

# Die „Pendlerpauschale“ – eine „heilige Kuh“ des deutschen Steuerrechts?

---

**Christoph Gröpl**

*Mit Wirkung vom 1.1.2007 wurde die Entfernungspauschale – besser bekannt unter der Bezeichnung „Pendlerpauschale“ – gestrichen. Seitdem erhitzen sich die Gemüter über die Frage, ob das „mit rechten Dingen zugegangen“ ist; vielerorts ist von Verfassungswidrigkeit die Rede. Die Pendlerpauschale scheint eine „heilige Kuh“ des deutschen Steuerrechts zu sein, die der Steuerzahler – aufmunitioniert durch ausgewiesene oder vermeintliche Experten – nicht kampfflos auf dem Altar der Haushaltssanierung opfern lassen will. Doch so einfach liegen die Dinge nicht: Fiskal- und sozialpolitische Argumente treffen hier auf juristische, insbesondere verfassungsrechtliche Erwägungen. Mittlerweile hält sogar das oberste deutsche Steuergericht, der Bundesfinanzhof in München, die Reform für verfassungsrechtlich „ernstlich zweifelhaft“. Teile der Politik rudern bereits zurück. Letztlich wird das Bundesverfassungsgericht in Karlsruhe zu entscheiden haben, ob es bei der Abschaffung der Pendlerpauschale bleibt oder nicht.*

## **Rechtslage bis 2006**

Bis zum Veranlagungszeitraum 2006 konnten vor allem Arbeitnehmer die Kosten, die sie für die Wege von der Wohnung zur Arbeitsstätte aufwenden mussten, im Rahmen ihrer steuerbaren Einkünfte steuermindernd geltend machen (volkstümlich formuliert: „von der Steuer absetzen“). Das Einkommensteuerrecht spricht bei derartigen und ähnlichen Aufwendungen, die der „Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“ dienen, die also im Zusammenhang mit Erwerbseinnahmen anfallen, von Werbungskosten (siehe § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG). Für jeden vollen Entfernungskilometer gewährte das Einkommensteuergesetz eine Pauschale von 0,30 Euro pro Arbeitstag. Das sich daraus errechnende Produkt konnte der Arbeitnehmer von seinem (Brutto-)Jahresgehalt abziehen und dadurch im Endeffekt seine Steuerlast mindern. Unterstellt, ein Arbeitnehmer fuhr an 220 Tagen mit dem eigenen Pkw von seiner Wohnung zu seiner 20 km entfernt liegenden Arbeitsstätte, ergab dies einen jährlichen Abzugsbetrag in Höhe von  $(0,30 \text{ Euro} \times 20 \text{ km} \times 200 \text{ Tage}) = 1.200 \text{ Euro}$ . Um diesen Betrag minderten sich die Einkünfte und damit in der Regel auch das zu versteuernde Einkommen des Steuerpflichtigen. Bei einem Durchschnittseinkommensteuersatz von 30% ergab dies eine effektive Steuerersparnis von rund 400 Euro im Jahr. (Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag soll hier aus Vereinfachungsgründen unberücksichtigt bleiben.) Geregelt war dies unter anderem in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG. (Die weitgehend parallel laufende Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG für die Abziehbarkeit der Pendelkosten von Land- und Forstwirten, Gewerbetreibenden und Freiberuflern soll hier aus Vereinfachungsgründen nicht weiter erörtert werden.)

## **Rechtslage ab 2007**

Die genannte Vorschrift des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG wurde durch Artikel 1 Nr. 8 Buchst. a Doppelbuchst. aa des Steueränderungsgesetzes 2007 vom 19.7.2006 (Bundesgesetzblatt Teil I Seite 1652) aufgehoben. Um letzte Zweifel zu beseitigen, lautet § 9 Abs. 2 Satz 1 EStG in seiner neuen Fassung seither: „Keine Werbungskosten sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte [...]“. Doch so ganz wohl war dem Gesetzgeber dabei nicht. Offenbar aus Furcht vor der eigenen Courage machte er im Folgesatz ein Zugeständnis: So lautet § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG: „Zur Abgeltung erhöhter Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist ab dem 21. Entfernungskilome-

ter für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die Arbeitsstätte aufsucht, für jeden vollen Kilometer der Entfernung eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro wie Werbungskosten abzusetzen [...].“ Mit anderen Worten: Ab dem 21. Entfernungskilometer bleibt faktisch alles beim Alten, nur dass der Steuerpflichtige seine Aufwendungen insoweit seit 2007 nicht mehr *als* Werbungskosten, sondern nur noch *wie* Werbungskosten (als sog. *Quasi*-Werbungskosten) abziehen darf. Dogmatisch macht dies einen beachtlichen Unterschied, da dadurch das eingeläutet wird, was andere Wissenschaftsdisziplinen gemeinhin einen Paradigmenwechsel nennen – dazu gleich mehr. Für den Laien aber wird das Vorurteil genährt, Juristen liebten eben Haarspaltereien.

