Ulf Steenken

Die Zulässigkeit gesetzlicher Pauschalierungen im Einkommensteuerrecht

am Beispiel der Entfernungspauschale

Juristische Reihe TENEA / www.jurawelt.com Bd. 9

Juristische Reihe TENEA / www.jurawelt.com Bd. 9

9

TENEA

TENEA

Das Streben nach Einzelfallgerechtigkeit entsprechend der persönlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hat im Steuerrecht zwangsläufig zu einem ausufernden Normendickicht und einer kaum mehr überschaubaren Kasuistik geführt.
Auf diese Art lässt sich ein Massenrecht wie das Steuerrecht nicht bewältigen. Kaum praktikable Regelungen und geringe Akzeptanz in der Bevölkerung lassen daher den Ruf nach einer Vereinfachung des Einkommensteuerrechts immer lauter werden. Dies führt zu unterschiedlichen Reformvorschlägen. Eine bereits praktizierte Möglichkeit ist ein verstärkter Rückgriff auf gesetzliche Typisierungen (Pauschalierungen), bei denen durch Abstraktion die Besonderheiten von Lebensverhältnissen und Sachlagen (teilweise) übergangen werden. Mit zunehmendem Abstraktionsgrad steigt allerdings auch die Gefahr, dass gegen den Gleichheitssatz verstoßen wird, wenn wesentliche Unterschiede unberücksichtigt bleiben. Auch stellt sich die Frage, ob aus steuersystematischen Erwägungen nicht auf an sich zulässige Typisierungen verzichtet werden sollte. Nach ausführlicher Beschäftigung mit der dazu bestehenden Rechtsprechung und Literatur wird im ersten Teil dieser Arbeit herausgestellt, welche Voraussetzungen der Gesetzgeber bei der typisierenden Erfassung von Sachverhalten beachten, welchen Rahmen er einhalten muss.
Der zweite Teil der Arbeit beschäftigt sich mit der in der Öffentlichkeit sehr umstrittenen pauschalierten Erfassung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die im ersten Teil gefundenen Ergebnisse werden dabei zur Bewertung der Zulässigkeit der Entferungspauschale herangezogen.

Ulf Steenken, geboren am 30. Juni 1973 in Düsseldorf, studierte an der Universität Passau von 1995 bis 2000 Rechtswissenschaft. Von 2000 bis 2001 arbeitete er als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl von Prof. Dr. Söhn für Staats- und Verwaltungsrecht, insbesondere Finanz- und Steuerrecht, an der Universität Passau. Seit 2001 ist er Rechtsreferendar in Hamburg.

TENEA

ISBN 3-936582-19-X 26 € 52,80 SFr

TENEA

Juristische Reihe TENEA / www.jurawelt.com Bd. 9

Tenea (ἡ Τενέα), Dorf im Gebiet von Korinth an einem der Wege in die → Argolis, etwas s. des h. Chiliomodi. Sehr geringe Reste. Kult des Apollon Teneates. T. galt im Alt. sprichwörtl. als glücklich, wohl wegen der Kleinheit […]

Aus: K. Ziegler, W. Sontheimer u. H. Gärtner (eds.): *Der Kleine Pauly.* Lexikon der Antike. Bd. 5, Sp. 585. München (Deutscher Taschenbuch Verlag), 1979.

Ulf Steenken

Die Zulässigkeit gesetzlicher Pauschalierungen im Einkommensteuerrecht am Beispiel der Entfernungspauschale

TENEA

Ulf Steenken

Die Zulässigkeit gesetzlicher Pauschalierungen
im Einkommensteuerrecht
am Beispiel der Entfernungspauschale
(Juristische Reihe Tenea/www.jurawelt.com; Bd. 9)

Zugleich Universität Passau
Dissertation 2002

© TENEA Verlag für Medien
Berlin 2002
Alle Rechte vorbehalten. All rights reserved.
Digitaldruck und Bindung:
docupoint GmbH · 39112 Magdeburg
Umschlaggestaltung: nach Roland Angst, München
TENEA-Graphik: Walter Raabe, Berlin
Printed in Germany 2002

ISBN 3-936582-19-X

MEINEN ELTERN

Vorwort

Die Steuervereinfachung ist ein Gebot der Zeit. Vor diesem Hintergrund behandelt die vorliegende Arbeit die im Rahmen der Steuervereinfachung äußerst relevante Frage, wann und in welchem Umfang Pauschalierungen im Einkommensteuerrecht zulässig sind. Die dabei gefundenen Ergebnisse werden zur Bewertung der Zulässigkeit der Entfernungspauschale herangezogen.

Die Arbeit wurde im Sommersemester 2002 von der Juristischen Fakultät der Universität Passau als Dissertation angenommen. Mein herzlicher Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Hartmut Söhn, sowie Herrn Prof. Bethge für die Erstellung des Zweitgutachtens.

Hamburg, im Juli 2002

Ulf Steenken

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis XIII

§ 1 Einleitung 1

1. Vorstellung und Bedeutung des Themas 1
2. Vorgehensweise 4

§ 2 Typisierungen und Typusbegriff 5

1. Typisierungen 5
   1.1. Die typisierende Betrachtungsweise 7
      1.1.1. Materielle Typisierungen 8
      1.1.2. Formelle Typisierungen 9
   1.2. Pauschalierungen 10
2. Typusbegriff 11

§ 3 Zulässigkeit gesetzlicher Typisierungen/Pauschalierungen 13

1. Zusammenfassung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Typisierungen (i.e.S.) 13
2. Zusammenfassung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte zu Typisierungen 19
3. Schlussfolgerungen bezüglich der Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen von Typisierungen 21
   3.1. Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung aus Abwehrrechten 22
      3.1.1. Freiheitsrechte und Steuerstaatlichkeit 23
      3.1.2. Anforderungen an den Steuergesetzgeber aus Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG 24
         3.1.2.1. Eigentumsbegriff 25
         3.1.2.2. Umfang des Eigentumsschutzes 29
         3.1.2.3. Eingriff 30
         3.1.2.4. Rechtfertigung 32
            3.1.2.4.1. Die Prüfung der Verhältnismäßigkeit als minimalisiertes Übermaßverbot 32
            3.1.2.4.2. Die Unverhältnismäßigkeit einer Erdrosselungssteuer 34
            3.1.2.4.3. Der Halbteilungsgrundsatz 35
         3.1.2.5. Zwischenergebnis 37
      3.1.3. Anforderungen an den Steuergesetzgeber aus Art. 12 Abs. 1 GG 37

3.1.3.1. Eröffnung des Schutzbereichs 37
3.1.3.2. Abgrenzung zu Art. 14 Abs. 1 GG 39
3.1.3.3. Rechtfertigung 40
3.1.4. Anforderungen an den Steuergesetzgeber aus Art. 2 Abs. 1 GG 41
3.1.5. Vorgaben aus Art. 1 Abs. 1, 20 Abs. 1 GG 42
3.1.6. Vorgaben aus Art. 6 Abs. 1 GG 42
3.1.7. Auswirkungen auf die Rechtmäßigkeit von Typisierungen 44
3.2. Vereinbarkeit von Typisierungen mit Art. 3 Abs. 1 GG 47
3.2.1. Ungleichbehandlung 47
3.2.2. Rechtfertigung 47
3.2.2.1. Benachteiligung einer verhältnismäßig kleinen Zahl 52
3.2.2.2. Ungleichbehandlung von geringer Intensität 53
3.2.2.3. Festsetzung realitätsgerechter Grenzen 54
3.2.2.4. Rechtes Verhältnis - Vorliegen gewichtiger Gründe 55
3.2.2.4.1. Geeignetheit 55
3.2.2.4.2. Erforderlichkeit 56
3.2.2.4.3. Verhältnismäßigkeit i.e.S. 57
3.3. Typisierungen und Strukturprinzipien 59
3.3.1. Typisierungen und Leistungsfähigkeitsprinzip 60
3.3.1.1. Horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit 63
3.3.1.2. Objektive und subjektive Leistungsfähigkeit 64
3.3.1.3. Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips 66
3.3.1.3.1. Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips 68
3.3.1.3.2. Durchbrechungen des subjektiven Nettoprinzips 71
3.3.1.4. Zwischenergebnis 75
3.3.2. Rechtsstaatsprinzip 76
3.3.3. Sozialstaatsprinzip 78
3.3.4. Umweltstaatlichkeit 80
3.4. Typisierungen mit Lenkungsfunktion 80
3.4.1. Gesetzgebungskompetenz 81
3.4.2. Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips 82
3.4.3. Gemeinwohldienlichkeit 84
3.4.4. Zurechenbarkeit einer Belastung durch Gestaltungswirkungen 85
3.4.5. Übermaßverbot 87
3.4.5.1. Geeignetheit 88
3.4.5.2. Erforderlichkeit 88
3.4.5.3. Angemessenheit der Gestaltungswirkung 89
3.4.5.4. Abwägung des Gemeinwohlinteresses an der Durchsetzung der Lenkungsnorm mit der Intensität der Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips 90
3.4.6. Umweltschutz im Einkommensteuerrecht 92
3.4.6.1. Leistungsfähigkeitsprinzip und umweltschützende Steuernormen 93
3.4.6.2. Geeignetheit umweltschützender Steuernormen 95

3.4.7. Zwischenergebnis 99
4. Auswirkungen auf die Rechtmäßigkeit von Pauschalierungen 101
4.1. Widerlegbare Pauschalierungen 101
4.1.1. Erwerbsaufwendungen 105
4.1.2. Indisponible Privatausgaben 106
4.1.3. Gemischte Aufwendungen 108
4.1.3.1. Aufteilbare gemischte Aufwendungen 109
4.1.3.2. Untrennbar gemischte Aufwendungen 110
4.2. Unwiderlegbare Pauschalierungen 110
4.2.1. Erwerbsaufwendungen 113
4.2.2. Indisponible Privatausgaben 115
4.2.3. Aufteilbar gemischte Aufwendungen 116
4.2.4. Untrennbar gemischte Aufwendungen 116
5. Zusammenfassung 117

§ 4 Zulässigkeit der Entfernungspauschale 121

1. Behandlung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeits-/Betriebsstätte 121
1.1. Betriebsausgaben, Werbungskosten, gemischte Aufwendungen 121
1.1.1. Betriebsausgaben 121
1.1.1.1. Aufwendungen 122
1.1.1.2. Veranlassung 124
1.1.1.2.1. Die kausale Veranlassungstheorie 124
1.1.1.2.2. Die finale Veranlassungstheorie 126
1.1.1.2.3. Die Sicht der Rechtsprechung 127
1.1.1.2.4. Stellungnahme 128
1.1.2. Werbungskosten 132
1.1.3. Gemischte Aufwendungen 137
1.1.3.1. Rechtsnatur untrennbar gemischter Aufwendungen 138
1.1.3.2. Abzugsfähigkeit untrennbar gemischter Aufwendungen - das Aufteilungs- und Trennungsverbot aus § 12 Nr. 1 S. 2 EStG 141
1.2. Einordnung der Fahrtkosten 146
1.2.1. Behandlung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeits-/Betriebsstätte in Gesetzgebung und Rechtsprechung 146
1.2.1.1. Rechtslage vor 1945 146
1.2.1.2. Rechtslage nach 1945 150
1.2.1.3. Abgegoltene Kosten 162
1.2.1.4. Fahrtkosten bei Behinderten 165
1.2.1.5. Sonstige Fahrtkosten 167
1.2.1.6. Zuordnung der Fahrtkosten zu den Erwerbsaufwendungen oder den gemischten Aufwendungen in der Gesetzgebung 170

1.2.1.7. Zuordnung der Fahrtkosten zu den Erwerbsaufwendungen oder den gemischten Aufwendungen in der Rechtsprechung 173
1.2.2. Einordnung der Fahrtkosten in der Literatur 175
1.2.2.1. Fahrtkosten als Erwerbsaufwendungen 176
1.2.2.2. Fahrtkosten als untrennbar gemischte Aufwendungen 177
1.2.2.3. Zuordnung der Fahrtkosten zu den untrennbar gemischten Aufwendungen 178
1.2.3. Zwischenergebnis 182
1.3. Behandlung der Fahrtkosten in anderen Ländern 183
1.3.1. Ausschluss der Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten 183
1.3.2. (Teilweise) Zulässigkeit der Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten 184
2. Die Entfernungspauschale 187
2.1. Einordnung der gegenwärtigen Regelung 187
2.2. Formelle Rechtmäßigkeit 188
2.3. Materielle Rechtmäßigkeit 188
2.3.1. Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip 188
2.3.2. Prüfung als Lenkungsnorm/Subventionsnorm 193
2.3.2.1. Gemeinwohldienlichkeit 193
2.3.2.2. Übermaßverbot 194
2.3.2.2.1. Geeignetheit 194
2.3.2.2.2. Erforderlichkeit 195
2.3.2.2.3. Verhältnismäßigkeit i.e.S. 196
2.3.2.2.3.1. Verstoß gegen Art. 1 Abs. 1, 20 Abs. 1 GG 196
2.3.2.2.3.2. Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG 197
2.3.2.2.3.3. Verstoß gegen Art. 12 Abs. 1 GG 198
2.3.2.2.3.4. Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG 200
2.3.2.2.3.5. Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1 GG 202
2.3.2.2.3.6. Unangemessene Steuervergünstigung 203
2.3.2.2.4. Zwischenergebnis 204
2.3.2.3. Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG 205
2.3.2.3.1. Benachteiligung einer verhältnismäßig kleinen Zahl 205
2.3.2.3.2. Geringfügige Ungleichbehandlungen 206
2.3.2.3.3. Festsetzung realitätsgerechter Grenzen 206
2.3.2.3.4. Rechtes Verhältnis 207
2.3.2.3.4.1. Angemessenheit der Pauschalierung 209
2.3.2.3.4.1.1. Ungleichbehandlung der Benutzer des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Autos 213
2.3.2.3.4.1.2. Rechtmäßigkeit unterschiedlicher Pauschsätze für die ersten zehn und die darüber hinausgehenden Entfernungskilometer 215
2.3.2.3.4.1.3. Angemessenheit der Ungleichbehandlung gemäß § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 S. 2 HS 2 EStG 217

2.3.2.3.4.1.4. Angemessenheit der Ungleichbehandlungen aufgrund § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 5 und 6 EStG 219
2.3.2.3.4.1.5. Streichung der Abzugsfähigkeit von Zwischenheimfahrten 221
2.3.2.3.4.1.6. Ungleichbehandlung gegenüber § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG 222
2.3.2.3.4.2. Zwischenergebnis 223
2.4. Ergebnis 223
3. Exkurs: Fahrtkosten als Erwerbsaufwendungen 224
4. Exkurs: Andere Pauschalierungsvorschläge 225
4.1. Abschaffung der Entfernungspauschale 225
4.2. Senkung der Pauschsätze 228
4.3. Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf die bis zu einer gewissen Entfernung zur Arbeitsstätte anfallenden Fahrtkosten 230
4.4. Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf die ab einer gewissen Entfernung zur Arbeitsstätte anfallenden Fahrtkosten 232
5. Zusammenfassung und Ausblick 234

§ 5 Zusammenfassung der Ergebnisse 239

Literaturverzeichnis XVII

Rechtsprechungsübersicht XXXIX

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Auffassung
aaO	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
a.F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv für öffentliches Recht (Zeitschrift)
Art.	Artikel
BauGB	Baugesetzbuch
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBl I	Bundesgesetzblatt Teil I
BK	Bonner Kommentar
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
BStBl I - III	Bundessteuerblatt Teil I bis III
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
DAR	Deutsches Autorecht (Zeitschrift)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
d.h.	das heißt
Difu	Deutsches Institut für Urbanistik
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	DStR-Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGRZ	Europäische Grundrechte-Zeitschrift

f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FinArch	Finanzarchiv (Zeitschrift)
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (bis 1990); Finanz-Rundschau für Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer (seit 1991; Zeitschrift)
FS	Festschrift
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
Habil.	Habilitation
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber/in
HS	Halbsatz
HStR	Handbuch des Staatsrechts
i.e.S.	im engeren Sinn
i.V.m.	in Verbindung mit
Inf	Die Information über Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
insb.	insbesondere
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe
i.w.S.	im weiteren Sinn
JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KritV	Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft (Zeitschrift)
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
n.v.	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
PrEStG	Preußisches Einkommensteuergesetz
PrGS	Preußische Gesetzessammlung (1907 – 1945)
PrOVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
PrOVGE	Entscheidungen des Preußisches Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBl	Reichsgesetzblatt (1871 – 1921)
RGBl I	Reichsgesetzblatt Teil I (1922 – 1945)

Rn.	Randnummer
RStBl	Reichssteuerblatt
RT-Drucks.	Reichstags-Drucksache
S.	Satz
SchwBG	Schwerbehindertengesetz
SGB	Sozialgesetzbuch
Sp.	Spalte
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch (Zeitschrift)
StRO	Steuerrechtsordnung
StW	Steuer-Warte (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVj	Steuerliche Vierteljahreschrift (Zeitschrift bis 1993)
u.a.	und andere
v.	von
v.a.	vor allem
VCD	Verkehrsclub Deutschland e.V.
VDStJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.
vgl.	vergleiche
Vorb.	Vorbemerkung
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
z.B.	zum Beispiel
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik

§ 1 Einleitung

1. Vorstellung und Bedeutung des Themas

Nach Peffekoven[1] gibt es in der Steuerpolitik keine Prinzipien, sondern nur Situationen, die sich aus fiskalischen, wahltaktischen und koalitionspolitischen Erfordernissen erklären lassen. So ist der Finanzverwaltung aufgrund der Kompliziertheit des geltenden Steuerrechts häufig eine gleichmäßige Rechtsanwendung der einzelnen Regelungen genauso unmöglich wie dem Steuerpflichtigen die selbständige Erstellung einer gesetzmäßigen Steuererklärung. Insofern wird auch von einem Steuerchaos gesprochen[2]. Diese Kompliziertheit zeigt sich unter anderem darin, dass nach § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG der Abzug von Steuerberatungskosten zugelassen wird. Demnach geht selbst der Gesetzgeber davon aus, dass der normal informierte Steuerpflichtige nicht in der Lage sein wird, seine Steuererklärung in der richtigen Art und Weise zu verfassen. Folglich wird der Ruf nach einer tatsächlichen Steuervereinfachung zu Lasten der Einzelfallgerechtigkeit immer lauter[3]. Für eine Steuervereinfachung wird weiterhin angeführt, dass ein einfacheres, systematisches Recht grundsätzlich auch das unaus-

---

[1] Peffekoven, zitiert nach SZ v. 28.2.2001, 24. Von „Aktionismus“ sprechen Lang, Stbg 1994, 10 (11); Jachmann, StuW 1998, 193 (193).

[2] Vgl. Isensee, StuW 1994, 3 (4); Papier, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 117 (120f.); Lang, Stbg 1994, 10 (11ff.); Kirchhof u.a., Karlsruher Entwurf zur Reform des Steuergesetzes, Heidelberg 2001, 18f.; Helsper, BB 1995, 17 (17ff. m.w.N.); Seer, FR 1997, 552 (552); Eckhoff, StuW 1996, 107 (108ff.); Däke, in Rose, Steuern einfacher machen, Heidelberg 1999, 9 (14ff.). Siehe auch Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Köln 1999, VII, der von drei nebeneinander existierenden sich nicht deckenden Steuerrechtsordnungen spricht, nämlich der an verfassungsrechtlich verankerten Prinzipien orientierten Steuerrechtsordnung sowie derjenigen des geltenden Steuerrechts und schließlich der tatsächlich praktizierten.

[3] Der bloße Rückgriff auf eine einfachere Sprache kann nicht als erfolgversprechend angesehen werden, da eine abstrakte Fachsprache grundsätzlich erforderlich ist; vgl. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Bonn 1993, Rn. 388; Tipke, StuW 2000, 309 (315).

weichlichere, das gerechtere Recht darstellt, da die der Steuer ausweichende Gestaltung umso mehr Belastungsnischen findet, je weniger der Gesetzgeber den jeweiligen Belastungsgrund einfach benannt hat[4]. Somit ist es dem gegenwärtigen System immanent, dass derjenige, der sich fachkundig beraten lässt oder der die Missbrauchsanfälligkeit des geltenden Steuerrechts ausnutzt, besser gestellt ist, als derjenige, der sich nicht fachkundig beraten lässt (lassen kann) oder „steuerehrlich" ist. Dies hat zur Folge, dass die Einkommensteuer teilweise als „Dummensteuer"[5], die Steuerzahlung als „Spende"[6] bezeichnet wird.

Eine Möglichkeit der Entwirrung und Vereinfachung des Einkommensteuerrechts stellt der Rückgriff auf gesetzliche Typisierungen (Pauschalierungen) dar[7], bei denen durch Abstraktion die Besonderheiten von Lebensverhältnissen

---

4 Vgl. Kirchhof, FS Meyding, Heidelberg 1994, 3 (16); Isensee, StuW 1994, 3 (3f.).

5 Vgl. Lang, Stbg 1994, 10 (13); Tipke, StuW 2000, 309 (310 und 315); Eckhoff, StuW 1996, 107 (107f.).

6 Vgl. Mußgnug, JuS 1993, 48 (49).

7 Vgl. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Bonn 1993, Rn. 388; Tipke, StuW 2000, 309 (310); Jachmann, StuW 1998, 193 (201). Einhergehen sollte damit ein weitgehender Verzicht auf Lenkungsnormen. Gegen die Benutzung von Lenkungsnormen spricht, auch wenn die Einnahmeerzielungsabsicht nur Nebenzweck von Steuern sein kann (vgl. § 3 Abs. 1 S. 1 HS 2 AO), dass steuerlichen Lenkungsnormen zumindest teilweise systemfremde Erwägungen zugrunde liegen und auf diese Art und Weise die Systematik des Steuerrechts insgesamt untergraben wird. Somit sollte sich das Steuerrecht auf seine eigentliche Aufgabe der Mittelbeschaffung für den Staatshaushalt beschränken und Subventionen offen als solche ausweisen. Dies würde sowohl die erforderliche Transparenz schaffen als auch für Klarheit und Wahrheit im Subventionsbericht sorgen. Zusätzlich würde eine derartige Vereinfachung allen Beteiligten die Arbeit erleichtern, da sowohl Finanzverwaltung und Steuerpflichtiger einen geringeren Verwaltungsaufwand zu verzeichnen hätten als sich auch die steuerberatenden Berufe unter Ausnutzung von Lenkungsnormen keine Steuersparmodelle mehr ersinnen müssten. Anderenfalls wäre aus Übersichtlichkeitsgründen zumindest zu erwägen, ob Steuervergünstigungen nicht wenigstens in einem eigenen Abschnitt untergebracht werden sollten. Vgl. Offerhaus, FS Beisse, Düsseldorf 1997, 377 (380); Kirchhof u.a., Karlsruher Entwurf zur Reform des Steuergesetzes, Heidelberg 2001, 19ff.; Lang, Stbg 1994, 10 (14); Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Bonn 1993, Rn. 387ff.; Tipke, StuW 2000, 309 (315); Jachmann, StuW 1998, 193 (195 m.w.N., 201); Ullrich, in Rose, Steuern einfacher machen, Heidelberg 1999, 69 (73f.). Ullrich hält zudem eine Umstellung der Volksmentalität unter dem Aspekt für wünschens-

und Sachlagen vom Gesetzgeber (teilweise) übergangen werden. Befürwortet wird eine Verwendung gesetzlicher Typisierungen unter den Gesichtspunkten, dass nur so das Massenverfahren bewältigt und die Rechtsanwendungsgleichheit, die Praktikabilität des Gesetzesvollzugs, hergestellt werden kann[8]. Zwar steigt mit zunehmendem Abstraktionsgrad die Gefahr, dass gegen den Gleichheitssatz verstoßen wird, da wesentliche Vorgegebenheiten und Bedeutungsunterschiede unberücksichtigt bleiben, und damit die Normierung als unbefriedigend und lebensfremd angesehen wird. Andererseits fördert jede lebensnahe Kasuistik die Unübersichtlichkeit des Rechts und führt diese zu schwer verständlicher Uneinheitlichkeit, zu noch mehr Ungleichbehandlungen[9]. Folglich ist es das Problem, dass richtige Maß zu treffen. Gegenstand dieser Arbeit ist es einmal, die sich aus der Verfassung ergebenden Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen für Typisierungen herauszuarbeiten. Andererseits soll geprüft werden, ob es teilweise vorzuziehen wäre, wenn der Gesetzgeber aus steuersystematischen Gründen auf an sich rechtmäßige Typisierungen verzichten würde, wenn diese auch zu außerfiskalischen Lenkungszwecken eingesetzt werden. In diesem Spannungsfeld zwischen grundsätzlich steuervereinfachenden Typisierungen und Typisierungen mit (zusätzlichen) Lenkungsfunktionen ist die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale anzusiedeln. So werden mit dieser Regelung nicht nur die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte aus Vereinfachungsgründen pauschaliert, sondern zugleich soziale sowie um-

---

wert, dass Subventionen nicht im steuerlichen Selbstbedienungsladen zur Verfügung stehen sollten, sondern der Staat sich offen dazu bekennen sollte, wenn er Geld zu verschenken hat.

[8] Vgl. Söhn, ZRP 1988, 344 (345); Meyding/Bühler, DStR 1991, 488 (493); Isensee, StuW 1994, 3 (9f.); Offerhaus, FS Beisse, Düsseldorf 1997, 377 (382 und 386f.); Däke, in Rose, Steuern einfacher machen, Heidelberg 1999, 9 (14). Siehe auch § 2, 1.

[9] Vgl. Schneider, Gesetzgebung[2], Heidelberg 1991, Rn. 60; Isensee, StuW 1994, 3 (8f.); Söhn, ZRP 1988, 344 (345).

welt- und verkehrspolitische Ziele verfolgt[10]. Demnach soll untersucht werden, welche Voraussetzungen sich für die Rechtmäßigkeit von Typisierungen aus der Verfassung im Allgemeinen ergeben, welche Modifikationen bei lenkenden Typisierungen zu beachten sind und welche Auswirkungen dies letztlich auf die Zulässigkeit der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale hat.

2. Vorgehensweise

Nach einer Begriffsbestimmung der Typisierungen (§ 2) werden die allgemeinen Zulässigkeitsvoraussetzungen für Typisierungen herausgearbeitet (§ 3). Daraufhin wird untersucht, ob sich der Gesetzgeber mit der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale innerhalb dieser Grenzen gehalten ist (§ 4). Wesentlicher Bedeutung kommt in diesem Zusammenhang der Frage zu, um welche Art von Aufwendungen es sich bei den Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handelt und ob diese einkommensteuersystematisch abzugsfähig sein müssen. Zudem wird auf andere Regelungsmöglichkeiten eingegangen und ein Blick auf die entsprechenden Regelungen im Ausland geworfen.

---

[10] Vgl. BT-Drucks. 14/4435, S. 7; 14/4631, S. 10.

§ 2 Typisierungen und Typusbegriff

1. Typisierungen

Bei der Typisierung[11] wird zur Besteuerung eines Sachverhalts auf den typischen (Durchschnitts-)Fall abgestellt. Die Gleichbehandlung der von den typischen Fällen abweichenden Fälle wird in Kauf genommen. Da demnach ungleiche Fälle entgegen dem Differenzierungsgebot aus Art. 3 Abs. 1 GG gleich behandelt werden, ist die Rechtmäßigkeit einer Typisierung insbesondere an Art. 3 Abs. 1 GG zu messen[12]. Bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Typisierung wird unterschieden, ob der Gesetzgeber, die Verwaltung[13] oder die Rechtsprechung typisiert[14]. Ferner dient die Typisierung der Steuervereinfachung,

---

[11] Isensee, Die typisierende Verwaltung, Berlin 1976, 123, definiert die Typisierung auch kurz als die Vermutung für das Übliche.

[12] Vgl. Arndt, Praktikabilität und Effizienz, Köln 1983; 54f. m.w.N.; Arndt, NVwZ 1988, 787 (789); Jachmann, StuW 1994, 347 (350); Ruppe, VDStJG 21, 29 (41f. und 51f.); Söhn, ZRP 1988, 344 (345); Strahl, BB 1997, 341 (343); Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 349 und 354 m.w.N.

[13] Umstritten ist hier auch, inwieweit die gerichtliche Kontrolle typisierender Verwaltungsvorschriften zulässig ist; vgl. Isensee, Die typisierende Verwaltung, Berlin 1976, 177ff; Gast-de-Haan, FS 75 Jahre RFH - BFH, Bonn 1993, 227 (231fff.); Osterloh, JuS 1990, 100 (102); Kruse, in Tipke/Kruse, AO, § 4, Rn. 37ff. m.w.N.; K.Vogel, StuW 1991, 254 (261f.), die von einer grundsätzlichen Bindung der Gerichte ausgehen. Die Grenze soll dort liegen, wo typisierende Verwaltungsvorschriften zu einer „offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen; vgl. BFH v. 23.4.1991 - VIII R 61/87, BStBl II 1991, 752 (753) = BFHE 164, 422.

[14] Vgl. BVerfG v. 31.05.1988 - 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214 (227ff.); BFH v. 15.03.2000 - X R 130/97, BFH/NV 2000, 1032 (1035f.) = BFHE 191, 360; Isensee, StuW 1994, 3 (10f.) m.w.N.; Brockmeyer, FS Offerhaus, Köln 1999, 13 (15ff.); Strahl, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, Köln 1996, 42 (Fn. 105) m.w.N. Isensee, Die typisierende Verwaltung, Berlin 1976, 171ff. und 178ff., geht davon aus, dass der Verwaltung eine „Notkompetenz“ zur Typisierung zustünde, während die Rechtsprechung aus Art. 19 Abs. 4 GG der Einzelfallgerechtigkeit verpflichtet sei, was eine Befugnis zur Typisierung ausschließe. Eine derartige „Notkompetenz“ wird aber von der h.M. abgelehnt; vgl. z.B. Buchardi, StuW 1981, 304 (315); Kruse/Druen, in Tipke/Kruse, AO, § 4, Rdnr. 391; Söhn,

damit Typisierungen nicht alle Umstände des Einzelfalls Berücksichtigung finden. So bleibt auf der einen Seite dem Steuerpflichtigen eine aufwendige Nachweisführung von Aufwendungen und auf der anderen Seite der Finanzverwaltung der Kontrollaufwand erspart[15].

Der Begriff „Typisierung" i.w.S. kann grob unterteilt werden in die „typisierende Betrachtungsweise"[16] von Rechtsprechung und Verwaltung auf der Ebene der Qualifikation einzelner Sachverhalte und Typisierungen i.e.S. (des Gesetzgebers) auf der Ebene der Entscheidungsnorm. Der Begriff „Pauschalierungen" stellt eine spezielle Unterform der Typisierung i.w.S. dar, wie z.B. auch Freibeträge oder Freigrenzen[17].

---

in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 88, Rn. 66ff.; Brockmeyer, FS Offerhaus, Köln 1999, 13 (22ff.). Bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit ist zudem zwischen norminterpretierenden (zum Teil werden hiervon noch die normkonkretisierenden Verwaltungsvorschriften abgegrenzt, zu denen allerdings allenfalls ein gradueller Unterschied besteht; vgl. K.Vogel, FS Thieme, Köln 1993, 605 (616); Kruse/Drüen, in Tipke/Kruse, AO, § 4, Rn. 84 m.w.N.) und typisierenden Verwaltungsvorschriften zu unterscheiden; vgl. Jachmann, StuW 1994, 347 (348f.) m.w.N.; Kruse/Drüen, in Tipke/Kruse, AO, § 4, Rn. 87ff.; K.Vogel, FS Thieme, Köln 1993, 605 (609ff.).

[15] Vgl. Ruppe, VDStJG 21, 29 (52); Isensee, StuW 1994, 3 (10); Drüen, StuW 1997, 261 (270). Steuervereinfachung durch Typisierungen ist durchaus mit Steuergerechtigkeits/-gleichheitsgedanken vereinbar, da einfacheres Recht auch regelmäßig gerechteres Recht ist; vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 352 m.w.N. ; Lang, VDStJG 21, 1 (3) m.w.N.; Kirchhof, StbJb 1994/95, 5 (20f.), Kirchhof, FS Meyding, Heidelberg 1994, 3 (12); Kirchhof, Stbg 1995, 68 (68); Weber-Grellet, BB 1996, 1415 (1419) sowie § 3; a.A.: wohl Arndt, NVwZ 1988, 787 (790), der von einem „unlösbaren Konflikt" spricht.

[16] Im Gegensatz zur typisierenden Betrachtungsweise soll mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der tatsächliche Sachverhalt ermittelt werden, vgl. Lion, StuW I 1931, Sp. 609 (631f.); Kruse/Drüen, in Tipke/Kruse, AO, § 4, Rn. 390; Weber-Grellet, FS Beisse, Düsseldorf 1997, 551 (567). Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist als „eine Anwendung der teleologischen Methode der Rechtsfindung" zu betrachten und findet im Rahmen der Zuordnung zu einem Typusbegriff (vgl. § 2, 2.) einen Hauptanwendungsfall. Im Rahmen der Typisierung i.w.S. spielt sie keine Rolle. Vgl. Beisse, StuW 1981, 1 (3, 10); Weber-Grellet, FS Beisse, Düsseldorf 1997, 551 (567) m.w.N.; Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 5, Rn. 45 m.w.N.

[17] Vgl. Söhn, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 88, Rn. 61; Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2,349; Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 4, Rn. 132; Ruppe, VDStJG 21, 29 (40, Fn. 41);

1.1. Die typisierende Betrachtungsweise[18]

Die typisierende Betrachtungsweise soll Rechtsprechung und Verwaltung die steuer(recht)liche Erfassung von in gleicher oder ähnlicher Gestalt häufig auftretenden Sachverhalten erleichtern, in denen der Sachverhalt undurchschaubar und/oder schwer zu ermitteln ist, und eine einfachere Besteuerung gewährleisten[19]. Zudem ist zu berücksichtigen, dass dem Legalitätsprinzip aus § 85 AO und dem Untersuchungsgrundsatz nach § 88 AO durch das Verhältnismäßigkeitsprinzip verfassungsrechtliche Grenzen gesetzt sind, der Steuerpflichtige also ein Recht darauf hat, von unverhältnismäßigen Nachforschungen der Finanzverwaltung verschont zu bleiben, insbesondere wenn seine Privatsphäre betroffen ist[20]. Insofern wird die typisierende Betrachtungsweise von der Rechtsprechung beispielsweise zur Abgrenzung der Privatausgaben von den Erwerbsaufwendungen im Rahmen des § 12 Nr. 1 S. 2 EStG herangezogen, aus dem „eine gesetzliche Typisierung und ein gesetzliches Verbot der Aufteilung“ hergeleitet wird[21].

Drüen, StuW 1997, 261 (271). Dementsprechend sind Pauschalierungen auch eine Unterform von Typisierungen i.e.S.

[18] Strahl, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, Köln 1996, beschäftigt sich mit der typologischen Betrachtungsweise, bei der Sachverhalte über einem Ähnlichkeitsvergleich einem Typus zugeordnet werden sollen (Strahl, aaO, 195 und 264). Diese Neudefinition der typisierenden Betrachtungsweise hat mit dem herkömmlichen Verständnis der typisierenden Betrachtungsweise nichts zu tun; vgl. Drüen, StuW 1997, 261 (263).

[19] Vgl. Buchardi StuW 1981, 304 (314f.); Schilt, FR 1981, 560 (561).

[20] Vgl. Mußgnug, JuS 1993, 48 (49); Osterloh, StuW 1993, 342 (348); Isensee, StuW 1994, 3 (9); Kirchhof, HStR V, § 124, Rn. 296. Isensee, Die typisierende Verwaltung, Berlin 1976, 145, spricht davon, dass „die Typisierung dem Steuerpflichtigen goldene Brücken zur Schonung seiner Privatsphäre“ baue.

[21] BFH v. 19.10.1970 - GrS 2/70, BStBl II 1971, 17 (19) = BFHE 100, 309; vgl. Buchardi, StuW 1981, 304 (315). Zur Kritik in der Literatur vgl. Drüen, StuW 1997, 261 (271); Kruse/Drüen, in Tipke/ Kruse, AO, § 4, Rdnr. 390; Eisendick, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot, Frankfurt/Main 1995, 32ff. und § 4, 1.1.3.3. Rönitz, VDStJG 3, 297 (309), spricht

Im Rahmen der Beurteilung der Rechtmäßigkeit der typisierenden Betrachtungsweise wird grundsätzlich zwischen formellen und materiellen Typisierungen unterschieden. Zu beachten ist aber, dass - sofern der Gesetzgeber aufgrund seines Gestaltungsspielraums typisieren darf - der Gesetzgeber Rechtsprechung und Verwaltung für die Gesetzesauslegung eine typisierende Betrachtungsweise vorschreiben darf[22].

1.1.1. Materielle Typisierungen

Bei der materiellen Typisierung[23] wird aufgrund einer vereinfachenden Sachverhaltswürdigung unter bewusster Ignorierung der tatsächlichen Umstände des Einzelfalls ein Lebenssachverhalt in seiner typischen Erscheinungsform als gegeben fingiert, ohne dass ein Gegenbeweis zulässig ist[24]. Anders ausgedrückt wird also ein Steuergesetz auf einen fiktiven Sachverhalt angewandt[25]. Aufgrund

---

in diesem Zusammenhang davon, dass mit der typisierenden Betrachtungsweise bewusst eine „Nebelwand“ geschaffen werden soll, „hinter der es sich trefflich arbeiten lässt, ohne der Kontrolle durch Juristen anderer Sparten ausgesetzt zu sein“.

[22] Vgl. Osterloh, JuS 1990, 100 (101); Kirchhof, HStR V, § 124, Rn. 297; Jachmann, StuW 1994, 347 (351); Brockmeyer, FS Offerhaus, Köln 1999, 13 (23f.) m.w.N.

[23] Isensee, Die typisierende Verwaltung, Berlin 1976, 33 (Fn. 39) hält eine Unterteilung in formelle und materielle Typisierung für missverständlich, da mit dieser Unterscheidung suggeriert würde, dass die formelle Typisierung nur das Steuerverfahrensrecht, die materielle Typisierung nur das Steuerschuldrecht betreffe, was nicht zutreffend sei. Insofern unterscheidet er die hypothetische (= formelle) von der kategorischen (= materiellen) Typisierung. Zur Kritik an der ebenfalls als zu eng aufgefassten herkömmlichen Unterteilung vgl. auch Brockmeyer, FS Offerhaus, Köln 1999, 13 (34).

[24] Vgl. Brockmeyer, FS Offerhaus, Köln 1999, 13 (15); Kruse/Drüen, in Tipke/Kruse, AO, § 4, Rn. 386; Jachmann, StuW 1994, 347 (349).

[25] Strahl, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, Köln 1996, 21; Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, Baden-Baden 1992, 26f.

des Gebots der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung werden materielle Typisierungen durch Rechtsprechung oder Verwaltung als unzulässig angesehen[26].

1.1.2. Formelle Typisierungen

Im Gegensatz zur materiellen Typisierung wird bei der formellen Typisierung unter Zulassung eines Gegenbeweises der typische Sachverhalt als gegeben vermutet, so dass der Typisierung hier insbesondere nur als Beweislastregel Bedeutung zukommen soll, diese in die Nähe des prima-facie-Beweises gerückt wird bzw. durch sie das Beweismaß gesenkt wird[27]. Die Typisierung beruht

---

[26] Vgl. Buchardi, StuW 1981, 304 (315); Brockmeyer, FS Offerhaus, Köln 1999, 13 (15) sowie die Nachweise bei Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, Baden-Baden 1992, 27f. Allerdings lässt die Rechtsprechung z.B. im Rahmen der Anerkennung von Promotionskosten als Berufsfortbildungskosten oder beim gewerblichen Grundstückshandel nur äußerst selten Ausnahmen zu (vgl. Brockmeyer, FS Offerhaus, Köln 1999, 13 (27ff. m.w.N.) bzw. BFH v. 15.03.2000 - X R 130/97, BFH/NV 2000, 1032 (1034ff.) = BFHE 191, 360), so dass aufgrund der schwierigen Widerlegbarkeit diese Typisierungen materiellen Typisierungen zumindest ähneln; vgl. Kruse/ Drüen, in Tipke/Kruse, AO, § 4, Rn. 386. Eine Einordnung als materielle Typisierung nimmt hingegen z.B. vor: Prinz, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 9, Rn. 273 oder Zugmaier, DStZ 1999, 865 (866, Fn. 15). Gegen die häufig vorgenommene Qualifikation der materiellen Typisierung als „gesetzwidrig vereinfachende Sachverhaltswürdigung“ wendet sich Osterloh, aaO, 51ff. m.w.N., da dann auch die formelle Typisierung unzulässig wäre. Insofern sind nach ihrer Ansicht materielle Typisierungen dann gesetzwidrig, wenn - nicht weil - sie gegen ein Gesetz verstoßen (Osterloh, aaO, 66).

