
Neuregelung der "Pendlerpauschale" verfassungswidrig

Die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte konnten bis zum Jahr 2006 als Werbungskosten nach § 9 EStG oder als Betriebsausgaben nach § 4 EStG bei den einkommensteuerpflichtigen Einkünften abgezogen werden. Dies geschah grundsätzlich in Form einer von tatsächlich entstandenen Kosten unabhängigen Pauschale je Arbeitstag in Höhe von zuletzt 0,30 € pro Entfernungskilometer (Entfernungspauschale, sog. Pendlerpauschale). Mit Wirkung ab 2007 bestimmte der Gesetzgeber in § 9 Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 EStG (entsprechend auch in § 4 Abs. 5a EStG), dass die Aufwendungen für die Wege zur regelmäßigen Arbeitsstätte keine Werbungskosten sind (Satz 1), dass aber "zur Abgeltung erhöhter Aufwendungen" für Fahrten ab dem 21. Entfernungskilometer eine Pauschale von 0,30 € "wie Werbungskosten" anzusetzen ist (Satz 2). Die grundsätzliche Einführung des sog. Werkstorprinzips nach Satz 1 wurde im Gesetzgebungsverfahren mit dem Ziel notwendiger Konsolidierung des übermäßig verschuldeten Staatshaushalts (durch erwartete jährliche Mehreinnahmen von rund 2,53 Mrd €) begründet, die verbliebene Abzugsfähigkeit der erhöhten Aufwendungen für längere Wegstrecken als ergänzende Härtefallregelung.

Auf die Vorlagen der Finanzgerichte Niedersachsens und des Saarlandes sowie des Bundesfinanzhofs entschied der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts, dass diese Neuregelungen mangels verfassungsrechtlich tragfähiger Begründung mit den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG an eine folgerichtige Ausgestaltung einkommensteuerrechtlicher Belastungsentscheidungen nicht vereinbar und verfassungswidrig sind. Der Gesetzgeber ist danach verpflichtet, rückwirkend auf den 1. Januar 2007 die Verfassungswidrigkeit durch Umgestaltung der Rechtslage zu beseitigen. Bis zur gesetzlichen Neuregelung ist die Pauschale des § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG - vorläufig - ohne die Beschränkung auf Entfernungen erst ab dem 21. Kilometer anzuwenden.

Der Entscheidung liegen im Wesentlichen folgende Erwägungen zu Grunde:

1. Der allgemeine Gleichheitssatz des Grundgesetzes verlangt vom Einkommensteuergesetzgeber eine an der finanziellen Leistungsfähigkeit ausgerichtete hinreichend folgerichtige Ausgestaltung seiner Belastungsentscheidungen. Nach dem geltenden Einkommensteuerrecht wird die finanzielle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen grundsätzlich nach der Höhe seines jährlichen Nettoeinkommens bemessen, d.h., nach der Höhe der Einnahmen abzüglich beruflich bzw. betrieblich veranlasster Aufwendungen (sog. objektives Nettoprinzip) sowie abzüglich weiterer, nicht beruflich, sondern privat veranlasster Aufwendungen, insbesondere abzüglich der Aufwendungen für das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familienangehörigen (sog. subjektives Nettoprinzip). Entscheidend für die steuermindernde Abzugsfähigkeit von Aufwendungen ist danach grundsätzlich deren jeweiliger Veranlassungszusammenhang.

Die Einführung des sog. Werkstorprinzips, nach dem nicht die berufliche oder private Veranlassung von Aufwendungen, sondern allein die räumliche Entfernung einer kostenverursachenden Fahrt zum Arbeitsplatz entscheidend für Abzugsfähigkeit oder

Nichtabzugsfähigkeit der Kosten ist, stellt eine singuläre Ausnahme innerhalb des geltenden Einkommensteuerrechts dar. Sie ist am Maßstab folgerichtiger Ausgestaltung einer Besteuerung nach dem Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit zu beurteilen. Das Erfordernis folgerichtiger Ausgestaltung der einkommensteuerrechtlichen Belastungsentscheidungen verlangt, dass Ausnahmen von den das einfache geltende Recht beherrschenden Prinzipien hinreichend begründet sind. Als solche hinreichenden Gründe sind nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bisher außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt, nicht jedoch der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung. Hieran hält der Zweite Senat vorliegend fest.

Der Neuregelung fehlt danach eine hinreichende sachliche Begründung für die Abkehr vom Veranlassungsprinzip bei der Abgrenzung der einkommensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage (2.). Der Gesetzgeber ist von den Anforderungen an einkommensteuerrechtliche Folgerichtigkeit auch nicht mit Blick auf die Möglichkeiten eines verfassungskonformen "Systemwechsels" oder einer neuen "Zuordnungsentscheidung" befreit (3.).