### **Geschichtlicher Rückblick; finanzielle Auswirkungen**

Man könnte meinen, dass rund 400 Euro Steuermehrbelastung für den Einzelnen im Jahr ein Bagatellbetrag seien. Wer freilich so denkt, unterschätzt den Symbolwert von „heiligen Kühen“: Bereits das erste reichseinheitliche Einkommensteuergesetz vom 29.3.1920 enthielt die Berechtigung zum Abzug von Pendelkosten. Dieses Institut hat Diktatur, Krieg und Vernichtung unangefochten überdauert. Seit 1955 wird pauschaliert; seit 2001 hängt die Pauschale nicht mehr von Autofahrten ab, sondern wird für alle Wege gezahlt, unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige zu Fuß geht, selbst oder als Beifahrer einen Pkw benutzt oder mit Bus und Bahn fährt. Der Bruch mit dieser einkommensteuerrechtlichen Tradition beschert den Finanzministern von Bund und Ländern erkleckliche Steuermehreinnahmen, die ab 2008 auf insgesamt über 2,5 Mrd. Euro im Jahr prognostiziert werden.

### **Argumentation des Gesetzgebers: „Werkstorprinzip“**

Mit der Steueränderungsgesetz 2007 vollzieht der Gesetzgeber einen Paradigmenwechsel, der im Wesentlichen aus einem Perspektivenwechsel besteht. Er gibt ausdrücklich den Standpunkt auf, dass die Arbeitssphäre bereits mit dem Verlassen der Privatwohnung beginne und dass die Aufwendungen für Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück daher Werbungskosten seien. Stattdessen huldigt der Gesetzgeber nunmehr dem sog. Werkstorprinzip, demzufolge die Arbeitssphäre erst am Werkstor, also am Eingang zum Betrieb, Büro oder zur sonstigen Arbeitsstätte anfangt. Die von der Wohnung zum „Werkstor“ zurückgelegten Wege gehörten demgegenüber zur „Privatsphäre“, seien also gleichsam Privatsache des Steuerpflichtigen, der es in der Hand habe, seinen Wohnsitz möglichst nahe bei seiner Arbeitsstätte zu nehmen und damit Pendelkosten zu sparen.

### **Verfassungsrechtliche Implikationen: Respekt vor dem Gesetzgeber**

Der Gesetzgeber hat seine Entscheidung getroffen und die Entfernungspauschale durch Gesetz abgeschafft. Kann man dagegen etwas unternehmen? Schnell sind manche bei der Hand mit Protest und Aufforderung zum „zivilen Ungehorsam“. Dies zeugt indes von wenig Respekt für das Parlament und damit auch für die Demokratie in der Form, die in allen freiheitlichen Staaten die vorherrschende ist, nämlich die repräsentative Demokratie. Deutschland macht hier keine Ausnahme: Nach Art. 20 Abs. 2 des Grundgesetzes (GG) geht alle Staatsgewalt vom Volke aus und wird in Wahlen und Abstimmungen sowie durch besondere Organe der Gesetzgebung, der vollziehenden Gewalt und der Rechtsprechung ausgeübt. Zuständig für die Gesetzgebung sind in erster Linie der Deutsche Bundestag und die Parlamente der Länder, die sich aus direkt gewählten Abgeordneten zusammensetzen. Gemäß Art. 38 Abs. 1 Satz 2 GG sind die Abgeordneten des Deutschen Bundestages Vertreter des ganzen Volkes, an Aufträge und Weisungen nicht gebunden und nur ihrem Gewissen unterworfen. Zentrales Steuerungsmittel der demokratischen Parlamente im Rechtsstaat ist das Gesetz, das von den Abgeordneten mit Stimmenmehrheit beschlossen werden muss. Die Steuergesetzgebung ist gemäß Art. 105 Abs. 2 GG im Wesentlichen Bundessache; zuständig für die Abschaffung der Pendlerpauschale war daher der Bundestag. Die derzeit dort bestehende große Koalition aus CDU/CSU und SPD war dafür – „Mehrheit ent-