[27] Vgl. Kruse/Drüen, in Tipke/Kruse, AO, § 4, Rn. 386 m.w.N.; Jachmann, StuW 1994, 347 (349); Brockmeyer, FS Offerhaus, Köln 1999, 13 (15 und 20); Osterloh, StuW 1993, 342 (345f.), die allerdings gegen ein Zuordnung zum Anscheinsbeweis einwendet, dass die formelle Typisierung nicht wie die Beweiswürdigung auf die Erforschung des wahren Sachverhalts, sondern „auf das Finden einer praktikablen Entscheidung“ ausgerichtet ist (Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, Baden-Baden 1992, 82). Zudem weist Osterloh darauf hin, dass sich gegen die Rechtmäßigkeit der formellen Typisierung, wenn man sie als abgeschwächte Form der materiellen Typisierung begreift, die gleichen Einwände wie gegen die materielle Typisierung ergeben, diese aber als „gesetzesergänzende Ausgestaltung des ... gesetzlich nicht eindeutig determinierten Beweismaßes“ gerechtfertigt sein kann; vgl. Osterloh, aaO, 78ff. und 90 sowie 28 (Fn. 30) m.w.N.

dabei auf „in Erfahrungssätzen gebündelter Lebenserfahrung“[28].

1.2. Pauschalierungen

Unter Pauschalierungen versteht man die Typisierung der rechnerischen Grundlagen eines steuergesetzlichen Tatbestandes[29]. Hier wird grundsätzlich in unwiderlegbare/bindende[30] und widerlegbare/nicht bindende Pauschalierungen[31] unterteilt, bei denen nach Nachweis höherer Aufwendungen auch diese absetzbar sind[32]. Im Hinblick darauf, dass widerlegbare Pauschalierungen grundsätzlich den Zweck haben, auf Nachweisführung (Steuerpflichtige) und Kontrolle (Finanzverwaltung) zu verzichten, muss der Festsetzung des Pauschalsatzes nach Ruppe[33] keine Durchschnittsbetrachtung der tatsächlichen Aufwendungen zugrunde liegen. Entscheidend für die Festsetzung des Pauschbetrages soll vielmehr der Betrag sein, bei dem zu erwartender Steuerausfall und ersparter Kon-

---

[28] Rönitz, VDStJG 3, 297 (306). Vgl. auch Isensee, Die typisierende Verwaltung, Berlin 1976, 34 m.w.N.

[29] Vgl. Söhn, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 88, Rn. 61; Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 349; Tipke/Lang, Steuerrecht^{16}, § 4, Rn. 132. Eine Auflistung von Pauschalierungen des Gesetzgebers und der Verwaltung findet sich u.a. in Tipke/Lang, Steuerrecht^{16}, § 9, Rn. 281ff.

[30] Diese entsprechen den materiellen Typisierungen.

[31] Diese entsprechen den formellen Typisierungen.

[32] Vgl. Ruppe, VDStJG 21, 29 (52ff.); Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 349.

[33] Ruppe, VDStJG 21, 29 (52); a.A.: Osterloh, StuW 1993, 342 (349); Jachmann, StuW 1994, 347 (349 und 352); Kirchhof, StbJb 1994/95, 5 (21). Siehe dazu auch die Nachweise bei Arndt, NVwZ 1988, 787 (792), zur Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages auf 2.000 DM durch das Steuerreformgesetz 1990 (BGBl I 1988, 1093), der darauf hinweist, dass der typische Arbeitnehmer geringere Werbungskosten hat. Vgl. auch § 4, 4.

trollaufwand der Finanzverwaltung im bestmöglichen Verhältnis zueinander stehen.

Bezüglich der Rechtmäßigkeit von Pauschalierungen werden Unterschiede gemacht, ob Erwerbsaufwendungen oder gemischte Aufwendungen pauschaliert werden sollen[34].

2. Typusbegriff

Der Typusbegriff ist ein unbestimmter Gesetzesbegriff[35], der „offen", also nicht abschließend, geregelt ist. Somit können einzelne, als für den entsprechenden Typusbegriff als charakteristisch angesehene, Merkmale fehlen, ohne dass damit eine Zuordnung zu dem Typus ausgeschlossen ist[36]. Folge dieser „Offenheit" ist es, dass nur eine Beschreibung, nicht aber eine Definition des jeweiligen Typusbegriffs möglich ist, ein Sachverhalt nicht subsumiert, sondern nur über einen Ähnlichkeitsvergleich zugeordnet werden kann[37]. Diese Zuordnung erfolgt durch eine „Wertung des Gesamtbildes"[38], so dass sämtliche Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen sind. Folglich dienen Typusbegriffe primär der

---

[34] Vgl. Ruppe, VDStJG 21, 29 (52ff.).

[35] Vgl. Weber-Grellet, FS Beisse, Düsseldorf 1997, 551 (553f.); Kruse/Drüen, in Tipke/Kruse, AO, § 4, Rn. 395; Drüen, StuW 1997, 261 (266).

[36] Vgl. Kruse/Drüen, in Tipke/Kruse, AO, § 4, Rn. 395; Beisse, StuW 1981, 1 (10f.); Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 5, Rn. 45 m.w.N. Zur Kritik an der Verwendung dieser offenen Typusbegriffe, die es dem Rechtsanwender erlauben, „- bewusst oder unbewusst - subjektive Vorstellungen in den Auslegungsprozess einfließen zu lassen", siehe Weber-Grellet, FS Beisse, Düsseldorf 1997, 551 (568f.); Rüthers, NJW 1996, 1249 (1252f.).

[37] Vgl. Kruse/Drüen, in Tipke/Kruse, AO, § 4, Rn. 395; Weber-Grellet, FS Beisse, Düsseldorf 1997, 551 (557); Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 5, Rn. 45; Schmidt-Liebig, BB 1994, Beilage 20, 1 (3ff.).

[38] Beisse, StuW 1981, 1 (10); vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 5, Rn. 45.

Gleichmäßigkeit der Besteuerung, nicht jedoch der Steuervereinfachung[39]. Insofern sind Typusbegriff und Typisierungen als Gegenbegriffe zu betrachten[40]. Beispiele für Typusbegriffe im Einkommensteuerrecht sind z.B. die Begriffe des „Unternehmers“, des „Mitunternehmers“, des „ähnlichen Berufs“ und der „Wohnung“[41].

---

[39] A.A.: Martens, VDStJG 5, 165 (195ff.).

[40] Vgl. Weber-Grellet, FS Beisse, Düsseldorf 1997, 551 (567).

[41] Vgl. BFH v. 27.10.1998 – X R 157/95, BStBl II 1999, 91 (92) = BFHE 187, 445; Weber-Grellet, FS Beisse, Düsseldorf 1997, 551 (565 f.) m.w.N., der darauf hinweist, dass die Typologik in der neueren Rechtsprechung in Form von Sachverhaltstypen, Vertragstypen und Typusbegriffen wieder verstärkt Eingang in die Rechtsprechung gefunden hat. Allerdings weist der Autor auch darauf hin, dass er die Verwendung offener Typusbegriffe für entbehrlich hält (569). Kirchhof, NJW 1988, 3217 (3220), ist hingegen der Ansicht, dass bei Verzicht auf offene Typusbegriffe der Steuerpflichtige zur Steuervermeidung ermuntert, diese ihm erleichtert wird.

§ 3 Zulässigkeit gesetzlicher Typisierungen/Pauschalierungen

1. Zusammenfassung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Typisierungen (i.e.S.[42])

Das Bundesverfassungsgericht hat von Anfang an klargestellt, dass jede gesetzliche Regelung generalisieren müsse[43]. Der Gesetzgeber könne seine Tatbestände nach sozialtypischen Befunden bilden, das Individuelle im Typischen erfassen, das Konkrete verallgemeinern und Unterschiedlichkeiten vergröbern, sich also am Regelfall, an einem aus gesammelten Erfahrungen gewonnenen Gesamtbild, orientieren, ohne für jede Besonderheit eine Sondervorschrift zu erlassen[44]. Dieser Gedanke erlange im Steuerrecht besondere Bedeutung, da im Steuerrecht zur Bewältigung von Massenverfahren zur Erhaltung der Praktikabilität typisiert werden müsse, so dass „geringfügige oder nur in besonders gelagerten Fällen auftretende Ungleichheiten“ bzw. die Ungleichbehandlung einer verhältnismäßig kleinen Anzahl von Personen hinzunehmen seien[45]. Zur Beurteilung

---

[42] Vgl. § 2, 1.; im Folgenden sind mit „Typisierungen“ die Typisierungen i.e.S. gemeint.

[43] BVerfG v. 28.6.1960 - 2 BvL 19/59, BVerfGE 11, 245 (254).

[44] BVerfG v. 31.5.1990 - 2 BvL 12, 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159 (185f.). Vgl. auch BVerfG v. 17.11.1992 - 1 Bvl 8/87, BVerfGE 87, 234 (255); BVerfG v. 8.6.1993 - 1 BvL 20/85, BVerfGE 89, 15 (23).

[45] BVerfG v. 24.1.1961 - 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (341). Vgl. auch BVerfG v. 20.12.1966 - 1 BvR 320/57, 70/63, BVerfGE 21, 12 (27); BVerfG v. 2.10.1969 - 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58 (66); BVerfG v. 28.1.1970 - 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375 (387); BVerfG v. 18.5.1971 - 1 BvL 7,8/69, BVerfGE 31, 119 (130f. und 133); BVerfG v. 31.5.1988 - 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214 (226f.); BVerfG v. 29.11.1989 - 1 BvR 1402, 1528/87, BVerfGE 81, 108 (119); BVerfG v. 23.1.1990 - 1 BvL 4,5,6, 7/87, BVerfGE 81, 228 (237) = BStBl II 1990, 483; BVerfG v. 22.7.1991 - 1 BvR 829/89, HFR 1992, 424 (425); BVerfG v. 8.10.1991 - 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (359 und 365); BVerfG v. 25.9.1992 - 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (172); BVerfG v. 29.6.1995 - 1 BvR 1800/94, Inf 1996, 159 (160) = NVwZ 1996, 57; BVerfG v. 10.04.1997 - 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (5f.); BVerfG v. 10.11.1998 - 2 BvL 42/93, NJW 1999, 561 (563) =

der „Geringfügigkeit“ eines Steuernachteils ist gegebenenfalls nicht nur auf die einzelne Norm, sondern auf eine Gesamtschau, also „den Zusammenhang des ganzen Gesetzes oder sogar einer Gruppe von Gesetzen“, abzustellen[46]. Eine hinzunehmende Ungleichbehandlung wurde z.B. bei einer Quote von 7,5% der vergleichbaren Normadressaten angenommen[47].

Ein neben der Praktikabilität zu berücksichtigender Vorteil einer Tatbestandstypisierung soll darin zu sehen sein, dass durch Typisierungen ein komplizierter Lebenssachverhalt übersichtlicher und verständlicher dargestellt werden könne. Dies könne zu einer gesteigerten Verständlichkeit der Regelung für den Betroffenen führen[48]. Ferner seien Typisierungen im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt, weil „der Gleichheitssatz nicht eine immer mehr individualisierende und spezialisierende Gesetzgebung fordert, die letztlich die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs gefährdet, sondern die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes“[49]. Deshalb

---

BVerfGE 99, 246. Zur Zulässigkeit von typisierenden Regelungen generell bei Massenerscheinungen vgl. BVerfG v. 24.7.1963 - 1 BvL 30/57, 11/61, BVerfGE 17, 1 (23); BVerfG v. 28.6.1960 - 2 BvL 19/59, BVerfGE 11, 245 (253); BVerfG v. 22.6.1977 - 1 BvL 2/74, BVerfGE 45, 376 (390); BVerfG v. 1.6.1989 - 2 BvR 239/88 und 2 BvR 1205,1533, 1095/87, BVerfGE 80, 109 (118); BVerfG v. 30.5.1990 - 1 BvL 2/83, 9, 10/84, 3/85, 11,12,13/89 und 1 BvR 764/86, BVerfGE 82, 126 (151f.); BVerfG v. 31.5.1990 - 2 BvL 12, 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159 (186); BVerfG v. 17.11.1992 - 1 Bvl 8/87, BVerfGE 87, 234 (255); BVerfG v. 15.7.1998 - 1 BvR 1554/89, 963, 964/94, BVerfGE 98, 365 (385); BVerfG v. 7.12.1999 - 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 (309) = DVBl 2000, 351; BVerfG v. 22.3.2000 - 1 BvR 1136/96, NJW 2000, 3341 (3342); BVerfG v. 24.05.2000 - 1 BvL 1/98, NJW 2000, 2264 (2267).

[46] BVerfG v. 24.1.1961 - 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (341).

[47] BVerfG v. 24.07.1963 - 1 BvL 30/57, 11/61, BVerfGE 17, 1 (23ff.). Eine nicht mehr hinzunehmende Zahl von ungleich behandelten Personen sah das Bundesverwaltungsgericht hingegen ab einer Quote von 10% verwirklicht; BVerwG v. 19.9.1983 - 8 N 1.83, BVerwGE 68, 36 (41) = NVwZ 1984, 380.

[48] Vgl. BVerfG v. 10.4.1997 - 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (7); BVerfG v. 11.11.1998 - 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290).

[49] BVerfG v. 10.4.1997 - 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6). Vgl. BVerfG v. 7.12.1999 - 2

dürfe „der Gesetzgeber einen steuererheblichen Vorgang um der materiellen Gleichheit willen im typischen Lebensvorgang erfassen und individuell gestaltbare Besonderheiten unberücksichtigt lassen“[50].

Den Umfang des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers hat das Bundesverfassungsgericht im Folgenden dahingehend konkretisiert, dass außer bei vereinzelten oder nicht sehr intensiven durch die Typisierung verursachten Ungleichbehandlungen eine Typisierung auch dann zulässig sei, wenn die steuerlichen Vorteile der Typisierung in einem „rechten Verhältnis“ zu den mit der Typisierung verursachten Ungleichbehandlungen stehen; insofern sei also eine Abwägung vorzunehmen[51]. In der Entscheidung zur Rechtmäßigkeit der Kürzung der Kilometerpauschale[52] stellte das Bundesverfassungsgericht dazu fest, dass der Gesetzgeber bei der Erschließung neuer Steuerquellen oder der Erhöhung bestehender Steuersätze einen weitgehenden Gestaltungsspielraum habe[53]. Ferner sollten verkehrstechnische, finanzpolitische und steuertechnische Erwägungen (Vermeidung eines unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwands) eine Kürzung der Pauschale und damit eine weitgehende Ungleichbehandlung von Kraftfahrzeug-

---

BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 (309) = DVBl 2000, 351; BFH v. 24.02.2000 - III 59/98, DStR 2000, 765 (766f.) = BStBl II 2000, 273 = BFHE 191, 286.

[50] Vgl. BVerfG v. 10.4.1997 - 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (7); BVerfG v. 11.11.1998 - 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290).

[51] Vgl. BVerfG v. 20.12.1966 - 1 BvR 320/57, 70/63, BVerfGE 21, 12 (27); BVerfG v. 6.12.1983 - 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (354f.); BVerfG v. 10.4.1997 - 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (8f.).

[52] BVerfG v. 2.10.1969 - 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58 (65ff.).

[53] Hat der Gesetzgeber allerdings eine Belastungsentscheidung oder eine Entscheidung für einen Grundfreibetrag getroffen, so ist er im Folgenden bei der Ausgestaltung dieses Ausgangstatbestandes an den Grundsatz der Belastungsgleichheit gebunden, ist er zur folgerichtigen Umsetzung verpflichtet; vgl. BVerfG v. 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, BStBl II 1991,654 (665) = BVerfGE 84, 239; BVerfG v. 25.9.1992 - 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (170); BVerfG v. 22.6.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136) sowie § 3, 3.3.1.3.1. m.w.N.

benutzern und Benutzern öffentlicher Verkehrsmittel rechtfertigen (und somit für ein „rechtes Verhältnis“ zwischen den durch die Typisierung verursachten Vorteilen und Ungleichheiten sorgen). Zusätzlich wurden im Folgenden zur Begründung eines „rechten Verhältnisses“ auch sozialpolitische Gründe herangezogen[54]. Das Bundesverfassungsgericht untersucht insofern grundsätzlich nur, ob der Gesetzgeber „gewisse äußere Grenzen“ überschritten, nicht jedoch, ob er die gerechteste, vernünftigste oder zweckmäßigste Lösung gewählt hat[55]. Diese äußere Grenze im Rahmen der Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit einer Typisierung an Art. 3 Abs. 1 GG ist nach früherer Rechtsprechung im Willkürverbot zu sehen. Nach neuerer Rechtsprechung ist die äußere Grenze gemäß der „neuen Formel“ dann überschritten, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu einer anderen Gruppe von Normadressaten ungleich behandelt wird, ohne dass zwischen beiden Gruppen Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen[56].

---

[54] Vgl. BVerfG v. 28.1.1970 - 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375 (383); BVerfG v. 6.12.1983 - 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (354); BVerfG v. 29.11.1989 - 1 BvR 1402, 1528/87, BVerfGE 81, 108 (117); BVerfG v. 22.6.1995 - 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (177f.).

[55] BVerfG v. 2.10.1969 - 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58 (67); BVerfG v. 28.1.1970 - 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375 (390); BVerfG v. 8.10.1991 - 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (359). In diesem Sinne findet nur eine Evidenzkontrolle statt. Eine vernünftigere oder zweckmäßigere Lösung kann jedoch dann eine Rolle spielen, wenn die durch die Typisierung erzielten Vorteile in keinem „rechten Verhältnis“ zu den mit der Typisierung verbundenen Nachteilen stehen; vgl. BVerfG v. 26.4.1978 - 1 BvL 29/76, BVerfGE 48, 227 (239).

[56] Vgl. dazu BVerfG v. 10.5.1972 - 1 BvR 286, 293, 295/65, BVerfGE 33, 171 (189); BVerfG v. 26.4.1978 - 1 BvL 29/76, BVerfGE 48, 227 (235); BVerfG v. 6.12.1983 - 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (354); BVerfG v. 29.11.1989 - 1 BvR 1402, 1528/87, BVerfGE 81, 108 (118); BVerfG v. 23.1.1990 - 1 BvL 4,5,6, 7/87, BVerfGE 81, 228 (236) = BStBl II 1990, 483; BVerfG v. 8.6.1993 - 1 BvL 20/85, BVerfGE 89, 15 (22f.). Entsprechendes gilt, wenn vergleichbare Gruppen von Normadressaten gleich behandelt werden, obwohl zwischen beiden Gruppen gewichtige Unterschiede bestehen, die einer Gleichbehandlung entgegenstehen.

Im Rahmen der Feststellung eines „rechten Verhältnisses“ ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bei komplexen und/oder komplizierten Sachverhalten zu berücksichtigen, dass hier der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers ausgeprägter sei, insbesondere wenn der Gesetzgeber nicht auf empirisch gesammelte Daten zurückgreifen könne. In diesem Fall sollen gröbere Typisierungen aus Gründen der Praktikabilität zulässig sein, da eine zu feine Regelung die Gefahr mangelnder Wirksamkeit beinhalte[57]. Dies befreie den Gesetzgeber jedoch nicht von einer weiteren Beobachtung der Entwicklung und einer damit einhergehenden (späteren) Überprüfung und eventuellen Änderung der bisherigen Regelung zur Erzielung einer sachgerechteren Lösung, wenn ausreichende entsprechende Erfahrungswerte gesammelt worden seien[58].
Zudem hat das Bundesverfassungsgericht festgestellt, dass der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei bevorzugender Typisierung der „Natur der Sache nach“ weiter gefasst seien müsse als bei benachteiligender Typisierung. Hier falle ins Gewicht, dass es eher hinzunehmen sei, dass ein „mäßiger Prozentsatz“ von Personen einen ihnen nach Sinn und Zweck der Vorschrift nicht gebührenden Vorteil erlange, als dass Personen vom Vorteilsgenuss ausgeschlossen würden, obwohl er ihnen nach dem Zweck der Regelung zustehen sollte[59]. Letzteres soll nur im Einzelfall zulässig sein[60].

---

[57] Vgl. BVerfG v. 10.5.1972 - 1 BvR 286, 293, 295/65, BVerfGE 33, 171 (189f.) m.w.N.

[58] Vgl. BVerfG v. 14.5.1985, 1 BvR 445, 523, 700, 728/82, BVerfGE 70, 1(34); BVerfG v. 8.4.1987 - 2 BvR 909, 934, 935, 936, 938, 941, 942, 947/82 und 142/84, BVerfGE 75, 108 (162); BVerfG v. 8.6.1993 - 1 BvL 20/85, BVerfGE 89, 15 (27); BVerfG v. 18.2.1998 - 1 BVR 1318, 1484/86, BVerfGE 97, 271 (292ff.).

[59] Vgl. BVerfG v. 24.7.1963 - 1 BvL 30/57, 11/61, BVerfGE 17, 1 (24); BVerfG v. 6.12.1983 - 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (356); BVerfG v. 30.5.1990 - 1 BvL 2/83, 9, 10/84, 3/85, 11,12,13/89 und 1 BvR 764/86, BVerfGE 82, 126 (152).

[60] Vgl. BVerfG v. 5.4.1960 - 1 BvL 31/57, BVerfGE 11, 50 (60); BVerfG v. 24.7.1963 - 1 BvL 30/57, 11/61, BVerfGE 17, 1 (23f.).

Eingeschränkt wird die Zulässigkeit von Typisierungen dadurch, dass nicht vom atypischen Fall ausgegangen werden darf[61]. Ebenso dürfen keine realitätsfremden Grenzen gezogen werden[62]. Dass im Rahmen von Typisierungen Härten grundsätzlich hinzunehmen sind, bedeute ferner nicht, dass zwangsläufig jede Härte im Einzelfall gerechtfertigt sei. Vielmehr dürfe der Verstoß gegen den Gleichheitssatz grundsätzlich nicht zu intensiv sein[63]. Zu berücksichtigen sei, ob die durch die Typisierung verursachte Ungleichbehandlung „nur unter Schwierigkeiten vermeidbar“[64] sei, wobei auch praktische Erfordernisse der Verwaltung in die Bewertung einfließen könnten[65]. Letzteres gelte auch, wenn keine verhältnismäßig kleine Anzahl von Personen betroffen ist. Lassen sich die durch die Typisierung in Einzelfällen verursachten Härten nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG in Übereinstimmung bringen, führen sie auch bei einem intensiven Gleichheitsverstoß nicht zur Verfassungswidrigkeit der Vorschrift, wenn der Maßstab für den Regelfall sachgerecht gewählt wurde und die Möglichkeit des Steuererlasses im

---

61 Vgl. BVerfG v. 7.10.1969 - 2 BvR 555/67, BVerfGE 27, 142 (150).

62 Vgl. BVerfG v. 22.2.1984 - 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (223); BVerfG v. 4.10.1984 - 1 BvR 789/79, BVerfGE 67, 290 (297). Eine Ausnahme bezüglich der Unzulässigkeit realitätsfremder Grenzen stellt insofern ausdrücklich die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum Existenzminimum vom 25.9.1992 dar, da hier einerseits ein realitätsgerechter Durchschnittswert bundesweit nicht feststellbar war, andererseits aber ergänzende Leistungen gewährt wurden; BVerfG v. 25.9.1992 - 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (172ff.).

63 Vgl. BVerfG v. 2.7.1969 - 1 BvR 669/64, BVerfGE 26, 265 (275f.); BVerfG v. 8.2.1983 - 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119 (128); BVerfG v. 17.11.1992 - 1 Bvl 8/87, BVerfGE 87, 234 (255); BVerfG v. 28.4.1999 - 1 BvL 11/94, 33/95, 1 BvR 1560/97, BVerfGE 100, 138 (174); BVerfG v. 28.4.1999 - 1 Bvl 22, 34/95, BVerfGE 100, 59 (90).

64 Vgl. BVerfG v. 22.6.1977 - 1 BvL 2/74, BVerfGE 45, 376 (390); BVerfG v. 8.10.1991 - 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (360); BVerfG v. 17.11.1992 - 1 Bvl 8/87, BVerfGE 87, 234 (255); BVerfG v. 28.4.1999 - 1 Bvl 22, 34/95, BVerfGE 100, 59 (90).

65 Vgl. BVerfG v. 16.12.1958 - 1 BvL 3,4/57, 8/58, BVerfGE 9, 20 (32); BVerfG v. 8.2.1983 - 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119 (128); BVerfG v. 8.10.1991 - 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (360).

Billigkeitswege besteht[66].

Des Weiteren ist festzuhalten, dass der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei Typisierungen nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auch durch andere Verfassungsnormen eingeschränkt werden kann, beispielsweise durch die Verpflichtung des Staates aus Art. 6 Abs. 1 GG zur Gewährung besonderen Schutzes von Ehe und Familie oder aus der Verpflichtung zur steuerlichen Verschonung des Existenzminimums (Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG)[67]. Die Beeinträchtigung anderer Grundrechte habe auch Auswirkung auf die Feststellung der Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG, da der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers umso stärker eingegrenzt werde, je mehr sich die Typisierung auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten einschränkend auswirke[68].

2. Zusammenfassung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte zu Typisierungen

Der Bundesfinanzhof und die Finanzgerichte untersuchen die Rechtmäßigkeit von Typisierungen des Gesetzgebers entsprechend der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zunächst darauf, ob nur eine verhältnismäßig kleine Anzahl von Personen von den durch die Typisierung verursachten Härten und

---

[66] Vgl. BVerfG v. 5.4.1978 - 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102 (114 m.w.N.) BVerfG v. 9.2.1982 - 2 BvL 6/78 und 8/79, BVerfGE 60, 16 (39f.); BVerfG v. 17.10.1984 - 1 BvL 18/82, 46/83 und 2/84, BVerfGE 68, 155 (173ff.); BVerfG v. 22.7.1991 - 1 BvR 829/89, HFR 1992, 424 (425) sowie Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Art. 3, Rn. 573f. m.w.N.

[67] Vgl. BVerfG v. 25.9.1992 - 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (154); BVerfG v. 17.11.1992 - 1 Bvl 8/87, BVerfGE 87, 234 (256) m.w.N.; BVerfG v. 10.11.1998 - 2 BvL 42/93, NJW 1999, 561 (562f.) = BVerfGE 99, 246 und § 3, 3.3.1.3.2.

[68] Vgl. BVerfG v. 15.7.1998 - 1 BvR 1554/89, 963, 964/94, BVerfGE 98, 365 (385).

Ungerechtigkeiten betroffen ist oder ob der Verstoß gegen den Gleichheitssatz von geringer Intensität ist und ob keine realitätsfremden Grenzen (Pauschbeträge) vom Gesetzgeber gezogen wurden. Ist dies nicht der Fall, wird geprüft, ob die steuerlichen Vorteile in einem „rechten Verhältnis“ zu den verursachten Härten und Ungerechtigkeiten stehen, also gemäß der „neuen Formel“ ein gewichtiger Grund für die (Un-)Gleichbehandlung verschiedener (nicht) vergleichbarer Gruppen von Normadressaten besteht[69]. Allein aus Praktikabilitätsgründen soll eine Typisierung nur dann gerechtfertigt sein, wenn keine einfachere und weniger belastende Regelung möglich sei[70]. Im Einzelfall sei gegebenenfalls die Möglichkeit einer Lösung im Billigkeitswege zu erörtern[71]. Einen auch aus Praktikabilitäts- und Steuervereinfachungsgründen nicht mehr hinnehmbaren Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG sah der Bundesfinanzhof in der Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages auf 2.000 DM (1.044 Euro) in Zusammenhang mit den Regelungen verwirklicht, nach denen Werbungskosten des Arbeitnehmers ganz oder teilweise vom Arbeitgeber steuerfrei oder pauschalversteuert ersetzt werden können, und stellte daher Antrag auf konkrete Normenkontrolle

---

[69] BFH v. 26.11.1985 - IX R 1/81, BStBl II 1986, 353 (355) = BFHE 145, 383; BFH v. 29.4.1992 - VI B 152/91, BStBl II 1992, 752 (753) = BFHE 167, 152; BFH v. 19.02.1993 - VI R 74/91, BStBl II 1993, 551 (555) = BFHE 170, 410; BFH v. 20.12.1995 - I R 118/94, BStBl II 1996, 199 (200) = BFHE 179, 396; BFH v. 27.9.1996 - VI R 47/96, BStBl II 1997, 68 (69) = BFHE 181, 305; BFH v. 24.02.2000 - III 59/98, DStR 2000, 765 (766f.) = BStBl II 2000, 273 = BFHE 191, 286; BFH v. 15.03.2000 - X R 130/97, BFH/NV 2000, 1032 (1035) = BFHE 191, 360; BFH v. 16.04.2000 - X R 111/98 - nv - Juris, II 2 a; BFH v. 3.8.2000 - III R 2/00, BFH/NV 2001. 100 (101); FG Münster v. 22.7.1992 - 4 K 1460/92 L, EFG 1992, 611 (612); Niedersächsisches FG v. 19.10.1995 - II 497/93, EFG 1996, 664 (664); FG Baden-Württemberg v. 19.11.1996 - 6 K 238/95, EFG 1997, 728 (731).

[70] Vgl. BFH v. 29.4.1992 - VI B 152/91, BStBl II 1992, 752 (753) = BFHE 167, 152. Vgl. auch Jarass, in Jarass/Pieroth, GG[3], Art. 3, Rn. 20 m.w.N.

[71] Vgl. BFH v. 23.05.1998 - II R 41/96, BStBl II 1998, 396 (397) = BFHE 185, 270; BFH v. 23.05.1998 - II R 26/96, BFH/NV 1998, 1098 (1098); BFH v. 16.04.2000 - X R 111/98 - nv - Juris, II 3 b.

zum Bundesverfassungsgericht[72]. Nach Feststellung der Verfassungsmäßigkeit von § 9a S. 1 Nr. 1 EStG durch das Bundesverfassungsgericht[73] auf einen ähnlichen Antrag des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz[74] zog der Bundesfinanzhof diesen Antrag jedoch zurück[75].

3. Schlussfolgerungen bezüglich der Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen von Typisierungen

Dem Gesetzgeber wird durch die höchstrichterliche Rechtsprechung grundsätzlich eine (weitgehende) Befugnis zum Typisieren eingeräumt. Zu prüfen bleibt, welche Anforderungen sich aus den verschiedenen Voraussetzungen für die Rechtmäßigkeit von Typisierungen im Einzelfall ergeben. Vorweg ist allerdings auf die aus den Freiheitsrechten abzuleitenden verfassungsrechtlichen Vorgaben für den Steuergesetzgeber einzugehen, weil die Freiheitsrechte den Rahmen vorgeben, in dem der Gesetzgeber Steuergerechtigkeit durch Steuergleichheit zu verwirklichen hat. Demnach engen diese den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers für Typisierungen zusätzlich ein[76]. Des Weiteren ist vorweg zu unter-

---

[72] BFH v. 19.02.1993 - VI R 74/91, BStBl II 1993, 551 (556ff.) = BFHE 170, 410. Vgl. dazu Arndt, StVj 1993, 311 (317ff.).

[73] BVerfG v. 10.4.1997 - 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (9f.).

[74] FG Rheinland-Pfalz v. 2.11.1992 - 5 K 1991/92, EFG 1993, 85 (85).

[75] BFH v. 20.6.1997 - VI R 74/91, BStBl II 1998, 59 (59) = BFHE 183, 495.

[76] Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 361: „In der tatsächlichen Besteuerung liegt ein Freiheitseingriff, der nur bei gleichmäßiger Freiheitsbeschränkung, bei Gegenseitigkeit zumutbar ist“ sowie Jachmann, StuW 1998, 193 (198): „Der Steuergleichheit geben die Freiheitsrechte insoweit eine individualisierende Tendenz vor, als sie die Achtung der Besonderheiten des einzelnen Falles gebieten, die der einzelne in Wahrnehmung seiner Freiheit gestaltet hat“. Siehe auch Kirchhof, VDStJG 21, 9 (21).

suchen, welche Anforderungen der Gesetzgeber aufgrund seiner Verpflichtung zum Schutz von Ehe und Familie aus Art. 6 Abs. 1 GG und anderer Gewährleistungspflichten einzuhalten hat[77]. Abschließend wird noch vorweg auf die Bedeutung von Staatszielbestimmungen und Verfassungsprinzipien im Zusammenhang mit Typisierungen des Gesetzgebers eingegangen.

3.1. Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung aus Abwehrrechten

Durch die Auferlegung von Steuern durch den Staat kann grundsätzlich in jedes Freiheitsgrundrecht eingegriffen werden[78]. Faktisch kann durch die tatsächliche Besteuerung insbesondere in die Berufs-, die Eigentums- oder - indem beispielsweise ein bestimmtes unerwünschtes Verhalten mit steuerlichen Sanktionen belegt wird, die den Entscheidungsspielraum für eine freie wirtschaftliche Entfaltung unangemessen eingrenzen - die allgemeine (wirtschaftliche) Handlungsfreiheit eingegriffen werden[79]. Zudem sind die aus den Art. 1 Abs. 1, 6 Abs. 1, 20 Abs. 1 GG zu entnehmenden Wertungen zu berücksichtigen.

---

[77] Vgl. § 3, 3.3.1.3.2.

[78] Vgl. Kirchhof, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, Frankfurt/Main 1973, 17ff. m.w.N. und HStR IV, § 88, Rn. 97; K.Vogel/Waldhof, in BK, GG, Vorb. zu Art. 104a - 115, Rn. 573ff. Wieland, in Dreier, GG, Art. 14, Rn. 48, geht hingegen davon aus, dass die Grundrechte nur die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nach Art. 3 GG gemäß der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu sichern vermögen.

[79] Vgl. Di Fabio, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 3 (11); Waldhoff, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung, München 1997, 310f.

3.1.1. Freiheitsrechte und Steuerstaatlichkeit

„Der Staat des Grundgesetzes ist Steuerstaat“[80]. Der Steuerstaat, der an den Leistungen und Erträgen seiner Bürger (aufgrund ihrer Grundrechtsbetätigungen) partizipieren will[81], muss zur Erhaltung dieser Grundlage die Möglichkeit der Freiheitsbetätigung durch die Steuerbürger wahren und achten[82]. Somit stehen sich Freiheitsrechte und Steuerstaatlichkeit nicht als unvereinbare Gegensätze gegenüber, sondern sie bedingen vielmehr einander[83]. Demzufolge setzt der Steuerstaat die wirtschaftliche Verfügungsfreiheit der Steuerbürger voraus. Dieser würde sich selbst seiner Grundlage berauben, wenn er das Steuerobjekt als Grundlage der Freiheit dem Steuerbürger zu entwinden suchte[84] bzw. die Fähigkeit und Bereitschaft zur Grundrechtsausübung beseitigen würde[85]. Die staatliche Besteuerungsgewalt ist zudem Voraussetzung für den verfassungsrechtlichen Auftrag zur Sozialstaatlichkeit und damit Bindeglied zwischen Rechtsstaatlichkeit und Sozialstaatlichkeit[86]. Auch wenn der Steuerstaat demnach seine Grundlagen nicht zerstören darf und die Grundrechte nicht in ihrem Wesensgehalt angetastet werden dürfen[87], lassen sich aus diesem Verhältnis keine konkreten rechtlichen Grenzen zwischen Freiheit und Besteuerung festlegen. Vielmehr

---

[80] Isensee, FS Ipsen, Tübingen 1977, 409 (409) mit bibliographischen Nachweisen in den Fn. 3 bis 14.

[81] Isensee, FS Ipsen, Tübingen 1977, 409 (418f. und 434f.): „Der Steuerstaat partizipiert, er konfisziert nicht“; vgl. auch Jachmann, StuW 1996, 97 (98).

[82] Vgl. Papier, DVBl 1980, 787 (788); Isensee, FS Ipsen, Tübingen 1977, 409 (435).

[83] Vgl. Papier, DVBl 1980, 787 (788); Papier, KritV 1987, 140 (140f.).

[84] Vgl. Isensee, FS Ipsen, Tübingen 1977, 409 (434).

[85] Vgl. Papier, DVBL 1980, 787 (788).

[86] Vgl. Papier, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 117 (118).

ist die Höhe der Steuerbelastung eine unausweichliche Konsequenz (vermeidbarer) staatlicher Aufgabenzentralisation, setzt die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung daher zu spät ein, nämlich erst bei der Lastenverteilung, nicht bereits bei der Lastenverursachung[88]. Eine Eindämmung des „Superfiskalismus", die die steuerliche Belastung spürbar senken könnte, als aus Art. 14 GG herzuleitendes Gebot, wird in die „Traumfabrik des Staatsrechts" verwiesen[89].

3.1.2. Anforderungen an den Steuergesetzgeber aus Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG

Um zu klären, welche Anforderungen sich aus Art. 14 GG für die Besteuerung im Allgemeinen und die Typisierung im Besonderen ergeben, ist zunächst darauf einzugehen, wann der Schutzbereich eröffnet ist, bevor auf die Rechtfertigung eingegangen werden kann. In den letzten Jahrzehnten hat sich die Diskussion zu den Fragen der Grenzen und Leitlinien der Besteuerung, der Rechtfertigung, verlagert[90].

---

[87] Vgl. Isensee, FS Ipsen, Tübingen 1977, 409 (434).

[88] Papier, DVBL 1980, 787 (788ff.). Vgl. Papier, KritV 1987, 140 (146ff.) sowie Mußgnug, JZ 1991, 993 (995), der die Festsetzung von Belastungsobergrenzen ablehnt.

[89] Papier, in Maunz/Dürig, GG, Art. 14, Rn. 179; vgl. auch Lang, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 173 (176). Butzer, StuW 1999, 227 (242), begrüßt daher auch die Entscheidung des 2. Senats des Bundesverfassungsgerichts zum Halbteilungsgrundsatz, die auch die „Aufmerksamkeit auf die Binsenweisheit gelenkt hat, dass der Sozialstaat keine Kuh ist, die im Himmel genährt und auf Erden gemolken wird".

3.1.2.1. Eigentumsbegriff

Der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei steuerrechtlichen Regelungen ist durch die Verpflichtung aus Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG zum Schutz des Freiheitsraums für die eigenverantwortliche Gestaltung eines persönlichen Lebensraums eingeschränkt[91]. Da es keinen absoluten Eigentumsbegriff gibt, ist es Sache des Gesetzgebers, Inhalt und Schranken des Eigentums nach Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG zu bestimmen, wobei er sich an den herrschenden gesellschaftlichen Anschauungen sowie den grundlegenden Wertentscheidungen und Rechtsprinzipien der Verfassung zu orientieren hat[92]. Dementsprechend werden alle vermögenswerten Rechte vom Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG erfasst, während das Vermögen selbst vor der Auferlegung von Geldleistungspflichten (bisher) nicht geschützt sein soll[93]. Ausnahmsweise nimmt das Bundesverfassungsgericht jedoch einen (nicht hinnehmbaren) Eingriff und damit einen eröffneten Schutzbereich an, wenn der Steuer eine erdrosselnde, konfiskatorische Wirkung zukommt[94].

---

[90] Vgl. K.Vogel/Waldhoff, BK, GG, Vorb. zu Art 104a - 115, Rn. 545; Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 419.

[91] BVerfG v. 18.12.1968 - 1 BvR 638, 673/64 und 200, 238, 249/65, BVerfGE 24, 367 (389); BVerfG v. 1.3.1979 - 1 BvR 532, 533/77, 419/78 und 1 BvL 21/78, BVerfGE 50, 290 (339); BVerfG v.. 22.06.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (140f.).

[92] BVerfG v. 17.11.1966 - 1 BvL 10/61, BVerfGE 20, 351 (355f. m.w.N.). Vgl. dazu auch Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994, 86ff. m.w.N.

[93] Vgl. BVerfG v. 20.7.1954 - 1 BvR 459/52 u.a., BVerfGE 4, 7 (17); BVerfG v. 12.11.1958 - 2 BvL 4, 26, 40/56, 1, 7/57, BVerfGE 8, 274 (330); BVerfG v. 23.11.1999 - 1 BvF 1/94, EuGRZ 1999, 705 (711); BFH v. 11.08.1999 - XI R 77/97, BStBl II 1999, 771 (773) = BFHE 189, 413. Insbesondere die Rechtsprechung des 2. Senats deutet jetzt hingegen auf eine Änderung dieser Rechtsprechungspraxis hin; vgl. BVerfG v. 22.06.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137); BVerfG v. 31.3.1998 - 2 BvR 50/98, BVerfGE 97, 350 (371).

[94] Vgl. BVerfG v. 24.7.1962 - 2 BvL 15, 16/61, BVerfGE 14, 221 (241); BVerfG v.

Diese Rechtsprechung wird teilweise als widersprüchlich empfunden. Insbesondere wird kritisiert, dass es nicht einleuchte, weswegen bei einer erdrosselnden Steuer ein Eingriff bejaht werde, obwohl auch mit dieser Steuer nur in das Vermögen und nicht in eine konkrete vermögensrechtliche Position eingegriffen werde. Vielmehr müsse dann, wenn das Vermögen nicht unter den Eigentumsbegriff falle, ein Eingriff auch bei erdrosselnden Steuern abzulehnen sein oder - anderenfalls - ein Eingriff in das Vermögen im Steuerrecht generell den Schutzbereich eröffnen[95]. Ebenso sei nicht ersichtlich, warum beim Entzug einer Gläubigerstellung der Schutzbereich eröffnet sein solle, bei der Auferlegung von Geldleistungspflichten hingegen nicht[96]. Zudem sei zur Definition des Schutzbereichs des Eigentums im Steuerrecht nicht auf die Substanz oder eine Gesamtheit von Rechten und Gegenständen abzustellen. Vielmehr sei der dem Eigentümer als Ausfluss der ihm zugeordneten Vermögenswerte beruhende Handlungsspielraum maßgebend, wobei diese Handlungsfreiheit auf dem Gesamtvermögen beruhe. Ein anderes Vorgehen und damit eine unterschiedliche Behandlung von Sach- und Geldvermögen solle hier freiheitsverkürzend wirken[97].

