermehrung noch vom Gesetzgeber nicht erkennbar verfolgte Lenkungs- und Förderungsziele noch Typisierungsbefugnisse des Gesetzgebers stellten verfassungsrechtlich hinreichende sachliche Gründe für die Abweichung vom Veranlassungsprinzip dar.

BVerfGE 122, 210 (235ff.).

Daraufhin ist der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale

Vom 20. April 2009, BGBl. I S. 774.

zur generellen Behandlung der Wegekosten als Werbungskosten zurückgekehrt. Aufwendungen eines Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 EStG in Höhe einer Pauschale von 0,30 € pro Entfernungskilometer als Werbungskosten von der Einkommensteuer abgezogen werden. In der Regel können höchstens 4.500 € abgesetzt werden. Diese Pauschale hat Abgeltungswirkung für sämtliche wegebezogenen Aufwendungen, die nicht für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel anfallen (§ 9 Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG). Wie der Arbeitnehmer den Weg zurücklegt, ist steuerrechtlich irrelevant. Auch wer zu Fuß geht oder

Fahrrad fährt und deshalb keine Aufwendungen hat, kann die Pauschale von seinen Einkünften abziehen.

Näher dazu Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 19. Aufl. 2016, Rn. 757.

Da die Entfernungspauschale als Teil der Werbungskosten von den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit und damit von der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer abgezogen wird, hängt die Höhe der steuerlichen Entlastung wegen des progressiven Steuersatzes der Einkommensteuer von der Höhe der Einkünfte ab. Wer höhere Einkünfte hat, muss einen höheren Steuersatz zahlen. Umgekehrt fällt seine Entlastung durch Werbungskosten ebenfalls höher aus.

Demgegenüber soll die Einführung eines Mobilitätsgeldes nach dem Vorschlag des Deutschen Gewerkschaftsbundes unabhängig vom Einkommen für alle Arbeitnehmer in gleicher Höhe erfolgen. Das ist nur möglich, wenn die Kosten der Zurückbelegung des Weges von der Wohnung zur Arbeitsstätte nicht länger als Werbungskosten qualifiziert werden. Aus der Sicht des Verfassungsrechts stellt sich damit die Frage, ob die Qualifizierung der Wegekosten als Werbungskosten dem Gesetzgeber durch das objektive Nettoprinzip von Verfassungs wegen vorgegeben ist oder ob er zum Werkstorprinzip übergehen und die Mobilität der Arbeitnehmer durch eine steuerliche Subvention fördern kann. Dieser Frage ist im Folgenden nachzugehen.

C. Verfassungsrechtliche Würdigung

Die verfassungsrechtliche Würdigung eines Übergangs von der Pendlerpauschale zur Gewährung eines Mobilitätsgelds setzte zunächst eine Analyse der einschlägigen verfassungsrechtlichen Maßstäbe voraus (I.). Auf der Grundlage dieser Analyse kann dann ein Urteil über die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen einer Einführung des Mobilitätsgeldes erarbeitet werden (II.).

I. Verfassungsrechtliche Maßstäbe

Verfassungsrechtlicher Maßstab für die Prüfung einer Ersetzung der Abzugsfähigkeit von Wegekosten für die Fahrt zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben durch die Gewährung eines Mobilitätsgeldes ist Art. 3 Abs. 1 GG (1.).

Maßgeblich ist seine Konkretisierung für das Steuerrecht (2.). Zu erörtern ist insoweit vor allem das steuerrechtliche Nettoprinzip (3.).

1. Art. 3 Abs. 1 GG als Maßstab

Eine Ablösung der Pendlerpauschale durch ein Mobilitätsgeld muss den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG genügen. Der allgemeine Gleichheitssatz verpflichtet den Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln.

BVerfGE 116, 164 (180); st. Rspr.

diese Pflicht gilt für ungleiche Belastungen ebenso wie für ungleiche Begünstigungen.

BVerfGE 110, 412 (431).