scheidet“ (Art. 77 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit Art. 42 Abs. 2 GG). Darüber hinaus war wegen Art. 105 Abs. 3 GG die Zustimmung des Bundesrates, der Vertretung der Länder, erforderlich, die ebenfalls erteilt wurde. Damit ist das Steueränderungsgesetz 2007 in verfahrensrechtlicher Hinsicht verfassungsmäßig zustande gekommen (Art. 78 GG) und nach Ausfertigung durch den Bundespräsidenten und Verkündung im Bundesgesetzblatt (Art. 82 Abs. 1 Satz 1 GG) geltendes Recht geworden. Man mag mitunter berechnete Zweifel daran haben, ob diese Form der Selbstregierung des Volkes ausnahmslos zu optimalen Lösungen führt. Wer hier vorschnell resignieren oder gar aufbegehren will, sei an Winston Churchill erinnert, der sinngemäß sagte: „Demokratie ist eine miserable Staatsform. Ich kenne jedoch keine bessere.“

### **Die Normenhierarchie: Lex superior derogat legi inferiori**

Wenn ein Gesetz von der demokratisch gewählten Parlamentsmehrheit ordnungsmäßig verabschiedet worden ist, bestehen dann noch Zweifel an seiner Legitimität? Ja dürfen sie überhaupt noch bestehen, ohne dass die repräsentative Volksherrschaft in Frage gestellt wird? „Klassisch“ demokratische Staaten wie z. B. Großbritannien wischen solche Zweifel traditionell weg unter Berufung auf die sovereignty of Parliament; Frankreich tendiert in dieselbe Richtung. Deutschland geht, insbesondere seit 1949 unter der Ägide des Grundgesetzes und orientiert an der Rechtsordnung der Vereinigten Staaten, so weit nicht. Art. 20 Abs. 3 Halbsatz 1 GG bestimmt nämlich, dass die Gesetzgebung nicht völlig frei, sondern an die verfassungsmäßige Ordnung gebunden ist. Daraus folgt ein fundamentales Prinzip, das für das Recht so fundamental ist wie die Einstein'sche Relativitätstheorie für die Naturwissenschaften: das der Stufung der Rechtsvorschriften, der sog. Normenhierarchie, lateinisch ausgedrückt: Lex superior derogat legi inferiori (das höherrangigere Gesetz verdrängt das niedrigrangigere). Jede Rechtsnorm muss sich am höherrangigeren Recht messen lassen und ihm – so der Grundsatz – weichen, wenn sie dagegen verstößt. Die höchste Rechtsnorm ist (nach dem Recht der europäischen Union) die jeweilige Verfassung, in Deutschland das Grundgesetz; es ist zugleich der Maßstab für die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit aller Bundes- und Landesgesetze.

### **Verfassungsrechtlicher Maßstab: allgemeiner Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG**

Vor diesem Hintergrund muss sich auch das Steueränderungsgesetz 2007 an den Vorgaben des Grundgesetzes messen lassen. Wer darin blättert, wird indes nirgendwo den Satz finden, dass die Pendlerpauschale verfassungsrechtlich gewährleistet ist. Welches also ist der Maßstab für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit vor allem von Steuergesetzen? Es ist der allgemeine Gleichheitssatz, niedergelegt an zentraler Stelle, nämlich in Art. 3 Abs. 1 GG: „Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich.“ Dieses Grundrecht bindet über Art. 1 Abs. 3 GG auch den Deutschen Bundestag beim Erlass von Gesetzen. Ein so formulierter Gleichheitssatz befindet sich freilich auf einem Abstraktionsniveau, das ihn insbesondere für das Steuerrecht „unverdaulich“ macht. Denn ob die Abschaffung der Pendlerpauschale gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, ist nicht unmittelbar einsichtig. Im Gegenteil, der erste Anschein spricht für eine Verfassungsmäßigkeit: Dadurch werden doch gerade alle Menschen gleich behandelt, indem sie ihre Fahrtaufwendungen nicht mehr steuermindernd gelten machen können. Das wäre allerdings voreilig. Seit Jahrzehnten war und ist es der Auftrag des Bundesverfassungsgerichts in Karlsruhe und der rechtswissenschaftlichen Forschung, den allgemeinen Gleichheitssatz für Rechtsetzung und Rechtsanwendung handhabbar zu machen, auch für das Steuerrecht. Die daraus folgende Aufgabe ist klassisch juristisch, nämlich hermeneutischer Art: Sie liegt in der (allgemeinverbindlichen) Auslegung.