22.3.1983 - 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 368; BVerfG v. 25.09.1992 - 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (169). Das Verbot von erdrosselnden Steuern wird nicht nur auf Art. 14 Abs. 1 GG, sondern zudem auf Art. 12 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG gestützt und kann auch auf die Steuerstaatlichkeit (vgl. § 3, 3.1.1.) zurückgeführt werden. Zur synonymen Verwendung der Begriffe „erdrosselnd“ und „konfiskatorisch“ vgl. BVerfG v. 22.3.1983 - 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 368. Eine erdrosselnde Wirkung wurde bisher keiner Steuer attestiert, obwohl hierzu durchaus die Möglichkeit bestanden hätte; siehe Lang, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 173 (176f.).

[95] So Friauf, Juristische Analysen, 1970, 299 (302f.). Vgl. auch Friauf, DÖV 1980, 1980, 480 (484f.); Kimminich, BK, GG, Art 14, Rn. 55 und 61f. m.w.N.; v. Arnim, VVDStRL 39 (1981), 286 (299, Fn. 51 m.w.N.).

[96] Dazu v. Arnim, VVDStRL 39 (1981), 286 (301 m.w.N.), Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994, 92f. m.w.N.; Butzer, Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, Berlin 1999, 34.

[97] Vgl. Kirchhof, in Isensee/Kirchhof HStR IV, § 88, Rn. 88; K.Vogel/Waldhoff, BK, GG, Vorb. zu Art 104a - 115, Rn. 543 m.w.N.

Dieser Ansicht wird entgegengehalten, dass eine Ableitung eines allgemeinen Vermögensschutzes aus Art. 14 GG dem Garantie- und Schrankensystem des Art. 14 GG zuwiderlaufen würde. So sei aus Art. 14 Abs. 1 GG (nur) eine Bestandsgarantie für geschützte Rechtspositionen herzuleiten, die allenfalls unter den Voraussetzungen der Art. 14 Abs. 3, 15 GG in eine Wertgarantie umschlage[98]. Da eine derartige Garantiefunktion nicht auf das Vermögen als solches übertragbar sei, würde eine Aufnahme des Vermögens in den Schutzbereich zu einer (nicht gewollten) Klassifizierung von Eigentumsgrundrechten führen: eine Klasse der subjektiven vermögenswerten Rechte und eine des Vermögensschutzes[99]. Insoweit der Vermögensschutz betroffen wäre, würde Art. 14 Abs. 1 GG „zu einem dem Art. 2 Abs. 1 GG korrespondierenden allgemeinen Gesetzmäßigkeitsgrundrecht zum Schutze vor jedweden rechts- und verfassungswidrigen Belastungen vermögenswerter Art“ werden, was letztlich zu einer „Sprengung“ des spezifischen Garantiegehalts des Eigentumsgrundrechts führen würde[100]. Zudem soll die unterschiedliche Intensität des Schutzes von Eigentum und Vermögen auch mit der Unterscheidung von Vermögen und Eigentum in vielen Rechtsgebieten sowie der Entstehungsgeschichte des Art. 14 GG erklärt werden können[101]. Demzufolge sei der allgemeine Vermögensschutz Art. 2 Abs. 1 GG

---

98 Papier, in Maunz/Dürig, GG, Art. 14, Rn. 42 m.w.N. und 160ff.

99 So Papier, in Maunz/Dürig, GG, Art. 14, Rn. 42; Papier, DVBL 1980, 787 (790). Siehe auch Wieland, VDStJG 24, 29 (39ff.), der Art. 14 Abs. 1 GG nur dann für einschlägig hält, wenn der demokratisch legitimierte Gesetzgeber wirtschaftliche Werte und Positionen zu subjektiven Rechten verfestigt hat. Demnach sollen Freiheitsrechte im Steuerrecht nur vor Missbrauch durch Konfiskation oder Erdrosselung schützen. Ein solche Begrenzung der Wirkungen der Freiheitsrechte im Steuerrecht würde allerdings zu kurz greifen. Vgl. dazu die folgenden Ausführungen.

100 So Papier, in Maunz/Dürig, GG, Art. 14, Rn. 42 und 161.

101 Vgl. Ramsauer, Die faktischen Beeinträchtigungen des Eigentums, Berlin 1980, 133ff. m.w.N.; Pieroth/Schlink, Grundrechte[16], Rn. 907; Wieland, VDStJG 24, 29 (31f., 37ff.). Siehe auch K.Vogel/Waldhoff, BK, GG, Vorb. zu Art 104a - 115, Rn. 541 m.w.N. Für eine Vernachlässigung der historischen Betrachtung und Beurteilung des Eigentumsbegriffs von

als Auffangtatbestand, nicht jedoch Art. 4 Abs. 1 GG zuzuordnen (und damit ausreichend gewährleistet)[102].

Letztere Meinung vermag nicht zu überzeugen. Insbesondere bleibt die Widersprüchlichkeit, wie eine Steuer wegen einer Erdrosselungswirkung verfassungswidrig sein kann, ohne dass in einem ersten Schritt die Eröffnung des Schutzbereichs durch einen Eingriff in das Vermögen bejaht wird, bestehen. Des Weiteren wird eine auferlegte Steuer nicht nur abstrakt aus dem Vermögen bezahlt[103], sondern durch Aufgabe konkreter vermögensrechtlicher Positionen, so dass zumindest ein mittelbarer Eingriff gegeben ist. An der belastenden Wirkung ändert weiterhin auch ein Verständnis der Steuerschuld als Geldsummenschuld nichts. So verfehlt „eine Differenzierung des Eigentumsschutzes nach Sach- und Geldvermögen ... deshalb in der Voraussetzung wie der Rechtsfolge die Aufgabe eines Eigentumsschutzes in der Geldwirtschaft“[104]. Demzufolge muss ein Eingriff in das Vermögen auch an Art. 14 GG zu messen sein. Letztlich ist zusätzlich zu berücksichtigen, dass sich zwar Art. 14 Abs. 3 GG auf eine konkrete vermögensrechtliche Rechtsposition bezieht, Art. 14 Abs. 2 GG hingegen nur allgemein auf den Eigentümer, da nur dieser Eigentum „gebrauchen“ kann[105]. Während diese Gemeinwohlverpflichtung des Eigentümers regelmäßig auf konkrete

---

seiner Funktion aus, nach der im Steuerrecht das Vermögen von Art. 14 Abs. 1 GG geschützt wird, vgl. Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994, 90ff. m.w.N.

[102] Vgl. Papier, in Maunz/Dürig, GG, Art. 14, Rn. 161.

[103] Vgl. Friauf, VDStJG 12, 3 (23).

[104] Kirchhof, in Isensee/Kirchhof HStR IV, § 88, Rn. 88. Vgl. auch K.Vogel/Waldhoff, BK, GG, Vorb. zu Art 104a - 115, Rn. 542; Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994, 93. Dementsprechend betrachtet es Lang, FS K.Vogel, 173 (179), als wesentliche Leistung Kirchhofs, Art. 14 GG „von einer objektbezogenen Eigentumsgarantie zu einer subjektbezogenen Eigentümerfreiheit“ geführt zu haben.

[105] Vgl. Lang, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 173 (180), Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), 213 (242f.).

Rechtspositionen bezogen und gewürdigt werden kann, ist dies im Abgabenrecht weder möglich noch gerechtfertigt, so dass hier „das starre Festhalten am Erfordernis der konkreten Rechtsposition in eine das Freiheitsrecht vereitelnde begriffsjuristische Fehlleistung“ umschlägt[106]. Demnach ist eine sachgerechte Bewertung der Gemeinwohlverpflichtung des Steuerpflichtigen im Abgabenrecht nur möglich, wenn die Gesamtheit seiner Güter, sein Vermögen, berücksichtigt wird[107]. Insofern ist festzustellen, dass im Steuerrecht durch Eingriff in das Vermögen als solches ebenfalls der Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG eröffnet ist[108].

3.1.2.2. Umfang des Eigentumsschutzes

Außer beim Vorliegen einer Erdrosselungssteuer ist ein Eingriff in den Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG unzweifelhaft anzunehmen, wenn in den Bestand oder die Nutzung des Eigentums, also regelmäßig eines vermögenswerten Rech-

---

[106] So Lang, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 173 (180).

[107] Vgl. Lang, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 173 (180).

[108] Nach v. Arnim, VVDStRL 39 (1981), 286 (358), hat diese Erweiterung des Schutzbereichs mit einer Verringerung der Schutzintensität einherzugehen. Ablehnend K.Vogel/Waldhoff, BK, GG, Vorb. zu Art. 104a - 115, Rn. 544 m.w.N. Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994, 96, verweist darauf, dass es einen effektiveren Schutz gibt (geben muss) als den bei Eingriffen in die Vermögenssphäre, bei dem der Betroffene zudem die Wahlfreiheit hat, welcher Eigentumsgegenstand letztlich betroffen wird. Allerdings geht dieser Schutz über den aus Art. 2 Abs. 1 GG als Auffangtatbestand abzuleitenden Schutz hinaus, so dass Art. 14 Abs. 1 GG nicht zum „Analogon der allgemeinen Handlungsfreiheit auf vermögensrechtlichem Gebiet“ (Papier, in Maunz/Dürig, GG, Art. 14, Rn. 42) wird. Zum Problem des Spagats zwischen Erhaltung des Entscheidungsspielraums des Gesetzgebers sowie Vermeidung eines bloßen aus Art. 14 Abs. 1 GG herzuleitenden Willkürverbots siehe Kirchhof, HStR IV, § 88, Rn. 86f. und 92ff. sowie K.Vogel/ Waldhoff, BK, GG, Vorb. zu Art 104a - 115, Rn. 542ff. m.w.N.

tes, eingegriffen wird[109]. Mangelt es hingegen an einer derartigen Anknüpfungsmöglichkeit, ist auf Art. 2 Abs. 1 GG als Auffanggrundrecht zurückzugreifen.

3.1.2.3. Eingriff

Steuern können demnach als Inhalts- und Schrankenbestimmungen gemäß Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG in bestehende Eigentumspositionen eingreifen, auch wenn sie für die Zukunft die Grenzen des Eigentums anders festlegen. Fraglich ist jedoch, wann ein rechtfertigungsbedürftiger Eingriff gegeben ist. So ist es erforderlich, dass die Eingriffe eine gewisse Intensität aufweisen[110]. Eine verhältnismäßig geringfügige Belastung ist nicht ausreichend[111]. Die Feststellung einer nicht nur geringfügigen Belästigung bereitet im Steuerrecht dadurch besondere Schwierigkeiten, dass der Gesetzgeber bei der Festlegung der Intensität

---

[109] Vgl. BVerfG v. 31.10.1984 - 1 BvR 35, 356, 794/82, BVerfGE 68, 193 (222); BVerfG v. 14.1.1987 - 1 BvR 1052/79, BVerfGE 74, 129 (148). Hieran wird von Vertretern einer anderen Meinung angeknüpft, die - ohne dass es nach dieser Lösung auf die Subsumierbarkeit des Vermögens unter den Eigentumsbegriff ankommt - den Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 GG als eröffnet ansehen, sofern Besteuerungstatbestände an den Eigentumserwerb, -bestand oder -nutzung anknüpfen; vgl. dazu BVerfG v. 22.6.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137); Söhn, FinArch 46 (1988), 154 (165); Bryde, in v. Münch, GG, Art. 14, Rn. 23 m.w.N.; siehe auch K.Vogel/Waldhoff, BK, GG, Vorb. zu Art 104a - 115, Rn. 547. Zur Kritik an dieser Auffassung vgl. Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994, 94f. Zur Kritik an dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts siehe Sondervotum Bockenförde zu BVerfG v. 22.06.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 149 (153ff.), der darauf hinweist, dass der 2.Senat für eine derartige Entscheidung nicht zuständig war. Siehe auch Pieroth/Schlink, Grundrechte[16], Rn. 907 m.w.N. für die ablehnende Meinung. Der 1. Senat hat sich der Rechtsprechung des 2. Senats bisher nicht angeschlossen.

[110] Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994, 100, bezeichnet die zu überschreitende Intensität als „Aktualisierungsschwelle der Grundrechte“.

[111] Vgl. BVerfG v. 5.3.1974 - 1 BvL 17/72, BVerfGE 36, 383 (400); BVerfG v. 23.4.1974 - 1 BvL 19/73, BVerfGE 37, 121 (131); Pieroth/ Schlink, Grundrechte[16], Rn. 248.

der Steuerbelastung äußerst variabel vorgehen kann, diese vielfältig abstufbar ist, von der Rechtsprechung oder dem Gesetzgeber jedoch keine klaren Grenzen vorgegeben werden[112]. Zur Erhaltung eines effektiven und umfassenden Grundrechtsschutzes ist zumindest zu fordern, dass die erforderliche Intensitätsschwelle generell nicht zu hoch angesetzt wird. Dann wären alle spürbaren Beeinträchtigungen durch den Gesetzgeber rechtfertigungsbedürftig, wobei die Spürbarkeit der Beeinträchtigung im Steuerrecht insbesondere von der Höhe der Belastung sowie dem beeinträchtigten Grundrecht abhängen sollte[113]. Im Zusammenhang mit der Prüfung eines Eingriffs in Art. 14 Abs. 1 GG ist zu berücksichtigen, dass der Steuerstaat notwendigerweise an den privatwirtschaftlichen Erträgen partizipiert. Somit entspricht es der Eigenart des Normbereiches des Art. 14 GG (und des Art. 12 GG), dass in ihn durch Steuern eingegriffen wird[114]. Insofern ist eine erhöhte erforderliche Intensitätsschwelle anzunehmen. Folglich muss der Steuerpflichtige „in der Natur der Sache“ liegende Beeinträchtigungen grundsätzlich hinnehmen. Dies gilt, so lange der Staat nur an den Erträgen privatwirtschaftlicher Betätigung partizipiert. Übersteigt hingegen die Beeinträchtigung die für Steuergesetze übliche Belastung oder wird auf die Substanz des Eigentums zugegriffen oder werden andere Grundrechte beeinträchtigt, deren Normbereich nicht auf die Erzielung von Erträgen ausgerichtet ist (wie z.B. die Ehe), so reicht eine geringere Intensität des Eingriffs für die Feststellung einer

---

[112] K.Vogel, Finanzverfassung und politisches Ermessen, Heidelberg 1972, 39.

[113] K.Vogel, HStR IV, § 87, Rn. 84; vgl. auch Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994, 101 m.w.N. K.Vogel, Finanzverfassung und politisches Ermessen, Heidelberg 1972, 39f., weist zudem darauf hin, dass bei anderen Freiheiten, wie z.B. der Religionsfreiheit, bereits ein geringfügiger Eingriff die erforderliche Intensität erreichen kann.

[114] K.Vogel, Finanzverfassung und politisches Ermessen, Heidelberg 1972, 40. Vgl. auch Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994, 100ff.

spürbaren Beeinträchtigung aus[115].

3.1.2.4. Rechtfertigung

Im Rahmen der Prüfung der Rechtfertigung des Eingriffs ist als Schranken-Schranke insbesondere auf das Verhältnismäßigkeitsprinzip in seiner freiheitsrechtlichen Ausprägung als Übermaßverbot einzugehen[116]. Aufgrund der Sozialbindung des Eigentums gemäß Art. 14 Abs. 2 GG ist ebenfalls darauf zu achten, dass der Gesetzgeber nicht nur die Freiheit des Einzelnen, sondern auch die Sozialbindung nicht unverhältnismäßig vernachlässigt, so dass insgesamt die Interessen der Beteiligten in einen gerechten Ausgleich und ein ausgewogenes Verhältnis zu bringen sind[117].

3.1.2.4.1. Die Prüfung der Verhältnismäßigkeit als minimalisiertes Übermaßverbot[118]

Nach traditioneller Auffassung ist die Auferlegung einer Geldleistungspflicht immer als geeignetes und erforderliches Mittel anzusehen. So werde der Zweck,

---

[115] Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994, 101f. m.w.N.

[116] Vgl. Papier, in Maunz/Dürig, GG, Art. 14, Rn. 175. Zu den sonstigen Voraussetzungen vgl. Pieroth/Schlink, Grundrechte[16], Rn. 929ff. m.w.N.

[117] Vgl. BVerfG v. 10.7.1958 - 1 BvF 1/58, BVerfGE 8, 71 (80); BVerfG v. 28.2.1980 - 1 BvL 17/77, 7, 9/78 u.a., BVerfGE 53, 257 (293); BVerfG v. 15.7.1981 - 1 BvL 77/78, BVerfGE 58, 300 (335f.); BVerfG v. 15.10.1996 - 1 BvL 44, 48/92, BVerfGE 95, 64 (84); BVerfG v. 23.11.1999 - 1 BvF 1/94, EuGRZ 1999, 705 (711).

[118] So Lang, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 173 (181).

die Erzielung von Einnahmen, erreicht und sei kein milderes, gleich wirksames Mittel als die Auferlegung von Steuern ersichtlich[119]. Zudem sei zu berücksichtigen, dass auch eine Abwägung im Rahmen der Prüfung der Angemessenheit nur rudimentär stattfinde, da „der steuerkonstituierende Zweck der Einnahmeerzielung und die dadurch bedingte Abstraktion des Steuereingriffs von möglichen hintergründigen, subjektiven überschießenden Eingriffsmotiven die für eine Verhältnismäßigkeitsprüfung notwendige Konkretisierung der Mittel-Zweck-Relation verhindern“[120]. Dagegen ist jedoch einzuwenden, dass gerade im Rahmen der Erforderlichkeitsprüfung auch die Möglichkeit einer milderen Besteuerung Berücksichtigung zu finden hat[121]. Des Weiteren ist zu prüfen, ob der Eingriff in der gegebenen Intensität dem einzelnen Steuerpflichtigen zumutbar[122] ist, wozu die Intensität des Eingriffs mit dem Einnahmeerzielungszweck in Relation zu setzen ist[123]. Wird auf eine Angemessenheitsprüfung weitgehend verzichtet, so kann das Verhältnismäßigkeitsprinzip im Abgabenrecht bei Steuernormen, die zumindest überwiegend der Einnahmeerzielung dienen, als minimalisiertes Übermaßverbot weiterhin keine wirksame Eingriffsschranke bilden[124].

---

[119] Vgl. Papier, in Maunz/Dürig, GG, Art. 14, Rn. 176 m.w.N.; Papier, DVBl. 1980, 787 (793); Jachmann, StuW 1996, 97 (102); Wieland, VDStJG 24, 29 (44).

[120] Papier, DVBl. 1980, 787 (793); Papier, in Benda/Maihofer/Vogel, Handbuch des Verfassungsrechts, § 18, Rn. 102. Insofern würde eine Angemessenheitsprüfung bei den steuerlichen Regelungen nahezu entfallen, die nur der Einnahmeerzielung dienen sollen.

[121] Vgl. Lang, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 173 (182 m.w.N.).

[122] Mit Zumutbarkeit oder auch Angemessenheit oder Proportionalität ist die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne gemeint, vgl. Pieroth/Schlink, Grundrechte[16], Rn. 289.

[123] Vgl. Lang, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 173 (182ff.) mit Anführung maßgeblicher Kriterien; Jachmann, StuW 1996, 97 (102f.): Ist die Freiheitsbetätigung wirtschaftlich sinnlos, soll die Abschöpfung von Erträgen als unangemessenes Mittel zur Einnahmeerzielung anzusehen sein.

[124] Vgl. Papier, DVBl 1980, 787 (792f.); Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 418f. m.w.N., spricht vom Versagen des Übermaßverbots vor der Steuer.

Dient die steuerliche Regelung allerdings nicht nur der Einnahmeerzielung, sondern soll sie als Lenkungsnorm den Steuerpflichtigen auch Anreize für eine Verhaltensänderung setzen, so ist eine Angemessenheitsprüfung unproblematischer möglich, da insofern überschießende subjektive Eingriffsmotive des Gesetzgebers gegeben sind, die eine Konkretisierung der Mittel-Zweck-Relation erlauben[125].

3.1.2.4.2. Die Unverhältnismäßigkeit einer Erdrosselungssteuer

Außer bei einem Eingriff in das Existenzminimum wird nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ein nicht hinnehmbarer (und daher unverhältnismäßiger) Eingriff in das Eigentum bei einer Erdrosselungssteuer angenommen[126]. Eine derartige erdrosselnde Wirkung kann einer Steuer allerdings nur dann beigemessen werden, wenn die Geldleistungspflicht den Steuerpflichtigen übermäßig belastet und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigt, die Anwendung dieser Steuer regelmäßig zur Erschütterung der wirtschaftlichen Existenzgrundlage führt[127]. Somit wird mit dem Verbot der er-

---

[125] Vgl. Friauf, VDStJG 21, 85 (96) sowie § 3, 3.4. Zur Verhältnismäßigkeit der Öko-Steuer vgl. z.B. Herdegen/Schön, Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe, Köln 2000, 38f., 78ff. und 86.

[126] Zudem ist zu berücksichtigen, dass eine Erdrosselungssteuer unter Umgehung der Art. 14 Abs. 3, 15 GG auf eine „kalte Enteignung“ hinausläuft, der Gesetzgeber seine Besteuerungsgewalt also zur Umgehung des Verbots der entschädigungslosen Enteignung missbrauchen würde; Mußgnug, JZ 1991, 993 (993). Weiterhin ist eine Erdrosselung weniger auf die Einnahmeerzielung ausgerichtet, als darauf, ein unerwünschtes Verhalten durch die Besteuerung zu unterbinden, so dass schon das Vorliegen einer Steuer i.S.v. § 3 Abs. 1 S. 1 AO fraglich ist; vgl. BVerfG v. 22.5.1963 - 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (161).

[127] Vgl. BVerfG v. 24.7.1962 - 2 BvL 15, 16/61, BVerfGE 14, 221 (241); BVerfG v. 22.3.1983 - 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 368; BVerfG v. 31.5.1990 - 2 Bvl 12, 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159 (190); BVerfG v. 25.09.1992 - 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (169); BVerfG v. 4.4.1997 - 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (301); Herde-

drosselnden Steuer freiheitsrechtlich die individuelle Steuerbelastung „gedeckelt“[128].

3.1.2.4.3. Der Halbteilungsgrundsatz

Der 2.Senat des Bundesverfassungsgerichts hat zur Vermögensteuer entschieden[129], dass gemäß Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG der Eigentumsgebrauch „zugleich“ dem Wohl der Allgemeinheit und dem privaten Nutzen dienen soll. Wörtlich heißt es: „Die Vermögenssteuer darf deshalb zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt und damit insgesamt auch Belastungsergebnisse vermeidet, die einer vom Gleichheitssatz gebotenen Lastenverteilung nach Maßgabe der finanziellen Leistungsfähigkeit zuwiderlaufen“[130]. Somit wären nach diesem Urteil nicht nur Eingriffe in Art. 14 Abs. 1 GG durch eine Erdrosselungssteuer unverhältnismäßig. Dieses Urteil findet dementsprechend in der Literatur bei denjenigen Zustimmung, die an der bisherigen Recht-

---

gen/Schön, Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe, Köln 2000, 82: Eine derartige erdrosselnde Wirkung wird regelmäßig nur schwer zu beweisen sein.

[128] Jachmann, StuW 96, 97 (100).

[129] BVerfG v. 22.06.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (138).

[130] BVerfG v. 22.06.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (138). Zu anderen Quantifizierungsversuchen von Belastungsgrenzen in der Literatur siehe K.Vogel/Waldhof, in BK, GG, Vorb. zu Art. 104a - 115, Rn. 546 (Fn. 333); Schemmel, StuW 1995, 39 (52ff. m.w.N.). Zur Rechtfertigung und Kritik dieser Rechtsprechung vgl. Zusammenfassungen bei Butzer, StuW 1999, 227 (231ff. m.w.N.) sowie Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, Berlin 1999, 59ff.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 452ff.

sprechungspraxis kritisieren, dass eine Deckelungsgrenze, die erst erreicht werde, wenn auf die Substanz des Eigentums zurückzugreifen wäre bzw. die - nach der neueren Rechtsprechung - Steuersätze bis zum Existenzminimum zulassen würde, zu spät eingreife[131]. Allerdings stößt dieses Urteil in der Rechtsprechung und Literatur[132] auch auf Ablehnung. Aufgrund der Tatsache, dass der Halbteilungsgrundsatz nur in einem obiter dictum, nicht jedoch im Urteilstenor zu finden ist, geht die Finanzgerichtsbarkeit im Hinblick auf § 31 Abs. 1, 2 BVerfGG davon aus, dass der 2.Senat des Bundesverfassungsgerichts diese Deckelung der steuerlichen Gesamtbelastung nur verbindlich für die Vermögensteuer entschieden habe. Eine darüber hinausgehende Bindungswirkung für die Einkommensteuer wird abgelehnt[133], so dass weiterhin für das Einkommensteuerrecht eine Verletzung des Art. 14 Abs. 1 GG erst bei einer erdrosselnden Steuer angenommen wird[134].

---

[131] Vgl. K.Vogel/Waldhof, in BK, GG, Vorb. zu Art. 104a - 115, Rn. 538; Lang, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 173 (175 und 185): Denkbar sind danach generell Steuersätze bis an die Grenze von 100 Prozent.

[132] Vgl. Wieland, VDStJG 24, 29 (37f., 44ff. m.w.N.), der auf die mit dem Halbteilungsgrundsatz verbundenen ungeklärten Folgeprobleme hinweist, wie z.B. der Frage, welche Steuern bei der Gesamtbelastung zu berücksichtigen sind.

[133] Vgl. BFH v. 11.08.1999 - XI R 77/97, BStBl II 1999, 771 (771ff.) = BFHE 189, 413; FG Rheinland-Pfalz v. 31.07.1996 - 1 K 1686/96, EFG 1996, 367 (369f.); FG Rheinland-Pfalz v. 17.03.1997 - 5 K 1430/96,EFG 1997, 903 (904); FG Düsseldorf v. 5.11.1997 - 8 K 4409/97 E, EFG 1998, 378 (378f.); offen gelassen von BFH v. 17.7.1998 - VI B 81/97, FR 1998, 896 (897) = BFHE 186, 394. Eine Bindungswirkung des Urteils wird hingegen angenommen von Butzer, StuW 1999, 227 (233f.).

[134] K.Vogel/Waldhof, in BK, GG, Vorb. zu Art. 104a - 115, Rn. 546, weisen darauf hin, dass eine Quantifizierung als Folge der Konkretisierung von Verfassungsprinzipien in bestimmten Fällen wie diesem unvermeidbar ist. Da die vom 2. Senat vorgeschlagene Grenze von 50 Prozent ohnehin nur ungefähr einzuhalten ist und andererseits „jede Quantifizierung ein gewisses Maß an Dezisionismus enthält“, muss für eine andere Grenze eine größere Plausibilität sprechen. Mit einer kategorischen Ablehnung der Festsetzung irgendeiner Grenze ist jedoch keinem gedient. Gegen die Festsetzung von Belastungsobergrenzen: Mußgnug, JZ 1991, 993 (995).

3.1.2.5. Zwischenergebnis

Somit bleibt festzuhalten, dass in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die von den Freiheitsrechten vorgegebenen Wertungen vermehrt in die Prüfung einfließen und dem Gesetzgeber qualitative Belastungsgrenzen aufgezeigt werden[135]. Trotzdem hat sich die Eigentumsgarantie aus Art. 14 Abs. 1 GG bisher nicht als wirksames Schutzinstrument gegen (hohe) Abgabenlasten erwiesen bzw. erweisen können[136]. Die anstehende Aufgabe des Bundesverfassungsgerichts im Rahmen der Konkretisierung von Verfassungsprinzipien wird es dennoch weiterhin sein, aus dem Grundgesetz nicht nur qualitative, sondern auch quantitative Belastungsgrenzen (weiter) zu entwickeln, damit zur Rechtsanwendung praktikable und justiziable Grenzen zur Verfügung stehen[137]. Bis dahin wird eine Verletzung des Art. 14 Abs. 1 GG weiterhin nur schwerlich nachweisbar sein.

3.1.3. Anforderungen an den Steuergesetzgeber aus Art. 12 Abs. 1 GG

3.1.3.1. Eröffnung des Schutzbereichs

In die Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG kann nicht nur durch eine erdrosselnde Steuer eingegriffen werden, sondern auch durch steuerliche Regelungen,

---

[135] Vgl. BVerfG v. 25.09.1992 - 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (169).

[136] Vgl. Herdegen/Schön, Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe, Köln 2000, 81 m.w.N.; Papier, in Maunz/Dürig, GG, Art. 14, Rn. 175.

[137] K.Vogel/Waldhof, in BK, GG, Vorb. zu Art. 104a - 115, Rn. 546. Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 451ff.: „Eine Gesamtbelastungsgrenze, die deutlich vor der Grenze der Konfiskation liegt, ist im Sinne des Freiheitsprinzips m.E. notwendig“ (457).

die in engem Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufs stehen und objektiv eine berufsregelnde Tendenz erkennen lassen[138]. Somit kann Art. 12 Abs. 1 GG insbesondere bei steuerlichen Regelungen mit (deutlichen) Lenkungswirkungen relevant werden[139]. Ebenso wird (zumindest) in die Berufsausübung eingegriffen, wenn der Steuertatbestand an die Erlangung der Erlaubnis zur Ausübung eines bestimmten Berufs anknüpft[140]. Eine Beeinträchtigung des Art. 12 Abs. 1 GG ist durch steuerrechtliche Vorschriften auch dann gegeben, wenn diese nicht unmittelbar auf die Berufsfreiheit abzielen, sondern nur in ihrer tatsächlichen Auswirkung geeignet sind, die Berufsfreiheit eines näher bestimmten Personenkreises zu beeinträchtigen[141]. Wird allerdings nur allgemein in das Marktgeschehen eingegriffen, so ist nur der durch die allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG geschützte Bereich der wirtschaftlichen Betätigungsfreiheit beeinträchtigt[142]. Somit ist es zur Verletzung der Berufsfreiheit und damit der Eröffnung des Schutzbereichs grundsätzlich erforderlich, dass durch die steuerrechtliche Regelung die Berufsausübung unterbunden oder nennenswert

---

[138] BVerfG v. 30.10.1961 - 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 (186); BVerfG v. 29.11.1989 - 1 BvR 1402, 1528/87, BVerfGE 81, 108 (121); BVerfG v. 7.5.1998 - 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (117). Zur Kritik am Kriterium der „objektiv berufsregelnden Tendenz“, in dem objektive und subjektive Merkmale miteinander verbunden werden, vgl. K.Vogel/Waldhof, in BK, GG, Vorb. zu Art. 104a - 115, Rn. 561ff. m.w.N.

[139] Vgl. BVerfG v. 22.5.1963 - 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (162); BVerfG v. 7.5.1998 - 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (117); Waldhoff, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung, München 1997, 330f.; K.Vogel/Waldhof, in BK, GG, Vorb. zu Art. 104a - 115, Rn. 563. Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, Tübingen 1993, 314, setzt Lenkungssteuern wohl mit Steuern mit „objektiv berufsregelnder Tendenz“ gleich.

[140] BVerfG v. 30.10.1961 - 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 (186).

[141] Vgl. BVerfG v. 11.10.1977 - 1 BvR 343/73, 73, 83/74, 183 und 428/75, BVerfGE 47, 1 (21); BVerfG v. 29.11.1989 - 1 BvR 1402, 1528/87, BVerfGE 81, 108 (121); FG Baden-Württemberg v. 19.11.1996 - 6 K 238/95, EFG 1997, 728 (732); Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 431f.

[142] Vgl. BVerfG v. 5.3.1974 - 1 BvL 27/72, BVerfGE 37, 1 (18).

beeinträchtigt oder eine sinnvolle Berufsausübung unmöglich gemacht wird oder objektive oder subjektive Zulassungsvoraussetzungen gestellt werden[143].

3.1.3.2. Abgrenzung zu Art. 14 Abs. 1 GG

Gemäß der auf Wittig[144] zurückzuführenden und vom Bundesverfassungsgericht[145] übernommenen Faustformel schützt Art. 12 Abs. 1 GG den Erwerb, die Betätigung, und Art. 14 Abs. 1 GG das Erworbene, das Ergebnis einer Betätigung. Folglich würden sich die Schutzbereiche dieser Grundrechte grundsätzlich gegenseitig ausschließen. Allerdings lässt sich das dieser Formel zu entnehmende Exklusivitätsverhältnis nicht immer durchhalten. Vielmehr ist festzustellen, dass in beide Grundrechte eingegriffen wird, wenn „die freie Nutzung des Eigentums beruflichen Zwecken dient und in dieses Eigentumsrecht eingegriffen wird oder wenn in eine berufliche Tätigkeit eingegriffen wird, die funktionsnotwendig mit der Nutzung eines bestimmten Eigentumsrechts verbunden ist“[146]. Wenn somit bei einer funktionellen Betrachtung grundsätzlich ein Eingriff durch gesetzliche Regelungen in beide Grundrechte möglich ist, so kann der Faustfor-

---

[143] Vgl. FG Baden-Württemberg v. 19.11.1996 - 6 K 238/95, EFG 1997, 728 (732).

[144] Wittig, FS Müller, Tübingen 1970, 575 (590, Fn. 67).

[145] BVerfG v. 16.3.1971 - 1 BvR 52, 665, 667, 754/66, BVerfGE 30, 292 (335); BVerfG v. 25.5.1993 - 1 BvR 345/83, BVerfGE 88, 366 (377).

[146] Scholz, in Maunz/Dürig, GG, Art. 12, Rn. 138ff. m.w.N. Zu einem Eingriff in den eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetrieb führt Scholz, aaO, Rn. 141, weiterhin aus, dass Tätigkeit und Betrieb real nicht völlig voneinander geschieden sind, vielmehr beide einander bedingen, funktional aufeinander bezogen sind und daher rechtlich zusammengehören; vgl. auch Friauf, VDStJG 12, 3 (26). Zur Annahme einer Idealkonkurrenz in der Rechtsprechung vgl. BVerfG v. 14.2.1967 - 1 BvL 17/63, BVerfGE 21, 150 (160); BVerfG v. 1.3.1979 - 1 BvR 532, 533/77, 419/78 und 1 BvL 21/78, BVerfGE 50, 290 (361f.). A.A: Jarass, in Jarass/Pieroth, GG[4], Art. 12, Rn. 3.

mel zumindest jedoch eine Tendenzaussage entnommen werden, welche Grundrechtsverletzung vorrangig zu prüfen ist[147].

3.1.3.3. Rechtfertigung

Ein Eingriff in die Berufsfreiheit ist wie ein Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG nur dann gegeben, wenn dieser den Betroffenen nicht nur geringfügig beeinträchtigt[148]. Ist von einem derartigen Eingriff auszugehen, ist aufgrund der Dreistufentheorie zunächst zu prüfen, ob auf der verhältnismäßig richtigen Stufe eingegriffen wurde, insbesondere ob ein Eingriff auf einer niedrigeren Stufe als milderes Mittel zur Zweckerreichung nicht ebenso geeignet und damit ein Eingriff auf dieser Stufe nicht erforderlich war. Ferner muss dieser Eingriff gemessen an der verursachten Beeinträchtigung verhältnismäßig gewesen sein. Bei Eingriffen in die Berufsausübung ist zu prüfen, ob das gewählte Mittel zur Erreichung des angestrebten Zwecks geeignet und erforderlich ist sowie ob die Schwere des Eingriffs dem Gewicht der rechtfertigenden Gründe angemessen ist, wobei bei Eingriffen auf dieser Stufe vernünftige Gründe des Allgemeinwohls als ausreichend zu betrachten sind[149]. Eine steuerliche Regelung, bei der die Vermeidung der Steuerlast auf eine Einstellung der Erwerbstätigkeit hinausläuft, ist wegen Unverhältnismäßigkeit verfassungswidrig[150].

---

[147] Vgl. Butzer, Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, Berlin 1999, 40; Scholz, in Maunz/Dürig, GG, Art. 12, Rn. 141.

[148] Vgl. § 3, 3.1.2.3.

[149] Vgl. BVerfG v. 11.6.1958 - 1 BvR 596/56, BVerfGE 7, 377 (405); BVerfG v. 22.5.1963 - 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (167); BVerfG v. 17.2.1977 - 1 BvR 33/76, BVerfGE 44, 103 (104); FG Rheinland-Pfalz v. 31.07.1996 - 1 K 1686/96, EFG 1996, 367 (368.); FG Rheinland-Pfalz v. 17.03.1997 - 5 K 1430/96,EFG 1997, 903 (903f.).

[150] Vgl. Herdegen/Schön, Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe,

3.1.4. Anforderungen an den Steuergesetzgeber aus Art. 2 Abs. 1 GG

Steuergesetze können „in die allgemeine Handlungsfreiheit gerade in deren Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen und im beruflichen Bereich (Art. 14 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1 GG) eingreifen“[151]. Ist insofern der Schutzbereich der speziellgesetzlichen Regelungen der Art. 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG eröffnet, müsste ein Rückgriff auf den Auffangtatbestand des Art. 2 Abs. 1 GG[152] an sich entfallen, auch wenn das Bundesverfassungsgericht diese Grundrechte zusammen prüft[153]. Die Nutzung des Eigentums wird je nach ihrer sozialen Funktion der Eigentumsfreiheit oder anderen Freiheitsrechten (einschließlich Art. 2 Abs. 1 GG) zugeordnet[154].

Die allgemeine Handlungsfreiheit sichert die Einhaltung der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzordnung und somit den Betroffenen einerseits dahingehend ab, dass er nur aufgrund solcher Gesetze, die formell und materiell verfassungsgemäß sind, also gemäß Art. 2 Abs. 1 GG der verfassungsmäßigen Ordnung entsprechen, mit einem Nachteil belastet werden kann[155]. Andererseits ist Art. 2 Abs. 1 GG auch ein freiheitsrechtlicher Maßstab bei Prüfung der Ausge-

---

Köln 2000, 39.

[151] BVerfG v. 25.9.1992 - 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (169).

[152] Vgl. BVerfG v. 16.1.1957 - 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 32 (36f.).

[153] Vgl. hierzu Vogel/Waldhof, in BK, GG, Vorb. zu Art. 104a - 115, Rn. 570 m.w.N.

[154] Vgl. Pieroth/Schlink, Grundrechte[16], Rn. 915; Wieland, in Dreier, GG, Art. 14, Rn. 150.

[155] Vgl. BVerfG v. 13.12.1966 - 1 BvR 512/65, BVerfGE 21, 1 (3); FG Rheinland-Pfalz v. 31.07.1996 - 1 K 1686/96, EFG 1996, 367 (368). Wacke, StbJb 1966/67, 75 (107), spricht daher von einem Grundrecht auf Steuerfreiheit. Art. 2 Abs. 1 GG ist insofern die „Umschaltnorm für die Individualrüge der Verletzung objektiven Verfassungsrechts durch den einzelnen Steuerbürger“, Vogel/Waldhof, in BK, GG, Vorb. zu Art. 104a - 115, Rn. 566.

staltung und Begrenzung von Steuernormen zu entnehmen[156]. Ein Eingriff durch eine steuerrechtliche Regelung in den von Art. 2 Abs. 1 GG geschützten Bereich der freien wirtschaftlichen Entfaltung (als verantwortlicher Unternehmer) ist gerechtfertigt, wenn dem Betroffenen ein unantastbarer angemessener Spielraum verbleibt[157]. Entspricht die Belastung dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, wird von der Einhaltung des verlangten angemessenen Spielraums ausgegangen[158].

3.1.5. Vorgaben aus Art. 1 Abs. 1, 20 Abs. 1 GG

Nach den Art. 1 Abs. 1, 20 Abs. 1 GG ist der Gesetzgeber daran gebunden, das Existenzminimum, die indisponiblen Aufwendungen für den eigenen Unterhalt, der Steuerpflichtigen steuerfrei zu stellen. In diesen Bereich darf nicht durch steuerrechtliche Regelungen eingegriffen werden[159].

3.1.6. Vorgaben aus Art. 6 Abs. 1 GG

Nach Art. 6 Abs. 1 GG ist der Gesetzgeber daran gebunden, Ehe und Familie zu

---

[156] Vgl. Vogel/Waldhof, in BK, GG, Vorb. zu Art. 104a - 115, Rn. 566 m.w.N.

[157] Vgl. BVerfG v. 20.7.1954 - 1 BvR 459, 484, 548, 555, 623/52 u.a., BVerfGE 4, 7 (16); BVerfG v. 14.10.1970 - 1 BvR 306/68, BVerfGE 29, 260 (267); BVerfG v. 1.3.1979 - 1 BvR 532, 533/77, 419/78 und 1 BvL 21/78, BVerfGE 50, 290 (366); BVerfG v. 31.5.1988 - 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232 (244f.).

[158] Vgl. BVerfG v. 8.4.1987 - 2 BvR 909, 934, 935, 936, 938/82 u.a., BVerfGE 75, 108 (155); BVerfG v. 31.5.1988 - 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232 (244f.).