Der Handlungsspielraum des Gesetzgebers findet im Gleichheitssatz je nach Regelungsgegenstand und den Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen. Sie reichen vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengeren Anforderung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse.

BVerfGE 122, 210 (230, Rn. 56).

Die Anforderungen an die Rechtfertigungsgründe für gesetzliche Differenzierungen unterscheiden sich danach, wie sehr sich Ungleichbehandlungen von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken können.

BVerfGE 112, 164 (174); st. Rspr.

Maßgeblich sind insoweit die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche.

BVerfGE 105, 73 (111); st. Rspr.

2. Konkretisierung für das Steuerrecht

Nach der Verfassungsrechtsprechung hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Festsetzung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum.

BVerfGE 117, 1 (30); st. Rspr.

Der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers wird allerdings gerade im Einkommensteuerrecht sowohl durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit als auch durch das Gebot der Folgerichtigkeit begrenzt.

BVerfGE 122, 210 (230f., Rn. 57); st. Rspr.

Der Gleichheitssatz gebietet im Einkommensteuerrecht also eine unterschiedliche Belastung je nach individueller wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.

BVerfGE 82, 60 (86); st. Rspr.

Die Ursprünge des Leistungsfähigkeitsprinzips im Steuerrecht liegen bereits in Art. 134 WRV. Er enthielt das Gebot, dass alle Staatsbürger ohne Unterschied im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze beitragen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt im Einkommensteuerrecht besonders streng.

BVerfGE 66, 214 (223); st. Rspr.

Steuerpflichtige müssen aus Gründen der gebotenen steuerlichen Lastengleichheit bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch besteuert werden (horizontale Steuergerechtigkeit). Außerdem muss die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen angemessen sein (vertikale Steuergerechtigkeit).

BVerfGE 116, 164 (180); st. Rspr.

Eine einmal getroffene Belastungsentscheidung muss bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung sind nur aus einem besonderen sachlichen Grund zulässig.

BVerfGE 117, 1 (31); st. Rspr.

Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung einer steuergesetzlichen Belastungsentscheidung hat das Bundesverfassungsgericht neben außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungs Zwecken (a.) Typisierung- und Vereinfachungserfordernisse (b.) anerkannt. Der rein fiskalische Zweck, die Einnahmen des Staates zu erhöhen, bildet jedoch keinen besonderen sachlichen Grund (c.).

a. Förderungs- und Lenkungsziecke

Der Gesetzgeber darf außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls auch mit den Mitteln des Steuerrechts verfolgen.

BVerfGE 117, 1 (31); st. Rspr.

Dem Gesetzgeber steht es frei, ob er durch Gebote und Verbote oder durch eine mittelbare Verhaltenssteuerung auf die Wirtschaft oder die Gesellschaft gestaltend Einfluss nimmt. Bedient sich der Gesetzgeber der mittelbaren Verhaltenssteuerung, wird niemand rechtsverbindlich zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet. Die Entscheidung für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen wird jedoch durch finanzielle Anreize beeinflusst. Ein unerwünschtes Verhalten wird steuerlich stärker belastet als ein erwünschtes Verhalten. Umgekehrt kann ein erwünschtes Verhalten steuerlich verschont werden, während das unerwünschte Verhalten nicht in den Genuss der steuerlichen Verschonung kommt.

Näher dazu BVerfGE 122, 210 (231f., Rn. 59); st. Rspr.

b. Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse

Der Gesetzgeber ist auch im Steuerrecht befugt, zu vereinfachen oder zu typisieren. Gerade bei der Ordnung von Massenerscheinungen wie im Steuerrecht ist der Gesetzgeber berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle durch generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen zu erfassen. Die damit notwendig verbundenen Härten verstoßen nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz.

BVerfGE 113, 167 (236); st. Rspr.

Bei einer Typisierung fast der Gesetzgeber in wesentlichen Elementen gleichgeartete Lebenssachverhalte normativ zusammen. Er darf sich insoweit grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht verpflichtet, Besonderheiten durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen.