Wer sich der solchermaßen entwickelten Interpretation von Art. 3 Abs. 1 GG zum ersten Mal nähert, ist regelmäßig erstaunt, welche Maßstäbe aus den Worten „Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich“ für den Steuergesetzgeber herausgearbeitet wurden. So judiziert das Bundesverfassungsgericht in gefestigter Rechtsprechung und mit Billigung der Steuerrechtswissenschaft,

dass die Gleichheit aller Menschen vor dem Gesetz im Bereich des Steuerrechts keinen arithmetisch gleichen Beitrag von jedem Einzelnen fordert. Vielmehr hat der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum, der allerdings durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt wird: durch die Ausrichtung der Steuerlast an den Prinzipien der Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit. Die Besteuerung nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit stellt im Steuerrecht eine besondere Ausprägung des Gleichheitssatzes in Form der Steuergerechtigkeit dar. So muss darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (*horizontale* Steuergerechtigkeit), während (in *vertikaler* Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Besteuerung niedrigerer Einkommen angemessen auszugestalten ist. Doch wonach bemisst sich die Leistungsfähigkeit? Für das Einkommensteuerrecht wurde dieser Begriff weiter konkretisiert, und zwar durch das objektive und das subjektive Nettoprinzip. Danach unterliegt der Einkommensteuer grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, das sich in zwei Schritten ermittelt:

- Zunächst sind im Rahmen des objektiven Nettoprinzips vom Bruttobetrag der Erwerbseinkommen (also etwa des Bruttojahresgehalts) die Erwerbsaufwendungen abzusetzen. Dies geschieht im Wesentlichen durch den Werbungskostenabzug nach Maßgabe von § 9 EStG. Im Übrigen entfaltet das objektive Nettoprinzip seine Bedeutung vor allem im Zusammenhang mit den Anforderungen an eine hinreichende Folgerichtigkeit bei der näheren Ausgestaltung der gesetzgeberischen Grundentscheidungen.
- Von der so ermittelten Differenz sind in einem zweiten Schritt die nicht beruflich veranlassenen, aber existenzsichernden Aufwendungen abzuziehen. In dieser Verschonung des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familie konstituiert sich das subjektive Nettoprinzip.

Allerdings führt nicht jede gesetzliche Abweichung vom (objektiven oder subjektiven) Nettoprinzip sogleich zur Verfassungswidrigkeit. Ausnahmen vom Nettoprinzip bedürften aber eines besonderen, sachlich gerechtfertigten Grundes. Erst wenn sich ein solcher Rechtfertigungsgrund für die gesetzliche Ungleichbehandlung weder aus der Natur der Sache noch in sonst einleuchtender Weise finden lässt, verletzt das Gesetz den allgemeinen Gleichheitssatz und ist verfassungswidrig. Dies ist – so die Diktion des Bundesverfassungsgerichts – vor allem der Fall, wenn eine Gruppe von Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen unterschiedlich behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können.

### **Objektives Nettoprinzip**

Nach dieser interpretatorischen Aufbereitung des allgemeinen Gleichheitssatzes folgt die juristische Subsumtion unter diesen Prüfungsmaßstab. Dabei ist zu untersuchen, ob die Streichung der Pendlerpauschale gegen die herausgearbeiteten Leitlinien des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Im steuerrechtswissenschaftlichen Schrifttum und in der Rechtsprechung der Finanzgerichte werden in der Tat ernst zu nehmende Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit dieser Abschaffung vorgebracht. Doch immer der Reihe nach: Um feststellen zu können, ob eine verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung vorliegt, müssen zunächst Vergleichsgruppen gebildet werden, und zwar im Hinblick auf einen gemeinsamen Bezugspunkt. Dieses sog. *tertium comparationis* ist im Steuerrecht die bereits genannte individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Hier liegt eine Ungleichbehandlung der Berufstätigen in Bezug auf die von ihnen zurückzulegende Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nahe. Als Vergleichsgruppen schälen sich dabei einerseits die Berufspendler und andererseits solche Berufstätige heraus, die nur ganz unwesentlich von ihrer Arbeitsstätte entfernt wohnen (etwa nur ein bis zwei Kilometer). Zu fragen ist nun, ob diese beiden Vergleichsgruppen gleich leistungsfähig sind und deshalb auch gleich stark besteuert werden dürfen. Hilfsmaßstab ist dabei zunächst das objektive Nettoprinzip. Nur wenn Pendler und Nichtpendler ungefähr gleich hohe Erwerbsaufwendungen (Werbungskosten) zu tragen haben, wenn sie also – unter im Übrigen gleichen Voraussetzungen, insbesondere bei