[159] Vgl. § 3, 3.3.1.3.2.

schützen, das Rechtsinstitut der Ehe zu gewährleisten[160]. Bei personenbezogenen Steuern müssen daher die Familienverhältnisse des Steuerschuldners berücksichtigt werden[161]. In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hat Art. 6 Abs. 1 GG zuletzt nicht nur als den Gleichheitssatz konkretisierendes Benachteiligungsverbot, sondern auch als Abwehrrecht gegen (steuerrechtliche) Eingriffe an Bedeutung gewonnen. So ist beispielsweise ebenfalls das Existenzminimum des Ehepartners und der Kinder steuerfrei zu stellen, wobei die aus Art. 6 Abs. 1 GG abzuleitenden Vorgaben an den Gesetzgeber auch durch typisierende Regelungen im einfachen Steuerrecht umgesetzt werden können[162]. Unterlässt der Gesetzgeber dies, würde er in verfassungswidriger Weise Eheleute/Familien steuerlich schlechter stellen als vergleichbare (kinderlose) unverheiratete Paare oder Ledige. Folglich ist auch der Betreuungs- und Erziehungsbedarf für Kinder steuerlich zu berücksichtigen[163]. Weiterhin ist zu beachten, dass auch bei Vorliegen sachlicher Gründe regelmäßig Gesetze wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG[164] beanstandet werden. Der Grund dafür ist darin zu sehen, dass Praktikabilitätserwägungen hinter der besonderen verfassungsrechtlichen Wertentscheidung des Art. 6 Abs. 1 GG zu-

---

[160] Zu den Wirkungen des Art. 6 Abs. 1 GG als Abwehrrecht, als Institutsgarantie und als Schutzrecht vgl. Pieroth/Schlink, Grundrechte[16], Rn. 634; Papier, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 117 (132 m.w.N.).

[161] Vgl. H.Schneider, Gesetzgebung[2], Heidelberg 1991, Rn. 61.

[162] Vgl. dazu Arndt/Schumacher, AÖR 118 (1193), 513 (564ff.); Papier, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 117 (132ff.) sowie § 3, 3.3.1.3.2.

[163] Vgl. BVerfG v. 10.11.1998 - 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (217); BVerfG v. 10.11.1998 - 2 BvL 42/93, NJW 1999, 561 (561). Zur Kritik siehe H.P.Schneider, NJW 1999, 1303 (1303ff.).

[164] Mittlerweile wird Art. 6 Abs. 1 GG auch als besonderer Gleichheitssatz qualifiziert, so dass ein Rückgriff auf Art. 3 Abs. 1 GG nicht mehr vorgenommen wurde; BVerfG v. 10.11.1998 - 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (232ff.). Zur Kritik vgl. H.P.Schneider, NJW 1999, 1303 (1304f.).

rückzutreten haben[165].

3.1.7. Auswirkungen auf die Rechtmäßigkeit von Typisierungen

Die neuere Rechtsprechung – insbesondere des 2.Senats des Bundesverfassungsgerichts - zu den freiheitsrechtlichen Vorgaben für die Besteuerung hat den Handlungsspielraum des Gesetzgebers mittlerweile effektiver eingeengt[166]. Diese Steigerung der Effektivität der Freiheitsrechte[167] ist unter dem Aspekt zu begrüßen, dass „das Leistungsfähigkeitsprinzip die Brücke der Gerechtigkeit bildet, die auf den Pfeilern der Gleichheit und der Freiheit ruht“[168]. Art. 3 Abs. 1 GG ist also der letztverbindliche, nicht jedoch der alleinige Maßstab für die Rechtmäßigkeit von einkommensteuerrechtlichen Regelungen. Vielmehr zwingen die Grundrechte und das Verhältnismäßigkeitsprinzip den Gesetzgeber dazu, den individuellen Konturen des jeweiligen Falles möglichst schonend

---

[165] Vgl. BVerfG v. 17.1.1957 - 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (82f.); BVerfG v. 22.7.1970 - 1 BvR 285/66, 445/67 und 192/69, BVerfGE 29, 104 (112ff.); Rüfner, in BK, GG, Art. 3, Rn. 211 m.w.N. Isensee, StuW 1994, 3 (10), spricht daher auch von einem empfindlichen Freiheitsbereich, dessen innere Gestaltungsfreiheit resistent ist gegen steuerliche Regulierung und besonderen Schutz gegen steuerliche Diskriminierung gewährt.

[166] Vgl. BVerfG v. 22.06.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137). Der bisherige geringere Stellenwert der Freiheitsrechte im Steuerrecht ist nach Birk, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 157 (172), u.a. daher gerechtfertigt, dass dann, wenn freiheitsrechtliche Abwehrrechte instrumentalisiert werden würden, der Gemeinwohlbezug der Steuer aus dem Blick geraten könnte, das Steuerrecht als Recht der Lastenverteilung jedoch an der gemeinwohlbezogenen Gleichheit zu messen ist.

[167] Vgl. Butzer, Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, Berlin 1999, 49ff. m.w.N. Lang, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 173 (185), führt an, dass „der Quantensprung vom Verbot der Erdrosselungssteuer zum Halbteilungsgrundsatz die verfassungsrechtliche Gewährleistung des Eigentums aus ihrer völligen Ineffizienz im Abgabenrecht herausführte“.

[168] Lang, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 173 (184). Vgl. auch Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 4, Rn. 226.

nachzugehen[169]. Damit wird der grobe Rahmen vorgegeben, in dem der Gesetzgeber Steuergerechtigkeit durch Steuergleichheit zu verwirklichen hat[170], wobei diesem bei der Berücksichtigung unvermeidbarer Privataufwendungen durch Art. 1 Abs. 1, 6 Abs. 1, 20 Abs. 1 GG strengere Grenzen gesetzt werden als nach Art. 2 Abs. 1, 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG bei der Berücksichtigung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten[171].

Dieser „individualisierenden Tendenz", die grundsätzlich einer zu weitgehenden Gleichbehandlung entgegensteht, sind aber ihrerseits Grenzen durch den Gleichheitssatz und Typisierungsnotwendigkeiten im Steuerrecht gesetzt[172], da das Steuerrecht zur Bewältigung von Massenverfahren praktikabel bleiben muss. Insofern ist bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit im Rahmen des Übermaßverbots zu beachten, dass eine Typisierung dadurch erforderlich (notwendig) sein kann, dass eine (stärker) individualisierende Regelung mangels Praktikabilität nicht ebenso wirksam umsetzbar wäre und damit nicht als milderes, gleich wirksames Mittel in Betracht kommt bzw. die Typisierung aus Praktikabilitätserwägungen zumindest verhältnismäßig i.e.S. ist. Weiterhin ist zu beachten, dass der Gesetzgeber zu einer abstrakt generellen Gesetzgebung befugt ist, bei der die verallgemeinernde Regel, die dafür bestimmt ist, für eine Vielzahl von Fällen zu gelten und anwendbar zu sein, das Individuelle, Besondere des Einzelfalls gerade vernachlässigen muss[173]. Diese Gedanken spiegeln sich

---

[169] Vgl. Kirchhof, FS Meyding, Heidelberg 1994, 3 (13).

[170] Vgl. Jachmann, StuW 1998, 193 (198).

[171] Vgl. § 3, 3.3.1.3.

[172] Vgl. Kirchhof, FS Meyding, Heidelberg 1994, 3 (13) und VDStJG 21, 9 (21); Lerche, HStR V, 1992, § 122, Rn. 18. Siehe auch Fn. 45.

[173] Vgl. BVerfG v. 28.6.1960 - 2 BvL 19/59, BVerfGE 11, 245 (254); BVerfG v. 31.5.1990 - 2 BvL 12, 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159 (185f.). Vgl. auch BVerfG v. 17.11.1992 - 1 Bvl 8/87, BVerfGE 87, 234 (255); BVerfG v. 8.6.1993 - 1 BvL 20/85, BVerfGE 89, 15 (23). Aus diesem Grund verlangt Kirchhof, FS Meyding, Heidelberg

auch in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wider, wenn dieses feststellt, dass „der Gleichheitssatz nicht eine immer mehr individualisierende und spezialisierende Gesetzgebung fordert, die letztlich die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs gefährdet, sondern die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes“[174]. Demzufolge können die Grundrechte zwar den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (grob) eingrenzen und gegebenenfalls für den Grad der Typisierung besondere Rechtfertigungsvoraussetzungen verlangen, Typisierungen an sich stehen sie aber nicht grundsätzlich entgegen. Vielmehr können die hinter der Typisierung stehenden und die aus dem Gleichheitssatz ableitbaren Gründe einen Eingriff in das jeweilige Freiheitsrecht rechtfertigen[175].

1994, 3 (5f.,9 und 20), das im einzelnen Steuergesetz gerade der Belastungsgrund genannt wird, damit die Gesetzesanwendung erleichtert, Steuergerechtigkeit verwirklicht wird. Vgl. Kirchhof, aaO, 20: „Eine rechtsstaatliche Steuer muss jedoch dem Gleichheitssatz und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip genügen. Gleichheit aber setzt im Vergleichsgegenstand, Verhältnismäßigkeit im Ziel einer steuerlichen Teilhabe am jeweiligen Steuergegenstand einen rechtfertigenden Belastungsgrund voraus. Steuergerechtigkeit ist nur zu ermitteln, wenn dieser Belastungsgrund in einfachen Tatbeständen gefasst und sodann in verstehbaren Belastungsgrundlagen verdeutlicht wird“. Den Nutzen der Angabe des Belastungsgrundes zweifelt hingegen Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 355, an.

[174] BVerfG v. 10.4.1997 - 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6). Vgl. BVerfG v. 7.12.1999 - 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 (309) = DVBl 2000, 351; BFH v. 24.02.2000 - III 59/98, DStR 2000, 765 (766f.) = BStBl II 2000, 273 = BFHE 191, 286.

[175] Vgl. auch Kirchhof, HStR V, § 124, Rn. 300: „Richtiger dürfte es sein, die Vereinfachung nicht als Freiheitseingriff, sondern als Grundlage der Rechtsanwendungsgleichheit zu beurteilen“. Dementsprechend würden die Freiheitsrechte nur geringen Einfluss auf den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei steuervereinfachenden Typisierungen haben.

3.2. Vereinbarkeit von Typisierungen mit Art. 3 Abs. 1 GG

3.2.1. Ungleichbehandlung

Art. 3 Abs. 1 GG ist (vereinfachend) nicht nur das Gebot zu entnehmen, wesentlich Gleiches gleich, sondern auch das Gebot, wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln[176]. Zur Bestimmung der Wesentlichkeit ist im Einkommensteuerrecht daran anzuknüpfen, dass unterschiedlich hohe abzugsfähige Ausgaben wesentliche Unterschiede darstellen. Führt eine durch eine Typisierung verursachte pauschale Besteuerung, bei der individuelle Besonderheiten des einzelnen steuerpflichtigen Sachverhalts nicht berücksichtigt werden, dazu, dass Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit unterschiedlich hoch besteuert werden, so ist diese Ungleichbehandlung wesentlich gleicher Fälle rechtfertigungsbedürftig[177].

3.2.2. Rechtfertigung

Gemäß der neuen Formel des Bundesverfassungsgerichts ist eine Ungleichbe-

---

[176] Ständige Rechtsprechung. Vgl. BVerfG v. 9.8.1978 - 2 BvR 831/76, BVerfGE 49, 148 (165); BVerfG v. 15.07.1998 - 1 BvR 1554/89, 963, 964/94, BVerfGE 98, 365 (385). Zur Kritik am Kriterium der Wesentlichkeit vgl. Michael, JuS 2001, 148 (152), der insbesondere danach fragt, was das Wesentliche der Gleichheit sein soll und wann dementsprechend unwesentliche Unterschiede gegeben sind.

[177] Vgl. Ruppe, VDStJG 21, 29 (51); Arndt, NVwZ 1988, 787 (790); Jachmann, FS Offerhaus, Heidelberg 1999, 1071 (1085). Jede Ungleichbehandlung kann je nach gewähltem Vergleichsmaßstab auch als Gleichbehandlung verstanden werden; vgl. Pieroth/Schlink, Grundrechte[16], Rn. 436 m.w.N. Stellt man beispielsweise darauf ab, dass durch eine pauschal begrenzte Abzugsmöglichkeit von Erwerbsaufwendungen Steuerpflichtige mit unterschiedlich hohen Erwerbsaufwendungen nur den gleichen Betrag in Abzug bringen können, so ist von einer rechtfertigungsbedürftigen Gleichbehandlung wesentlich ungleicher Fälle auszugehen.

handlung wesentlich gleicher Fälle gerechtfertigt, wenn zwischen den verschiedenen Gruppen von Normadressaten Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie eine ungleiche Behandlung rechtfertigen[178]. Allerdings ist der Gesetzgeber nicht nur dort zu einer Ungleichbehandlung berechtigt, wo bereits eine Ungleichbehandlung rechtfertigende Gründe bestehen. Vielmehr kann der Gesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungsmöglichkeiten auch Unterschiede erst schaffen[179].

Kirchhof leitet die Rechtfertigung von Typisierungen und damit das Vorliegen gewichtiger Gründe schwerpunktmäßig daraus ab, dass der Gleichheitssatz auch die Gleichheit im Belastungserfolg verlange[180]. Somit müsse der Gesetzgeber bei der Gesetzgebung darauf achten, dass seine Gesetze vollziehbar seien und damit neben der Rechtsetzungsgleichheit auch Rechtsanwendungsgleichheit erzielt werde. Könne ein (stärker) differenzierendes Gesetz mangels Vollziehbarkeit nur zu einer Ungleichbehandlung im Belastungserfolg führen, so soll aus diesem Grund ein (vollziehbares) typisierendes Gesetz bei Festsetzung realitätsgerechter Grenzen mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sein. In diesem Fall würden die durch Typisierungen verursachten Vereinfachungseffekte insgesamt zu einer

---

[178] Vgl. BVerfG v. 10.5.1972 - 1 BvR 286, 293, 295/65, BVerfGE 33, 171 (189); BVerfG v. 26.4.1978 - 1 BvL 29/76, BVerfGE 48, 227 (235); BVerfG v. 6.12.1983 - 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (354); BVerfG v. 29.11.1989 - 1 BvR 1402, 1528/87, BVerfGE 81, 108 (118); BVerfG v. 23.1.1990 - 1 BvL 4,5,6, 7/87, BVerfGE 81, 228 (236) = BStBl II 1990, 483; BVerfG v. 8.6.1993 - 1 BvL 20/85, BVerfGE 89, 15 (22f.). Siehe auch Michael, JuS 2001, 148 (152).

[179] Vgl. Pieroth/Schlink, Grundrechte[16], Rn. 441 m.w.N. Im Schrifttum werden diese unterschiedlichen Zielsetzungen auch mit der Verfolgung interner oder externer Zwecke beschrieben.

[180] Kirchhof, Gutachten F für den 75. Deutschen Juristentag, F 9 und FS Meyding, Heidelberg 1994, 3 (11f.) sowie Harzburger Steuerprotokoll 1993, 27 (29f.). Vgl. auch Jachmann, StuW 1998, 193 (203) sowie BVerfG v. 10.4.1997 - 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6): „Steuerrechtliche Regelungen sind so auszugestalten, dass Gleichheit im Belastungserfolg für alle Steuerpflichtigen hergestellt werden kann“. Siehe auch BVerfG v. 27.06.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271).

gerechteren, gleichmäßigeren Besteuerung führen. Demnach sollen bereits bei der Gesetzesfassung die zur Verfügung stehenden personellen und finanziellen Mittel berücksichtigt werden und den Gesetzgeber zum Beschluss einer vollziehbaren (typisierenden) Regelung anhalten[181]. Nach dieser Auffassung steuern Steuergerechtigkeit (Gleichheit) und Steuervereinfachungen (Typisierungen) auf dasselbe Ziel zu und sind daher grundsätzlich miteinander vereinbar.

Von anderer Seite wird hingegen die Gegensätzlichkeit zwischen Steuervereinfachung und Steuergerechtigkeit und damit die durch das einzelne materielle Steuergesetz verursachte rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung wesentlich gleicher Fälle betont, das Augenmerk also auf die Auswirkungen des Gleichheitssatzes auf der Ebene der Rechtsetzungsgleichheit gelegt[182]. Auch wenn der aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitende Grundsatz der Steuergerechtigkeit einfaches und vollziehbares Recht und damit Typisierungen verlange, darf nach dieser Auffassung nicht vernachlässigt werden, dass eine durch Typisierungen verursachte Ungleichbehandlung durch ausreichende sachliche Gründe gerechtfertigt, verhältnismäßig, sein müsse. Das Verbot der unverhältnismäßigen Ungleichbehandlung wesentlich gleicher Fälle soll einer Typisierung dahingehend Grenzen setzen, dass bestehende Verschiedenheiten entsprechend ihres Gewichts und ihrer Bedeutung im Rahmen des Normzwecks zu berücksichtigen seien. Zudem sollen sich die (steuervereinfachenden) typisierenden Regelungen zur Verhinderung einer schematischen Gleichförmigkeit im Rahmen der Wertungen des jeweiligen Steuergesetzes bzw. Steuersystems halten[183]. Die erzielte

---

[181] Dass der Gesetzgeber auch seiner Verantwortung für den Gesetzesvollzug bei der Gesetzgebung Rechnung tragen sollte, ist unbestritten. Vgl. z.B. Fischer, VDStJG 21, 267 (282).

[182] Vgl. Ruppe, VDStJG 21, 29 (30f. und 49ff. m.w.N.) ; Friauf, VDStJG 21, 85 (86); Waldhoff, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung, München 1997, 5. Vgl. auch Söhn, ZRP 1988, 344 (345).

[183] Friauf, VDStJG 21, 85 (86). Vgl. zu dieser Kritik auch Strahl, BB 1997, 341 (343), der bei der Ablösung eines inhaltlichen Prinzips (der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit)

Belastungsgleichheit allein kann demnach nicht die Ungleichbehandlung rechtfertigen.

Letzterer Meinung ist zu folgen. Auch wenn nicht geleugnet werden kann, dass die Steuervereinfachung ein Gebot der Stunde ist, so kann dadurch nicht übertüncht werden, dass die erzielten Vereinfachungseffekte mit der Ungleichbehandlung wesentlich gleicher Fälle und damit mit einem rechtfertigungsbedürftigen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG erkauft werden. Insofern divergiert die durch Typisierungen verursachte Steuervereinfachung grundsätzlich mit dem aus dem Gleichheitssatz abgeleiteten Gebot der Steuergerechtigkeit[184]. Demnach kann die beabsichtigte Gleichheit im Belastungserfolg nicht allein maßgebend sein und generell als gewichtiger Grund die Ungleichbehandlung wesentlich gleicher Fälle rechtfertigen. Zu fragen ist somit zunächst, ob sich das auf weitere Differenzierungen verzichtende einzelne materielle Steuergesetz in die Wertungen des Steuersystems einfügt, Struktur und Belastungskonzeption der einzelnen Steuer erhalten bleiben, die Ungleichbehandlung nicht unverhältnismäßig ist[185]. Hier ist zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber grundsätzlich den durch die Freiheitsrechte vorgegebenen Rahmen einzuhalten hat und insofern differenzieren sollte. Ist ein zu sehr differenzierendes (individualisierendes) Gesetz jedoch nicht mehr vollziehbar (oder führt eine zu sehr auf Einzelfallgerechtigkeit ausgelegte Gesetzgebung insgesamt zur Unüberschaubarkeit des ganzen Steuerrechts)[186], so ist aus Vereinfachungsgesichtspunkten die Gleichheit im Be-

---

durch einen technischen Grundsatz (Steuervereinfachung durch Typisierungen) einen Zustand der Rechtlosigkeit des Einzelnen befürchtet.

[184] Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 354.

[185] Vgl. Ruppe, VDStJG 21, 29 (30f.).

[186] Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 354f., spricht in diesem Zusammenhang davon, dass zu stark differenzierende (individualisierende) Normen so kompliziert sein können, dass sie weder von den Steuerpflichtigen noch von den Finanzbehörden im einzelnen richtig beachtet und umgesetzt werden können. Die dadurch verursachte „erfahrungsgemäße“ Un-

lastungserfolg anzustreben. Insofern ist das Gebot der Belastungsgleichheit entsprechend der Auffassung Kirchhofs als Rechtfertigungsargument für eine Ungleichbehandlung wesentlich gleicher Fälle heranzuziehen. In diesem Fall ergänzen sich die Prinzipien der Steuergerechtigkeit und der Steuervereinfachung[187]. Im Einzelnen ist daher gemäß der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu untersuchen, wie intensiv der Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG ist und ob durch die Typisierung realitätsgerechte Grenzen gezogen wurden, bei denen nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Betroffenen benachteiligt wird, so dass die Typisierung aus Praktikabilitätsgründen gerechtfertigt wäre. Ist dies nicht der Fall, ist zu prüfen, ob die Vorteile der Typisierung bzw. die neben der Praktikabilität verfolgten Ziele insgesamt in einem „rechten Verhältnis“ zu den hervorgerufenen Beeinträchtigungen stehen, so dass also dann eine gleichheitsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen ist. Zu beachten ist ferner, dass Typisierungen auch dann als mit Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich vereinbar betrachtet werden können, wenn in anderen Ländern mit vergleichbarer demokratischer Tradition davon ausgegangen wird, dass eine ähnliche Typisierung mit dem Gleichheitssatz der dortigen Verfassung vereinbar ist[188].

---

gleichbehandlung sei dann nicht mehr hinnehmbar. Insofern soll dann eine Regelung, die zu einer Gleichheit im Belastungserfolg führt, vorzuziehen sein. Vgl. auch Isensee, StuW 1994, 3 (8).

[187] Vgl. Zeitler, DStZ 1998, 705 (706); Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 354ff.: „Wird durch die Typisierung letztlich mehr Belastungsgleichheit erreicht als ohne sie, so ist es hinzunehmen, dass dadurch ungleiche Fälle in Grenzen gleich behandelt werden. In Grenzen, d.h., die erfassten Fälle dürfen sich vom Typus nicht weit entfernen, weil sich sonst unverhältnismäßige Abweichungen vom Individualfall einstellen können. Fallen die Fälle weit auseinander, so fehlt es an Typisierbarkeit“.

[188] Zum Gleichheitssatz in ausländischen Verfassungen sowie zum Einfluss beispielsweise der Interpretation des Gleichheitssatzes durch die Verfassungsrechtsprechung in den USA auf die deutsche Verfassungsrechtsprechung vgl. Heun, in Dreier, GG, Art. 3, Rn. 12 m.w.N. Bezüglich der Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Ausland vgl. § 4, 1.3.

3.2.2.1. Benachteiligung einer verhältnismäßig kleinen Zahl

Durch die mit einer (unwiderlegbaren[189]) Typisierung verursachte Ungleichbehandlung wesentlich gleicher Fälle darf nur eine verhältnismäßig kleine Zahl an Betroffenen benachteiligt werden, wenn sie bereits aus Praktikabilitätserwägungen gerechtfertigt sein soll[190]. Dies widerspricht scheinbar dem Gleichheitssatz, der grundsätzlich gerade einer individuellen und einmaligen Sonderbelastung im Gegensatz zur generellen Regel entgegentreten soll. Hier ist eine Benachteiligung einer verhältnismäßig kleinen Zahl von Betroffenen deshalb gerechtfertigt, weil ansonsten eine typisierende oder generalisierende Regelung generell unmöglich wäre. Eine derartige Einschränkung würde zudem der Tatsache zuwiderlaufen, dass dem Gesetzgeber im Steuerrecht ein weiter Gestaltungsspielraum zugestanden wird[191]. Der Zweck dieser Voraussetzung ist somit darin zu sehen, den Gesetzgeber zu einer möglichst weiten Beobachtungsperspektive zu verpflichten, damit er durch die Typisierung möglichst allen betroffenen Gruppen und Regelungsgegenständen gerecht wird bzw. werden kann[192]. Wird hingegen eine verhältnismäßig große Gruppe von Betroffenen benachteiligt, steigen

---

[189] Bei einer widerlegbaren Typisierung obliegt es dem Betroffenen, den Gegenbeweis zu führen und damit eine von der typisierenden Regelung abweichende (realitätsgerechtere) Behandlung seines Falles herbeizuführen. Da insofern keine unvermeidbare, endgültige Benachteiligung gegeben ist, kann allenfalls eine Benachteiligung darin gesehen werden, dass der Betroffene den Gegenbeweis führen muss. Demzufolge steht dem Gesetzgebers bei einer widerlegbaren Typisierung ein größerer Gestaltungsspielraum zu.

[190] Vgl. Fn. 45. Insofern kann dann von einem rechten Verhältnis zwischen den Vorteilen der Typisierung (Praktikabilität) zu den verursachten Ungleichbehandlungen (einer verhältnismäßig kleinen Zahl von Steuerpflichtigen) ausgegangen werden.

[191] Vgl. BVerfG v. 28.6.1960 - 2 BvL 19/59, BVerfGE 11, 245 (254); BVerfG v. 31.5.1990 - 2 BvL 12, 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159 (185f.). Vgl. auch BVerfG v. 17.11.1992 - 1 Bvl 8/87, BVerfGE 87, 234 (255); BVerfG v. 8.6.1993 - 1 BvL 20/85, BVerfGE 89, 15 (23).

[192] Kirchhof, FS Meyding, Heidelberg 1994, 3 (10).

damit die Anforderungen an die Feststellung eines rechten Verhältnisses zwischen den mit der Typisierung verbundenen Vorteilen und Beeinträchtigungen der Betroffenen, reichen bloße Praktikabilitätserwägungen nicht aus[193].

3.2.2.2. Ungleichbehandlung von geringer Intensität

Eine aus Praktikabilitätsgründen erforderliche Typisierung kann darüber hinaus bereits dann gerechtfertigt sein, wenn die Ungleichbehandlungen gleicher Fälle nur von geringer Intensität sind[194]. Zur Beurteilung der Schwere der Ungleichbehandlung ist gegebenenfalls nicht nur die einzelne Norm, sondern das ganze Gesetz oder eine Gruppe von Gesetzen als Maßstab heranzuziehen[195]. Zu berücksichtigen ist, ob der Gegenbeweis zulässig ist, ob es sich also um eine widerlegbare oder eine nicht widerlegbare Typisierung handelt, wobei im ersteren Fall von einem geringfügigeren Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG auszugehen ist[196]. Auftretende Härtefälle mit intensiven Ungleichbehandlungen können zudem hinzunehmen sein, wenn diese Härten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar sind. Gegebenenfalls ist auf eine Lösung im Billigkeitswege zu verweisen[197]. Der Grund für diese Ausnahme ist darin zu suchen, dass es in der Natur der Sache liegt, dass es bei einer verallgemeinernden Regelung zu einzelnen Härtefällen kommt. Ein weiterer Grund für die Zulässigkeit von Härtefällen kann darin gesehen werden, dass der Gesetzgeber, wenn er nicht auf empirisch gesam-

---

[193] Vgl. BVerfG v. 8.10.1991 - 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (365).

[194] Vgl. Nachweise auf die Rechtsprechung in Fn. 45.

[195] Vgl. BVerfG v. 24.1.1961 - 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (341).

[196] Vgl. § 3, 4.1. sowie Fn. 45.

[197] Vgl. Fn. 64, 65 und 66.

melte Daten zurückgreifen kann, sich auf Einschätzungen und Prognosen verlassen muss. Da er hierbei nicht alle möglichen Sachverhaltskonstellationen voraussehen kann, muss ihm ein erweiterter Gestaltungsspielraum zugestanden und damit die Möglichkeit gröberer Typisierungen eingeräumt werden, was auch das Risiko des Auftretens einzelner Härtefälle beinhaltet[198].

3.2.2.3. Festsetzung realitätsgerechter Grenzen

Im Rahmen einer Typisierung dürfen keine realitätsfremden Grenzen gezogen[199], darf nicht vom atypischen Fall ausgegangen werden[200]. Diese Voraussetzung ist im Zusammenhang mit den bisher angeführten Anforderungen zu sehen und stellt eher eine Selbstverständlichkeit dar. So werden dann, wenn keine realitätsgerechten Grenzen festgesetzt werden, weder eine verhältnismäßig geringe Anzahl von Fällen entgegen dem Gleichheitssatz (un-)gleich behandelt werden noch nur geringfügige Verstöße gegen den Gleichheitssatz festzustellen sein. Resultieren aus der Anwendung der typisierenden Regelung unverhältnismäßige Abweichungen vom Individualfall, so spricht dies eher dafür, dass sich diese Fälle generell einer Typisierbarkeit entziehen, wenn sie nicht durch angemessene Zielsetzungen des Gesetzgebers gerechtfertigt sind[201]. Bloße Praktika-

---

[198] Vgl. BVerfG v. 10.5.1972 - 1 BvR 286, 293, 295/65, BVerfGE 33, 171 (189f.) m.w.N.; Kirchhof, FS Meyding, Heidelberg 1994, 3 (10). Hat der Gesetzgeber hingegen ausreichende Daten gesammelt, ist er gegebenenfalls zu einer Anpassung der Regelung verpflichtet; vgl. Fn. 58.

[199] Vgl. Fn. 62. Die Forderung der Festsetzung realitätsgerechter Grenzen ist aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abzuleiten; vgl. Prokisch, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 293 (306).

[200] BVerfG v. 7.10.1969 - 2 BvR 555/67, BVerfGE 27, 142 (150).

[201] Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 356. Bei untrennbar gemischten Aufwendungen, die (wie die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) auch wesentlich privat ver-

bilitätserwägungen sind dann als nicht ausreichend zu betrachten. In diesem Fall verlagert sich die Prüfung auf die Feststellung eines „rechten Verhältnisses".

3.2.2.4. „Rechtes Verhältnis" - Vorliegen gewichtiger Gründe

Das Vorliegen eines „rechten Verhältnisses" erlangt besondere Bedeutung, wenn Ungleichbehandlungen von größerer Intensität oder einer nicht verhältnismäßig kleinen Zahl von Personen festzustellen sind. In diesem Fall ist zu prüfen, welche weiteren Zielsetzungen der Gesetzgeber mit der Typisierung verfolgt und ob diese für ein „rechtes Verhältnis" zwischen den Vor- und Nachteilen der Typisierung sorgen[202]. Dann ist also gemäß der „neuen Formel" zu prüfen, ob Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht beistehen, dass sie eine ungleiche Behandlung rechtfertigen[203]. Die Ungleichbehandlung muss dann also verhältnismäßig sein. Hierbei ist zu beachten, dass sich die Verhältnismäßigkeitsprüfung bezogen auf den Gleichheitssatz von der Prüfung des Übermaßverbotes bei Eingriffen in Freiheitsrechte unterscheidet.

3.2.2.4.1. Geeignetheit

Aufgrund der dem Gesetzgeber zustehenden Einschätzungsprärogative ist re-

---

anlasst sind, hätte dies zur Folge, dass eine Typisierung regelmäßig nicht möglich wäre, da sich die Höhe des privaten Anteils nicht beziffern lässt. Daher ist in diesen Fällen auf das Bestehen eines „rechten Verhältnisses" zwischen Vorteilen der Pauschalierungen und verursachten Gleichheitsverstößen abzustellen.

[202] Vgl. BVerfG v. 8.10.1991 - 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (365).

[203] Vgl. Fn. 51 – 57 sowie Kirchhof, HStR V, § 124, Rn. 300.

gelmäßig von der Geeignetheit des mit der Typisierung gewählten Differenzierungsgrades (als dem Mittel) zur Erreichung des Gleichbehandlungsziels bzw. der Einnahmeerzielung auszugehen. Eine Typisierung ist also nicht von vornherein als völlig ungeeignetes Mittel zu disqualifizieren. Demnach wird hier nur eine gleichheitsbezogene Willkürkontrolle durchgeführt[204].

3.2.2.4.2. Erforderlichkeit

Ob die Erforderlichkeit im Rahmen der Vereinbarkeit einer Typisierung mit Art. 3 Abs. 1 GG zu prüfen ist, wird angezweifelt. So könnte der Gesetzgeber, sollte er mildere Mittel berücksichtigen müssen, zu sehr eingeschränkt werden. Ferner seien hier im Gegensatz zur Prüfung der Rechtmäßigkeit von Eingriffen in Freiheitsrechte keine Alternativlösungen zu untersuchen[205]. Werde mit einem Pauschsatz beispielsweise die Höhe der Abzugsfähigkeit von Erwerbsaufwendungen im Einkommensteuerrecht beschränkt, müsste ansonsten jeder höhere Pauschsatz als den Steuerpflichtigen weniger belastendes Mittel in die Bewertung der Rechtmäßigkeit einfließen. Demnach wäre gegebenenfalls der gewählte Pauschsatz jeweils als nicht erforderlich zu betrachten, der Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG übermäßig. Unter diesen Umständen wäre es dem Gesetzgeber trotz ausgeprägten Gesetzgebungsspielraums im Steuerrecht nahezu unmöglich, irgendeinen Pauschsatz oder anders gearteten Schwellenwert festzusetzen[206]. Zu-

---

[204] Vgl. Michael, JuS 2001, 148 (153f.); Kirchhof, HStR V, § 124, Rn. 161.

[205] Vgl. Michael, JuS 2001, 148 (154); Gubelt, in von Münch/Kunig, GG, Art. 3, Rn. 29 m.w.N.. Zu den Grenzen des Erforderlichkeitsprinzips bei den Freiheitsrechten siehe Lerche, HStR V, § 122, Rn. 18ff.

[206] Vgl. BVerfG v. 31.5.1990 - 2 BvL 12, 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159 (185f.). Vgl. auch BVerfG v. 17.11.1992 - 1 Bvl 8/87, BVerfGE 87, 234 (255); BVerfG v. 8.6.1993 - 1 BvL 20/85, BVerfGE 89, 15 (23) sowie Fn. 45.

dem könnte die Tatsache, dass dieser Pauschsatz u.a. aus Praktikabilitätsgründen gewählt wurde, keine angemessene Berücksichtigung finden. Für die Einschlägigkeit des Erforderlichkeitsprinzips könnte hingegen sprechen, dass das Bundesverfassungsgericht teilweise im Rahmen der Abwägung zur Feststellung eines „rechten Verhältnisses“ zwischen Vor- und Nachteilen der Typisierung auf das Vorhandensein eines milderen Mittels abgestellt hat[207]. Allerdings wurde in diesen Fällen die Möglichkeit einer weniger belastenden Typisierung zur Begründung des Missverhältnisses zwischen den Vorteilen der Typisierung und den durch die Typisierung verursachten Beeinträchtigungen herangezogen. Zu beachten ist ferner, dass das Bundesverfassungsgericht lediglich prüft, ob der Gesetzgeber die „äußeren Grenzen“ seines Gestaltungsspielraums nicht überschritten hat. Eine gerechtere, vernünftigere oder zweckmäßigere Lösung und damit eine (eventuell) weniger belastende Typisierung wird grundsätzlich nicht berücksichtigt[208]. Dies spricht insgesamt dafür, dass die Erforderlichkeit kein Prüfungspunkt ist[209]. Vielmehr sind andere Typisierungs- oder Vereinfachungsmöglichkeiten, wie z.B. eine widerlegbare Pauschalierung anstatt einer unwiderlegbaren Pauschalierung, allenfalls im Rahmen der Angemessenheitsprüfung zu berücksichtigen.

3.2.2.4.3. Verhältnismäßigkeit i.e.S.

Der Gesetzgeber kann und muss nicht allen Besonderheiten eines Einzelfalls

---

[207] Vgl. BVerfG v. 8.10.1991 - 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (364); BVerfG v. 26.04.1978 - 1 BvL 29/76, BVerfGE 48, 227 (239).

[208] Vgl. Fn. 55.

[209] A.A.: Schoch, DVBl 1988. 863 (874); Wendt, NVwZ 1988, 778 (785); Koenig, JuS 1995, 313 (317).

nachgehen. Somit ist die Einzelfallgerechtigkeit einer Typisierung nicht zwangsläufig vorzuziehen. Trotzdem ist ein Abweichen von der Einzelfallgerechtigkeit rechtfertigungsbedürftig[210]. Der Grad der Rechtfertigungsbedürftigkeit der Gleichbehandlung wesentlich ungleicher Fälle ist abhängig vom Abstraktionsniveau der typisierenden Regelung. Je mehr der Gesetzgeber bei der Tatbestandsbildung von weiteren Differenzierungen absieht, obwohl das Verfassungsrecht oder die gewählte gesetzliche Ordnung weitergehende Differenzierungen erlauben oder nahelegen würde, umso mehr steigen die Anforderungen an die (sachlich) rechtfertigenden Gründe[211].

Da der Gesetzgeber grundsätzlich zu einer verallgemeinernden Gesetzgebung berechtigt ist und es an ausdrücklichen Regeln des materiellen Verfassungsrechts fehlt, ist ihm grundsätzlich eine weitgehende Gestaltungsfreiheit zuzugestehen[212]. Zu berücksichtigen ist weiterhin, dass der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bei bevorzugender Typisierung größer ist und damit auch die Anforderungen an die Rechtfertigungsbedürftigkeit geringer sind als bei einer benachteiligenden Typisierung[213]. Ebenso wird von einem größeren Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers ausgegangen, wenn dieser zur Regelung komplexer Sachverhalte nicht auf ausreichende empirisch gesammelte Daten zurückgreifen kann[214]. Dann sind anfangs auch gröbere Typisierungen zulässig. Einer strengeren Bindung unter-

---

[210] Vgl. Fischer, FR 2000, 461 (462); Isensee, StuW 1994, 3 (9f.); Herzog, NJW 1999, 25 (26f.), der auf die im Steuerrecht bestehende, dringend reformbedürftige Überregulierung verweist, die Folge des Strebens nach Einzelfallgerechtigkeit ist; Kirchhof, Stbg 1995, 68 (69) sowie Fn. 43 und 44.

[211] Kirchhof, HStR V, § 124, Rn. 296 m.w.N.

[212] Vgl. Rodi, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 187 (189f.) sowie 195ff. zu den einzuhaltenden äußeren Grenzen der Gesetzgebung.

[213] Vgl. § 3, 1.

[214] Vgl. BVerfG v. 10.5.1972 - 1 BvR 286, 293, 295/65, BVerfGE 33, 171 (189f.) m.w.N.

liegt der Gesetzgeber bei einer Typisierung hingegen dann, wenn die Regelung Auswirkungen auf die Ausübung eines Grundrechts haben kann[215].

Zur Rechtfertigung von Typisierungen sind von der Rechtsprechung sozial- und umweltpolitische, steuervereinfachende/-technische, finanzpolitische sowie verkehrstechnische Gründe anerkannt worden[216]. Auch die angestrebte Gleichheit im Belastungserfolg kann hier im Rahmen der steuertechnischen Gründe Berücksichtigung finden. Trotz Benachteiligung einer verhältnismäßig großen Gruppe von Steuerpflichtigen oder schwerer Verstöße gegen Art. 3 Abs. 1 GG kann des Weiteren noch dann von einem „rechten Verhältnis“ ausgegangen werden, wenn eine weniger belastende Typisierung aus sachlichen Gründen nicht möglich ist[217].

3.3. Typisierungen und Strukturprinzipien

Steuerrechtliche Normen sind an den übergreifenden Strukturprinzipien der Leistungsfähigkeit, der Rechtsstaatlichkeit, der Sozialstaatlichkeit und der Umweltstaatlichkeit zu messen[218]. Generell ist in diesem Zusammenhang ein einge-

---

[215] BVerfG v. 15.07.1998 - 1 BvR 1554/89, 963, 964/94, BVerfGE 98, 365 (385).

[216] Siehe insofern die Ausführungen unter § 3, 1. sowie Kirchhof, HStR V, § 124, Rn. 296ff. m.w.N. Aufgrund dieser eingeschränkten Durchschlagskraft des Gleichheitssatzes bezüglich Typisierungen wird teilweise bemängelt, dass das Bundesverfassungsgericht den Gesetzgeber von der Geltung des Gleichheitssatzes freistelle; vgl. Schoch, DVBl 1988, 863 (882); Schemmel, StuW 1995, 39 (44 m.w.N.).

[217] BVerfG v. 8.10.1991 - 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (365); BVerfG v. 26.04.1978 - 1 BvL 29/76, BVerfGE 48, 227 (239).

[218] Prokisch, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 293 (302): Im Gegensatz zu den Strukturprinzipien der Einzelsteuersysteme werden diese Prinzipien nicht vom Gesetzgeber vorgegeben, sondern sind unmittelbar aus der Verfassung herleitbar. Vgl. auch Volkmann, JuS 2001, 521 (521).

schränkter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers anzunehmen, wenn dieser ein selbst gewähltes Regelungssystem durchbrechen will. Eine auf diese Art und Weise festgestellte Systemwidrigkeit führt allerdings nur bei Evidenz zur Verfassungswidrigkeit[219]. Keine Schranken für steuerliche Normen ergeben sich hingegen aus der Steuerstaatlichkeit, da diesem Begriff hauptsächlich beschreibender Charakter zukommt und er lediglich ausdrückt, dass der Staat sich auf eine Beteiligung an der wirtschaftlichen Betätigung seiner Bürger beschränkt, nicht jedoch selbst wirtschaftet[220].

3.3.1. Typisierungen und Leistungsfähigkeitsprinzip

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts folgt aus dem in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Gebot der Steuergerechtigkeit, dass „die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird. Dies gilt insbesondere für die Einkommensteuer“[221]. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu-

---

[219] Vgl. BVerfG v. 7.10.1980 - 1 BvL 89/79, 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72 (89f.); Kannengießer, in Schmidt/Bleibtreu, GG[9], Art. 3, Rn. 16a.

[220] Vgl. Waldhoff, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung, München 1997, 312f. m.w.N. sowie § 3, 3.1.1.