Näher dazu BVerfGE 122, 210 (232f., Rn. 60).

c. Fiskalzwecke

Der reine Fiskalzweck der Erhöhung der staatlichen Einnahmen vermag allerdings nicht als besonderer sachlicher Grund Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen zu rechtfertigen. Der Staat muss auch dann auf eine gleichheitsgerechte Verteilung der Lasten achten, wenn er zu Einsparungen gezwungen ist.

BVerfGE 116, 164 (182); 122, 210 (233, Rn. 61); st. Rspr.

3. Nettoprinzip

Weiter ist die Bedeutung des Nettoprinzips für die Gewährleistung der Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht zu beachten. Nur das Nettoeinkommen unterliegt der Einkommensteuerpflicht. Das Nettoeinkommen ergibt sich aus dem Saldo von Erwerbseinnahmen und davon abgezogenen betrieblichen bzw. beruflichen Erwerbsaufwendungen (objektives Nettoprinzip) sowie den davon abgezogenen privaten existenzsichernden Aufwendungen (subjektives Nettoprinzip). Das Bundesverfassungsgericht misst dem Nettoprinzip allerdings in ständiger Rechtsprechung nicht den Rang von Verfassungsrecht zu. Das Nettoprinzip ist dem Steuerrechtsgesetzgeber nicht als Verfassungsprinzip vorgegeben. Es wird vom Bundesverfassungsgericht vielmehr als Ausdruck des verfassungsrechtlichen Gebotes der Folgerichtigkeit verstanden. Die einkommensteuerrechtlichen Regelungen müssen in sich folgerichtig sein. Wenn der Steuergesetzgeber für die Einkommensteuer an der Grundentscheidung festhält, dass die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beruflich veranlasst sind, und wenn er gleichzeitig beruflich veranlasste Kosten grundsätzlich als im Einkommensteuerrecht absetzbar behandelt, widerspricht es dem Gebot der Folgerichtigkeit, wenn die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erst ab dem 21. Kilometer abziehbar sind. Durch die Erwerbstätigkeit veranlasste und existenzsichernde Aufwendungen sind bei diesen Grundentscheidungen grundsätzlich steuerlich abziehbar. Aufwendungen sind dem betrieblichen bzw. beruflichen Bereich zugeordnet, wenn für sie eine betriebliche bzw. berufliche Veranlassung besteht.

Näher dazu BVerfGE 122, 210 (233f., Rn. 62).

Der Gesetzgeber ist allerdings befugt, das so gesetzlich begründete Nettoprinzip beim Vorliegen gewichtiger Gründe zu durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen zu bedienen. Ausnahmen von dessen folgerichtiger Umsetzung bedürfen dementsprechend eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes.

Vgl. BVerfGE 107, 27 (48).

Die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung des Einkommens nach finanzieller Leistungsfähigkeit verpflichtet den Gesetzgeber, zwischen beruflichem oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen zu unterscheiden. Daneben muss er zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits unterscheiden. Das Bundesverfassungsgericht hat betont, dass die Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands nicht ohne weiteres zur Disposition des Gesetzgebers steht. Er muss die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte der betroffenen Grundrechte differenzierend würdigen, wenn diese Gründe teils oder sogar vollständig der Sphäre der allgemeinen privaten Lebensführung zuzuordnen sind.

BVerfGE 122, 210 (234f., Rn. 65).

II. Anwendung auf das Mobilitätsgeld

Wendet man diese verfassungsrechtlichen Grundsätze auf die Frage an, ob die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben im Einkommensteuerrecht abzugsfähig sind, ist zunächst zu klären, ob die Kosten dem Steuerpflichtigen aus einem (ausschließlich) beruflichen Aufwand erwachsen oder ob sie privat veranlasst oder zumindest mitveranlasst sind (1.). Auf der Grundlage dieser Analyse lässt sich der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bestimmen (2.). Zudem lässt sich die Frage beantworten, ob er nach Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Betriebsausgaben oder Werbungskosten diese Kosten durch ein Mobilitätsgeld subventionieren darf (3.).