2. Das im Gesetzgebungsverfahren fast ausschließlich angeführte Ziel der Haushaltskonsolidierung kann trotz aller auch verfassungsrechtlichen Dringlichkeit für sich genommen die Neuregelung nicht rechtfertigen, denn es geht bei der Abgrenzung der steuerlichen Bemessungsgrundlage um die gerechte Verteilung von Steuerlasten. Hierfür kann die staatliche Einnahmenvermehrung jedoch kein Richtmaß bieten, denn diesem Ziel dient jede, auch eine willkürliche Mehrbelastung.

Förderungs- und Lenkungsziele sind nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nur dann als Rechtfertigungsgrund für eine Steuerbelastung geeignet, wenn sie von erkennbaren Entscheidungen des Gesetzgebers getragen sind. Zwar wird eine Abschaffung der "Pendlerpauschale" von namhaften Vertretern der Wirtschafts- und Finanzwissenschaften im Interesse steuerlicher Anreize zu gesamtwirtschaftlich effizientem Verhalten der Steuerpflichtigen gefordert; der Gesetzgeber hat sich jedoch solche Ziele ausweislich der Materialien zum Gesetzgebungsverfahren zu keinem Zeitpunkt zu eigen gemacht, so dass schon aus diesem Grund eine derartige Rechtfertigung ausscheidet.

Auch Typisierungs- und Vereinfachungszwecke liefern keine tragfähige Begründung. Zwar ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber davon ausgegangen ist, dass es sich bei den Fahrtkosten um - privat und beruflich - "gemischt" veranlasste Aufwendungen handelt, für deren angemessene einkommensteuerrechtliche Bewertung und Einordnung erhebliche Typisierungs- und Vereinfachungsspielräume eröffnet sind. Es handelt sich bei der Neuregelung jedoch nicht um eine typisierende Bewertung und Erfassung des unterschiedlichen Gewichts der privaten und beruflichen Anteile an der Kostenveranlassung, sondern um eine ausschließlich quantitativ am Ergebnis eines erhöhten Steueraufkommens orientierte Tatbestandsabgrenzung. Die zusätzliche Belastung durch Wegekosten für Entfernungen bis zu 20 km kann mangels einer korrespondierenden Abstimmung der Höhe des allgemeinen Arbeitnehmer-Pauschbetrags auch nicht unter Hinweis auf diesen allgemeinen Pauschbetrag "hinwegtypisiert" werden.

3. Schließlich fehlt es auch an einem den Gesetzgeber "befreienden" grundlegenden Systemwechsel oder einer neuen Zuordnungsentscheidung. Die dem Steuergesetzgeber zustehende Gestaltungsfreiheit umfasst

zwar von Verfassungen wegen auch die Befugnis, neue Regeln ohne Bindung durch Grundsätze der Folgerichtigkeit an frühere Grundentscheidungen einzuführen. Einen zulässigen Systemwechsel kann es jedoch ohne ein Mindestmaß an neuer Systemorientierung nicht geben. Anderenfalls ließe sich jedwede Ausnahmeregelung als (Anfang einer) Neukonzeption deklarieren. Die neuen Bestimmungen zur räumlichen Abgrenzung abzugsfähiger Wegekosten lassen eine Orientierung an einer - etwa nach und nach zu verwirklichenden - neuen Grundkonzeption nicht erkennen. Der generelle Ausschluss der Wegeaufwendungen aus dem Tatbestand der Werbungskosten und die gleichzeitige Anordnung, die Kosten für Wege ab 21 km "wie" Werbungskosten zu behandeln und für diese eine aufwandsunabhängige Entfernungspauschale anzusetzen, ist durch eine widersprüchliche Verbindung und Verschränkung unterschiedlicher Regelungsgehalte und Regelungsziele gekennzeichnet und beruht nicht auf einer übergreifenden Konzeption: Insbesondere lässt sich die praktische Aufrechterhaltung der vorangehenden Rechtslage für Wege ab 21 km mangels plausibler Härtekriterien als Härtefallregelung nicht rechtfertigen, und die aufwandsunabhängige Pauschale wirkt, wie die frühere unbeschränkte Entfernungspauschale, in den Fällen fehlenden oder geringeren Aufwands wegen kostenfreier oder -günstiger Transportmöglichkeiten als Subvention zur Förderung verkehrs- und umweltpolitischer Ziele. Diesen Zielen aber widerspricht der Einsatz der Pauschale als Härteregelung, denn so werden gerade Wahl und Aufrechterhaltung längerer Wegstrecken und damit die Entscheidung für verkehrs- und umweltpolitisch weniger erwünschtes Verhalten belohnt, während die Entscheidung für nahes Wohnen am "Werkstor" zielwidrig benachteiligt wird.