[221] BVerfG v. 22.2.1984 - 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (223). Vgl. auch BVerfG v. 17.1.1957 - 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (67); BVerfG v. 24.6.1958 - 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 (68f); BVerfG v. 14.4.1959 - 1 BvL 23, 34/57, BVerfGE 9, 237 (243); BVerfG v. 24.1.1962 - 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290 (297); BVerfG v. 3.4.1962 - 1 BvL 35/57, BVerfGE 14, 34 (41); BVerfG v. 9.2.1972 - 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (339); BVerfG v. 2.10.1979 - 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, 66 (72); BVerfG v. 23.11.1976 - 1 BvR 1975, BVerfGE 43, 108 (118ff.); BVerfG v. 11.10.1977 - 1 BvR 343/73, 83/74, 183 und 428/75, BVerfGE 47, 1 (29); BVerfG v. 3.11.1982 - 1 BvR 620/78 = BVerfGE 61, 319 (343ff.); BVerfG v. 17.10.1984 - 1 BvR 527/80, 528/81 und 441/82, BVerfGE 68, 143 (152f.); BVerfG v. 29.5.1990 - 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (86f. m.w.N.); BVerfG v. 26.1.1994 - 1 BvL 12/86, BVerfGE 89, 346 (352); Söhn, VDStJG 3, 13 (17), Fn. 21; Kirchhof, in Birk/Kirchhof/Lehner, Steuern im Verfassungsstaat, Symposion zu Ehren von K.Vogel, München 1996, 27 (41). Der Gleichheitssatz fordert sowohl

folge ist die individuelle Steuerbelastung nach der Fähigkeit zu bemessen, „Steuerleistungen aus dem Einkommen im Verhältnis zum Einkommen erbringen zu können“[222]. Dies bedeutet, da Steuern nur aus dem Einkommen entrichtet werden können, dass die Fähigkeit, Steuerleistungen erbringen zu können, von der Einkommenserzielung abhängt. Diese Fähigkeit wächst mit der Höhe des disponiblen Einkommens[223]. Neben einer Herleitung des Leistungsfähigkeitsprinzips aus Art. 3 Abs. 1 GG[224], werden zudem Art. 106 GG[225], Art. 14 Abs. 1

Sachgerechtigkeit als auch Folgerichtigkeit je nach gesetzgeberischer Besteuerungskonzeption. Zur Entwicklung dieses Gebots der Folgerichtigkeit vgl. Prokisch, FS K.Vogel; Heidelberg 2000, 293 (305ff. m.w.N.), der darauf hinweist, dass das Gebot der Folgerichtigkeit nunmehr aus dem Rechtsstaatsprinzip hergeleitet wird. Nach dem Gebot der Folgerichtigkeit ist es erforderlich, dass „Wertungswidersprüche zwischen einer Regelung und ihrem normativen Umfeld gerechtfertigt oder beseitigt werden müssen“, Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Köln 1999, 165. Nach Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 4 Rn 81f., greift die Anerkennung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Fundamentalprinzip der Steuergerechtigkeit die Entwicklung von Jahrhunderten auf; vgl. auch BVerfG v. 27.6.1991- 2 BvR 1493/89 = BVerfGE 84, 239 (268ff.) sowie Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 6ff. Lang, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 173 (184) bezeichnet das Leistungsfähigkeitsprinzip als „Brücke der Gerechtigkeit, die auf den Pfeilern der Gleichheit und der Freiheit ruht“.

[222] Tipke, Die Steuerrechtsordnung I[1], 478 m.w.N.

[223] Vgl. Söhn, FinArch. Bd.46 (1988), 154 (156f.); Kirchhof, StuW 1984, 297 (298); Arndt/Schumacher, AÖR 118 (1993), 513 (518).

[224] Nach der wohl überwiegenden Meinung ist das Leistungsfähigkeitsprinzip ein Verfassungsrechtssatz, an den nach Art. 1 Abs. 3 GG alle staatliche Macht gebunden ist; vgl. BVerfG v. 22.02.1984 - 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (223ff.), Lang, FS Kruse, 313 (315); Tipke, StuW 1988, 262 (269f.); Söhn, FinArch 46 (1988), 154 (167); Kirchhof, StuW 1985, 319 (323); K.Vogel, FS Offerhaus, Köln 1999, 47 (52), Fn. 20; K.Vogel/Waldhoff, BK, Vorb. zu Art. 104a - 115 GG, Rn. 524 m.w.N. Die Meinung von K.Vogel, DStZ/A 1977, 5 (9) und Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S.159ff, dass der Gesetzgeber aus Art. 3 Abs. 1 GG nur an das Gebot der Steuergerechtigkeit gebunden und das Leistungsfähigkeitsprinzip nur eine Variante zur Gebotsverwirklichung sei, der Gesetzgeber aber grundsätzlich frei darin sei, einen Systemwechsel vorzunehmen, hat sich nicht durchsetzen können und wurde von K.Vogel in VDStJG 12, 123 (142) sowie Birk, Steuerrecht I[2], § 2, Rn. 20, auch nicht mehr vertreten; a.M.: Schaumburg, FS Tipke, Köln 1995, 125 (125); Arndt, NVwZ 1988, 789 (791), Arndt, FS Mühl, Stuttgart 1981, 17 (28f.); Kruse, StuW 1990, 322 (327).

[225] Vgl. Kirchhof, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 2, Rn. A 68ff. und 150f.; K.Vogel, VDStJG 12, 123 (141f.); K.Vogel/Waldhof, in BK, GG, Vorb. zu Art. 104a - 115, Rn. 519; Müller-

GG[226], Art. 12 Abs. 1 GG[227], Art. 1 Abs. 1 i.V.m. 20 Abs. 1, 6 Abs. 1 GG (Existenzminimum, Kindes- und Ehegattenunterhalt)[228] herangezogen. Des weiteren wird auf das Rechtsstaats-[229] und das Sozialstaatsprinzip[230] (Art. 20 Abs. 1, 28

Franken, StuW 1997, 3 (14f.) m.w.N.: Begründet wird diese Meinung v.a. damit, dass Art. 106 GG an die traditionellen Begriffe des deutschen Steuerrechts anknüpft und diese auf dem Leistungsfähigkeitsgedanken aufbauen bzw. alle in Art. 106 GG aufgeführten Steuerarten die Leistungsfähigkeit in ihren unterschiedlichen Erscheinungsformen zu erfassen suchen; a.M.: Tipke, Die Steuerrechtsordnung III[1], 1090ff. m.w.N.

[226] Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I[2], 491 und 493; Schaumburg, FS Tipke, Köln 1995, 125 (126); Kirchhof, HStR IV, § 88, Rn. 114; Kirchhof, StuW 1985, 319 (323); Weber-Grellet, StuW 1993, 97 (98); Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988, 156ff.: Ein Wirtschaftsgut, dessen Nutzungsmöglichkeit in den sachlichen Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 GG fällt, soll nur so belastet werden können, dass aus dem Ertrag die Steuerlast getragen werden kann, die Substanz des Wirtschaftsgutes aber nicht vermindert wird. Vgl. dazu auch § 3, 3.1.2.

[227] Vgl. Kirchhof, StuW 1985, 319 (323), Tipke, Die Steuerrechtsordnung I[2], 491 und 493; Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988, 162 m.w.N.: Soweit nicht die Erträge eines Wirtschaftsgutes, sondern Erfolge der individuellen Arbeitstätigkeit belastet werden, soll Art. 12 Abs. 1 GG ebenso wie Art. 14 Abs. 1 GG eine Bestandssicherung für diese individualdienliche Erwerbsquelle garantieren; die Besteuerung soll berufsneutral sein. Vgl. dazu auch § 3, 3.1.3.

[228] Vgl. BVerfG v. 29.5.1990 - 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (87) sowie generell zu Auswirkungen des Art. 6 Abs. 1 GG Tipke, Die Steuerrechtsordnung I[2], 420ff., 491 und 493; Weber-Grellet, StuW 1993, 97 (98); Jachmann StuW 2000, 239 (240); sowie § 3, 3.3.1.3.2. m.w.N. Vgl. zur Veränderung der subjektiven Leistungsfähigkeit unter Ehepartnern durch Unterhaltsverpflichtungen und zur Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplittings Söhn, in FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 639 (655ff) m.w.N.

[229] Vgl. K.Vogel/Waldhof, BK, GG, Verb. Art. 104a - 115, Rn. 519ff.; K.Vogel, VDStJG 12, 123 (140ff.); Müller-Franken, StuW 1997, 3 (15): Da das Rechtsstaatsprinzip staatliche Willkür verbietet, der Gleichheitssatz aber in erster Linie an persönliche Eigenschaften anknüpfende Differenzierungen entgegensteht, soll sich das Willkürverbot gegen sachlich unbegründete Abweichungen, die nicht an persönliche Eigenschaften anknüpfen, wenden. Insofern soll dann auch das Rechtsstaatsprinzip als Wurzel des Leistungsfähigkeitsprinzips herangezogen werden.

[230] Tipke, Die Steuerrechtsordnung I[2], 402f. und 484; Tipke/ Lang, Steuerrecht[16], § 4, Rn. 195; K.Vogel, VDStJG 12, 123 (143f); Kirchhof, StuW 1984, 297 (306); Jachmann, StuW 1996, 97 (98); Jachmann, StuW 1998, 193 (198): Das Sozialstaatsprinzip modifiziert das Leistungsfähigkeitsprinzip dadurch, dass ein Gesamtsteuersystem, bei dem ein Steuerpflichtiger mit größerem (familien- oder betriebsdienlichen) Finanzbedarf oder nicht gewillkürten Zahlungspflichten in der Gesamtsumme mehr Steuern zahlen muss als ein Steuerpflichtiger mit geringerem Bedarf, unvertretbar ist. Nur das Leistungsfähigkeitsprinzip

Abs. 1 GG) zurückgegriffen. Unabhängig von den verschiedenen Begründungsansätzen ist das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommensteuerrecht als Fundamentalprinzip der Besteuerung zumindest dadurch, dass es das Gebot einer gerechten Besteuerung konkretisiert, anerkannt[231].

3.3.1.1. Horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit

Zur Verwirklichung der Steuergerechtigkeit ist zwischen horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit zu unterscheiden[232]. Horizontale Steuergerechtigkeit bedeutet, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu belasten. Vertikale Steuergerechtigkeit heißt, dass Steuerpflichtige mit unterschiedlich hoher Leistungsfähigkeit im Vergleich (Gleichheit im Verhältnis) zueinander gerecht besteuert werden sollen[233]. Dies beinhaltet, dass mit steigender

---

bewirke z.B., dass das Existenzminimum nicht belastet wird (zugleich wird damit dann Art. 1 Abs. 1 GG Genüge getan).

[231] Vgl. K.Vogel, DStZ/A 1975, 409 (410); Söhn, VDStJG 3, 13 (17), Fn. 21. Tipke verweist in, Die Steuerrechtsordnung I[2], 485ff. (m.w.N.) sowie StuW 1988, 270f., zudem darauf, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung weltweit anerkannt ist. Für die Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips in Italien vgl. auch Gaffuri, in Tipke/Bozza, Besteuerung vom Einkommen, Berlin 2000, 171 (171); Moschetti/Bozza-Bodden, StuW 1999, 78 (78ff.).

[232] Weber-Grellet, StuW 1993, 97 (98ff.) unterscheidet in diesem Zusammenhang hingegen die relative von der absoluten Leistungsfähigkeit.

[233] Vgl. BVerfG v. 29.5.1990 - 1 BvL 20, 26, 284 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (89); BVerfG v. 10.11.1998 - 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 217 (233); Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 9, Rn. 80; K.Vogel, DStZ/A 1975, 409 (411); Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 165ff.; Birk, Steuerrecht[4], Rn. 155; Arndt/Schumacher, AÖR 118 (1993), 513 (520); K.Vogel/ Waldhoff, BK, Vorb. zu Art. 104a - 115 GG, Rn. 527; Nach Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 178, trifft der Gesetzgeber im vertikalen Differenzierungsbereich die Grundentscheidungen zur Konkretisierung und generellen Bewertung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Indikatoren, Existenzminimum, Tarif) und hat einen großen Beurteilungsspielraum. Dagegen besteht im horizontalen Bereich eine strikte Bindung an das Gleichheitsgebot, so dass gleiche Leistungsfähigkeit hier auch zu gleicher Besteuerung

Leistungsfähigkeit auch die steuerliche Belastung steigen soll[234].

3.3.1.2. Objektive und subjektive Leistungsfähigkeit

Steuerliche Leistungsfähigkeit zerfällt im Einkommensteuerrecht in zwei Grundaspekte, in die objektive[235] und in die subjektive[236] Leistungsfähigkeit[237]. Die objektive Leistungsfähigkeit trägt im Einkommensteuerrecht dem Gedanken Rechnung, dass nur die Nettoergebnisse Leistungsfähigkeit begründen. Deshalb darf die Besteuerung nicht bereits an die (Brutto-)Einnahmen, sondern erst an die (Rein-)Einkünfte, d.h. an die Differenz zwischen Erträgen (Erwerbseinnahmen) und den hierfür eingesetzten Aufwendungen (Erwerbsaufwendungen) anknüpfen[238]. Denn was für die Einnahmeerzielung aufgewendet worden ist, steht nicht mehr zur Steuerzahlung zur Verfügung. Lediglich der Saldo ist ein wirksamer Wertzufluss, ein tatsächlicher Zuwachs an wirtschaftlicher (finanzieller) Leistungsfähigkeit[239].

Gleichheitsgebot, so dass gleiche Leistungsfähigkeit hier auch zu gleicher Besteuerung führen muss.

[234] Vgl. K.Vogel, DStZ/A 1975, 409 (411); Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 165ff.; Birk, Steuerrecht[4], Rn. 155.

[235] Man spricht hier auch vom objektiven bzw. erwerbssichernden oder beruflichen Nettoprinzip; vgl. Kirchhof, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 2, Rn. A 127f.; Söhn, FinArch. Bd.46 (1988), 154 (156 m.w.N.).

[236] Auch subjektives bzw. existenzsicherndes oder privates Nettoprinzip genannt; vgl. Kirchhof, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 2, Rn. A 129ff.; Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 4, Rn. 113 und § 9, Rn. 69ff.

[237] Vgl. Friauf, StuW 1973, 97 (107); Söhn, VDStJG 3, 13 (17); Birk, JZ 1988, 820 (822).

[238] Vgl. BVerfG v. 7.12.1999 - 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 (310) = DVBl 2000, 351; BVerfG v. 11.11.1998 - 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290f.).

[239] Vgl. Söhn, VDStJG 3, 13 (18); H.Vogel, NJW 1985, 2986 (2987f.).

Nach dem subjektiven Nettoprinzip sind die persönlichen Verhältnisse des Einkommensbeziehers bei der Ermittlung der Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen und somit auch private Ausgaben abzugsfähig, die zwangsläufig (unvermeidbar, indisponibel) anfallen. Insbesondere Ausgaben, die der Existenzsicherung des Steuerpflichtigen und seiner Familie dienen, müssen ebenso abzugsfähig sein wie Erwerbsaufwendungen[240]. Dies leitet sich zum einen daraus ab, dass der Sozialstaat auf dem Grundsatz aufbaut, dass die staatliche Rechts- und Wirtschaftsgemeinschaft jedem den Selbsterwerb einer ökonomischen Existenzgrundlage ermöglichen und deshalb auch steuerlich belassen muss[241]. Außerdem hat die finanzielle Selbsthilfe durch Eigenerwerb immer der staatlichen Sicherung individueller Existenz durch Sozialleistungen vorzugehen. Zum anderen fordert aber gerade das Leistungsfähigkeitsprinzip eine unterschiedliche Belastung von Steuerpflichtigen, deren disponibles Einkommen durch indisponible Unterhaltsaufwendungen gemindert ist, und Steuerpflichtigen, die keine derartigen Belastungen tragen[242].

Somit ist für die Frage, ob Ausgaben die Leistungsfähigkeit mindern, nicht allein entscheidend, ob sie im Zusammenhang mit der Einkommenserzielung oder im Bereich der Einkommensverwendung anfallen. Vielmehr ist bei Privatausga-

---

[240] Vgl. BVerfG v. 22.2.1984 - 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (222f); BVerfG v. 3.11.1982 - 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 (344); BVerfG v. 4.10.1984 - 1 BvR 789/79, BVerfGE 67, 290 (297); Tipke, StuW 1979, 193 (194); Birk, JZ 1988, 820 (822f.); Arndt/Schumacher, AÖR 118 (1993), 513 (525); Söhn, FinArch. Bd. 46 (1988), 154 (157 und 162).

[241] Kirchhof, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 2, Rn. A 129, Kirchhof, StuW 1985, 319 (328); vgl. auch BVerfG v. 29.5.1990 - 1 BvL 20, 26, 284 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (89); BVerfG v. 25.9.1992 - 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (169ff.) = FR 1992, 810 (810); Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 420ff. m.w.N. sowie Söhn, FinArch Bd.46 (1988), 154 (168ff.); Wendt, FS Tipke, Köln 1995, 47 (51).

[242] Vgl. BVerfG v. 22.2.1984 - 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (222f.); Kirchhof, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 2, Rn. A 129.

ben zusätzlich zu untersuchen, ob diese Ausgaben indisponibel sind[243]. Diese Differenzierung zwischen objektiver und subjektiver Leistungsfähigkeit spiegelt sich im Einkommensteuerrecht in den Begriffen „Gesamtbetrag der Einkünfte" (§ 2 Abs. 3 EStG) und „zu versteuerndes Einkommen" (§ 2 Abs. 5 EStG) wider.

3.3.1.3. Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips

Obwohl das Leistungsfähigkeitsprinzip das Fundamentalprinzip der Steuergerechtigkeit darstellt, ist der Gesetzgeber im Einkommensteuerrecht nicht zur reinen Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips verpflichtet[244]. Dadurch, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip aber überwiegend als Verfassungsprinzip anerkannt ist[245], wird gefordert, dass eine Durchbrechung entweder von Gründen

---

[243] Söhn, FinArch. Bd.46 (1988), 154 (157); Söhn, FS F.Klein, 421 (424); Klein, DStR 1987, 779 (781). Gegen die in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre u.a. von Bareis, StuW 1991, 38 (41ff.); Bareis, in Rose, Steuern einfacher machen, Heidelberg 1999, 89 (90); Schneider, StuW 1984, 356ff. (insb. 364ff.) und Biergans/ Wasmer, FR 1985, 57 (62f.), teilweise vertretene Meinung, dass es sich beispielsweise beim Abzug von kinderbedingten Unterhaltsaufwendungen oder sonstigen „notwendigen Privatausgaben" um Sozialleistungen des Staates, nicht aber um Folgen des Leistungsfähigkeitsprinzips handelt, ist entgegenzuhalten, dass sich auch eine ökonomische Sicht an verfassungsrechtliche Vorgaben halten muss. Verfassungsrechtliche Vorgaben ergeben sich hier aus Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG sowie aus Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 6 Abs. 1 GG; vgl. dazu auch Söhn, FS F.Klein, 421 (425ff.) m.w.N. sowie Lang, FS F.Klein, 437 (447ff.).

[244] Vgl. BVerfG v. 2.10.1969 - 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58 (68); BVerfG v. 15.7.1988 - 1 BvR 54/87, NJW 1988, 127 (127); BVerfG v. 23.1.1990 - 1 BvL 4,5,6,7/87, BVerfGE 81, 228 (237). Die Entscheidung des BVerfG v. 7.11.1972 - 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103 (115), nach der dem Einkommensteuerrecht ein striktes Nettoprinzip, das nur aus besonderen Gründen durchbrochen werden dürfe, nicht entnommen werden könne, ist eine Einzelentscheidung geblieben; vgl. dazu auch Söhn, VDStJG 3, 13 (Fn. 28), sowie Arndt/ Schumacher, AÖR 118 (1993), 513 (521). Demgegenüber hat der Deutsche Juristentag beschlossen, dass das Nettoprinzip als identitätskonstituierendes Merkmal der Einkommensteuer nicht zur Disposition des Gesetzgebers stehen sollte, vgl. Sitzungsbericht N, München 1988, 214.

[245] Vgl. Jakob, FS Offerhaus, Köln 1999, 65 (77); K.Vogel/Waldhoff, BK, GG, Vorb. zu Art. 104a - 115 GG, Rn. 524; Kirchhof, StuW 1985, 319 (323); a.M.: Schaumburg, FS Tipke,

getragen wird, die ebenfalls Verfassungsrang haben, oder dass der Gesetzgeber sich innerhalb seiner Beurteilungs- und Gestaltungsfreiheit gehalten hat[246]. Im Zusammenhang mit der Beantwortung dieser Frage ist zu berücksichtigen, dass jeder Steuernorm sowohl eine belastende als auch eine gestaltende Wirkungsweise immanent sein kann. So darf der Staat einerseits mit Steuern ordnend und lenkend (gestaltend) in das Wirtschaftsleben eingreifen. Andererseits ist eine nicht belastende Steuer verfassungsrechtlich keine Steuer mehr[247]. Wird eine Regelung geändert, so ist die Wirkung dieser Änderung in beide Richtungen getrennt auf ihre Verfassungsmäßigkeit hin zu überprüfen[248]. Klaffen die Ergebnisse auseinander, weil beispielsweise das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbrochen wird, ist grundsätzlich festzustellen, dass die Lenkungsnorm so ausgestaltet sein sollte, dass die Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf der Belastungsseite der Norm möglichst gering gehalten wird. Demnach sollten sich Verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip logisch und systematisch zwingend aus dem angestrebten Gestaltungszweck ergeben[249]. Könnte dem Leistungsfähigkeitsprinzip allerdings nur Genüge getan werden, wenn der Gesetzgeber auf

---

Köln 1995, 125 (125); Arndt, NVwZ 1988, 789 (791), Arndt, FS Mühl, Stuttgart 1981, 17 (28f.); Kruse, StuW 1990, 322 (327).

[246] Vgl. BVerfG v. 23.1.1990 - 1 BvL 4,5,6,7/87, BVerfGE 81, 228 (237); Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 244ff.; Müller-Franken, StuW 1997, 3 (19); Arndt/Schumacher, AÖR 118 (1993), 513 (519).

[247] Vgl. § 3 Abs. 1 S. 1 AO sowie Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 232; Friauf, VDStJG 21, 85 (87); Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 4, Rn. 125 und § 3, Rn. 10; Kirchhof, VDStJG 21, 9 (24); BVerfG v. 22.5.1963 - 1 BvR 78/56, BVerfGE 30, 250 (264).

[248] Vgl. zu den hierzu vertretenen verschiedenen Auffassungen die Zusammenfassung bei Tipke, Die Steuerrechtsordnung I[2], 337ff. und § 3, 3.4.2. und 3.4.5.4.

[249] Vgl. dazu BVerfG v. 7.10.1980 - 1 BvL 89/79, 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72 (89f.); Kannengießer, in Schmidt/Bleibtreu, GG[9], Art. 3, Rn. 16a: Das Gewicht der sachlichen Gründe für die Durchbrechung soll der Intensität der Ausnahme entsprechen. Die Durchbrechung darf nicht evident unsachlich sein.

die Lenkungsnorm ganz verzichten würde, ist eine Abwägung vorzunehmen[250]. Anderenfalls würde man den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers in unzulässiger Art und Weise von vornherein zu sehr einengen. Festzuhalten ist weiterhin, dass bei der Berücksichtigung von die Leistungsfähigkeit mindernden Aufwendungen grundsätzlich keine realitätsfremden Grenzen gezogen werden dürfen[251]. Da es einen Unterschied macht, ob das subjektive oder das objektive Nettoprinzip durchbrochen werden soll, wird im Folgenden eine getrennte Untersuchung vorgenommen.

3.3.1.3.1. Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner älteren Rechtsprechung verlangt, dass eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips durch einen „sachlich einleuchtenden Grund“[252] zu rechtfertigen sei. Nunmehr erkennt das Bundesver-

---

[250] Vgl. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 241ff; Kirchhof, VDStJG 21, 7 (24f.); Rüfner, BK, GG, Art.3, Rn. 208f; Lang, FS Kruse, 313 (321ff.). Nach v.Arnim, VVDStRl 39 (1981), 287 (325ff.): Ein Abweichen vom Leistungsfähigkeitsprinzip soll u.a. nur gerechtfertigt sein, wenn das angestrebte Ziel von der Verfassung nicht nur toleriert, sondern bevorzugt wird. Herzog, FS RFH/BFH, 105 (112), verweist darauf, dass das Bundesverfassungsgericht bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung nicht allein auf die Absichten des Gesetzgebers, sondern auch auf die tatsächlichen und oft ungewollten Wirkungen abstellt.

[251] Vgl. BVerfG v. 22.2.1984 - 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (223); zuletzt FG Berlin v. 14.9.2000 - 4 K 4142/99, DStRE 2001, 12 (14).

[252] BVerfG v. 13.2.1964 - 1 BvL 17/ 61, 1 BvR 494/60, 128/61, BVerfGE 17, 232 (249); BVerfG v. 27.1.1965 - 1 BvR 213, 715/58 und 66/60, BVerfGE 18, 315 (333); BVerfG v. 2.10.1969 - 1 BvF 3/65, BVerfGE 24, 174 (181); BVerfG v. 2.10.1969 - 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58 (65); BVerfG v. 7.11.1972 - 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103 (115); Arndt/Schumacher, AÖR 118 (1993), 513 (517). Da von einem demokratischen Gesetzgeber erwartet werden kann, dass er seine Entscheidungen nur aufgrund „sachlich einleuchtender Gründe“ trifft, war der Anwendungsbereich des Art. 3 Abs. 1 GG somit äußerst gering; vgl. Herzog, StJB 1985/86, 27 (34).

fassungsgericht eine Durchbrechung als gerechtfertigt an, wenn der Grund „gewichtig“ ist[253]. Dies gilt unabhängig davon, ob dem objektiven Nettoprinzip Verfassungsrang zuerkannt wird oder nicht, so dass der gewichtige Grund selbst keinen Verfassungsrang haben muss[254]. Vielmehr hat das Bundesverfassungsgericht[255] ausgeführt, dass der Gesetzgeber bei der Normierung von Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips zwar nicht völlig frei ist, er aber zumindest einen weiten Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum hat. Dies wird damit begründet, dass der Gleichheitssatz im Steuerrecht nur die Gestaltungsgleichheit verlangt. Da der Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts nur allgemeine, für rechtliche Gestaltungen zugängliche Lebensverhältnisse regelt, ist er also lediglich daran gebunden, dass er nach Regelung des Ausgangstatbestandes die einmal getroffene Belastungsentscheidung im Sinne der Belastungsgleichheit folgerichtig umsetzen muss[256]. Weicht er durch eine systemwidrige Rege-

---

[253] BVerfG v. 23.1.1990 - 1 BvL 4,5,6,7/87, BVerfGE 81, 228 (237); vgl. auch Friauf, VDStJG 12, 3 (28f.); Müller-Franken, StuW 1997, 3 (17); Arndt/Schumacher, AÖR 118 (1993), 513 (517). Nach Jakob, FS Offerhaus, Köln 1999, 65 (77f.), liegt der qualitative Unterschied bei der Prüfung nach der sogenannten „neuen Formel“ darin, dass nun nicht mehr jeder einleuchtende Grund ausreicht, sondern dass im Rahmen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung die Schwere des Eingriffs und die Tragfähigkeit des Eingriffsgrundes gegeneinander abgewogen werden müssen. Insofern fließen nun auch die Folgen der Ungleichbehandlung in die Beurteilung der Rechtfertigung ein; vgl. Herzog, StJB 1985/86, 27 (35) und Rüfner, BK, GG, Art. 3, Rn. 122ff.

[254] BVerfG v. 23.1.1990 - 1 BvL 4,5,6,7/87, BVerfGE 81, 228 (237).

[255] BVerfG v. 23.1.1990 - 1 BvL 4,5,6,7/87, BVerfGE 81, 228 (237); BVerfG v. 10.4.1997 - 2 BVL 77/92, BVerfGE 96, 1 (5); BVerfG v. 30.9.1998 - 2 BvR 1818/92, BVerfGE 99, 88 (94f.); vgl. dazu auch Herzog, StJB 1985/86, 27 (40f.). Mit Hinweis darauf, dass Steuereingriffe tiefgreifende Wirkungen für die Steuerpflichtigen haben, fordern Papier, KritV 2 (1987), 140 (153ff.) und Friauf, VDStJG 12, 3 (28), dass im Steuerrecht ein engerer Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gelten soll. Insofern soll der Gesetzgeber, wenn er vom Leistungsfähigkeitsprinzip abweichen will, eine besonders hohe Rechtfertigungsschwelle überwinden müssen.

[256] BVerfG v.10.04.1997 - 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6f.); BVerfG v. 22.06.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); BVerfG v. 30.09.1998 - 2 BvR 1818/92, BVerfGE 99, 88 (94f.); vgl. auch Fn. 221.

lung ab, so ist darin lediglich ein Indiz für einen Gleichheitsverstoß zu sehen. Die Verfassungswidrigkeit der Norm selbst folgt daraus noch nicht[257]. Vielmehr wird die Indizwirkung aufgehoben, wenn „plausible“ oder „hinreichende“ Gründe das Abweichen rechtfertigen[258]. Somit muss der Gesetzgeber darauf achten, „dass sich die Fälle, in denen er eine betrieblich veranlasste Aufwendung nicht als absetzbare Betriebsausgabe anerkennt, so weitgehend von allen übrigen Fällen unterscheiden, dass diese unterschiedliche Behandlung im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz sachlich ausreichend gerechtfertigt ist“[259]. Auch die Beeinträchtigung anderer Grundrechte hat Auswirkung auf die Feststellung des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers, der umso stärker eingegrenzt wird, je mehr sich die Typisierung auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten einschränkend auswirkt[260]. Allgemein lassen sich Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips in Abzugs- und Verlustausgleichsverbote unterteilen[261].

---

[257] Vgl. Osterloh, in Sachs, GG, Art. 3, Rn. 99; Rüfner, BK, GG, Art. 3, Rn. 38; BVerfG v. 10.11.1981 - 1 BvL 18, 19/77, BVerfGE 59, 36 (49), BVerfG v. 1.7.1987 - 1 BvL 21/82, BVerfGE 76, 130 (139f.); BVerfG v. 26.4.1988 - 1 BvL 84/86, BVerfGE 78, 104 (123); BVerfG v. 11.2.1992 - 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238 (247).

[258] BVerfG v. 23.1.1990 - 1 BvL 44/86 und 48/87, BVerfGE 81, 156 (206f.); BVerfG v. 11.02.1992 - 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238 (247); Osterloh in Sachs, GG, Art. 3, Rn. 99.

[259] BVerfG v. 23.1.1990 - 1 BvL 4,5,6,7/87, BVerfGE 81, 228 (237). Nach Müller-Franken, StuW 1997, 3 (17), ist darauf zu achten, dass mit zunehmender Verfeinerung der Einzeldifferenzierungen die Gründe für ein Abweichen um so gewichtiger sein müssen. Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 4, Rn. 125ff., zufolge ist ein Abweichen gerechtfertigt, wenn es auf das Gemeinwohl-, das Bedürfnis- oder das Verdienstprinzip gestützt werden kann; vgl. dazu auch Tipke, Die Steuerrechtsordnung I[2], 261f. und 530, sowie Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 242ff.

[260] Vgl. BVerfG v. 15.7.1998 - 1 BvR 1554/89, 963, 964/94, BVerfGE 98, 365 (385).

[261] Vgl. Birk, Steuerrecht[4], Rn. 548ff.; Crezelius, Steuerrecht, § 10, Rn. 7.

3.3.1.3.2. Durchbrechungen des subjektiven Nettoprinzips

Nach dem subjektiven Nettoprinzip mindern indisponible Privataufwendungen die Bemessungsgrundlage. Soll dieses Prinzip durchbrochen werden[262], ist zu beachten, dass zwar Art. 3 Abs. 1 GG bei der Prüfung im Vordergrund steht, bei der Berücksichtigung der Auswirkungen des Unterhalts und der Betreuung von Kindern auf die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen aber auch Art. 6 Abs. 1 GG zu berücksichtigen ist[263]. So darf der Gesetzgeber im einzelnen Ehe(leute) und Familien nicht schlechter stellen als vergleichbare Ledige und Kinderlose. Ferner muss er im Ganzen dem Schutzgebot aus Art. 6 Abs. 1 GG gerecht werden und Ehe und Familie ausreichende Steuererleichterungen zur Verfügung stellen[264]. Des Weiteren ist bezüglich der indisponiblen Aufwendungen für den eigenen Unterhalt (Existenzminimum) festzuhalten, dass diese aufgrund von Art. 1 Abs. 1, 19 Abs. 2, 20 Abs. 1 GG von Verfassungs wegen indisponibel gestellt sind. Somit besteht in diesen Bereichen ein striktes Steuer-

---

[262] Nach BVerfG v. 23.11.1976 - 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (120f.) war dies unter Hinweis auf die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers grundsätzlich möglich.

[263] Vgl. BVerfG v. 23.11.1976 - 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (119); BVerfG v. 3.11.1982 - 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 und 363/80, BVerfGE 61, 319 (343); FG Berlin v. 14.9.2000 - 4 K 4142/99, DStRE 2001, 12 (13f.); Arndt/Schumacher, AÖR 118 (1993), 513 (526) und NJW 1999, 745 (745); Herzog, StJB 1985/86, 27 (28f. und 40); Rüfner, BK, GG, Art. 3, Rn. 211.

[264] Vgl. Herzog, StJB 1985/86, 27 (28); F.Klein, DStR 1987, 779 (780); Lang, StuW 1983, 103 (119); siehe auch BVerfG v. 17.1.1957 - 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (76f.); BVerfG v. 3.11.1982 - 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 und 363/80, BVerfGE 61, 319 (342ff.); BVerfG v. 29.5.1990 - 1 BvL 20, 26, 184 und 4 /86, BVerfGE 82, 60 (86f.); BVerfG v. 12.6.1990 - 1 BvL 72/86, BVerfGE 82, 198 (206f.); BVerfG v. 10.11.1998 - 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (231ff.). Nach Lang, FS F.Klein, 437 (446), ist daher aus dieser Rechtsprechung abzuleiten, dass sich aus Art. 6 Abs. 1 GG ein nicht disponibles Benachteiligungsverbot sowie ein Förderungsgebot mit weitem Gestaltungsspielraum für den Gesetzgeber ergibt.

eingriffsverbot[265].

Dieser „Rahmen“ hat sich in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Familienbesteuerung zunehmend herauskristallisiert, bei der das Leistungsfähigkeitsprinzip dem Grunde und der Höhe nach präzisiert und somit der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers in diesem Bereich zunehmend eingeengt wurde[266]. Zunächst stellte das Bundesverfassungsgericht[267] fest, nachdem dem Gesetzgeber auch im Bereich der Familienbesteuerung zuvor ein großer Gestaltungsspielraum zugestanden wurde, dass der Gesetzgeber durch das Leistungsfähigkeitsprinzip gebunden ist. Weiterhin wurde anerkannt, dass Unterhaltsverpflichtungen die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beeinträchtigen. Allerdings wurde das Leistungsfähigkeitsprinzip als „vieldeutig“ bezeichnet, so dass dieses Prinzip mangels ausreichender Konturen keine klar umrissenen Grenzen für den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liefern konnte[268]. Zudem sollte bei der Überprüfung der ausreichenden Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit nicht unberücksichtigt bleiben, dass der Staat auch außerhalb des Steuerrechts, insbesondere im Bereich des Sozialrechts, Ausgleichsleistungen an die Eltern erbringt. Die steuerliche Berücksichtigung der vollen Unterhaltskosten und damit eine Beschränkung des Steuerzugriffs auf das disponible Einkommen wurde somit abgelehnt. Zurückgeführt wurde diese Entscheidung darauf, dass das Bundesverfassungsgericht der einfachgesetzlichen Unterscheidung in abziehbare Aufwendungen der Einkommenserzielung und

---

[265] Vgl. Söhn, FinArch. Bd.46 (1988), 154 (156ff.); Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988, 193 m.w.N.; Prokisch, FS K.Vogel; Heidelberg 2000, 293 (304f.) sowie Fn. 240.

[266] Vgl. K.Vogel/Waldhoff, BK, GG, Vorb. zu Art. 104a -115, Rn. 508; Arndt/Schumacher, AÖR 118 (1993), 513 (526ff.) sowie NJW 1999, 745 (745ff.); Horlemann, DStR 1999, 397 (397).

[267] BVerfG v. 23.11.1976 - 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (118ff.).

[268] Vgl. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988, 75.

nicht abziehbare Aufwendungen der Einkommensverwendung folgte. Dagegen wurde eingewandt, dass die Einkommensteuer sich an dem aus der Verfassung hergeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzip orientiert, so dass die Abziehbarkeit nicht von einfachgesetzlichen Wertungen abhängen könne und der Gesetzgeber in der Ermittlung und Beurteilung dieser Anerkennung der Leistungsfähigkeitsminderung nicht frei sei[269]. Dementsprechend entschied das Bundesverfassungsgericht[270] im Folgenden, dass die Unterhaltszahlungen an Kinder als unvermeidbare Privataufwendungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Eltern einschränken und daher ohne Verstoß gegen die Steuergerechtigkeit steuerlich nicht außer Acht gelassen werden können. Von einer „Vieldeutigkeit" des Leistungsfähigkeitsprinzips war nicht mehr die Rede. Zudem wurde der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers dadurch eingegrenzt, dass die Leistungsfähigkeit mindernde Umstände zwar weiterhin auch erst im Bereich des Sozialrechts berücksichtigt werden können, dies allerdings in voller Höhe zu geschehen hat[271].

---

[269] Vgl. F.Klein, DStR 1987, 779 (781); Arndt/Schumacher, AÖR 118 (1993), 513 (527); Söhn, FS F.Klein, 421 (424).

[270] BVerfG v. 3.11.1982 - 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 und 363/80, BVerfGE 61, 319 (342ff.); vgl. auch Lang, StuW 1983, 103 (107ff.) sowie BVerfG v. 29.5.1990 - 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (84ff.).

[271] Das Bundesverfassungsgericht hält die Ersetzung der steuerlichen Kinderfreibeträge durch ein einkommensunabhängiges Kindergeld gerade deswegen für verfassungsgemäß, dass Freibeträge bei steigenden Steuersätzen größere Wirkung entfalten und so die Startchancen von Kindern vermögender Eltern noch verbessert werden würden. Dagegen ist jedoch einzuwenden, dass dies einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit widerspricht, auch wenn Art. 20 Abs. 1 GG eine Besserstellung von Kindern unterer Einkommensschichten gebietet. Insbesondere ist darauf hinzuweisen, dass sich das Bundesverfassungsgericht mit dieser Entscheidung selbst untreu wird, da der Gesetzgeber gerade keine Wahl hat, das Existenzminimum zu verschonen oder einen Eingriff durch Sozialleistungen (= Kindergeld) auszugleichen (s.o.). Eine solche Wahlfreiheit ist verfassungsrechtlich „unhaltbar", vgl. Wendt, FS Tipke, Köln, 1995, 47 (59f.). Siehe dazu auch F.Klein, DStR 1987, 779 (781); Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab von Steuernormen, Köln, 1983, 137; Söhn, FinArch. Bd.46 (1988), 154 (170f.); Söhn, FS Klein, Köln 1994, 421 (428ff.); Lang, StuW 1983, 103 (107ff.). Jüptner, StVj 1990, 307 (309ff.), kann in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zumindest eine Präferenz für den Kinderfreibetrag erkennen, da dieses es für „inkonsequent" hält, wenn man dem Steuerpflichtigen durch Steuereingriff

Soweit das Sozialrecht die Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit jedoch nicht berücksichtige, gebiete das Leistungsfähigkeitsprinzip, dass die nicht abgedeckten Unterhaltsaufwendungen steuerlich die Bemessungsgrundlage senken[272]. Weiterhin wurde das subjektive Nettoprinzip dadurch konkretisiert, dass der Gesetzgeber „für die Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen keine realitätsfremden Grenzen ziehen“[273] dürfe. Somit wurden aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip nunmehr messbare Folgen hergeleitet[274]. In einer Entscheidung zum Familienexistenzminimum[275], die diese Rechtsprechung verfestigte, wurde dann herausgestellt, dass auch die Freiheitsrechte den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers einengen können[276]. Fortgeführt wurde diese Einschränkung des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers mit den Entscheidungen des 2.Senats vom 10.11.1998[277], in denen - ausgehend von Art. 6 Abs. 1 und 2 GG als Abwehrrecht - festgestellt wurde, dass auch der Betreuungsbedarf für Kinder die Leistungsfähigkeit mindert und daher als „notwendiger Bestandteil des Familienexistenzminimums“ einkommensteuerlich unbelastet bleiben muss. Weiterhin wurden Vorgaben für die Berechnungsme-

---

zunächst etwas wegnehmen würde, um es ihm dann als Unterstützung wieder zukommen zu lassen. Nach Kirchhof u.a., Karlsruher Entwurf zur Reform des Steuergesetzes, Heidelberg 2001, 45, ist dagegen die Gewährung von Kindergeld ausreichend. Ein alternativ angebotener Kinderfreibetrag führe nur zu einem nicht notwendigem Verwaltungsmehraufwand.

[272] Vgl. Lang, StuW 1993, 103 (104).

[273] BVerfG v. 22.2.1984 - 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (223).