gleichem Bruttoeinkommen – das gleiche Nettoeinkommen erwirtschaften, wären sie wirtschaftlich gleich leistungsfähig und in gleichem Maße besteuernswürdig. Dies wäre der Fall, wenn die Fahrtaufwendungen nicht mit dem Beruf in Zusammenhang stünden und daher, gestützt auf das „Werkstorprinzip“, im Rahmen des objektiven Nettoprinzips irrelevant wären. Das wiederum würde voraussetzen, dass das vom Änderungsgesetzgeber propagierte „Werkstorprinzip“ verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden wäre.

### **Kritik am „Werkstorprinzip“**

Genau am Paradigmenwechsel zum sog. Werkstorprinzip setzt ein großer Teil der steuerrechtswissenschaftlichen Kritik an: Die Wahl des privaten Wohnorts sei ein Sachverhalt, der der beruflich veranlassenen Fahrt vorgelagert und damit vorgegeben sei. Lebensmittelpunkt und zugleich Hauptbezugspunkt des Menschen sei die Wohnung, nicht aber der Arbeitsort, der sich unter den modernen Wirtschafts- und Arbeitsbedingungen während eines Berufslebens zudem des Öfteren ändern könne (z. B. bei sog. Kettenabordnungen oder häufigem Berufswechsel). Wenn aber die Berufsausübung mit dem Verlassen der Wohnung beginnt, zählen die Pendelkosten zu den Erwerbsaufwendungen (Werbungskosten). Hierzu hat das Bundesverfassungsgericht bereits in seinem Beschluss zur doppelten Haushaltsführung vom 4.12.2002 entschieden, dass es ein „traditioneller Teil der Grundentscheidung des deutschen Einkommensteuerrechts [ist], die steuerrechtlich erhebliche Berufssphäre nicht erst ‚am Werkstor‘ beginnen zu lassen.“

Abgesehen davon gehe es – so eine verbreitete Meinung – nicht an, dem Steuerpflichtigen vorzuhalten, er hätte geringere oder gar keine Fahrtkosten, wenn er unmittelbar am Werkstor wohnen würde. Diese hypothetische Kausalität sei dem Steuerrecht fremd, das in aller Regel vom tatsächlichen Veranlassungszusammenhang ausgehe. Entscheidende Bedeutung erlange mithin der tatsächliche Aufwand, der im Zusammenhang mit der Berufsausübung entstehe. Auf dieser Linie liegt die Erkenntnis, dass das Steuerrecht den Steuerpflichtigen – grundsätzlich – nicht zu einer sparsamen Lebensführung verpflichtet, sondern dessen Entscheidungsfreiheit respektiert und damit stillschweigend auf die wirtschaftliche Vernunft des Einzelnen vertraut. Nach diesem Postulat der Entscheidungsneutralität des Steuerrechts dürfen Besteuerungstatbestände regelmäßig nur an der vorgefundenen Lebenssituation anknüpfen und den Steuerpflichtigen nicht umgekehrt dazu veranlassen, seine Dispositionen nach einem Besteuerungstatbestand auszurichten. Eine solche Konzeption entspricht am ehesten dem freiheitlichen demokratischen Rechtsstaat. Wenn dem so ist, dann müssen die Pendelkosten aus verfassungsrechtlicher Sicht grundsätzlich Teil der Erwerbsaufwendungen sein, dann sind Pendler nicht so leistungsfähig wie Nichtpendler.