1. Veranlassung

In der steuerrechtlichen Literatur ist traditionell umstritten, ob die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beruflich oder privat veranlasster Aufwand sind.

Siehe etwa Dreseck, DB 1987, 2483 (2485); Henrichs, BB 2004, 584 (586); Lenk, BB 2006, 1305 (1307) für einen beruflich veranlassten Aufwand; Offerhaus, BB 2006, 129 (130); Paus, DStZ 1985, 282 (283); Söhn, FR 1997, 245 (247f.) gegen einen rein beruflich veranlassten Aufwand.

Nach der grundsätzlichen Regelung in § 12 Nr. 1 EStG dürfen Aufwendungen für die Lebensführung weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Folglich bleiben alle nicht beruflich oder betrieblich veranlassten Aufwendungen bei der Ermittlung der Einkommensteuer unberücksichtigt.

Näher dazu Blümich/Thürmer, 134. Aufl. 2016, EStG § 12 Rn. 40ff.

Die Regelung in § 12 Nr. 1 EStG dient der Notwendigkeit, die Privatsphäre von der Erwerbssphäre abzugrenzen, die sich aus dem objektiven Nettoprinzip ergibt.

Kirchhof, in: ders., Einkommensteuergesetz, 15. Aufl. 2016, § 12 Rn. 1 m.w.N.

§ 12 Nr. 1 EStG kommt in erster Linie die Funktion zu, eine zu weite Auslegung des Begriffs der Betriebsausgaben bzw. der Werbungskosten zu verhindern.

Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, 21. Aufl., Stand Mai 2016, § 12 EStG Rn. 3.

Umgekehrt können nur die Reineinkünfte Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer sein. Das folgt daraus, dass dem Steuerpflichtigen alles das nicht mehr zur Zahlung von Steuern zur Verfügung steht, was er zur Erzielung seiner Einkünfte aufwenden muss. Dementsprechend müssen Betriebsausgaben und Werbungskosten die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mindern. Das bedeutet zugleich, dass alles, was ein Steuerpflichtiger für seinen Lebensunterhalt, also für Essen, Trinken, Wohnen, Reisen und Freizeitaktivitäten, aufwendet, die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer nicht schmälern darf.

Loschelder, in Schmidt, Einkommensteuergesetz, 35. Aufl. 2016, § 12 Rn. 1 m.w.N.

Wendet man diese Grundsätze auf die Kosten an, die durch das Zurücklegen des Weges von der Wohnung zur Arbeitsstätte entstehen, ist deren Zuordnung nicht objektiv vorgegeben,

sondern offen für eine Grundentscheidung des Gesetzgebers. Das Bundesverfassungsgericht hat 2002 mit Recht davon gesprochen, dass die Mobilitätskosten „im Schnittbereich von beruflicher Sphäre und privater Lebensführung“ liegen. Das Gericht hat in diesem Zusammenhang von der „Grundentscheidung“ des deutschen Einkommensteuerrechts gesprochen, „die steuerrechtlich erhebliche Sphäre nicht erst ‚am Werkstor‘ beginnen zu lassen.“ Nach dieser Grundentscheidung sei es folgerichtig, „vor allem Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den im Rahmen des objektiven Nettoprinzips abzugsfähigen beruflichen Aufwendungen“ zu zählen.

BVerfGE 107, 27 (50, Rn. 57).

Dass die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Rahmen des objektiven Nettoprinzips von den beruflichen Aufwendungen abzuziehen sind, ist demnach Folge der Grundentscheidung des Steuerrechtsgesetzgebers, die steuerrechtlich erhebliche Sphäre nicht erst am Werkstor beginnen zu lassen. Entscheidet sich der Steuerrechtsgesetzgeber hingegen für das Werkstorprinzip, ist es ausgehend von einer solchen Grundentscheidung folgerichtig, die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als privat veranlasst zu qualifizieren.

2. Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers

Der Gesetzgeber hat es also selbst in der Hand, durch eine Grundentscheidung für oder gegen das Werkstorprinzip die Folgerichtigkeit der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu begründen oder auszuschließen. Die Folgerichtigkeit der steuerrechtlichen Regelung der Abzugsfähigkeit ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts der entscheidende Maßstab für deren Verfassungsgemäßheit, nicht aber das nur gesetzlich fundierte Nettoprinzip.

BVerfGE 122, 210 (234, Rn. 63).

Vielmehr hat sich das Bundesverfassungsgericht bislang nicht bereit gezeigt, dem Nettoprinzip Verfassungsrang zuzuschreiben.

Näher dazu Kischel, Art. 3 Rn. 149ff., in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Kommentar, Loseblatt (Stand: 1. 12. 2016) m. w. N.

Aus dem Nettoprinzip folgt damit im Einkommensteuerrecht nichts, was nicht auch schon aus dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG folgt, wie Wernsmann zutreffend festgestellt hat:

„Stellt man auf die Entscheidung des Gesetzgebers zur Besteuerung nur des Nettoeinkommens ab, so folgt aus dem objektiven Nettoprinzip in der Tat nichts, was nicht schon unmittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG folgt: Sind bestimmte erwerbsbezogene Aufwendungen abziehbar, andere hingegen nicht, so bedarf dies vor Art. 3 Abs. 1 GG der Rechtfertigung, da bestimmte Steuerpflichtige gegenüber anderen Steuerpflichtigen benachteiligt werden. Worin kann die Rechtfertigung gefunden werden? Der Gesetzgeber darf berücksichtigen, dass bestimmte Aufwendungen privat mitveranlasst sind. Die Entscheidung des Steuerpflichtigen, wo er wohnen möchte, ist in diesem Sinne privat (mit-)veranlasst. Er darf auch etwa verkehrs- und/oder umweltpolitisch motivierte Anreize geben, dass möglichst wenig Fahraufwand anfällt, die Wohnung also möglichst in die Nähe der Arbeitsstätte verlegt wird.“

Wernsmann, DStR 2013, 1149 (1151).

Wenn der Gesetzgeber also die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auf der Grundlage einer Grundentscheidung für das Werkstorprinzip im Einkommensteuerrecht nicht zum Abzug zulässt, ist das verfassungsrechtlich durch die private Mitveranlassung gerechtfertigt, die einen sachlichen Grund für die Ungleichbehandlung dieser Aufwendungen im Verhältnis zu abzugsfähigen Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben darstellt.

Darauf hat auch das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich hingewiesen:

„Auf der Grundlage einer verfassungsrechtlich auch mit Blick auf das einkommensteuerrechtliche Nettoprinzip unbedenklichen Bewertung der Wegekosten als nicht nur beruflich, sondern auch privat (mit-)veranlasst, eröffnen sich dem Gesetzgeber bei deren einkommensteuerrechtlichen Behandlung erhebliche Typisierungsspielräume. Sowohl die Wahl des Verkehrsmittels kann – je nach vorhandener Infrastruktur – weitgehend beliebig oder praktisch zwingend sein, als auch – etwa je nach Einkommensverhältnissen, Wohnkosten, familiären Verpflichtungen oder notwendige Abstimmung mit berufstätigen Partnern oder (weiteren) Familienmitgliedern – die Auswahl oder Beibehaltung des Wohnsitzes. Der Gesetzgeber ist hier – unter Beachtung sonstiger grundrechtlicher Bindungen, wie sie sich etwa aus Art. 6 Abs. 1 und 2 GG ergeben – im Interesse eines praktikablen Gesetzesvollzugs mit generalisierenden, typisierenden und pauschalierenden Regelungen die „typische“ private Mitveranlassung von Wegekosten bei der

Bestimmung abzugsfähigen Aufwands zu berücksichtigen und solche Regelungen unter verkehrs-, siedlungs- und umweltpolitischen Aspekten auszugestalten.“

BVerfGE 122, 210 (239f., Rn. 75).