[274] Vgl. K.Vogel/Waldhoff, BK, GG, Vorb. zu Art. 104a-115, Rn. 510.

[275] BVerfG v. 29.5.1990 - 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (78ff.).

[276] Vgl. K.Vogel/ Waldhoff, BK, GG, Vorb. zu Art. 104a-115, Rn. 510; Herzog, FS RFH/BFH, 105 (111); BVerfG v. 29.5.1990 - 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (85f.).

[277] BVerfG v. 10.11.1998 - 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216ff. = NJW 1999, 557; BVerfG v. 10.11.1998 - 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246ff.

thode gemacht. Zudem stellte das Bundesverfassungsgericht heraus, dass die Entlastungswirkung des Splittings nicht zur Kompensation herangezogen werden darf, da ansonsten verheiratete Eltern gegenüber kinderlosen Ehepaaren benachteiligt werden würden[278]. Durch die Orientierung am Bedarf, nicht an den konkreten Aufwendungen, setzte sich das Gericht allerdings über das aufwandorientierte subjektive Nettoprinzip als Indikator der Leistungsfähigkeit hinweg und rückte damit das Existenzminimum des Kindes näher in den Bereich des im Grundfreibetrag berücksichtigten allgemeinen Existenzminimums[279].

3.3.1.4. Zwischenergebnis

Somit kann festgestellt werden, dass der Steuergesetzgeber zwar grundsätzlich daran gehalten ist, die Belastung am Maßstab der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu orientieren. Alle individuellen Besonderheiten eines steuerpflichtigen Sachverhalts, die zu einer Minderung der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen, muss er hingegen nicht berücksichtigen[280]. Eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist daher gerechtfertigt, wenn das Gewicht der für die Durchbrechung sprechenden sachlichen Gründe der Intensität der Ausnahme vom Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht[281]. Gewichtige Gründe

---

[278] BVerfG v. 10.11.1998 - 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (240).

[279] Vgl. Glanegger, DStR 1999, 227 (228); vgl. BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (241).

[280] Osterloh, Jus 1990, 100 (100) drückt dies so aus, dass der Gesetzgeber dem einzelnen Steuerpflichtigen keinen Maßanzug liefern kann und muss, sondern Konfektion grundsätzlich als ausreichend zu betrachten ist.

[281] Vgl. BVerfG v. 24.01.1961 - 1 BvR 845/58, BVerfG 13, 331 (341); Kannengießer, in Schmidt/Bleibtreu, GG[9], Art. 3, Rn. 16a m.w.N. Dieser Gedanke der System- und Sachgerechtigkeit wird in seiner Wirkung allerdings dadurch eingeschränkt, dass dieser nicht zur

zur Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips können beispielsweise in finanzpolitischen, verkehrspolitischen, umweltpolitischen oder steuertechnischen Gründen gesehen werden. Allerdings ist der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei Durchbrechungen des subjektiven Nettoprinzips deutlicher einschränkt. Hier sind strengere Anforderungen an die Verfassungsmäßigkeit der entsprechenden Regelungen zu stellen als dies bei Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips der Fall ist. Der Grund dafür ist darin zu sehen, dass hier in stärkerem Maße neben Art. 3 Abs. 1 GG auch Wertungen anderer Grundrechte zu beachten sind, was teilweise Eingriffe von vornherein ausschließt bzw. die Gestaltungsmöglichkeiten zusätzlich einschränkt, da sich beispielsweise soziale Gerechtigkeit nur durch soziale Gleichheit verwirklichen lässt[282].

3.3.2. Rechtsstaatsprinzip

Aus dem Rechtsstaatsprinzip ist das Gebot der Planungssicherheit (Rechtssicherheit) zu entnehmen, das eine eindeutig bestimmte, voraussehbare und berechenbare Steuerlast verlangt[283]. Somit kommt den Kriterien der Berechenbarkeit und der Verständlichkeit im Steuerrecht besondere Bedeutung zu, zumal dem Steuerpflichtigen zusätzlich umfangreiche Erklärungspflichten auferlegt werden,

---

„Verkrustung einer Gesellschaftsordnung“ führen darf; BVerfG v. 9.2.1982 - 2 BvL 6/78 und 8/79, BVerfGE 60, 16 (43). Nach Prokisch, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 293 (308), hat das vom Gebot der Folgerichtigkeit abzugrenzende Gebot der Systemgerechtigkeit demnach im Bereich des Gleichheitssatzes die Funktion einer Argumentationshilfe im Rahmen der Auslegung. Sowohl Systembrüche als auch systemfremde Normen können vor Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt sein.

[282] Insofern sprechen Arndt/Schumacher, AÖR 118(1993), 513 (533) hier von einer erhöhten Durchschlagskraft des subjektiven Nettoprinzips gegenüber dem objektiven Nettoprinzip. Siehe auch Gubelt, in von Münch/Kunig, GG, Art. 3, Rn. 28; Rüfner, in BK, GG, Art. 3, Rn. 211.

[283] Vgl. Kirchhof, VDStJG 21, 9 (12); Jachmann, StuW 1998, 193 (196).

für deren Richtigkeit er haftet[284]. Schließt ein zu kompliziertes Steuerrecht einerseits die Möglichkeit der Erstellung einer gesetzesmäßigen eigenständigen Steuererklärung des einzelnen gutwilligen und vorbereiteten Steuerpflichtigen aus, wird an die Richtigkeit dieser Erklärung aber andererseits haftungs- und strafrechtlich angeknüpft, so wäre ein Steuerrecht entstanden, das „die Steuerpflichtigen in Grauzonen des Rechts führte und damit die wirtschaftlich Erfolgreichen der Gefahr strafwürdigen Unrechts aussetzte“[285]. Der Rechtsstaat wäre in diesem Fall gescheitert. Demnach sind Voraussetzungen und Rechtsfolgen so klar zu formulieren, dass die Rechtslage für den Betroffenen erkennbar ist und er sein Verhalten danach richten kann. Dies erfordert ferner Stetigkeit, Folgerichtigkeit des Rechts[286].

Bezüglich der aus dem Grundsatz der Bestimmtheit abzuleitenden Anforderungen an steuerrechtliche Normen ist gemäß der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts festzustellen, dass diese zum einen von der Eigenart des geregelten Sachbereichs abhängen, demnach beispielsweise bei einer bevorzugenden Pauschalierung geringer sind als bei einer belastenden Pauschalierung[287]. Zum anderen muss der Gesetzgeber bei der Anknüpfung an wirtschaftliche Sachver-

---

[284] Jachmann, StuW 1998, 193 (196); Kirchhof, VDStJG 21, 9 (13); Kirchhof, Stbg 1997, 193 (198). Bei interventionistischen Steuernormen soll sich die Berechenbarkeit hingegen nur auf die Stellung des einzelnen Normadressaten gegenüber dem ihn verpflichtenden Eingriff beziehen, nicht auch auf die darüber hinausgehenden allgemeinen Auswirkungen eines Gesetzes; BVerfG v. 17.7.1974 - 1 BvR 51, 160, 285/69, 1 BvL 16, 18, 26/72, BVerfGE 38, 61 (82).

[285] Kirchhof, VDStJG 21, 9 (13).

[286] Vgl. Jachmann, StuW 1998, 193 (196 m.w.N.) und FS Offerhaus, Köln 1999, 1071 (1075f.). Zur Herleitung des Gebots der Folgerichtigkeit aus dem Rechtsstaatsprinzip und zur Abgrenzung gegenüber dem Gebot der Systemgerechtigkeit vgl. Prokisch, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 293 (305ff. m.w.N.). Ein nicht folgerichtiges Gesetz ist sachlich willkürlich und deshalb rechtsstaatswidrig. Eine Rechtfertigung ist in diesem Fall nicht möglich; Prokisch, aaO, 398ff.

[287] Vgl. BVerfG v. 19.4.1978 - 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210 (221f.).

halte im Steuerrecht aufgrund der vielfältigen wirtschaftlichen Gestaltungsmöglichkeiten generell auch auf unbestimmte Rechtsbegriffe und Generalklauseln zurückgreifen können[288]. Daher ist es als ausreichend zu betrachten, wenn der Gesetzgeber die wesentlichen Bestimmungen über die Abgabe hinreichend bestimmt regelt[289].

Somit ist festzustellen, dass das Rechtsstaatsprinzip mit seiner Forderung nach einem einfacheren, verständlicheren und vollziehbareren Steuerrecht dem Ziel der Steuervereinfachung Verfassungsrang verleiht. Demzufolge kann die beabsichtigte Steuervereinfachung die Verletzung anderer verfassungsrechtlicher Positionen rechtfertigen. Angesichts der Gestaltungsfreiheit des demokratisch legitimierten Gesetzgebers führt eine komplizierte steuerrechtliche Regelung allerdings grundsätzlich nicht zur Verfassungswidrigkeit dieser Regelung[290].

3.3.3. Sozialstaatsprinzip

Das Sozialstaatsprinzip als Verfassungsnorm aus Art. 20 Abs. 1, 28 Abs. 1 S. 1 GG beinhaltet die Pflicht des Staates, für eine gerechte Sozialordnung zu sor-

---

[288] Vgl. BVerfG v. 10.10.1961 - 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153 (164), BVerfG v. 31.5.1988 - 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214 (226 m.w.N.).

[289] Vgl. BVerfG v. 18.12.1953 - 1 BvL 106/53, BVerfGE 3, 225 (243); BVerfG v. 14.3.1967 - 1 BvR 334/61, BVerfGE 21, 209 (215). Auch wenn viele Regelungen im Steuerrecht als zu unbestimmt angesehen werden bzw. wurden, ist bisher kein entsprechendes Urteil des Bundesverfassungsgerichts ergangen; vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 138ff. m.w.N.

[290] Vgl. Jachmann, FS Offerhaus, Köln 1999, 1071 (1077) und StuW 1998, 193 (196 und 205), aber auch Fn. 286. Nach Waldhoff, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung, München 1997, 138, ist bei einer Abwägung zwischen Präzision (Bestimmtheit) und Verständlichkeit die Präzision vorzuziehen.

gen[291]. Demzufolge wird der Gesetzgeber durch das Sozialstaatsprinzip zur Beseitigung tatsächlicher Ungleichheiten verpflichtet, während er durch den Gleichheitssatz zur Herstellung rechtlicher Gleichheit verpflichtet ist[292]. Zur Verwirklichung dieser gerechten Sozialordnung wird dem Gesetzgeber ein weiter Gestaltungsspielraum zugestanden[293]. Somit ist das Sozialstaatsprinzip ein Rechtfertigungsgrund für konkrete steuerrechtliche Differenzierungen[294].

Aufgrund der Weite und Unbestimmtheit des Sozialstaatsprinzips sind diesem Gebot auf der anderen Seite unmittelbare Handlungsanweisungen an den Gesetzgeber in der Regel nicht zu entnehmen[295]. Demnach ergibt sich aus dem Sozialstaatsprinzip regelmäßig nicht die Rechtfertigungsbedürftigkeit konkreter steuerrechtlicher Vorschriften, es sei denn, diese greifen in den Kernbereich des Sozialstaatsprinzips, wie z.B. in das Existenzminimum, ein[296]. Somit ist bei den die Leistungsfähigkeit berührenden Steuern die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte zulässig und geboten[297].

---

[291] BVerfG v. 13.1.1982 - 1 BvR 848, 1047/77, 916, 1307/78 u.a., BVerfGE 59, 231 (263 m.w.N.). Vgl. auch Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, Tübingen 1993, 337ff. m.w.N.

[292] Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 400f.: Das Sozialstaatsprinzip verlangt hingegen nicht die Herstellung absoluter Gleichheit oder Gleichmacherei.

[293] BVerfG v. 13.1.1982 - 1 BvR 848, 1047/77, 916, 1307/78 u.a., BVerfGE 59, 231 (263 m.w.N.).

[294] Waldhoff, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung, München 1997, 312.

[295] BVerfG v. 19.10.1983 - 2 BvR 485, 486/80, BVerfGE 65, 182 (193). Vgl. auch BVerfG v. 13.1.1982 - 1 BvR 848, 1047/77, 916, 1307/78 u.a., BVerfGE 59, 231 (263).

[296] Vgl. BVerfG v. 29.5.1990 - 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (85); Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994, 115; Selmer, AöR 101 (1976), 399 (417).

[297] BVerfG v. 9.2.1972 - 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (339).

3.3.4. Umweltstaatlichkeit

Auch aus der nach Art. 20a GG gebotenen Umweltstaatlichkeit sind keine unmittelbaren Handlungsanweisungen für den Gesetzgeber zu entnehmen. Vielmehr ist dem Gesetzgeber ein weiter Gesetzgebungsspielraum dafür zuzugestehen, wie dieser seiner Verpflichtung zum Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen gerecht werden will[298]. Insofern ist der Umweltschutz vorwiegend als verfassungsrechtlich gebotener Rechtfertigungsgrund für konkrete steuerrechtliche Regelungen heranzuziehen. Die Rechtfertigungsbedürftigkeit konkreter steuerrechtlicher Vorschriften ergibt sich allein aus dem nach Art. 20a GG gebotenen Umweltschutz jedoch nicht[299].

3.4. Typisierungen mit Lenkungsfunktion

Nach § 3 Abs. 1 S. 1 AO kann die Einnahmeerzielungsabsicht des Gesetzgebers nur Nebenzweck einer Steuer sein. Demnach können (einzelne) steuerrechtliche Vorschriften hauptsächlich darauf gerichtet sein, bei den Betroffenen ein bestimmtes Verhalten zu erzielen (Lenkungswirkung)[300]. In welchem Rahmen

---

[298] Vgl. auch Volkmann, JuS 2001, 521 (521ff. m.w.N.).

[299] Vgl. im Übrigen § 3, 3.4.6.

[300] Terminologisch wird zwischen Fiskal- und Sozialzwecknormen bzw. Nicht-Fiskalzwecknormen oder auch zwischen Belastungs- und Gestaltungswirkungen der Steuern oder auch zwischen der Lastenausteilungs- und der Lenkungsfunktion der Besteuerung unterschieden. Vgl. dazu Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 77f. und 337; Vogel/Waldhof, in BK, GG, Vorb. zu Art. 104a - 115, Rn. 529 m.w.N. Die Unterscheidung in Sozialzweck- und Fiskalzwecknormen ist jedoch angesichts der Tatsache, dass Fiskalzwecknormen regelmäßig zumindest teilweise lenken sollen wie Sozialzwecknormen auf die Einnahmeerzielung gerichtet sind, unglücklich. So ist eine Unterscheidung in Haupt- und Nebenzweck regelmäßig kaum vernehmbar, müssen Abgaben dementsprechend lediglich ertragsrelevant sein, um eine Steuer zu sein; vgl. Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland

steuerliche Lenkungsnormen zulässig sind und welchen Einfluss dies auf Typisierungen hat, ist im Folgenden darzustellen.

3.4.1. Gesetzgebungskompetenz

Aufgrund der Tatsache, dass Lenkungsnormen die Betroffenen zu einem bestimmten (anderen) Verhalten anregen sollen, könnte angenommen werden, dass der Gesetzgeber neben der Steuergesetzgebungskompetenz auch die Sachkompetenz für den Bereich benötigt, in den er regelnd eingreift. Eine zusätzliche Sachkompetenz hält das Bundesverfassungsgericht allerdings für nicht erforderlich, weil der Steuerpflichtige nicht zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet, sondern durch Sonderbelastungen oder Steuererleichterungen mit einem finanzwirtschaftlichen Motiv zu einer Verhaltensänderung angehalten werde[301]. Demnach werde nur das Steuerpflichtverhältnis rechtsverbindlich geregelt. Die steuerliche Lenkungsnorm falle somit aufgrund ihres verbleibenden Finanzierungszwecks weiterhin unter die Steuergesetzgebungskompetenz[302].
Eine Sachkompetenz ist hingegen unumstritten erforderlich, wenn die steuerliche Regelung eine verbindliche Verhaltensregel darstellt, die „Finanzfunktion

---

II, München 1980, 1099; Söhn, FS Stern, München 1997, 587 (589). Demnach sind die anderen Unterscheidungen grundsätzlich vorzuziehen.

[301] BVerfG v. 7.5.1998 - 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (117f. m.w.N.).

[302] Nach anderer Ansicht ist das Steuererfindungsrecht des Gesetzgebers auf die in Art. 106 GG genannten Steuertypen beschränkt. Könne eine wesentlich umgestaltete Steuerart keinem dieser Steuertypen zugeordnet werden oder werde eine neue Steuer eingeführt, so könnte der Gesetzgeber hierfür seine Gesetzgebungskompetenz nicht aus Art. 106 GG herleiten; Jachmann, StuW 2000, 239 (243 m.w.N.). Argumente für und gegen ein weites Steuererfindungsrecht des Gesetzgebers finden sich bei Söhn, FS Stern, München 1997, 587 (591f. und 597ff. m.w.N.). Siehe aber auch Herdegen/Schön, Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe, Köln 2000, 26ff.; Müller-Franken, JuS 1997, 872 (876ff.).

der Steuer durch eine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter verdrängt wird“[303] oder das Aufkommen nicht der Finanzierung von Gemeinlasten dient. Weiterhin darf durch das Übergreifen der steuerlichen Lenkungsnorm in einen anderen Regelungsbereich die Rechtsordnung nicht widersprüchlich werden[304].

3.4.2. Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips

Führt die Anwendung einer Lenkungsnorm (insbesondere Steuersubventionen oder Steuervergünstigungen) dazu, dass ein von der tatsächlichen Leistungsfähigkeit abweichendes disponibles Einkommen bestimmt wird[305], so stellt sich die Frage, ob diese Lenkungsnorm zusätzlich vor dem Hintergrund einer Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips rechtfertigungsbedürftig ist[306]. Dage-

---

[303] BVerfG v. 7.5.1998 - 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (118).

[304] BVerfG v. 7.5.1998 - 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (118ff.).

[305] Freiräume die sich (noch) im Rahmen einer lastenausteilungsgerechten Besteuerung halten, sind vom Gesetzgeber im Sinne einer konsistenten Gesamtpolitik zur Gestaltung zu nutzen, ohne dass sich daraus eine besondere Rechtfertigungsbedürftigkeit ergibt; Rodi, FS K.Vogel, Heidelberg 2000, 187 (199).

[306] Zu den zur Frage der Vereinbarkeit von Lenkungsnormen mit dem Gleichheitssatz vertretenen Meinungen vgl. die Zusammenfassung bei Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 337ff. m.w.N.: Nach einer Meinung wird keine Unterteilung in Lenkungs- und Fiskalzwecknormen vorgenommen und wegen Verstoßes gegen das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung generell die Rechtswidrigkeit von Lenkungsnormen in Form von Steuervergünstigungen angenommen. Folge dieser Meinung wäre es jedoch, dass nahezu keine interventionistischen Maßnahmen des Gesetzgebers mehr möglich wären, so dass diese Meinung abzulehnen ist. Das Bundesverfassungsgericht nimmt ebenfalls keine Unterscheidung vor, sieht aber einen Verstoß gegen eine gleichmäßige Besteuerung als gerechtfertigt an, wenn diese Durchbrechung nicht willkürlich, sondern durch einen besonderen wirtschaftlichen oder sozialen Zweck gerechtfertigt ist; vgl. BVerfG v. 17.7.1974 - 1 BvR 51, 160, 285/69, 1 BvL 16, 18, 26/72, BVerfGE 38, 61 (80). Nach den anderen Meinungen ist eine Unterteilung und eine getrennte Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit vorzunehmen. Teilweise wird eine Verfassungsmäßigkeit der Lenkungsnorm bereits angenommen, wenn diese bezogen auf den mit ihr verfolgten Zweck verhältnismäßig ist. Überwiegend wird jedoch zusätzlich in einem letzten Schritt eine Abwägung zwischen der Intensität der Durchbre-

gen ist zunächst einzuwenden, dass das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Leistungsfähigkeitsprinzip für eine an dem disponiblen Einkommen ausgerichtete gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen sorgen soll. Insofern ist das Leistungsfähigkeitsprinzip für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der Lastenausteilungswirkung der Steuer maßgebend[307], so dass diese Belastungswirkungen der Steuernorm in einem ersten Schritt insbesondere auf ihre Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG zu prüfen sind. Eine Lenkungssteuer ist jedoch weniger auf eine gleichmäßige Besteuerung, als vielmehr auf die Erreichung eines (wirtschafts- oder sozial-)politisch erwünschten Verhaltens der Betroffenen gerichtet. Die durch die Gestaltungswirkungen der Lenkungssteuer verursachten Eingriffe in die durch Grundrechte geschützten Freiheitsbereiche von einzelnen Steuerpflichtigen sind demnach (zum anderen) auch nur an diesen Grundrechten zu messen. Insbesondere müssen die verfolgten Zwecke der Lenkungsmaßnahme in einem angemessenen Verhältnis zur Intensität des jeweiligen Eingriffs stehen, muss der Eingriff von gewichtigen Gründen getragen werden. Insofern kann das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht als Maßstab herangezogen werden. Somit ist grundsätzlich zunächst eine Abschichtung und eine getrennte Überprüfung der Lastenausteilungs- und der Gestaltungswirkung der jeweiligen steuer-

---

chung des Leistungsfähigkeitsprinzips und den mit der verhältnismäßigen Lenkungsnorm bezweckten Lenkungswirkungen, dem dahinter stehenden Gemeinwohlinteresse an der Durchsetzung der Lenkungsmaßnahme, vorgenommen. Nach Tipke findet das Leistungsfähigkeitsprinzip bei Lenkungsnormen hingegen generell keine Anwendung, da diese wie offene Subventionen keine Steuerrechtsnormen seien. Zu messen seien Lenkungsnormen somit daran, ob diese im Gemeinwohlinteresse ein Bedürfnis befriedigen oder ein im Gemeinwohlinteresse erwünschtes Verhalten prämieren oder einem anderen sachgerechtem Prinzip dienen. Dieses Gemeinwohlinteresse an der Durchsetzung der verhältnismäßigen Lenkungsmaßnahme sei letztlich gegen das Gemeinwohlgewicht der gleichen Steuerbelastung abzuwägen. Im Ergebnis gleichen sich diese zunächst auseinanderlaufenden Meinungen wieder an. Zur Abwägung vgl. § 3, 3.4.5.4.

[307] Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 81ff.; Vogel/Waldhof, in BK, GG, Vorb. zu Art. 104a - 115, Rn. 529.

rechtlichen Norm auf ihre Verfassungsmäßigkeit hin erforderlich[308]. Da Lenkungssteuern aber wenigstens teilweise auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet sein müssen, kann die Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip auch bezüglich der Gestaltungswirkungen nicht völlig vernachlässigt werden. Vielmehr ist in einem letzten, dritten Schritt zur Begründung der Rechtmäßigkeit einer Lenkungsnorm in einer weiteren Abwägung festzustellen, ob das Gewicht des hinter der Lenkungsnorm stehenden Gemeinwohlinteresses an der Durchführung der Lenkungsmaßnahme der Intensität der Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips entspricht, wenn das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbrochen wird[309]. Durch diese Begrenzung von Lenkungsmaßnahmen des Gesetzgebers übernimmt das Leistungsfähigkeitsprinzip dann gewissermaßen eine Schutzfunktion für den Steuerzahler[310].

3.4.3. Gemeinwohldienlichkeit

Der mit der Lenkungssteuer verfolgte Gestaltungszweck muss dem Gemeinwohl, nicht nur einem Gruppenwohl, dienen. Dies ist der Fall, wenn die Vergünstigung zu einem gesamtgesellschaftlichen Nutzen führt, indem beispielsweise die Lebensgrundlagen des Gemeinwesens und seiner Mitglieder verfestigt, erhalten oder verbessert werden. Bei einer wirtschaftlichen Zielsetzung muss die große Mehrheit von der Regelung profitieren können[311].

---

[308] Vgl. Vogel/Waldhof, in BK, GG, Vorb. zu Art. 104a - 115, Rn. 529; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 232ff.

[309] Vgl. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 239ff. sowie § 3, 3.3.1.3. m.w.N.

[310] Vgl. Lang, VDStJG 15, 115 (126).

[311] So Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 340f.

Dem Gemeinwohl dienen beispielsweise verkehrstechnische Zielsetzungen, wenn dadurch die Belastung der Umwelt mit Abgasen eingeschränkt werden soll und/oder der übermäßigen Auslastung einzelner Verkehrsverbindungen entgegengewirkt bzw. das Verkehrskonzept insgesamt optimiert werden soll. Dies ist auch für sozialpolitische Zielsetzungen, die auf die Herstellung tatsächlicher Gleichheit und die Erhaltung des sozialen Friedens gerichtet sind, oder für ökologische Zielsetzungen, die der Erhaltung der natürlichen Lebensgrundlage dienen[312], regelmäßig anzunehmen.

3.4.4. Zurechenbarkeit einer Belastung durch Gestaltungswirkungen

Lenkungssteuern können insbesondere mittelbar[313] in freiheitsrechtlich geschützte Positionen der Steuerbürger eingreifen. Da für die Zurechenbarkeit von mittelbaren Eingriffen keine allgemein anerkannten Kriterien bestehen, kann die Zurechnung dieser Eingriffe zum Gesetzgebungsakt im Einzelfall jedoch problematisch sein[314]. Für die Zurechnung werden wahlweise Kriterien wie die der Schwere oder der Vorhersehbarkeit (Wahrscheinlichkeit) des Eingriffs für den Gesetzgeber herangezogen oder untersucht, ob die (steuerrechtliche) Regelung an spezialgrundrechtlich geschützte rechtliche Lagen, Vorgänge oder Gestaltun-

---

[312] Zum Umweltschutz im Einkommensteuerecht vgl. § 6, 3.4.6.

[313] Auch der mittelbare Eingriff ist rechtfertigungsbedürftig, wenn dieser über eine bloße Beeinträchtigung hinausgeht, insofern eine Vergleichbarkeit mit dem klassischen, unmittelbaren Grundrechtseingriff besteht. Vgl. BVerfG v. 5.3.1974 - 1 BvL 17/72, BVerfGE 36, 383 (400); BVerfG v. 23.4.1974 - 1 BvL 19/73, BVerfGE 37, 121 (131); Pieroth/Schlink, Grundrechte[16], Rn. 238ff.; Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994, 99ff. m.w.N.

[314] Vgl. Vogel/Waldhof, in BK, GG, Vorb. zu Art. 104a - 115, Rn. 529; Sachs, Verfassungsrecht II, Heidelberg 2000, A 8, Rn. 15.

gen anknüpft. Ebenso wird teilweise auf den Zweck, die Zielsetzung der Regelung (Finalität), abgestellt[315].

Gegen das Kriterium der Finalität ist einzuwenden, dass bei alleiniger Maßgeblichkeit dieses Kriteriums durch die daraus folgende Unbeachtlichkeit sämtlicher nicht bezweckter Beeinträchtigungen ein effektiver Grundrechtsschutz nicht mehr gegeben wäre. Dem Gesetzgeber würde ein zu großer Handlungsspielraum überlassen, ohne dass dieser einer grundrechtlichen Überprüfung zugänglich wäre[316]. Weiterhin kann zwar eine tatbestandliche Anknüpfung an spezialgrundrechtlich geschützte Positionen eine zurechenbare Beeinträchtigung des Betroffenen indizieren, alleiniges Merkmal kann sie allerdings im Hinblick darauf, dass mittelbare Eingriffe auch bei Anknüpfung an allgemeine Kriterien wie z.B. den Umsatz oder den Gewinn gegeben sein können, nicht sein. Des Weiteren kann auch dem Kriterium der Schwere des Eingriffs mangels Bestimmtheit allenfalls indizielle Wirkung zugestanden werden. Zumindest dürften bei Berücksichtigung dieses Kriteriums an die „Schwere“ keine zu hohen Anforderungen gestellt werden. Letztlich ist dann, wenn einerseits die Zurechenbarkeit nicht auf finale Eingriffe beschränkt werden soll, andererseits die Möglichkeit der Grundrechtsverletzung nicht ins Uferlose ausgedehnt werden soll, das Kriterium der objektiven Vorhersehbarkeit einer wesentlichen Beeinträchtigung für den Gesetzgeber heranzuziehen. Je einschlägiger die zuvor genannten Kriterien sind, umso vorhersehbarer ist ein Eingriff in freiheitsrechtlich geschützte Positionen. Insgesamt wird mit einem derartigen Vorgehen die Zurechnung auf die typischen Wirkungen der Gesetze beschränkt, während eine Zurechenbarkeit bei a-

---

[315] Vgl. zu diesen Kriterien insgesamt Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994, 103ff. m.w.N.

[316] Umgekehrt ist bei Finalität des Eingriffs eine Zurechenbarkeit zum Gesetzgebungsakt immer gegeben. Vgl. Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994, 103f. m.w.N.; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 195.

typischen Wirkungen nur im Einzelfall anzunehmen sein wird[317]. Somit ist von einem zurechenbaren mittelbaren Eingriff durch eine Lenkungssteuer auszugehen, wenn der Gesetzgeber mit den belastenden Gestaltungswirkungen der Regelung gerechnet hat oder hätte rechnen können und müssen[318].

3.4.5. Übermaßverbot

Im Rahmen der Überprüfung von Lenkungsnormen weist das Bundesverfassungsgericht dem Übermaßverbot einen gewichtigen Platz zu, insbesondere da die beabsichtigten Regelungszwecke hier eine intensivere Abwägung erlauben, als dies bei bloßen Fiskalzwecknormen, die nur allgemein der Einnahmeerzielung dienen, der Fall ist (sein kann)[319]. Damit eine ausführlichere Prüfung des Übermaßverbotes sichergestellt werden kann, verlangt das Bundesverfassungsgericht vom Gesetzgeber, dass der beabsichtigte Lenkungszweck deutlich wird[320].

---

[317] Vgl. dazu insgesamt Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994, 108f. m.w.N.

[318] Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 198f.; vgl. auch Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994, 107.

[319] Vgl. BVerfG v. 1.4.1971 - 1 BvL 22/67, BVerfGE 31, 8 (32); BVerfG v. 2.10.1973 - 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, 66 (71f.); BVerfG v. 5.3.1974 - 1 BvL 27/72, BVerfGE 37, 1 (21ff.); Selmer, AöR 101 (1976), 399 (411 m.w.N.).

[320] Vgl. BVerfG v. 22.6.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148); BVerfG v. 11.11.1998 - 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296).

3.4.5.1. Geeignetheit

Bei der Prüfung der Geeignetheit ist zu fragen, ob sich Gemeinwohldefizite einstellen würden, wenn man auf die Lenkungssteuer verzichten würde, wobei die Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers zu beachten ist. Demnach ist aufgrund der Schwierigkeit einer zutreffenden Voraussage der späteren Entwicklung grundsätzlich darauf abzustellen, ob der Gesetzgeber von der Zwecktauglichkeit seiner Maßnahme ausgehen durfte, die Prognose sachgerecht und vertretbar war[321].

Bei an die Bemessungsgrundlage anknüpfenden Steuervergünstigungen ist jedoch zu beachten, dass der Vergünstigungseffekt mit steigendem Einkommen zunimmt. Da somit diejenigen von der Vergünstigung am meisten profitieren, die ihn aufgrund ihres ohnehin höheren Einkommens am wenigsten benötigen, sind derartige Steuervergünstigungen generell als nicht sachgerecht und daher als ungeeignet einzustufen, wenn mit der Lenkungsnorm ausschließlich sozialpolitische Zielsetzungen verfolgt werden. In diesem Fall wäre eine offene Subvention oder Transferzahlung, die jeden gleichermaßen begünstigt, offensichtlich vorzuziehen[322].

3.4.5.2. Erforderlichkeit

Von der Erforderlichkeit ist auszugehen, wenn kein milderes, gleich wirksames Mittel zur Erreichung des beabsichtigten Zwecks ersichtlich ist.

---

[321] Vgl. BVerfG v. 17.7.1974 - 1 BvR 51, 160, 285/69, 1 BvL 16, 18,26/72 BVerfGE 38, 61 (88).

3.4.5.3. Angemessenheit der Gestaltungswirkung

Die mit der Lenkungssteuer verursachten Grundrechtseingriffe sind angemessen, wenn diese nicht schwerer wiegen als die verfolgten Gemeinwohlzwecke. Zu beachten ist, dass der Gesetzgeber gemäß Art. 20 Abs. 1, 28 Abs. 1 S. 1 GG zur Sozialstaatlichkeit und nach Art. 20a GG zum Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung verpflichtet ist. Demnach nimmt er mit der Verfolgung bestimmter Gemeinwohlzwecke verfassungsrechtlich gebotene Aufgaben wahr. Somit sind gegebene gegensätzliche verfassungsrechtliche Positionen möglichst schonend in Ausgleich zu bringen, ist die Verletzung der Grundrechte des Betroffenen so gering wie möglich zu halten. Grundsätzlich wird dem Gesetzgeber vom Bundesverfassungsgericht jedoch ein weitgehender Gestaltungsspielraum zugestanden, so dass er zum Erreichen der von ihm erstrebten Wirtschafts- und Sozialordnung auf das „freie Spiel der Kräfte“ Einfluss nehmen kann[323]. Zu beachten ist, dass auch die Tatsache, dass durch die steuerliche Lenkung nur Steuerschuldner, nicht jedoch die sonstigen Personen erreicht werden, zu einer rechtfertigungsbedürftigen Ungleichbehandlung führt[324]. Bezüglich Steuervergünstigungen ist zudem festzustellen, dass diese unangemessen sein können, wenn der Vergünstigungsvorteil zu hoch angesetzt wird oder bezogen auf den Zweck einen zu großen Kreis erfasst und ein solches Vorgehen des Gesetzgebers nicht durch die verfolgten Gemeinwohlzwecke gerechtfertigt ist. Gegebenenfalls ist auf eine Gesamtschau sämtlicher Steuervergünstigungen und anderer (offener) Subventionen bzw. Transferzahlungen

---

[322] Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 343f. m.w.N.

[323] Vgl. BVerfG v. 17.7.1974 - 1 BvR 51, 160, 285/69, 1 BvL 16, 18,26/72, BVerfGE 38, 61 (80); BVerfG v. 11.2.1992 - 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238 (244 m.w.N.).

[324] Vgl. Kirchhof, VDStJG 21, 9 (26).

abzustellen[325].

3.4.5.4. Abwägung des Gemeinwohlinteresses an der Durchsetzung der Lenkungsnorm mit der Intensität der Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips

Letztlich ist zu berücksichtigen, dass das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit für eine gleichmäßige Besteuerung sorgen soll und somit auch ein Gemeinwohlinteresse an der Einhaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips besteht[326]. Wenn nun die gestaltende Wirkung der Lenkungssteuer nur mit einem Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip erkauft werden kann, so ist zum einen zu fordern, dass dieser Verstoß in seiner Intensität so gering wie möglich gehalten wird[327]. Zum anderen muss eine Abwägung ergeben, dass der hinter der Lenkungssteuer stehende Gemeinwohlwert in seinem Gewicht dem Gemeinwohlinteresse an einer gleichmäßigen Besteuerung im konkreten Fall zumindest gleichwertig ist.
Somit ist zunächst zu klären, wie intensiv vom Maßstab der Belastungsgleichheit abgewichen wird und welcher Rang der bezweckten Gestaltungswirkung zukommt[328]. Für die Feststellung eines zumindest gleichwertigen Gewichts sind

---

[325] Vgl. dazu Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 345. Tipke weist auch darauf hin, dass eine Steuervergünstigung umgekehrt untermäßig ist, wenn sie - gemessen am Zweck - einen zu kleinen Personenkreis begünstigt.

[326] Vgl. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 240; Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 346.

[327] Vgl. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 241.

[328] Vgl. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 245. Während der Verfassungsrang des Leistungsfähigkeitsprinzips teilweise noch bestritten wird (vgl. Fn. 224), sind Umweltschutzprinzip und Sozialstaatlichkeit als Staatszielbe-

irgendwelche allgemein gehaltenen wirtschaftspolitische, sozialpolitische oder sonstige (nichtsteuerliche) Erwägungen, die nur ein willkürliches Vorgehen des Gesetzgebers ausschließen, entgegen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts[329] als nicht ausreichend zu betrachten. Ansonsten wäre das Leistungsfähigkeitsprinzip als grundsätzlich nachrangig zu betrachten[330]. Allerdings darf auch nicht von einem generellen Vorrang der Belastungsgleichheit ausgegangen werden, da dann interventionistische Maßnahmen des Gesetzgebers nur noch in Ausnahmefällen rechtmäßig wären[331]. Somit ist ein Mittelweg zu finden. Eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips kann demnach insbesondere dann gerechtfertigt sein, wenn die Verfassung die verfolgten Gestaltungswirkungen nicht nur toleriert, sondern sie bevorzugt (für förderungswürdig hält) oder sogar gebietet[332]. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn sich für die

---

stimmungen verfassungsrechtlich verbürgt. Insofern kann zwar von einem generellen Vorrang dieser Ziele vor, nicht jedoch von einer Unbeachtlichkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips ausgegangen werden; vgl. Söhn, FS Stern, München 1997, 587 (594).

[329] Vgl. BVerfG v. 17.7.1974 - 1 BvR 51, 160, 285/69, 1 BvL 16, 18, 26/72, BVerfGE 38, 61 (80).

[330] Vgl. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 237; Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 346. Bei Steuervereinfachungen soll nach Tipke, aaO, auch zu berücksichtigen sein, dass diese die Steuermoral der Nichtbegünstigten negativ beeinflussen, insgesamt zu einer Anhebung der Steuersätze führen und damit die effektive Steuerbelastung der Begünstigten verfälschen. Zudem sollte im Rahmen der Abwägung bei zugrunde liegenden wirtschaftpolitischen Erwägungen feststellbar sein, dass die große Mehrheit der Nichtbegünstigten durch die Steuervergünstigung letztendlich besser gestellt wird als dies bei einer gleichmäßigen Besteuerung der Fall wäre.

[331] Vgl. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 236f.: Eine derartige Nachrangigkeit wäre sowohl mit der Konzeption eines sozialen Wohlfahrtstaates als auch mit der strukturellen Offenheit des Leistungsfähigkeitsprinzips, das auch durch das Sozialstaatsprinzip konkretisiert wird, nicht vereinbar. Insofern können auf Systemerhaltung oder Wohlstandsmehrung oder -erhaltung gerichtete Lenkungsmaßnahmen einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durchaus vorzuziehen sein.

[332] Vgl. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 245ff. Von einer verfassungsrechtlichen Tolerierung einer Gestaltungswirkung ist auszugehen, wenn diese nicht gegen die Verfassung verstößt.

Gestaltungswirkungen gemeinwohlorientierte verfassungsrechtliche Anknüpfungspunkte wie das gesamtwirtschaftliche Gleichgewicht (Art. 109 Abs. 2 GG), die Grundrechte oder Staatszielbestimmungen wie die Sozialstaatlichkeit[333] oder der Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen (Art. 20a GG) finden lassen[334]. In diesem Rahmen können dann konkretisierte verkehrstechnische, umwelt- oder sozialpolitische oder sonstige (nichtsteuerliche) Erwägungen Durchbrechungen des Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit rechtfertigen.

3.4.6. Umweltschutz im Einkommensteuerrecht

Soll das Steuersystem ökologisiert werden, so kann dies für Einzelsteuern einen Systemwechsel bedeuten, wenn die Besteuerung grundsätzlich nicht mehr an die Leistungsfähigkeit, sondern die Umweltschädlichkeit bzw. die Umweltverträglichkeit anknüpfen soll[335]. Ein solcher Systemwechsel steht hier jedoch zurzeit nicht in Aussicht. So soll das der Einkommensteuer zugrunde liegende Leistungsfähigkeitsprinzip nicht aufgehoben werden, sondern sollen nur einzelne umweltschützende Erwägungen partiell in einzelnen Tatbeständen, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit indizieren, steuermodifizierend berücksichtigt

---

[333] Das Sozialstaatsprinzip hat so einerseits Einfluss auf den Verteilungsmaßstab der Besteuerung, indem es das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert. Andererseits erlaubt es aber auch Durchbrechungen dieses Prinzips durch Lenkungssteuern. Dies lässt sich damit erklären, dass das Sozialstaatsprinzip nicht nur auf die „Verteilung des Bestehenden“ (als statische Komponente), sondern auch auf „Gestaltung des Zukünftigen“ (als dynamische Komponente) gerichtet ist; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 251 m.w.N.

[334] Vgl. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 249ff. m.w.N.

[335] Vgl. Jachmann, StuW 2000, 239 (241).

werden. Folglich geht es im Rahmen dieser Untersuchung nicht um die Einführung einer (originären) Ökosteuer, nach der die Besteuerung an die Umweltbelastung anknüpft bzw. anknüpfen soll. Demnach kommt es auf die Frage, ob der Gesetzgeber seine Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105, 106 GG herleiten kann, nicht an[336].

Fraglich sind jedoch Nutzen und Eignung einkommensteuerlicher Umweltschutzkonzepte. Problematisch ist auch deren Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Im Übrigen ist auf die zuvor allgemein zu den Lenkungssteuern gemachten Ausführungen zu verweisen.