### **Private Mitveranlassung – subjektives Nettoprinzip**

Eine andere Sicht der Dinge könnte § 12 Nr. 1 EStG eröffnen. Nach dieser Bestimmung dürfen Aufwendungen für die (private) Lebensführung die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage nicht mindern. Gemäß Satz 2 der Vorschrift gilt das auch für solche Lebensführungskosten, „die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen“. Dass die Wahl des Wohnortes zumindest *auch* auf privaten Erwägungen beruht, dürfte nicht zu bestreiten sein. Indessen steht das Bundesverfassungsgericht dem Abzugsverbot privat veranlasseter Aufwendungen des § 12 Nr. 1 EStG distanziert gegenüber. Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) sowie die Verpflichtung zum Schutz von Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG) und von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) fordern, solche privaten Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, denen sich der Steuerpflichtige nicht entziehen kann, die für ihn (als Aufwendungen zur Existenzsicherung) „zwangsläufig“ oder (als Aufwendungen für den Unterhalt seiner Familie) „pflichtbestimmt“ sind. Damit spielt auch das subjektive Nettoprinzip in die Pendelkosten hinein: Als „zwangsläufig“ sind auch die Kosten anzusehen, die – wie das Bundesverfassungsgericht formuliert – „der Vereinbarkeit von Ehe und Beruf unter Bedingungen hoher Mobi-

lität“ dienen, vor allem bei beiderseits berufstätigen Ehepartnern: Gerade wenn Mann und Frau an verschiedenen, ggf. weiter auseinanderliegenden Orten berufstätig sind, ist es für sie unmöglich, nahe an der Arbeitsstätte zu wohnen. Würden die Pendelkosten hier steuerlich nicht anerkannt, käme es zu einer Diskriminierung der „Doppelverdienererhe“, was von Verfassungs wegen verboten ist. Aber auch in „Alleinverdienererhe“ kann die Streichung der Pendlerpauschale zu Härten führen, nämlich dann, wenn der erwerbstätige Ehepartner (etwa vor dem Hintergrund der Massenarbeitslosigkeit oder aus Karrieregesichtspunkten) seinen Arbeitsort häufiger wechseln muss: Hier würde ein strikt verstandenes „Werkstorprinzip“ der Familie entweder häufige Umzüge oder ein fast ununterbrochenes Getrenntleben zumuten.

### **Gebot der Folgerichtigkeit**

Ein dritter – und meines Erachtens der gewichtigste – Einwand gegen die Streichung der Pendlerpauschale besteht in der fehlender Folgerichtigkeit der neuen Rechtslage. Das heißt, dass der Gesetzgeber das „Werkstorprinzip“ – selbst wenn man dessen Verfassungsmäßigkeit unterstellt – nicht konsequent umgesetzt hat. Er streicht nämlich nur die Abziehbarkeit der Fahrtkosten für die ersten 20 Entfernungskilometer. Danach gewährt er den Pendlern die bereits bisher bestehenden Pauschalen „wie“ Werbungskosten, also als „Quasi-Werbungskosten“. Dies verbrämt er als Härtefallregelung für Fernpendler, ohne dass dafür ein Rechtfertigungsgrund ersichtlich wäre. Nimmt man nämlich den Gesetzgeber beim Wort, dann ist die Einrichtung oder Beibehaltung eines Wohnsitzes tendenziell umso stärker privat veranlasst (und damit steuerlich gemäß § 12 Nr. 1 EStG nicht abzugswürdig), je weiter der Wohnsitz von der Arbeitsstätte entfernt liegt. Gerade Fernpendler müssten deshalb gehalten sein, möglichst rasch nahe an ihren Arbeitsort zu ziehen. So aber wird die dauerhafte Verweigerung der Umzugsbereitschaft trotz erheblicher Entfernung geradezu honoriert. Damit setzt sich der Gesetzgeber in Widerspruch zu seiner selbst getroffenen Entscheidung – eine nahezu lehrbuchartige Beeinträchtigung des Gebots der Folgerichtigkeit und damit des allgemeinen Gleichheitssatzes.