Der Gesetzgeber muss aber eine in sich folgerichtige Regelung treffen. Das Bundesverfassungsgericht hat mit seinem Urteil vom 9. Dezember 2008 zu Recht festgestellt, dass die damalige Regelung, nach der die Kosten für die ersten 20 Entfernungskilometer keine abzugsfähigen Werbungskosten waren, Wegekosten vom 21. Kilometer an jedoch wie Werbungskosten behandelt wurden, allein fiskalisch motiviert und nicht folgerichtig war.

BVerfGE 122, 210 (240f., Rn. 76ff.).

Als Zwischenergebnis ist damit festzuhalten, dass der Gesetzgeber grundsätzlich berechtigt ist, die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wegen ihrer privaten Mitveranlassung nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben einkommensteuerrechtlich als abzugsfähig anzuerkennen. Trifft er diese Grundentscheidung für das Werkstorprinzip, muss er sie jedoch folgerichtig im gesamten Einkommensteuerrecht umsetzen und darf insbesondere nicht die Kosten für längere Fahrten wie Werbungskosten oder Betriebsausgaben behandeln.

3. Mobilitätsgeld

Wenn der Staat Arbeitnehmern ein Mobilitätsgeld zahlt, das einen Beitrag zu den Kosten leisten soll, die durch die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entstehen, gewährt er den Begünstigten eine Subvention. Der Staat ist grundsätzlich befugt, das Verhalten seiner Bürgerinnen und Bürger durch Subventionen lenkend zu beeinflussen. Subventionen sind vermögenswerte Zuwendungen, die ein Träger öffentlicher Verwaltung einer Privatperson ohne eine entsprechende Gegenleistung gewährt, um durch deren Verhalten einen im öffentlichen Interesse liegenden Zweck zu fördern.

Zur Definition der Subvention etwa Köhler/Bornkamm, UWG 35. Auflage 2017, UWG § 3a, Rn. 2.30.

Als im öffentlichen Interesse liegend kann der Staat die Mobilität der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer durch Zuwendungen fördern. Angesichts der sich abzeichnenden demographischen Veränderungen liegt eine hohe Mobilität von Arbeitskräften im öffentlichen

Interesse. Gleichzeitig kann der Staat durch eine Subventionierung darauf hinwirken, dass die Mobilität umweltschonend und den Zielen der Verkehrspolitik entsprechend erfolgt. Die in der Gewährung einer Subvention liegende Ungleichbehandlung der Subventionsempfänger gegenüber Personen, die keine Subvention erhalten, muss durch einen sachlichen Grund vor dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt sein. Der Subventionsgrund ist regelmäßig zugleich der verfassungsrechtlich erforderliche sachliche Grund für die Ungleichbehandlung. Die Förderung der Mobilität, des Umweltschutzes oder verkehrspolitischer Ziele rechtfertigt die Zahlung von Subventionen. Bei der Ausgestaltung eines Mobilitätsgeldes ist der Staat allerdings ebenfalls an die Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes gebunden. Er muss also im Zweifel die Subvention für alle Berechtigten in gleicher Höhe ausgestalten. Eine unterschiedliche Bemessung eines Mobilitätsgeldes bedarf wiederum eines sachlichen Grundes.

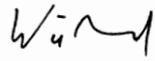
Im Verwaltungsvollzug eines Mobilitätsgeldes ist der Staat weitgehend frei, sich an Effizienzerwägungen zu orientieren. Die Gewährung eines Mobilitätsgeldes sollte möglichst sparsam und wirtschaftlich erfolgen, also möglichst wenig Aufwand verursachen. In Betracht kommt deshalb eine Betrauung der Finanzämter oder des Bundeszentralamtes für Steuern mit der verwaltungsmäßigen Abwicklung der Gewährung des Mobilitätsgeldes. Für Personen, die dem Staat Einkommensteuer schulden, kann das Mobilitätsgeld in Form eines Steuerabzugsbetrages gewährt werden. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern, deren Einkommensteuerschuld niedriger ist als das ihnen zustehende Mobilitätsgeld, könnte das Bundeszentralamt dann entsprechende Auszahlungen leisten.