3.4.6.1. Leistungsfähigkeitsprinzip und umweltschützende Steuernormen

Einer Meinung[337] zufolge soll der Umweltgebrauch eine gesteigerte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen indizieren. Insofern soll eine steuerliche Anknüpfung an den Umweltgebrauch durch das Gebot der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geboten sein. Begründet wird diese Ansicht damit, dass derjenige, der das Allgemeingut Umwelt in Anspruch nehme, sich externe Kosten verursachend[338] bereichere und

---

[336] Vgl. zu dieser Fragestellung Herdegen/Schön, Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe, Köln 2000, 26ff.; Jachmann, StuW 2000, 239 (243ff.); Müller-Franken, JuS 1997, 872 (876ff.); Söhn, FS Stern, München 1997, 587 (597ff.). Für die Vereinbarkeit nationaler Umweltlenkungssteuern mit europarechtlichen Vorgaben siehe Müller-Franken, JuS 1997, 872 (879f. m.w.N.).

[337] Vgl. Gawel, StuW 1999, 374 (377ff.).

[338] Unter externen Kosten sind solche Kosten zu verstehen, die der Gemeinschaft durch das Verhalten des Einzelnen entstehen, die aber nicht in dessen private Wirtschaftsrechnung eingehen. Vgl. Franke, StuW 1990, 217 (218); Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF Heft 49, Bonn 1993, Rn. 749. Diese Kosten sollen durch Öko-Steuern internalisiert, also zu internen Kosten des Einzelnen (des Verursachers) gemacht werden.

damit von einer höheren wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszugehen sei. Dagegen ist einzuwenden, dass der Umweltgebrauch, die Verantwortung für die Natur, zurzeit kein finanzielle Leistungsfähigkeit indizierender steuerbarer Tatbestand ist[339]. Ein solcher ist nach dem gegenwärtigen Verfassungsverständnis jedoch Voraussetzung für eine Besteuerung. Demnach kann das Leistungsfähigkeitsprinzip umgekehrt (zurzeit) auch keine Besteuerung der Umweltinanspruchnahme gebieten[340]. Auch wenn demnach (nach gegenwärtigem Recht) in der Umweltverantwortung selbst kein Belastungsgrund gesehen und eine Rechtfertigung der Besteuerung des Umweltgebrauchs zudem nicht unmittelbar aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip gefolgert wird, ist im Einkommensteuerrecht eine systemgerechte Anknüpfung an und steuermodifizierende Berücksichtigung der in einem Leistungsfähigkeit indizierenden tatbestandlichen Verhalten lie-

---

[339] Vgl. Jachmann, StuW 2000, 239 (241)und DStZ 2001, 225 (228): „Wer ein altes Auto mit hohem Schadstoffausstoß fährt oder wegen seiner zahlreichen Kinder viel Wasser und Strom verbraucht, ist deshalb nicht etwa finanziell belastbarer".

[340] Vgl. Jachmann, StuW 2000, 239 (241); Trzaskalik, StuW 1992, 135 (141). In der Diskussion steht jedoch die Frage, ob nicht das Leistungsfähigkeitsprinzip durch ein nach Art. 20a GG gebotenes Umweltschutzkonzept genauso modifiziert bzw. ergänzt wird (werden kann) wie durch das Gebot der Sozialstaatlichkeit. Ebenso wie das Leistungsfähigkeitsprinzip könnte dann das Umweltschutzprinzip zur Rechtfertigung der Besteuerung herangezogen werden. Das Umweltschutzprinzip stellt eine Variante des Äquivalenzprinzips dar; vgl. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF Heft 49, Bonn 1993, Rn. 749. Nach diesem allgemeinen Äquivalenzprinzip ist eine Steuer als solche gerechtfertigt, „wenn sie Äquivalent ist für die dem Gemeinwohl dienenden öffentlichen Leistungen des Staates"; Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 476. Vgl. zu diesem Thema auch Söhn, FS Stern, München 1997, 587 (591ff.); Jachmann, StuW 2000, 239 (242f.). Lang, VDStJG 21, 115 (145ff.), plädiert generell für eine stärkere Anpassung des Leistungsfähigkeitsindikators Einkommen an ökonomische Sachgesetzlichkeiten. So knüpft das Steuerrecht an ökonomische Sachverhalte an, so dass insbesondere die Missachtung dieser ökonomischen Sachgesetzlichkeiten zu Verkomplizierungen und nicht hinnehmbaren Ungleichheiten des Steuerrechts geführt hat. Insofern sei die steuerliche Relevanz des (umweltfreundlicheren) Konsumverzichts gegenüber der (umweltfeindlichen) Vermögensumverteilungsidee stärker zu betonen, könnte auf diese Art und Weise der Umweltschutz im Steuerrecht besser verwirklicht werden. Bezüglich der Orientierung an einer entscheidungsneutralen Besteuerung siehe auch Elschen, StuW 1991, 99 (99ff.) und Wagner, StuW 1992, 2 (2ff.).

genden Umweltbelastung möglich[341]. Durchbrechen Lenkungsnormen jedoch das Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sind diese auf ihre Verhältnismäßigkeit zu prüfen[342]. Das überragende Interesse der Allgemeinheit an dem Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen[343] und der daraus resultierende überragende Gemeinwohlwert wird jedoch regelmäßig das Interesse an einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit überwiegen und somit eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips rechtfertigen[344].

3.4.6.2. Geeignetheit umweltschützender Steuernormen

Auch wenn der Einsatz des Steuerrechts als Instrument des Umweltschutzes zur Routine geworden scheint und Einigkeit darüber herrscht, dass Umweltschutz nur über ein Instrumentenbündel, durch ordnungsrechtliche und marktwirtschaftliche Mittel, zu verwirklichen ist[345], so sind daraus resultierende Durch-

---

[341] Vgl. Jachmann, StuW 2000, 239 (245); Müller-Franken, JuS 1997, 872 (875); Herdegen/Schön, Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe, Köln 2000, 27.

[342] Vgl. § 3, 3.4.5.

[343] Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 8, Rn. 63.

[344] Vgl. dazu auch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Rechtmäßigkeit der Kilometerpauschale; BVerfG v. 2.10.1969 - 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58 = BStBl II 1970, 140.

[345] Vgl. Hinweise bei Lang, VDStJG 15, 115 (121ff.); Franke, StuW 1990, 217 (219f.) sowie Gosch, StuW 1990, 201 (202f.); Müller-Franken, JuS 1997, 872 (872); Hey, NJW 2000, 640 (640). Abgaben und Steuern sollen aufgrund ihrer marktwirtschaftlichen Wirkungen dieser Gruppe zuzuordnen sein. Schwächen des Ordnungsrechts werden beispielsweise darin gesehen, dass ordnungsrechtliche Vorschriften vom Normadressaten zwar die Normerfüllung verlangen, darüber hinaus aber keine Anreize für überobligatorische Anstrengungen gesetzt werden; vgl. Trzaskalik, StuW 1992, 135 (137 m.w.N.).

brechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht bedenklich. Neben einer eventuell einhergehenden Verkomplizierung und fortschreitenden Systemlosigkeit des Einkommensteuerrechts stellt sich die Frage, ob es nicht generell vorteilhafter wäre, wenn der Gesetzgeber sein Umweltschutzkonzept hauptsächlich in begleitenden speziellen Steuergesetzen oder ordnungsrechtlichen Vorschriften verwirklicht, wenn Umweltlenkungsnormen dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen würden. Neben der Möglichkeit dadurch ein handhabbareres, verständliches und in sich stimmiges Gesetz zu schaffen, hat ein solches Vorgehen den Vorteil, dass die Überwachung der Einhaltung der Vorschriften sowie gegebenenfalls deren Anpassung einer spezialisierten Behörde übertragen werden könnte. Eine Übertragung dieser Aufgaben auf die Finanzverwaltung kann hingegen bei zu speziellen Regelungen (auf Dauer gesehen) nur zur steigenden Überlastung und Überforderung derselben beitragen[346].
Gegen die Geeignetheit steuerrechtlicher Umweltschutzkonzepte ist zudem grundsätzlich einzuwenden, dass nicht nur der einzelne Steuerzahler, sondern die Allgemeinheit der Bürger für die Umweltverschmutzung sorgt[347]. Diese Allgemeinheit wird mit steuerlichen Lenkungsnormen allerdings nicht erreicht, sondern nur der einzelne Steuerzahler. Eine stärkere Belastung umweltschädlichen Verhaltens begegnet ferner dem Problem, dass der Steuerpflichtige als Adressat der Lenkungsmaßnahme auch Verursacher der Umweltverschmutzung sein sollte[348]. Sowohl die (Mit-)Verursachung als auch die Zurechnung des eige-

---

[346] Vgl. Kirchhof, Stbg 1995, 68 (78); Franke, StuW 1990, 217 (226); Gosch, StuW 1990, 201 (214f.).

[347] Vgl. zu diesem und den folgenden Argumenten für eine allenfalls bedingte Eignung steuerrechtlicher Umweltschutzprogramme Kirchhof, VDStJG 15, 3 (5ff.) und Stbg 1995, 68 (77f.); Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 522; Gosch, StuW 1990, 201 (210ff.).

[348] Zu beachten ist, dass der Steuerbegriff nicht auf dem Verursacherprinzip aufbaut; vgl. Lang, VDStJG 15, 115 (123). Eine Heranziehung des Verursacherprinzips befürwortet hingegen Söhn, FS Stern, München 1997, 587 (594f.), wenn dadurch eine richtige und gleichmäßige ökologische Lenkung erreicht wird.

nen Anteils an der Umweltverschmutzung ist angesichts der Tatsache, dass beispielsweise die durch Kraftfahrzeuge verursachte Luftverschmutzung neben weiteren Faktoren von der jeweiligen Verkehrsdichte abhängt, jedoch kaum realitätsgerecht ermittelbar. Eine Folge dieser Zuordnungsschwierigkeit ist zudem, dass nicht mehr der Schadensverursacher, sondern derjenige, der die Belastung vermeiden könnte, dies aber nicht macht, Adressat der Lenkung wird[349]. Weiterhin kann es an der Zielgenauigkeit umweltschützender Steuernormen fehlen, da diese regelmäßig nur den Schaden abmindern bzw. Mittel für die Folgenbeseitigung beschaffen können, nicht jedoch für eine Beseitigung der Schadensquelle sorgen[350]. Schließlich ist zu berücksichtigen, dass der Umweltstörer die Steuerzahlung der Verhaltensänderung vorziehen kann. Da das zukünftige Verhalten der Steuerpflichtigen nur schwer einzuschätzen ist, sind hier nur vergröbernde Prognosen möglich, welche die Erstellung eines effektiven Konzeptes erschweren. Dementsprechend kann ein steuerrechtliches Umweltschutzprogramm grundsätzlich nur dann als geeignetes Mittel in Betracht kommen, wenn auf die Erreichung des beabsichtigten Ziels verzichtet werden kann[351]. Dies ist aber regelmäßig nur bei qualitätsverbessernden Maßnahmen der Fall. Existenznotwendige Standards sind hingegen unverzichtbar, ihre Einhaltung darf nicht ins Er-

---

[349] Vgl. Kirchhof, VDStJG 15, 3 (8).

[350] Kirchhof, Stbg 1995, 68 (77), weist zudem darauf hin, dass die Gefahr besteht, dass der Abschreckungseffekt der Regelung durch eine Ertragserwartung überlagert werden könnte, die in dem Streben nach der Erhaltung der Ertragsquelle münden könnte. Dies würde dann aber dem Umweltschutzkonzept zuwiderlaufen. Gleichwohl kann die Besteuerung umweltschädlichen Verhaltens Impulse für über die steuerliche Regelung hinausgehende Anstrengungen für den Umweltschutz setzen.

[351] Vgl. dazu auch Kirchhof u.a., Karlsruher Entwurf zur Reform des Steuergesetzes, Heidelberg 2001, 20; Müller-Franken, JuS 1997, 872 (874). Volkmann, JuS 2001, 521 (527f.), verlangt allgemein gemäß dem Prinzip der Letztverantwortung, dass der Staat sich zumindest eine begleitende Erfolgskontrolle vorbehält, nichtimperative Steuerungsinstrumente bis auf weiteres durch das Ordnungsrecht flankiert werden müssen. Insofern kann das Steuerrecht allein für ein zweckmäßiges Umweltschutzkonzept nicht ausreichend sein.

messen der einzelnen Steuerpflichtigen gestellt werden[352]. Könnten sich ferner nur finanziell leistungsfähigere Umweltstörer freikaufen und würden leistungsschwächere Umweltstörer hingegen vom Markt gedrängt bzw. würde ein bestimmtes umweltschädliches Verhalten generell durch eine Steuer mit erdrosselnder Wirkung unmöglich gemacht, so wären derartige Lenkungsnormen nicht nur an Art. 3 Abs. 1 GG, sondern insbesondere auch an Art. 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG zu messen[353]. Letztlich ist zu beachten, dass existenznotwendiges (umweltschädliches) Verhalten jedem möglich bleiben muss, dieses nicht nur leistungsstarken Bürgern vorbehalten bleiben darf[354].

Die Geeignetheit einer Umweltlenkungsnorm ist hingegen unabhängig von der Frage, ob sie unmittelbar die Bemessungsgrundlage der Betroffenen senkt, zu beurteilen. Vielmehr kann die Regelung durch Mittelentzug mittelbar Wirkung über nachgelagerte Preis- und Markteffekte entfalten und insofern geeignet sein[355]. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass durch eine einkommensteuerrechtliche Regelung eine Verhaltensänderung des Steuerpflichtigen wohl nur dann herbeigeführt wird, wenn die ökologische Steuerkomponente finanzielle Schmerzen bereitet[356]. Aufgrund der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers bezüglich der Geeignetheit wird hieran die Rechtmäßigkeit einer Umwelt-

---

[352] Existenznotwendig ist beispielsweise das Vorhandensein ausreichender Mengen an Trinkwasser. Qualitätsverbessernde Maßnahmen knüpfen an existenznotwendige Standards an und honorieren entweder umweltschonenderes Verhalten oder sanktionieren umweltschädliches Verhalten.

[353] Vgl. Gosch, StuW 1990, 201 (210 m.w.N.); Müller-Franken, JuS 1997, 872 (878f.); Gawel, StuW 2001, 26 (27ff.) sowie § 3, 3.1.

[354] Vgl. Lang, VDStJG 15, 115 (128), bezüglich existenznotwendiger Fahrten zur Erwerbsstätte mit dem PKW, wenn keine ausreichenden öffentlichen Verkehrsmittel zur Verfügung stehen. Vgl. auch Kirchhof, VDStJG 15, 3 (7); Söhn, FS Stern, München 1997, 587 (596).

[355] Vgl. Gawel, StuW 2001, 26 (30ff.).

[356] Vgl. Franke, StuW 1990, 217 (225).

lenkungsnorm jedoch kaum scheitern. Damit die Verhältnismäßigkeitsprüfung nicht verflacht, ist zudem der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts entsprechend zu fordern, dass der konkrete umweltpolitische Zweck der Regelung hinreichend bestimmt ist[357]. Eine bloße Bezugnahme auf das allgemein gehaltene Ziel des Umweltschutzes ist nicht ausreichend.
Abschließend ist somit festzustellen, dass Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips im Einkommensteuerrecht aufgrund umweltpolitischer Lenkungsnormen zwar grundsätzlich als verfassungsgemäß zu betrachten sind, jedoch nur ausnahmsweise und nur bei Verzichtbarkeit des bezweckten Erfolges vorgenommen werden sollten. Zudem ist auf die Handhabbarkeit der Regelung durch die Verwaltung, die Praktikabilität, zu achten.

3.4.7. Zwischenergebnis

Festzustellen ist, dass das Bundesverfassungsgericht trotz der umfangreichen Prüfung regelmäßig zur Feststellung der Verhältnismäßigkeit von steuerrechtlichen Lenkungsnormen gelangt[358]. Aufgrund der Ungeeignetheit von auf die Bemessungsgrundlage bezogenen Steuervergünstigungen ist diesem Ergebnis zumindest diesbezüglich zu widersprechen[359] und generell eine eingehendere Abwägung des verfolgten Gemeinwohlzwecks mit der Intensität der Durchbre-

---

[357] Vgl. BVerfG v. 22.6.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148); Herdegen/Schön, Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe, Köln 2000, 36.

[358] Vgl. BVerfG v. 15.12.1970 - 1 BvR 559, 571, 586/70, BVerfGE 29, 402 (410f.); BVerfG v. 2.10.1973 - 1 BvR 345/73, BVerfGE 36, 66 (71f.); BVerfG v. 10.5.1972 - 1 BvR 286, 293, 295/65, BVerfGE 33, 171 (187ff.); Selmer, AöR 101 (1976), 399 (411 m.w.N.).

[359] Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 343 m.w.N. und 346f. mit einem Forderungskatalog zur Änderung der Rechtsprechung an die Gerichte.

chung des Leistungsfähigkeitsprinzips angebracht. Eine bloße Willkürkontrolle ist nicht ausreichend.

Insgesamt ist festzustellen, dass der Rückgriff auf Lenkungssteuern wesentlich zur Unübersichtlichkeit und weitgehenden Systemlosigkeit des Steuerrechts beigetragen hat. Dies hat sich auch in dem Ruf nach der Bereinigung des Steuerrechts von sämtlichen Lenkungssteuern, gegebenenfalls Zusammenfassung dieser in einem eigenen Abschnitt in einem neuen Steuergesetzbuch, niedergeschlagen[360]. Weiterhin führen die Bemessungsgrundlage beeinflussende Steuervergünstigungen zu einem Absinken der Steuermoral bei den Nicht-Begünstigten[361]. Insofern wäre ein völliger Verzicht auf Lenkungssteuern auch unter dem Aspekt vorzuziehen, dass dann das (ausnahmslos) nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ermittelte disponible Einkommen zum Ausgleich mit niedrigeren Steuersätzen besteuert werden könnte[362]. Eine derart entflochtenes Steuerrecht würde durch den erzielten Vereinfachungseffekt nicht nur für den Steuerpflichtigen übersichtlicher und praktikabler werden, sondern könnte auch zu einem Absinken des Verwaltungsaufwandes führen. Insgesamt könnte die (sich auf einem Tiefpunkt befindliche) Akzeptanz des Einkommensteuerrechts wieder steigen. Ferner ist zu berücksichtigen, dass mit einer Lenkungssteuer keineswegs gewährleistet ist, dass die Betroffenen tatsächlich ihr Verhalten ändern. Ziehen diese die Steuerzahlung einer Verhaltensänderung vor, so stellt sich zudem die Frage, ob „der Gesetzgeber letztlich ein Scheitern der steuerrechtlich

---

[360] Vgl. Kirchhof, VDStJG 21, 9 (23f.); Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF Heft 49, Bonn 1993, Rn. 88ff.; Tiemann, Stbg 1993, 436 (438); Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 348f. m.w.N.: „Fest steht, dass die Durchwirkung der Steuergesetze mit Lenkungsnormen die Rechtsqualität des Steuerrechts und die Praktikabilität tiefgreifend herabgesetzt hat“, Tipke, aaO, 346.

[361] Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 346.

[362] Vgl. Jachmann, FS Offerhaus, Köln 1999, 1071 (1081f. m.w.N.).

vermittelten Verwaltungsprogramms hinnehmen kann und darf“[363].

4. Auswirkungen auf die Rechtmäßigkeit von Pauschalierungen

Ungeklärt geblieben ist bisher, in welchem konkreten Umfang Erwerbsaufwendungen, indisponible Privatausgaben sowie gemischte Aufwendungen in zulässiger Weise pauschaliert werden können. Demzufolge bleibt zu untersuchen, wie weit eine Pauschalierung gehen muss und darf, wie das Spannungsverhältnis zwischen Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung bzw. Individualisierungsgebot und Verallgemeinerungsfähigkeit mit einer Pauschalierung bestmöglich aufzulösen ist[364]. Die Beurteilung der Rechtmäßigkeit einer realitätsgerechten Pauschalierung ist hierbei abhängig davon vorzunehmen, ob ein Gegenbeweis durch den Steuerpflichtigen zulässig ist oder nicht, ob es sich also um eine widerlegbare oder um eine unwiderlegbare Pauschalierung handelt.

4.1. Widerlegbare Pauschalierungen

Der Gleichheitssatz fordert nicht, dass der Gesetzgeber stets den gewillkürten (tatsächlichen) Aufwand berücksichtigen muss. Vielmehr kann es der materiellen Gleichheit auch genügen, wenn der Gesetzgeber für bestimmte Arten von

---

[363] Kirchhof, VDStJG 21, 9 (24).

[364] Vgl. Jachmann, StuW 1998, 193 (204 m.w.N.) sowie Kirchhof, FS Meyding, Heidelberg 1994, 3 (16): „Das verfassungsrechtliche Problem ist weniger der Übergang von der Individualisierung zum Typus und mehr die realitätsgerechte, den Belastungsgrund zutreffend erfassende und ausgestaltende Verallgemeinerung“.

Aufwendungen nur den Abzug eines typisiert festgelegten Betrages gestattet[365]. Somit kann der Gesetzgeber einfache, für die Betroffenen verständliche Regelungen wählen, die verlässlich und effizient vollzogen werden können[366]. Hierbei ist zu beachten, dass der Gesetzgeber bei einer bevorzugenden Typisierung einen größeren Gestaltungsspielraum hat als bei einer benachteiligenden Typisierung[367].

Die widerlegbare Typisierung eines Mindestaufwands darf sich darüber hinaus an einer verhältnismäßig kleinen Zahl von Steuerpflichtigen orientieren, so dass der größte Teil der Steuerpflichtigen seine höheren Aufwendungen nachweisen muss, wenn sie steuerlich berücksichtigt werden sollen. Die Rechtfertigung für eine solche Gestaltung ist darin zu sehen, dass der Bürger von Verfassungs wegen nicht verlangen kann, dass ihm eine Regelung mit den für ihn günstigsten Möglichkeiten zur Auswahl angeboten wird. Vielmehr steht es dem Gesetzgeber bei einer widerlegbaren Typisierung frei, die günstigen Auswirkungen des typisierten Betrages auf eine kleine Gruppe zu beschränken oder für eine große Gruppe von Steuerpflichtigen vorzusehen[368]. Eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung kann sich bei widerlegbaren Pauschalen nur dann ergeben, wenn die Pauschalen extrem zu hoch sind, nicht dagegen wenn sie zu niedrig

---

[365] Vgl. BVerfG v. 25.9.1992 - 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (172f.); BVerfG v. 10.4.1997 - 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (9); BVerfG v. 11.11.1998 - 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290 m.w.N.); BVerfG v. 7.12.1999 - 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 (310); Jachmann, StuW 1998, 193 (204ff.).

[366] Vgl. BVerfG v. 11.11.1998 - 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290) m.w.N.

[367] Vgl. BVerfG v. 24.7.1963 - 1 BvL 30/57, 11/61, BVerfGE 17, 1 (24); BVerfG v. 26.04.1978 - 1 BvL 29/76, BVerfGE 48, 227 (239); BVerfG v. 6.12.1983 - 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (356); BVerfG v. 30.5.1990 - 1 BvL 2/83, 9, 10/84, 3/85, 11,12,13/89 und 1 BvR 764/86, BVerfGE 82, 126 (152).

[368] Vgl. BFH v. 24.2.2000 - III 59/98, DStR 2000, 765 (767) = BStBl II 2000, 273 = BFHE 191, 286.

sind[369].

Im Hinblick darauf, dass widerlegbare Pauschalierungen grundsätzlich den Zweck haben, auf Nachweisführung (Steuerpflichtige) und Kontrolle[370] (Finanzverwaltung) zu verzichten, muss der Festsetzung des Pauschalsatzes nach Ruppe[371] zudem nicht zwingend eine Durchschnittsbetrachtung der tatsächlichen Aufwendungen zugrunde liegen. Dem ist grundsätzlich zuzustimmen, zumal der Gegenbeweis möglich ist, so dass das Ausmaß von Benachteiligungen von Steuerpflichtigen mit höheren Aufwendungen auch von ihrem Verhalten abhängt. Entscheidend für die Festsetzung des Pauschbetrages ist somit der Betrag, bei dem zu erwartender Steuerausfall und ersparter Kontrollaufwand der Finanzverwaltung im bestmöglichen Verhältnis zueinander stehen[372]. Da es somit um die Ersparnis von Verwaltungskosten und nicht um das Setzen von Verhaltensanreizen geht, können Mitnahmeeffekte durch Steuerpflichtige mit geringeren Aufwendungen hingenommen werden, wenn insgesamt noch eine Kostenersparnis erreicht wird. Zu beachten ist ferner, dass eine Pauschalierung auch für den Steuerpflichtigen den Vorteil bietet, dass er auf eine (aufwandsintensive) eigene Nachweisführung verzichten kann. Da der Festsetzung des geeigneten Pauschbetrages jedoch allein verwaltungsökonomische Erwägungen zugrunde liegen, fließen diese Kostenersparnisse der Steuerpflichtigen nicht in die Wertermittlung ein[373].

Ferner ist darauf hinzuweisen, dass eine effektive Besteuerungsvereinfachung

---

[369] Vgl. Niedersächsisches FG v. 19.10.1995 - II 497/93, EFG 1996, 664 (664f.).

[370] Da das Steuerrecht der Einnahmeerzielung dient, ist das Erfordernis der Kosteneffizienz aus dieser Funktion erklärbar; vgl. Kirchhof, VDStJG 21, 9 (16).

[371] Vgl. Ruppe, VDStJG 21, 29 (52). Zu anderen Auffassungen vgl. Fn. 33.

[372] Vgl. Ruppe, VDStJG 21, 29 (50).

[373] So auch Ruppe, VDStJG 21, 29 (Fn. 73).

am ehesten erreicht wird, wenn die Zahl der zu erwartenden Gegenbeweisführungen von Steuerpflichtigen mit höheren Aufwendungen möglichst gering gehalten wird. Daher empfiehlt es sich, die Pauschbeträge im oberen Bereich des Schätzungsrahmens anzusiedeln[374]. Somit wird sich der festgesetzte Pauschbetrag regelmäßig auch ohne Durchschnittsbetrachtung in der Nähe eines Durchschnittwertes befinden. Aufgrund der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers und der verfolgten Ziele kann aber auch die Festsetzung eines (deutlich) niedrigeren Betrages bei Einhaltung der sonstigen Voraussetzungen zulässig sein. Sollte sich die Pauschalierung im nachhinein als ungeeignet erweisen, weil aufgrund des niedrigen Pauschsatzes zu viele Gegenbeweise geführt wurden, so dass auch die beabsichtigte Effizienzsteigerung der Verwaltung nicht erreicht werden konnte, so ist der Gesetzgeber zu einer Anpassung verpflichtet[375].

Verfolgt der Gesetzgeber mit der Pauschalierung zugleich auch Lenkungszwecke, so ist hier eine eingehendere Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen. Da es bei widerlegbaren Pauschalierungen dem Steuerpflichtigen obliegt, den Gegenbeweis zu führen, wird jedoch regelmäßig von der Erforderlichkeit und der Angemessenheit auszugehen sein. So wird es regelmäßig an einem genauso geeigneten milderen Mittel fehlen. Ferner wird die Ungleichbehandlung oder der Eingriff in grundrechtlich geschützte Positionen des Steuerpflichtigen aufgrund der Widerlegbarkeit nicht allzu intensiv und damit durch die verfolgten Zwecke gerechtfertigt sein[376]. Soll die Pauschalierung jedoch zu einer Verhaltensände-

---

[374] Vgl. BFH v. 19.02.1993 - VI R 74/91, BStBl II 1993, 551 (556) = BFHE 170, 410; Prinz, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 9a, Rn. 5.

[375] Vgl. BVerfG v. 14.5.1985, 1 BvR 445, 523, 700, 728/82, BVerfGE 70, 1(34); BVerfG v. 8.4.1987 - 2 BvR 909, 934, 935, 936, 938, 941, 942, 947/82 und 142/84, BVerfGE 75, 108 (162); BVerfG v. 8.6.1993 - 1 BvL 20/85, BVerfGE 89, 15 (27); BVerfG v. 18.2.1998 - 1 BVR 1318, 1484/86, BVerfGE 97, 271 (292ff.).

[376] Vgl. auch Niedersächsisches FG v. 19.10.1995 - II 497/93, EFG 1996, 664 (664).

rung der Adressaten führen, ist im Rahmen der Geeignetheit zu prüfen, ob nicht eine unwiderlegbare Pauschalierung geeigneter wäre. Dies ist insbesondere anzunehmen, wenn der Pauschsatz im unteren Bereich des Schätzungsrahmens angesiedelt wird. In diesem Fall kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass ein Großteil der Steuerpflichtigen mit höheren Aufwendungen versucht, den Gegenbeweis zu führen, ohne eine Verhaltensänderung in Betracht zu ziehen. Da dem Gesetzgeber bezüglich der Einschätzung der Geeignetheit jedoch ein großer Spielraum zugestanden und zudem vom Gericht keine Prüfung der Zweckmäßigkeit vorgenommen wird, wird auch hieran eine Pauschalierung regelmäßig nicht scheitern[377]. Allerdings kann der Gesetzgeber durch spätere Erkenntnisse (verfehlen der verfolgten Lenkungsziele) auch hier zu einer Neuregelung verpflichtet sein[378].
Im Übrigen ist auf die generell zur Rechtmäßigkeit von Typisierungen gemachten Ausführungen zu verweisen[379].

4.1.1. Erwerbsaufwendungen[380]

Die Tatsache, dass nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip Erwerbsaufwendungen in voller Höhe das disponible Einkommen senken, steht einer widerlegbaren

---

[377] Vgl. BFH v. 24.2.2000 - III 59/98, DStR 2000, 765 (766) = BStBl II 2000, 273 = BFHE 191, 286. Herauszufiltern sind nur die evident ungeeigneten Maßnahmen.

[378] Vgl. BVerfG v. 14.5.1985, 1 BvR 445, 523, 700, 728/82, BVerfGE 70, 1(34); BVerfG v. 8.4.1987 - 2 BvR 909, 934, 935, 936, 938, 941, 942, 947/82 und 142/84, BVerfGE 75, 108 (162); BVerfG v. 8.6.1993 - 1 BvL 20/85, BVerfGE 89, 15 (27); BVerfG v. 18.2.1998 - 1 BVR 1318, 1484/86, BVerfGE 97, 271 (292ff.).

[379] Vgl. § 3, 3. Insbesondere ist zu beachten, dass bei intensiven oder zahlreichen Ungleichbehandlungen ein „rechtes Verhältnis“ zwischen den Vorteilen der Pauschale und den verursachten Beeinträchtigungen bestehen muss.

Pauschalierung dieser Aufwendungen nicht entgegen. So können Steuerpflichtige mit höheren Aufwendungen diese nachweisen. Die Führung von Gegenbeweisen ist den Steuerpflichtigen angesichts der mit Pauschalierungen erzielbaren Vereinfachungseffekte, die aufgrund ihrer besseren Handhabbarkeit (Praktikabilität) zu einer gleichmäßigeren und damit gerechteren Besteuerung führen können, zumutbar. Die durch eine Pauschalierung erzielten Vorteile der verfassungsrechtlich gebotenen Steuervereinfachung und Praktikabilität[381] stehen daher regelmäßig in einem rechten Verhältnis zu den durch die widerlegbare Pauschalierung verursachten Nachteilen.

4.1.2. Indisponible Privatausgaben

Dies gilt grundsätzlich auch für indisponible Privatausgaben, die aufgrund des subjektiven Nettoprinzips abzugsfähig sind. Abzugsfähig ist nach dem subjektiven Nettoprinzip jedoch nur der zwangsläufig anfallende Teil der Privatausgaben, während der überschiessende Teil der allgemeinen Lebensführung zuzuordnen ist. Somit sind die Privataufwendungen von vornherein nicht in voller Höhe abzugsfähig, ist nur der notwendige, indisponible Standard (Existenzbedarf) einer Besteuerung zu entziehen[382]. Da ferner nach Art. 3 Abs. 1 GG alle Menschen gleich zu behandeln sind und diese daher einen Anspruch auf Berücksichtigung ihres Existenzminimums (ihrer Unterhaltsaufwendungen, Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen) in gleicher Höhe haben, bieten

---

[380] Vgl. § 4, 1.1.1. und 1.1.2.

[381] Vgl. § 3, 3.2.1. und 3.3.2.

[382] Vgl. BVerfG v. 25.09.1992 - 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (172ff.); Ruppe, VDStJG 21, 29 (54).

sich in diesem Bereich Pauschalierungen geradezu an. Unterschiede aufgrund des individuellen Einkommens, des Lebensstandards etc. können grundsätzlich nicht gemacht werden. Vielmehr wäre es gleichheitswidrig, wenn es dem Steuerpflichtigen überlassen würde, die Höhe des indisponiblen Einkommens selbst zu bestimmen[383]. Anderenfalls müsste man annehmen, dass jeder Mensch einen unterschiedlich hohen Existenzbedarf hat, dementsprechend seine Existenz mehr oder weniger wert wäre. Demnach wird ein Gegenbeweis regelmäßig nur schwer zu führen sein, es sei denn, es wird ein generell zu niedrig festgesetzter Betrag bemängelt, der für jeden Steuerpflichtigen anzuheben ist, oder es liegt ein Härtefall vor. Gegen die Zulassung von Gegenbeweisen spricht ferner, dass dann die Finanzverwaltung letztlich bewerten müsste, welche Ausgaben in welcher Höhe existenznotwendig sind. Angesichts der für eine Gleichbehandlung erforderlichen Verwaltungsanweisungen könnte die beabsichtigte Steuervereinfachung nicht erreicht werden. Zudem würde die Festsetzung unterschiedlich hoher indisponible Privatausgaben kaum in der Öffentlichkeit akzeptiert werden. Vielmehr würden sich Steuerpflichtige mit niedriger festgesetzten indisponiblen Privatausgaben öffentlich herabgesetzt fühlen, würde die Akzeptanz des Steuerrechts in der Öffentlichkeit weiter abnehmen. Ferner könnte von einer geschützten Privatsphäre aufgrund der Mitwirkungs- und Auskunftspflichten des Steuerpflichtigen kaum noch die Rede sein, wenn offen zu legen wäre, warum gerade in dem gegebenen Fall höhere indisponible Privatausgaben gegeben seien. Allerdings stehen einer unbegrenzten Ausforschung der privaten Lebenssphäre zum Zwecke der Besteuerung das verfassungsrechtliche Willkürverbot und die Grundsätze des Übermaßverbots in Verbindung mit den Grundrechten der Steuerpflichtigen entgegen[384]. Letztlich könnte aufgrund des abzuwickelnden Mas-

---

[383] Vgl. Ruppe, VDStJG 21, 29 (54).

[384] Vgl. Osterloh, StuW 1993, 342 (348).

senverfahrens dem Einzelfall auch nur schwerlich in allen Einzelheiten Rechnung getragen werden. Insgesamt spricht dies dann jedoch dafür, existenzsichernde Aufwendungen generell nur unwiderlegbar pauschaliert zum Abzug zuzulassen, um somit einen bundesweit einheitlichen Standard zu gewährleisten.

4.1.3. Gemischte Aufwendungen

Die Abgrenzung der Privat- von der Erwerbssphäre ist bei gemischten Aufwendungen besonders schwierig, die nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip nur abzugsfähig sind, soweit sie anteilig einer steuerbaren Tätigkeit eindeutig zugeordnet werden können. Untrennbar gemischte Aufwendungen sind hingegen nur abzugsfähig, wenn und soweit der Gesetzgeber dies gesetzlich regelt[385]. Sofern und soweit eine Aufteilung möglich ist, ist diese jedoch regelmäßig mit einem hohen Verwaltungsaufwand sowohl bei der Finanzverwaltung als auch bei dem nachweispflichtigen Steuerpflichtigen verbunden. Soll in diesem Bereich ein Gesetz erlassen werden, das allen Einzelheiten Rechnung tragen soll, so muss regelmäßig entweder auf unbestimmte Rechtsbegriffe zurückgegriffen werden, die durch Rechtsprechung und Finanzverwaltung aufwendig und detailliert definiert werden müssten, oder das Gesetz müsste in starkem Maße differenzieren. Im heutigen Massenverfahren wäre ein solches Gesetz jedoch im Einzelfall kaum vollziehbar, so dass in diesen Fällen auf die Belastungsgleichheit (Rechtsanwendungsgleichheit) abgestellt werden sollte[386]. Insofern bietet sich hier der

---

[385] Aufteilbare gemischte Aufwendungen sind beispielsweise die Telefonkosten, da anhand einer aufgeschlüsselten Rechnung die privaten von den beruflichen/betrieblichen Gesprächen getrennt werden können. Untrennbare Mischaufwendungen sind hingegen die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Vgl. dazu § 4, 1.1.3.

[386] Vgl. § 3, 3.2.2.

Rückgriff auf steuervereinfachende Pauschalierungen an, der jedoch aufgrund der Vernachlässigung der Umstände des Einzelfalls zu Lasten der Steuergerechtigkeit gehen könnte[387].

4.1.3.1. Aufteilbare gemischte Aufwendungen[388]

Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip sind aufteilbar gemischte Aufwendungen in Höhe des durch die steuerbare Tätigkeit veranlassten Teils abzugsfähig, wobei eine Aufteilung zwingend vorzunehmen ist. Insofern kann für die Zulässigkeit einer widerlegbaren Pauschalierung auf die zuvor zu den Erwerbsaufwendungen gemachten Feststellungen Bezug genommen werden[389]. Zu beachten ist ferner, dass gerade in diesem Bereich der Nachweis des dem der Erwerbssphäre zuzuordnenden Teils der Aufwendungen für den Steuerpflichtigen sehr kostenintensiv und zeitaufwendig sein kann. Somit kann davon ausgegangen werden, dass auch bei einem eventuell unter dem Durchschnittswert festgesetzten Pauschsatz auf die Gegenbeweisführung verzichtet wird, wenn sich eine solche nicht rechnet. Ist der Pauschsatz trotzdem zu niedrig, hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit den Gegenbeweis zu führen. Folglich werden auch hier die Beeinträchtigungen regelmäßig in einem „rechten Verhältnis“ zu der erzielten Steuervereinfachung und der gesteigerten Praktikabilität stehen, so dass grundsätzlich von der Zulässigkeit widerlegbarer Pauschalierungen ausgegangen werden kann.

---

[387] Jachmann, StuW 1998, 193 (204 m.w.N.), spricht davon, dass in dem rechtlich nur schwer fassbaren Bereich der Abgrenzung der privaten Konsumsphäre von den leistungsfähigkeitsminderenden Aufwendungen Typisierungen regelmäßig unvermeidlich sind. Dies gelte insbesondere bei gemischten Aufwendungen.

[388] Vgl. § 4, 1.1.3.

[389] Vgl. § 3, 4.1.1.

4.1.3.2. Untrennbar gemischte Aufwendungen[390]

Untrennbar gemischter Aufwendungen sind nicht abzugsfähig, wenn nicht die private Mitveranlassung nur von untergeordneter Bedeutung ist[391]. Diese regelmäßig fehlende Abzugsfähigkeit wird überwunden, wenn der Gesetzgeber einen pauschalierten, teilweisen Abzug gestattet. Damit trägt der Gesetzgeber zu einer besseren Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips bei, da diese Aufwendungen zumindest auch der Erwerbssphäre zuzuordnen sind, ohne dazu verpflichtet zu sein. Allerdings ist dem Gesetzgeber bei der Festsetzung der Pauschsätze ein großer Gestaltungsspielraum zuzustehen, da er die Abzugsfähigkeit auch in voller Höhe ausschließen kann, insofern von einer bevorzugenden Typisierung auszugehen ist. Aufgrund der Tatsache, dass diese Mischaufwendungen unteilbar sind, wird ein Gegenbeweis zudem zwangsläufig scheitern. Insofern handelt es sich in diesem Bereich immer um unwiderlegbare Pauschalierungen, auch wenn nach dem Gesetzeswortlaut ein Gegenbeweis theoretisch zulässig wäre. Demnach kann auf die Ausführungen zu den unwiderlegbaren Pauschalierungen verwiesen werden[392].

4.2. Unwiderlegbare Pauschalierungen

Eine unwiderlegbare Pauschalierung ist gegenüber einer widerlegbaren Pauschalierung als schärferes Mittel zu betrachten, da das Führen eines Gegenbeweises

---

[390] Vgl. § 4, 1.1.3.

[391] In diesem Fall sind sie in voller Höhe wie Erwerbsaufwendungen abzugsfähig; vgl. § 4, 1.1.3. Für Pauschalierungen kann insofern auf § 3, 4.1.1. verwiesen werden.

[392] Vgl. § 3, 4.2. und 4.2.4.

ausgeschlossen ist. Deshalb ist immer zunächst zu prüfen, ob eine widerlegbare Pauschalierung als gleich wirksames milderes Mittel nicht angemessener wäre[393]. An die Rechtmäßigkeit von unwiderlegbaren Typisierungen sind folglich stets strengere Anforderungen zu stellen als an widerlegbare Typisierungen[394]. Insbesondere ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erforderlich, dass durch die unwiderlegbare Pauschalierung nur eine kleine Zahl von betroffenen Steuerpflichtigen benachteiligt wird und dass dieser Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht sehr intensiv ist[395]. Daher hat bei unwiderlegbaren Pauschalierungen der Festsetzung des Pauschalsatzes grundsätzlich[396] eine Durchschnittsbetrachtung zugrunde zu liegen. So kann regelmäßig nur die Feststellung realitätsgerechter Pauschsätze verhindern, dass große Gruppen von Steuerpflichtigen benachteiligt werden und/oder intensive Grundrechtsverstöße festzustellen sind[397]. Der erwartete Steuerausfall und der ersparte Kontrollaufwand der Verwaltung dürfen in diesem Zusammenhang keine Rolle spielen[398]. Können keine realitätsnahen Durchschnittswerte festgestellt werden, ist eine

---

[393] Vgl. BVerfG v. 26.4.1978 - 1 BvL 29/76, BVerfGE 48, 227 (239).