### **Rechtfertigung der Abschaffung?**

Nicht jede Beeinträchtigung des allgemeinen Gleichheitssatzes oder anderer verfassungsrechtlicher Rechtspositionen und Prinzipien führt indes zur Verfassungswidrigkeit des betreffenden Gesetzes. Insbesondere kann eine Ungleichbehandlung – wie oben postuliert – durch sachlich überzeugende Gründe legitimiert werden. Von vornherein untauglich als Rechtfertigungsgrund für Ungleichbehandlungen sind allerdings fiskalpolitische Überlegungen, wie das Bundesverfassungsgericht erst jüngst sehr deutlich klargestellt hat. Wenn der Gesetzgeber die öffentlichen Haushalte konsolidieren will (wozu aller Anlass besteht), muss er dies gleichheitsgerecht tun, nicht aber einseitig, d. h. er darf nicht nur einer bestimmten Gruppe von Steuerpflichtigen (hier den Nahpendlern) ein finanzielles Sonderopfer zugunsten der Allgemeinheit abverlangen. Anders verhält es sich mit der möglicherweise zu unterstellenden Absicht des Gesetzgebers, durch den Wegfall der Entfernungspauschale dem Umweltschutz zu dienen, um dadurch Pendler zum Umstieg auf den unter Umständen kostengünstigeren öffentlichen Personennahverkehr zu motivieren. Zwar können insbesondere umweltpolitische Lenkungsziele als Gründe des Gemeinwohls durchaus geeignet sein, die Steuergleichheit zu durchbrechen. Voraussetzung dafür ist aber unter anderem, dass dies zweck- und gleichheitsgerecht geschieht. Dies ist nach der neuen Rechtslage aber nicht der Fall, da Fernpendler, die die Umwelt offensichtlich stärker belasten als Nahpendler, ihre Fahraufwendungen weiterhin als „Quasi-Werbungskosten“ abziehen dürfen.

Als weiterer Rechtfertigungsgrund käme das Ziel der Steuervereinfachung in Betracht, das sich häufig nur mit Typisierungen und Pauschalierungen erreichen lässt. Deren Wesen besteht darin, Ungleiches „über einen Kamm zu scheren“. Sie sind solange zulässig, wie die gemeinwohlbezogenen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig ver-

bundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen. Der Wegfall der Pendlerpauschale führt unstreitig zu einer Steuervereinfachung, deren Vorteile eine moderate Ungleichbehandlung rechtfertigen mögen. Der Gesetzgeber macht diese Vorzüge aber selbst wieder teilweise zunichte, indem er die Pauschale für Fernpendler weiter gewährt, wenn auch unter dem Deckmantel der „Quasi-Werbungskosten“. Vor diesem Hintergrund vermag die einseitige Typisierung zu Lasten der Nahpendler nicht als Rechtfertigungsgrund zu überzeugen.

Eine verfassungsrechtliche Prüfung führt daher zu dem Ergebnis, dass die Abschaffung der Pendlerpauschale durch das Steueränderungsgesetz 2007 insbesondere den allgemeinen Gleichheitssatz beeinträchtigt und nicht durch hinreichend gewichtige Gründe gerechtfertigt werden kann. Sie ist daher als verfassungswidrig zu qualifizieren.

### **Prozessuales – Verfahrensempfehlung**

Nicht jedes Gesetz, das von einem Gericht, einem Rechtswissenschaftler oder einem juristischen Laien als verfassungswidrig eingestuft wird, ist damit ohne weiteres ungültig. Dies gebietet zum einen der Respekt vor dem demokratischen Gesetzgeber und dessen Legitimationskraft. Zum anderen verfielen der moderne Staat schnell in chaotische Zustände, wenn ein Gesetz von jedem nicht mehr befolgt zu werden brauchte, der es für verfassungswidrig hält. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Bundesgesetzes ist daher bei einer einzigen Stelle konzentriert: Nur das Bundesverfassungsgericht in Karlsruhe hat insoweit die Verwerfungskompetenz, das sog. Verwerfungsmonopol. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit kann indes durch jedes Gericht, das das betreffende Gesetz im Einzelfall anzuwenden hat, beim Bundesverfassungsgericht beantragt werden (sog. konkrete Normenkontrolle oder auch Richtervorlage gemäß Art. 100 Abs. 1 GG). Genau dies hat das Finanzgericht des Saarlandes in der Saarbrücker Hardenbergstraße mit seinem Beschluss vom 22.3.2007 hinsichtlich der Abschaffung der Entfernungspauschale getan – womit auch ein regionaler Bezug hergestellt wäre. Die Sache liegt daher nunmehr „in Karlsruhe“; mit einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ist voraussichtlich 2008 zu rechnen.