Beispiel für eine vergleichbare Ausgestaltung der Gewährung einer staatlichen Geldleistung sind die Regelungen über die Auszahlung des Kindergeldes durch die Familienkassen gemäß §§ 62ff. EStG. Zuständig als Familienkasse ist gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 11 das Bundeszentralamt für Steuern. Die Bundesagentur für Arbeit stellt dem Bundeszentralamt für Steuern zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs ihre Dienststellen als Familienkassen zur Verfügung. Eine vergleichbare Verwaltungsstruktur könnte für die Auszahlung des Mobilitätsgeldes geschaffen werden. Das Bundeszentralamt für Steuern könnte zur Mobilitätskasse bestimmt werden. Zur Durchführung der Auszahlung des Mobilitätsgeldes könnte die Bundesagentur für Arbeit ihre Dienststellen als Mobilitätskassen zur Verfügung stellen.

D. Ergebnis

- I. Der Gesetzgeber darf die einkommensteuerrechtliche Grundentscheidung für die Abzugsfähigkeit der Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten bzw. als Betriebsausgaben durch eine Grundentscheidung für das Werkstorprinzip ersetzen.
- II. Diese Grundentscheidung muss im Einkommensteuerrecht folgerichtig umgesetzt werden, es dürfen also Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ausnahmslos nicht mehr als Werbungskosten bzw. als Betriebsausgaben anerkannt werden.
- III. Da das Bundesverfassungsgericht das Nettoprinzip nicht als verfassungsrechtliche Vorgabe anerkannt hat, ist der einschlägige verfassungsrechtliche Maßstab für den Wechsel zum Werkstorprinzip der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs.1 GG, insbesondere die Verpflichtung zu folgerichtigen gesetzlichen Regelungen.
- IV. Der gemäß Art. 3 Abs. 1 GG erforderliche sachliche Grund für die Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben ist deren private Mitveranlassung.
- V. Wenn der Gesetzgeber die einkommensteuerrechtliche Abzugsfähigkeit der Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beseitigt, kann er ein Mobilitätsgeld einführen, wenn er die Förderung der Mobilität der Arbeitnehmer aus arbeitsmarktpolitischen oder vergleichbaren Erwägungen heraus als im öffentlichen Interesse liegend einstuft.
- VI. Er kann bei der Ausgestaltung des Mobilitätsgeldes auch verkehrs-, siedlungs- und umweltpolitische Aspekte berücksichtigen, also etwa die Benutzung elektrisch betriebener Kraftfahrzeuge oder des öffentlichen Nahverkehrs besonders fördern.
- VII. Generell muss der Gesetzgeber bei der Einführung eines Mobilitätsgeldes den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG berücksichtigen.
- VIII. Der Gleichheitssatz verpflichtet ihn, das Mobilitätsgeld für alle Empfänger in gleicher Höhe zu gewähren, wenn nicht sachliche Gründe für eine unterschiedliche Bemessung des Mobilitätsgeldes bestehen.
- IX. Das Mobilitätsgeld könnte zur Verwaltungsvereinfachung von der Einkommensteuerschuld abgezogen werden.
- X. Zuständig für die Auszahlung des Mobilitätsgeldes an die Personen, deren Einkommensteuerschuld nicht die Höhe des ihnen zustehenden Mobilitätsgeldes

erreicht, könnte das Bundeszentralamt für Steuern werden, dem die Bundesagentur für Arbeit ihre Dienststellen als Mobilitätskassen zur Verfügung stellen könnte.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Wieland', is centered within a light gray rectangular box.

Speyer, den 2. März 2017 (Wieland)