Was kann der Steuerbürger bis dahin tun? Bei Abgabe seiner Einkommensteuererklärung für 2007 sollte er bei seinem Finanzamt einen sog. Vorläufigkeitsvermerk gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) beantragen, um die Frage der Abzugsfähigkeit der Pendelkosten offen zu halten. Dadurch darf er zwar seine Einkommensteuer nicht sofort mindern; sollte sich die Abschaffung der Pendlerpauschale aber als verfassungswidrig erweisen, wird ihm das Finanzamt den entsprechenden Teil der gezahlten Einkommensteuer später erstatten. Verweigert das Finanzamt einen Vorläufigkeitsvermerk, sollte der Steuerpflichtige gegen seinen Einkommensteuerbescheid Einspruch einlegen und das Ruhen des Verfahrens nach § 363 Abs. 2 AO bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts beantragen. Unternimmt der Bürger hingegen nichts, darf er auch dann nicht auf eine Steuererstattung hoffen, wenn sich die Abschaffung der Pendlerpauschale als verfassungswidrig erweisen sollte: *Ius vigilantibus scriptum est* (Das Recht ist für die Wachsamten geschrieben, so das römische Recht in den Digesten Buch 42, Titel 8, Lex 24 von 533 n. Chr.).

### **Parlamentsdrucksachen, Rechtsprechung, Literatur (Auswahl)**

Bundestagsdrucksachen (Wahlperiode/Nummer):

- BT-Drucks. 16/1545;
- BT-Drucks. 16/1859;
- BT-Drucks. 16/1969.

Bundesverfassungsgericht (BVerfG),

- Beschluss vom 26.1.1994, Aktenzeichen (Az.) 1 BvL 12/86, abgedr. in der Entscheidungssammlung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE) Bd. 89, S. 346 ff.;
- Beschluss vom 4.12.2002, Az. 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 ff.;
- Urteil vom 20.4.2004, Az. 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 ff.
- Beschluss vom 21.6.2006, Az. 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 ff.;
- Urteil vom 7.11.2006, Az. 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 ff., S. 573 ff.

Bundesfinanzhof (BFH), Beschluss vom 23.8.2007, Az. VI B 42/07, abgedr. in Neue Juristische Wochenschrift (NJW) 2007, S. 2943 ff.

Finanzgericht (FG) des Saarlandes, Beschluss vom 22.3.2007, Az. 2 K 2442/06, abgedr. in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2007, S. 853 ff.

Niedersächsisches Finanzgericht, Beschluss vom 27.2.2007, Az. 8 K 459/06, abgedr. in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2007, S. 690 ff.

W. Bergkemper in: C. Herrmann/G. Heuer/A. Raupach, Einkommensteuergesetz/Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, § 9 EStG Anm. 441 ff. (Loseblatt, Stand der Bearbeitung: 2002).

K. J. v. Bornhaupt, in: P. Kirchhof/H. Söhn/R. Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 9 Randnr. A 134 ff. (Loseblatt, Stand der Bearbeitung: 2006).

J. Lang, Der Stellenwert des objektiven Nettoprinzips im deutschen Einkommensteuerrecht, in: Steuer und Wirtschaft (StuW) 2007, S. 3 ff.

A. Leisner-Egensperger, Umbau des Einkommensteuerrechts – Neuorientierung bei den gemischten Erwerbenaufwendungen, in: Betriebsberater (BB) 2007, S. 639 ff.

W. Niermann, Die Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für Familienheimfahrten ab 2007, in: Steuer und Wirtschaft (StuW) 2006, S. 339 ff.

K. Offerhaus, BB-Forum: Abschaffung der Pendlerpauschale verfassungswidrig?, in: Betriebsberater (BB) 2006, S. 129 f.

M. Stahlschmidt, Ist die Änderung der Entfernungspauschale verfassungswidrig?, in: Finanzrundschau (FR) 2006, S. 818 ff.

K. Tipke, Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips, in: Betriebsberater (BB) 2007, S. 1525 ff.

R. Wernsmann, Die Neuregelung der Entfernungspauschale ist verfassungsmäßig, in: Deutsches Steuerrecht (DStR) 2007, 1149 ff.

C. Wesselbaum-Neugebauer, Beschränkung der Entfernungspauschale auf Fernpendler – Die Geister, die ich rief, in: Finanzrundschau (FR) 2006, S. 807 ff.