[394] Vgl. BFH v. 24.2.2000 - III 59/98, DStR 2000, 765 (767) = BStBl II 2000, 273 = BFHE 191, 286; BFH v. 3.8.2000 - III R 2/00, BFH/NV 2001. 100 (101); Niedersächsisches FG v. 19.10.1995 - II 497/93, EFG 1996, 664 (664f.).

[395] BVerfG v. 20.12.1966 - 1 BvR 320/57, 70/63, BVerfGE 21, 12 (27); BVerfG v. 29.5.1990 - 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (95ff.); BVerfG v. 22.7.1991 - 1 BvR 829/89, BVerfG HFR 1992, 424; BFH v. 24.2.2000 - III 59/98, DStR 2000, 765 (767) = BStBl II 2000, 273 = BFHE 191, 286.

[396] Bei untrennbar gemischten Aufwendungen kann aufgrund der Unteilbarkeit der Aufwendungen auch eine Durchschnittsbetrachtung nicht zu einer realitätsgerechten Feststellung führen; vgl. dazu § 3, 4.2.4. Dies kann auch bei indisponiblen Privataufwendungen der Fall sein; vgl. BVerfG v. 25.09.1992 - 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (172ff.).

[397] Sind unverhältnismäßige Abweichungen festzustellen, so weist dies darauf hin, dass sich die zu erfassenden Sachverhalte generell einer Pauschalierung entziehen könnten; vgl. § 3, 3.2.2.3.

[398] Vgl. Ruppe, VDStJG 21, 29 (50).

unwiderlegbare Pauschalierung zulässig, wenn die beabsichtigten verfassungsgemäßen Zielsetzungen die mit der Pauschalierungen verbundenen Ungleichbehandlungen von Steuerpflichtigen, die sonstigen Grundrechtseingriffe und die Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips aufwiegen können, in einem „rechten Verhältnis“ zu diesen stehen[399]. In diesem Rahmen können leistungsfähigkeitsmindernde Aufwendungen unwiderlegbar pauschaliert werden. Im Übrigen muss bei Festsetzung eines sachgerechten Pauschsatzes in Härtefällen eine Lösung im Billigkeitswege möglich sein[400]. Sollte der Gesetzgeber aufgrund neuer Erkenntnisse im nachhinein zur Feststellung realitätsgerechter oder – gerechteren Pauschsätzen in der Lage sein, so ist er zu einer Anpassung verpflichtet[401].
Bei einer bevorzugenden Typisierung ist dem Gesetzgeber hingegen grundsätzlich eine größere Gestaltungsfreiheit zuzustehen, weil es eher hingenommen werden kann, dass im Rahmen einer Typisierung Personen in den Genuss von Vorteilen gelangen, die ihnen nach dem strengen Gesetzeszweck nicht gebühren[402].
Für eine unwiderlegbare Pauschalierung ist anzuführen, dass sie zu einer effektiveren Besteuerungsvereinfachung führt, als dies bei einer widerlegbaren Pauschalierung möglich ist. Ebenso dürften andere Lenkungszwecke eher zu ver-

---

[399] Vgl. Osterloh, StuW 1993, 342 (352f.) und § 3, 3.2.2.3, 3.2.2.4. und 3.4.5.

[400] Vgl. BVerfG v. 5.4.1978 - 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102 (114 m.w.N.) BVerfG v. 9.2.1982 - 2 BvL 6/78 und 8/79, BVerfGE 60, 16 (39f.); BVerfG v. 17.10.1984 - 1 BvL 18/82, 46/83 und 2/84, BVerfGE 68, 155 (173ff.); BVerfG v. 22.7.1991 - 1 BvR 829/89, HFR 1992, 424 (425).

[401] Vgl. BVerfG v. 14.5.1985, 1 BvR 445, 523, 700, 728/82, BVerfGE 70, 1(34); BVerfG v. 8.4.1987 - 2 BvR 909, 934, 935, 936, 938, 941, 942, 947/82 und 142/84, BVerfGE 75, 108 (162); BVerfG v. 8.6.1993 - 1 BvL 20/85, BVerfGE 89, 15 (27); BVerfG v. 18.2.1998 - 1 BVR 1318, 1484/86, BVerfGE 97, 271 (292ff.).

[402] Vgl. BVerfG v. 24.7.1963 - 1 BvL 30/57, 11/61, BVerfGE 17, 1 (24); BVerfG v. 6.12.1983 - 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (356); BVerfG v. 30.5.1990 - 1 BvL 2/83, 9, 10/84, 3/85, 11,12,13/89 und 1 BvR 764/86, BVerfGE 82, 126 (152).

wirklichen sein, wenn der Steuerpflichtige als Adressat der Lenkungsmaßnahme diese durch Führung des Nachweises höherer Kosten nicht unterlaufen kann.

4.2.1. Erwerbsaufwendungen

Eine unwiderlegbare Pauschalierung von Erwerbsaufwendungen widerspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn die Pauschale der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen in tatsächlicher Höhe entgegensteht. Darum ist der Festsetzung realitätsgerechter Pauschsätze besondere Bedeutung beizumessen. Allerdings sind realitätsgerechte Pauschsätze bei Erwerbsaufwendungen nur schwer ermittelbar. So ist die Höhe der Erwerbsaufwendungen in stärkerer Abhängigkeit zu den individuellen Besonderheiten des einzelnen Sachverhalts zu sehen als dies beispielsweise bei den indisponiblen Privatausgaben der Fall ist, bei denen nur ein Mindestbedarf abgedeckt werden soll[403]. Dies führt dazu, dass ein ermittelter Durchschnittswert die Gefahr der Realitätsferne beinhaltet mit der Folge der Ungleichbehandlung größerer Gruppen von Steuerpflichtigen und/oder intensiven Ungleichbehandlungen. Auch wenn dies grundsätzlich dafür spricht, dass sich der pauschal erfasste Sachverhalt einer unwiderlegbaren Pauschalierung entzieht, sind unwiderlegbare Pauschalierungen von Erwerbsaufwendungen trotzdem möglich. So ist zum einen zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber bei Vorliegen gewichtiger Gründe zu Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips berechtigt ist[404]. Des Weiteren kann eine Pauschalierung vor Art. 3 Abs. 1 GG auch gerechtfertigt sein, wenn die beabsichtigten verfassungsge-

---

[403] Ruppe, VDStJG 21, 29 (53f.), geht insofern davon aus, dass sich Erwerbsaufwendungen generell unwiderlegbaren Pauschalierungen entziehen.

[404] Vgl. § 3, 3.3.1.3.

mäßen Zielsetzungen die mit der Pauschalierungen verbundenen Ungleichbehandlungen von Steuerpflichtigen und die Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips aufwiegen können, in einem „rechten Verhältnis“ zu diesen stehen[405]. Hierbei sind im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung erhöhte Anforderungen an die rechtfertigenden Gründe zu stellen. Ein bloßes, allgemein gehaltenes Abstellen auf die Steuervereinfachung oder Praktikabilität ist bei steigender Intensität der Beeinträchtigungen als nicht ausreichend zu betrachten. Dies ist auch anzunehmen, wenn die Regelung für eine tatsächliche Gleichbelastung sorgen soll und damit auch dem Gleichheitssatz dient. Vielmehr müssen die mit der Pauschalierung zusätzlich verfolgten (Lenkungs-)Ziele gewichtige Gründe darstellen, für ein „rechtes Verhältnis“ sorgen[406].

Auch wenn der Gegenbeweis ausgeschlossen ist, können atypische, außergewöhnliche Erwerbsaufwendungen, die sich aufgrund ihrer Außergewöhnlichkeit von vornherein einer Pauschalierung entziehen, weiterhin neben den Pauschsätzen zum Abzug gebracht werden. Etwas anderes gilt nur, wenn diese ausdrücklich im Gesetz als mitabgegolten bezeichnet werden[407].

---

[405] Vgl. Osterloh, StuW 1993, 342 (352f.) und § 3, 3.2.2.4 und 3.4.5. A.A. Ruppe, VDStJG 21, 29 (53f.), nach dem eine unwiderlegbare Pauschalierung von Erwerbsaufwendungen unzulässig ist. Ein weiterer Grund für die Zulässigkeit der unwiderlegbaren Pauschalierung von Erwerbsaufwendungen ist nach Kirchhof, FS Meyding, Heidelberg 1994, 3 (8), darin zu sehen, dass ebenso wie bei den existenz-sichernden Aufwendungen nur der unverzichtbare, notwendige Teil der Aufwendungen das disponible Einkommen mindert, auch bei Erwerbsaufwendungen die Abzugsfähigkeit auf die notwendigen Aufwendungen beschränkt werden könne. Da die Entscheidung, welcher Aufwand zur Erzielung der jeweiligen Einnahmen eingesetzt werde, in den „freiheitlichen Verantwortungsbereich des Erwerbenden“ falle, soll eine teilweise Beschränkung der Abzugsfähigkeit einer Rechtfertigung zugänglich seien.

[406] Vgl. § 3, 3.2.2.4. und 3.4.5.

[407] Vgl. auch § 4, 1.2.1.3.

4.2.2. Indisponible Privatausgaben

Bei den indisponiblen Ausgaben soll grundsätzlich nur der einer Durchschnittsbetrachtung zugängliche notwendige Standard (Existenzbedarf) einer Besteuerung entzogen werden[408]. Da im Übrigen aber private Aufwendungen vorliegen, können individuelle Besonderheiten eher vernachlässigt werden als dies bei der unwiderlegbaren Typisierung von Erwerbsaufwendungen der Fall ist. Insofern stehen indisponible Privatausgaben unwiderlegbaren Pauschalierungen grundsätzlich näher als Erwerbsaufwendungen[409]. Ist aufgrund erheblicher Preisgefälle (z.B. auf dem Wohnmarkt) ein realitätsgerechter Durchschnittssatz nicht ermittelbar, darf sich der Gesetzgeber an einem unteren Wert orientieren, wenn er zugleich zur ergänzenden Deckung des Bedarfs nach dem Einzelfall bemessene Sozialleistungen zur Verfügung stellt[410]. Decken Pauschsatz und korrespondierende Sozialleistungen den Mindestbedarf nicht ab, verstößt der zu niedrig festgesetzte Pauschsatz nicht nur gegen Art. 3 Abs. 1 GG, sondern ist insbesondere auch eine Verletzung der Art. 1 Abs. 1, 6 Abs. 1, 20 Abs. 1 GG zu prüfen[411]. Abschließend ist somit festzustellen, dass eine unwiderlegbare Pauschalierung von indisponiblen Privatausgaben als zulässig anzusehen ist, wenn sie unter Einbeziehung von entsprechenden Sozialleistungen den Mindestbedarf der Steuerpflichtigen deckt.

---

[408] Vgl. BVerfG v. 25.09.1992 - 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (172ff.); Ruppe, VDStJG 21, 29 (53f.).

[409] Vgl. Seer, VDStJG 21, 76; Jachmann, StuW 1998, 193 (Fn. 184); BVerfG v. 7.12.1999 - 2 BvR 301/98, DVBl 2000, BVerfGE 101, 297 (310); Siehe auch die Ausführungen in § 3, 4.1.2, nach denen bei den indisponiblen Ausgaben unwiderlegbare Pauschalierungen vorzuziehen sind.

[410] Vgl. BVerfG v. 25.09.1992 - 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (172).

[411] Das subjektive Nettoprinzip hat sich als durchschlagskräftiger erwiesen als das objektive Nettoprinzip; vgl. § 3, 3.3.1.3.

4.2.3. Aufteilbar gemischte Aufwendungen[412]

Bei trennbaren gemischten Aufwendungen ist wie bei der unwiderlegbaren Pauschalierung von Erwerbsaufwendungen darauf zu achten, dass der durch Durchschnittsbetrachtungen ermittelte sachgerechte Pauschsatz der Realität so nahe wie möglich kommt. Zur Rechtfertigung von Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips, der verursachten Ungleichbehandlungen und sonstiger Grundrechtseingriffe ist auf die dort und in den allgemein zu unwiderlegbaren Pauschalierungen gemachten Ausführungen zu verweisen.

4.2.4. Untrennbar gemischte Aufwendungen

Untrennbar gemischte Aufwendungen sind nicht abzugsfähig, wenn der Gesetzgeber dies nicht gesetzlich vorschreibt. Somit ist in der pauschal gestatteten Abzugsfähigkeit eine bevorzugende Typisierung zu sehen, bei der der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers weiter gefasst ist als bei einer benachteiligenden Typisierung[413]. Ferner ist zu berücksichtigen, dass bei untrennbar gemischten Aufwendungen aufgrund der Unteilbarkeit auch keine realitätsgerechten Durchschnittssätze feststellbar sind. Vielmehr steht es dem Gesetzgeber weitgehend frei, einen Pauschsatz festzulegen, den er für zweckmäßig hält. Dies gilt allerdings nur, wenn er sich in dem durch Art. 3 Abs. 1 GG festgesetzten Rahmen für Typisierungen bewegt und keine Freiheitsrechte der Steuerpflichtigen ver-

---

[412] Vgl. auch die unter § 3, 4.1.3. zu der widerlegbaren Pauschalierung von gemischten Aufwendungen gemachten allgemeinen Ausführungen.

[413] Vgl. BVerfG v. 24.7.1963 - 1 BvL 30/57, 11/61, BVerfGE 17, 1 (24); BVerfG v. 6.12.1983 - 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (356); BVerfG v. 30.5.1990 - 1 BvL 2/83, 9, 10/84, 3/85, 11,12,13/89 und 1 BvR 764/86, BVerfGE 82, 126 (152).

letzt[414].

Gestattet der Gesetzgeber den Abzug in voller Höhe oder sogar darüber hinausgehende Beträge, so verletzt er durch die Nichtbeachtung der privaten Mitveranlassung das Leistungsfähigkeitsprinzip. Eine solche Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist rechtfertigungsbedürftig. Umgekehrt vernachlässigt ein Ausschluss der Abzugsfähigkeit die berufliche/betriebliche Mitveranlassung und durchbricht somit ebenfalls das Leistungsfähigkeitsprinzip[415]. Insofern bewirkt eine unwiderlegbare Pauschalierung eine verbesserte Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips, wenn diese einen teilweisen Abzug von untrennbaren Mischaufwendungen ermöglicht.

In diesem Rahmen sind unwiderlegbare Pauschalierungen von untrennbaren Mischaufwendungen zulässig[416].

5. Zusammenfassung

Bei Einhaltung der freiheitsrechtlichen Vorgaben sind Typisierungen bei Festsetzung realitätsgerechter Grenzen aus Praktikabilitäts- und Steuervereinfachungserwägungen vor Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt, wenn die Typisierung

---

[414] Vgl. § 3, 3. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die verursachten Ungleichbehandlungen in einem „rechten Verhältnis“ zu den erzielten Vorteilen der Pauschalierung stehen.

[415] Vgl. dazu § 4, 1.1.3.

[416] Nach Ruppe, VDStJG 21, 29 (56), sind hingegen nur dort unwiderlegbare Pauschalierungen zulässig, wo sich berufliche/betriebliche und private Veranlassung ununterscheidbar vermischen oder eine Nachweisführung über die jeweilige Veranlassung objektiv nicht möglich ist. Hingegen solle nur widerlegbar pauschaliert werden, wenn die berufliche/betriebliche Veranlassung überwiege. Diese Auffassung hängt damit zusammen, dass nach Ruppe, VDStJG 21, 29 (53f.), die unwiderlegbare Pauschalierung von Erwerbsaufwendungen unzulässig ist. Diese Meinung wird hier jedoch gerade nicht vertreten, so dass auch bei einer anzunehmenden überwiegenden beruflichen/betrieblichen Veranlassung unwiderlegbar pauschaliert werden kann.

nur in einzelnen Härtefällen zu Ungleichheiten führt bzw. die ungleiche Behandlung nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betrifft. Dies ist auch anzunehmen, wenn die durch die Typisierungen verursachten Ungleichbehandlungen nur von geringer Intensität sind. Gegebenenfalls muss die Möglichkeit einer Lösung im Billigkeitswege bestehen.

Darüber hinaus sind Typisierungen zulässig, wenn die durch die Typisierung erzielten Vorteile in einem „rechten Verhältnis“ zu den verursachten Ungleichheiten stehen. Diese Voraussetzung ist insbesondere dann einschlägig, wenn keine realitätsgerechten Grenzen gezogen werden können. Dies kann beispielsweise bei der unwiderlegbaren Pauschalierung von Erwerbsaufwendungen oder von untrennbar gemischten Aufwendungen der Fall sein. Je intensiver bzw. zahlreicher die verursachten Ungleichbehandlungen sind, desto höhere Anforderungen sind an die Rechtfertigung zu stellen. Ein bloßes Abstellen auf Praktikabilität und Steuervereinfachung ist dann nicht mehr ausreichend. Vielmehr müssen zusätzliche, für die Typisierung sprechende, gewichtige Gründe feststellbar sein. Gewichtige Gründe sind nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts beispielsweise finanz-, verkehrs- oder umweltpolitische sowie steuertechnische Zielsetzungen. Zu beachten ist allerdings auch, dass eine verallgemeinernde, steuervereinfachende Regelung zu einer gerechteren und gleichmäßigeren Besteuerung führen und daher aus Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt sein kann. Dies spielt insbesondere dann eine Rolle, wenn ein differenzierendes Gesetz nicht mehr vollziehbar wäre. Bei einer unwiderlegbaren Pauschalierung ist im Rahmen der Feststellung eines rechten Verhältnisses ferner zu beachten, dass einerseits als milderes Mittel eine widerlegbare Pauschalierung in Frage kommt. Andererseits steigert jedoch eine unwiderlegbare Pauschalierungen eher die Praktikabilität bzw. führt sie bei Lenkungsnormen eher zu einer Verhaltensänderung.

Aus einkommensteuersystematischer Sicht ist auf die Einhaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu achten. Sind aufgrund einer Typisierung die leistungsfähigkeitsmindernden Aufwendungen nicht in tatsächlicher Höhe abzugsfähig, so muss diese Durchbrechung durch gewichtige Gründe gerechtfertigt sein. Die Verfassungswidrigkeit einer Typisierung wird jedoch nur bei einem evidenten Systemverstoß angenommen. Soll das Leistungsfähigkeitsprinzip als systemtragendes Prinzip der Einkommensteuer gestärkt werden, wäre es wünschenswert, an die Rechtmäßigkeit von Durchbrechungen dieses Prinzips insgesamt höhere Anforderungen zu stellen und den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers von vornherein als eingeschränkt zu betrachten.

Im Zusammenhang mit Lenkungsnormen ist zu beachten, dass allgemein gehaltene verkehrs-, sozial- oder umweltpolitische Erwägungen keine Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips durch Lenkungsnormen rechtfertigen. Vielmehr müssen die mit der Lenkungsnorm verfolgten Ziele zur Vornahme einer ausreichenden Verhältnismäßigkeitsprüfung ausreichend konkretisiert werden, wenn auf ein einkommensteuerliches Lenkungskonzept schon nicht verzichtet werden kann. Hierbei ist umso eher von der Rechtmäßigkeit von Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips auszugehen, desto mehr die verfolgten Ziele selbst Verfassungsrang haben, diese der Durchsetzung anderer grundgesetzlich geschützter Positionen oder der Erfüllung von Staatszielbestimmungen wie der Sozialstaatlichkeit oder dem Umweltschutz dienen. Da sich die Steuerzahler als Adressaten die beabsichtigte Lenkungswirkung zudem durch Steuerzahlung unterlaufen können, sind steuerrechtliche Lenkungskonzepte nur bei Verzichtbarkeit des Erfolges zu empfehlen. An die Bemessungsgrundlage anknüpfende Steuervergünstigungen sind ferner generell als ungeeignet und daher als unzulässig einzustufen.

Letztlich ist festzustellen, dass bei sämtlichen leistungsfähigkeitsmindernden Aufwendungen sowohl widerlegbare als auch unwiderlegbare Pauschalierungen

zulässig sind. Da bei unwiderlegbaren Pauschalierungen jedoch der Gegenbeweis ausgeschlossen ist, ist hier ein rechtfertigungsbedürftiger Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip gegeben, wenn leistungsfähigkeitsmindernde Aufwendungen nicht in ihrer tatsächlichen Höhe abzugsfähig sind. Eine derartige Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips indiziert regelmäßig auch intensive und/oder zahlreiche Ungleichbehandlungen. In diesem Fall sind erhöhte Anforderungen an die Feststellung eines „rechten Verhältnisses“ zu stellen, so dass sich die Frage stellt, ob hier widerlegbare Pauschalierungen nicht zweckmäßiger wären. Dies gilt insbesondere bei der Pauschalierung von Erwerbsaufwendungen und teilbaren Mischaufwendungen. Da bei indisponiblen Ausgaben nur der Mindestbedarf einer Besteuerung entzogen werden soll, bieten sich hier insbesondere aus gleichheitsrechtlicher Sicht unwiderlegbare Pauschalierungen an. Bei untrennbar gemischten Aufwendungen ist ein Gegenbeweis der Natur der Sache nach ausgeschlossen. Insofern liegen hier immer unwiderlegbare Pauschalierungen vor. Da die untrennbaren Mischaufwendungen nur nach gesetzlicher Entscheidung abzugsfähig sind, liegt in einer pauschal gestatteten Abzugsfähigkeit ferner eine Bevorzugung. Insofern ist hier bei der Feststellung eines „rechten Verhältnisses“ von einem erweiterten Gesetzgebungsspielraum des Gesetzgebers auszugehen.

§ 4 Zulässigkeit der Entfernungspauschale

1. Behandlung der Fahrtkosten[417] zwischen Wohnung und Arbeits-/Betriebsstätte

1.1. Betriebsausgaben, Werbungskosten, gemischte Aufwendungen

1.1.1. Betriebsausgaben

Der Betriebsausgabenbegriff ist eine Hilfsgröße zur Ermittlung der objektiven Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen[418]. In § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben legaldefiniert als Aufwendungen, die durch den Betrieb[419] veranlasst sind.

---

[417] Soweit im Folgenden nur von „Fahrtkosten“ die Rede ist, sind die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemeint.

[418] Vgl. Söhn, VDStJG 3, 13 (99); Wanner, StuW 1987, 302 (302).

[419] Für die Frage, ob Aufwendungen betrieblich veranlasst sind, ist entscheidend, ob die Aufwendungen durch eine steuerbare betriebliche Erwerbstätigkeit und nicht durch privates Handeln, Tun oder Unterlassen veranlasst worden sind. Somit kommt es gemäß der Legaldefinition des § 15 Abs. 2 S. 1 EStG darauf an, ob sich der Steuerpflichtige selbständig und nachhaltig mit Gewinnerzielungsabsicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr betätigt. Vgl. Wassermeyer, StuW 1982, 352 (355f. und 361ff.); Jakob/Jüptner, FR 1988, 141 (144); BFH v. 24.7.1981 - VI R 171/78, BStBl II 1981, 781 (782) = BFHE 134, 29. Dem Betriebsbegriff selber kommt allenfalls indizielle Bedeutung zu; vgl. Kanzler, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Vor §§ 4-7, Rn. 87; Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 57. Zur Unterscheidung, ob im Einkommensteuerrecht der Begriff „Betrieb“ im Sinne einer betrieblichen Tätigkeit oder als Bezeichnung für eine organisierte Wirtschaftseinheit benutzt wird, siehe auch BFH v. 19.12.1984 - I R 275/81, BStBl II 1985, 342 (344) = BFHE 143, 241.

1.1.1.1. Aufwendungen

Da das Einkommensteuergesetz den Begriff der Aufwendungen nicht legaldefiniert, haben sich in Rechtsprechung und Schrifttum dazu vielfältige Meinungen gebildet[420].

Nach einer Meinung sind Aufwendungen im Umkehrschluss zu § 8 Abs. 1 EStG[421] alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und beim Steuerpflichtigen abfließen. Der Aufwendungsbegriff sei mit tatsächlichen Ausgaben gleichzusetzen, beide Begriffe sollen gleichwertig sein[422]. Folge dieser Meinung ist, dass der bilanzrechtliche/steuerrechtliche Aufwand dadurch, dass er als der einer Periode zurechenbare erfolgswirksame Wertverzehr keine tatsächliche Ausgaben voraussetzt, nicht unter diesen Aufwendungsbegriff fällt[423].

Nach anderer Ansicht sind Aufwendungen hingegen der Oberbegriff für tatsächliche Ausgaben und betrieblichen Aufwand und damit für alle Wertabflüsse, die keine Entnahmen sind, so dass der Betriebsausgabenbegriff letztendlich der Abgrenzung zwischen privaten und betrieblichen Wertabflüssen dient[424].

---

[420] Vgl. Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 20ff.; Heinicke, in Schmidt, EStG[21], § 4, Rn. 471ff.

[421] Vgl. hierzu BFH v. 13.12.1973 - I R 136/72, BStBl II 1974, 210 (210) = BFHE 111, 108; BFH v. 20.8.1986 - I R 29/85, BStBl II 1987, 108 (109) = BFHE 147, 525; Wolff-Diepenbrock, in Littmann/Bitz/Hellwig, EStG, §§ 4, 5, Rn. 1621.

[422] Vgl. BFH v. 4.7.1990 - GrS 1/89, BStBl II 1990, 830 (836) = BFHE 160, 466; v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. B 17ff.; v. Bornhaupt, VDStJG 3, 149 (154); Offerhaus, BB 1979, 617 (617f.); Wanner, StuW 1987, 302 (306); Weber-Grellet, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. D 130.

[423] Vgl. Söhn, StuW 1991, 270 (271); BFH v. 23.11.1978 - IV R 20/75, BStBl II 1979, 143 (145) = BFHE 126, 448; Wanner, StuW 1987, 302 (306 und 313); Wolff-Diepenbrock, in Littmann/Bitz/Hellwig, EStG, §§ 4, 5, Rn. 1618; Thiel, Bilanzrecht[4], Rn. 170.

[424] Vgl. BFH v. 20.8.1986 - I R 80/83, BStBl. II 1986, 904 (905); Ruppe, VDStJG 3, 103 (118f.); Kröner, StuW 1985, 115 (116); Meurer, in Lademann, EStG, § 4, Rn. 532ff.; Heinicke, in Schmidt, EStG[21], § 4, Rn. 300; so jetzt auch Stapperfend, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4, Rn. 752f.

Gegen letztere Meinung spricht, dass dann der Betriebsausgabenbegriff selbst zum Oberbegriff werden würde und entgegen seinem Wortlaut nicht nur tatsächliche Ausgaben, sondern auch alle sonstigen betrieblichen Wertabgänge umfassen würde[425]. Dagegen ist wiederum einzuwenden, dass sich das Abzugsverbot aus § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG für unangemessene Aufwendungen bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern nicht auf die tatsächlichen Ausgaben (Anschaffungskosten), sondern auf die AfA bezieht[426], was nur möglich ist, wenn man Aufwendungen als Oberbegriff versteht[427]. Weiterhin ist zu beachten, dass nur ein Oberbegriff „Erwerbsaufwendungen“[428] alle negativen Faktoren der Einkünfteermittlung umfassen kann, da ein Begriff „Erwerbsausgaben“[429] den erfolgswirksamen Wertverzehr (betrieblicher Aufwand) ebenso wenig erfassen kann, wie ein Begriff „Erwerbsabzüge“[430] die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben[431]. Insofern ist der letzten Meinung folgend der Aufwendungsbegriff als Oberbegriff für tatsächliche Ausgaben und betrieblichen Aufwand zu verstehen.

---

[425] Vgl. Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 25.

[426] Vgl. BFH v. 20.8.1986 - I R 29/85, BStBl II 1987, 108 (110) = BFHE 147, 525; BFH v. 20.8.1986 - I R 80/83, BStBl II 1986, 904 (905) = BFH/NV 1987, 91; Söhn, StuW 1991, 270 (272); Heinicke, in Schmidt, EStG[21], § 4, Rn. 601; Wolff-Dieppenrock, in Littmann/Bitz/Hellwig, EStG, §§ 4, 5, Rn. 1732 und 1702.

[427] Vgl. BFH v. 20.8.1986 - I R 80/83, BStBl II 1986, 904 (905) = BFH/NV 1987, 91; Söhn, StuW 1991, 270 (272); Stapperfend, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4, Rn. 752.

[428] Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 9 Rn. 54; Söhn in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 29; Kirchhof, 57. DJT, Gutachten F, F 3 (F 92); Tipke, StuW 1980, 1 (3ff.).

[429] Kirchhof, 57. DJT, Gutachten F, F 3 (F 90); vgl. auch Kirchhof u.a., Karlsruher Entwurf zur Reform des Steuergesetzes, Heidelberg 2001, 3 (§ 3 Abs. 1).

[430] Tipke, StuW 1980, 1 (3).

[431] Vgl. Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 29 (Fn. 60); Söhn, StuW 1991, 270(272).

1.1.1.2. Veranlassung

Im Rahmen der Einkünfteermittlung werden die steuerlich unbeachtlichen Privataufwendungen durch das Veranlassungsprinzip von den steuerlich relevanten Erwerbsaufwendungen abgegrenzt[432]. Obwohl der Begriff der betrieblichen Veranlassung somit ein zentraler Begriff der betrieblichen Einkunftsarten ist, ist er gesetzlich nicht definiert. Folglich ist die Auslegung des Veranlassungsbegriffs zu klären. Grundsätzlich ist hier zwischen der kausalen Veranlassungstheorie und der finalen Veranlassungstheorie zu unterscheiden.

1.1.1.2.1. Die kausale Veranlassungstheorie

Nach der kausalen Veranlassungstheorie müssen die Aufwendungen durch die betriebliche Erwerbstätigkeit verursacht worden sein. Da die Begriffe „veranlassen“ und „verursachen“ austauschbar seien, soll es unschädlich sein, dass § 4 Abs. 4 EStG von „veranlassen“ und nicht von „verursachen“ spricht. Somit soll „veranlassen“ mit „verursachen“ ebenso gleichzusetzen seien wie „Anlass“ mit „Ursache“, soll das Veranlassungsprinzip ein Kausalitätsprinzip und die Veranlassungstheorie eine einkommensteuerrechtliche Kausalitätstheorie sein[433]. Auf-

---

[432] Vgl. Wassermeyer, FS K.Offerhaus, 405 (407); Wanner, StuW 1987, 302 (303); Jüptner, Leistungsfähigkeit und Veranlassung, 1987/88, 128; Söhn, VDStJG 3, 13 (24); BFH v. 21.7.1967 - VI R 307/66, BStBl III 1967, 734 (735) = BFHE 89, 520; BFH v. 27.11.1978 - GrS 2-3/77, BStBl II 1978, 105 (108) = BFHE 124, 43; BFH v. 27.11.1978 - GrS 8/77, BStBl II 1979, 213 (216) = BFHE 126, 533; BFH v. 25.5.1992 - VI R 171/88, BStBl II 1993, 44 (45) = BFHE 168, 542.

[433] Vgl. Söhn, VDStJG 3, 13 (23f. und 40); Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 63ff. m.w.N.; Ruppe, VDStJG 3, 103 (105 und 146f.) sowie Jüptner, Leistungsfähigkeit und Veranlassung, 1987/88, 147f. und 155ff.; Frotscher, in Frotscher, EStG, § 4, Rn. 277. Siehe dazu aber auch Wassermeyer, StuW 1982, 352 (358ff.); v. Bornhaupt, VDStJG 3, 149 (180), und Offerhaus, BB 1979, 617 (620).

grund dieses weitgehenden Verständnisses des Begriffs „veranlassen“ sind zunächst aus den logisch-naturwissenschaftlichen Ursachen die rechtserheblichen Ursachen herauszufiltern und diese der Berufs- bzw. Privatsphäre oder beiden zuzuordnen. In einem letzten Schritt ist dann festzustellen, welche dieser Ursachen für die Aufwendungen maßgeblich war. Im Rahmen dieser Prüfung ist bei rein betrieblicher Veranlassung auf die Äquivalenztheorie abzustellen. Bei auch privater Veranlassung soll zur Zuordnung und Gewichtung der einzelnen Ursachen hingegen auf eine besondere einkommensteuerrechtliche Kausalitätstheorie zurückgegriffen werden, durch die die verschiedenen Veranlassungen gegeneinander abgewogen werden können[434]. Dadurch soll eine Zuordnung zu den Betriebsausgaben oder den nicht abziehbaren Privataufwendungen stattfinden können.

Nach der streng objektiven Theorie ist bei der Prüfung der Veranlassung nur auf den objektiven Zusammenhang abzustellen. Dies erklärt sich daraus, dass zur Vermeidung einer Manipulation des objektiven Nettoprinzips Aufwendungen, die in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit stehen, auch dann Betriebsausgaben sein müssen, wenn der Steuerpflichtige subjektiv Privatausgaben tätigen will, wie umgekehrt Ausgaben, die objektiv nur mit der Privatsphäre wirtschaftlich zusammenhängen, auch bei subjektiver Veranlassung durch die betriebliche Tätigkeit Privatausgaben sein müs-

---

[434] Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 68; Söhn, VDStJG 3, 13 (30f., 73ff. und 100); vgl. dazu auch Stapperfend, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4, Rn. 790. Ein Ansatzpunkt für eine solche einkommensteuerrechtliche Kausalitätstheorie soll die im gesetzlichen Unfallversicherungsrecht entwickelte Theorie von der wesentlichen Verur-sachung sein, vgl. Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 113 (Fn. 210); Kirchhof, VDStJG 3, 201 (204 m.w.N.).

sen[435]. Einem subjektiven Element soll daneben allenfalls indizielle Bedeutung zukommen können[436].

1.1.1.2.2. Die finale Veranlassungstheorie

Nach dieser Theorie sind die Begriffe „veranlassen“ und „verursachen“ nicht deckungsgleich, so dass im Rahmen der Veranlassung keine Kausalität erforderlich ist. Vielmehr soll „veranlassen“ in dem Sinne weiter als „verursachen“ zu verstehen seien, dass es nur auf den äußeren Anstoß, das auslösende Element ankomme, während bei der Verursachung auf den maßgeblichen Grund für die jeweiligen Aufwendungen abzustellen sei[437]. Weiterhin soll ein subjektives Moment zwingend erforderlich seien, da nur der Mensch etwas veranlassen könne[438]. Dieses subjektive Moment solle darin liegen, dass die Aufwendungen aus der Sicht des Steuerpflichtigen final durch den Betrieb „veranlasst“ sind. Eine derartige Zweckbestimmung sei im Rahmen einer Verursachungsprüfung nach den gebräuchlichen Kausalitätstheorien jedoch nicht möglich. Insofern soll eine Kausalitätsprüfung nicht maßgeblich seien[439].

---

[435] Vgl. Söhn, StuW 1983, 193 (196).

[436] Vgl. Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 77; Frotscher, in Frotscher, EStG, § 4, Rn. 279.

[437] Vgl. v. Bornhaupt, VDStJG 3, 149 (180); v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. B 202; Offerhaus, BB 1979, 617 (620); Raupach, VDStJG 3, 401f.; Wassermeyer, StuW 1982, 352 (358) und VDStJG 3, 402 (404 und 408f.); Bordewin, in Bordewin/Brandt, EStG, §§ 4-5, Rn. 208; Stapperfend, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4, Rn. 791; Hofstetter, DStZ 1991, 658 (660).

[438] Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 9, Rn. 213; Stapperfend, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4, Rn. 793.

[439] Vgl. Stapperfend, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4, Rn. 791; Hofstetter, DStZ 1991, 658 (660); Heinicke, in Schmidt, EStG[21], § 4, Rn. 28; BFH v. 4.7.1990 - GrS 2-3/88,

Inwieweit nach dieser Ansicht objektive Momente eine Rolle spielen, wird von den Vertretern dieser Auffassung unterschiedlich beurteilt, wobei teilweise vertreten wird, dass objektiven Kriterien nur eine Beweisfunktion zukommen soll[440].

1.1.1.2.3. Die Sicht der Rechtsprechung

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist eine betriebliche Veranlassung gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv der Förderung des Betriebs dienen sollen[441]. Maßgeblich für das Vorliegen dieses Zusammenhangs ist die wertende Beurteilung des auslösenden Moments sowie die Zuordnung dieses maßgeblichen Besteuerungsgrundes zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre[442]. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang wird als ausreichend betrachtet[443]. Zu berücksichti-

---

BStBl II 1990, 817 (823) = BFHE 161, 290; zum subjektiven Element siehe auch Wolff-Diepenbrock, in Littmann/Bitz/Hellwig, EStG, §§ 4,5, Rn. 1635.

[440] Vgl. Wassermeyer, StuW 1981, 245 (250ff.); Tipke, StuW 1979, 193 (199); Prinz, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 9, Rn. 149, und FR 1986, 397 (405); Kröner, StuW 1985, 115 (119f.); siehe auch die Zusammenfassung von Wanner, StuW 1987, 302 (311ff. m.w.N.).

[441] Vgl. BFH v. 21.11.1983 - GrS 2/82, BStBl II 1984, 160 (163) = BFHE 140, 50; BFH v. 27.11.1989 - GrS 1/88, BStBl II 1990, 160 (163) = BFHE 158, 563; BFH v. 4.7.1990 - GrS 2-3/88, BStBl II 1990, 817 (823) = BFHE 161, 290; BFH v. 17.12.1996 - VIII B 71/96, BStBl II 1997, 290 (292) = BFHE 182, 164; BFH v. 17.6.1999 - III R 37/98, BStBl II 1999, 600 (600) = BFHE 189, 123; ebenso Offerhaus, BB 1979, 617 (621); v. Bornhaupt, VDStJG 3, 149 (181).

[442] Vgl. BFH v. 4.7.1990 - GrS 2-3/88, BStBl II 1990, 817 (823) = BFHE 161, 290; BFH v. 17.4.1997 - VIII R 47/95, BStBl II 1998, 102 (103) = BFHE 184, 275.

[443] BFH v. 6.5.1976 - IV R 79/73, BStBl II 1976, 560 (560) = BFHE 119, 156; BFH v. 1.6.1978 - IV R 36/73, BStBl II 1978, 499 (500) = BFHE 125, 175; Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 90 und VDStJG 3, 13 (27); Offerhaus, BB 1979, 617 (621); Stapperfend, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4, Rn. 814; Meurer, in Lademann,

gen ist, dass die Anforderungen an den Nachweis der betrieblichen Veranlassung mit dem Grad der Berührung der privaten Lebenssphäre und der Unüblichkeit steigen[444]. Während der objektive wirtschaftliche Zusammenhang zwingend vorhanden sein muss, kann die subjektive Absicht ausnahmsweise auch fehlen[445]. Ohne Bedeutung ist folglich, ob die objektiv betrieblich veranlassten Ausgaben gewollt, freiwillig, angemessen, zweckmäßig, unsinnig oder notwendig sind oder ob sie erfolgreich oder vergeblich waren[446].

1.1.1.2.4. Stellungnahme

Dieser vermittelnden Ansicht des Bundesfinanzhofs ist zu folgen, da keine der beiden anderen Theorien vollends zu überzeugen weiß, wenn allein auf objektive oder subjektive Kriterien abgestellt wird[447]. So würde ein Verzicht auf die

---

EStG, § 4, Rn. 539; Frotscher, in Frotscher, EStG, § 4, Rn. 281. Ein mittelbarer Zusammenhang ist ausreichend; vgl. BFH v. 25.5.1992 - VI R 171/88, BStBl II 1993, 44 (45) = BFHE 168, 542; BFH v. 12.7.1989 - X R 35/86, BStBl II 1989, 967 (968) = BFHE 157, 559; BFH v. 19.3.1982 - VI R 25/80, BStBl II 1982, 442 (443) = BFHE 135, 479.

[444] Vgl. BFH v. 21.8.1985 - I R 73/82, BStBl II 1986, 250 (251) = BFHE 145, 316; siehe auch Heinicke, in Schmidt, EStG[21], § 4, Rn. 32.

[445] Vgl. Heinicke, in Schmidt, EStG[21], § 4, Rn. 30; Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 77; v. Bornhaupt, VDStJG 3, 149 (180); Offerhaus, BB 1979, 617 (620); Stapperfend, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4, Rn. 807.

[446] Vgl. BFH v. 28.11.1980 - VI R 193/77, BStBl II 1981, 368 (369); BFHE 132, 431; BFH v. 4.7.1990 - GrS 1/89, BStBl II 1990, 830 (830) = BFHE 160, 466; BFH v. 29.10.1991 - VI-II R 148/85, BStBl II 1992, 647 (648) = BFHE 167, 309; BFH v. 8.10.1987 - IV R 5/85, BStBl II 1987, 853 (854) = BFHE 150, 558; Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 77ff.; Söhn, StuW 1983, 193 (196); v. Bornhaupt, VDStJG 3, 149 (170ff.); Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 9, Rn. 232ff.

[447] So sind sich die Vertreter beider Ansichten darin einig, dass eine objektive Lehre ebenso wenig ohne subjektive Zuordnungskriterien auskommt wie umgekehrt. Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 9, Rn. 235; Söhn, in Kirchhof/ Söhn, EStG, § 4, Rn. E 60 und E 68; Söhn, VDStJG 3, 13 (28f).

Berücksichtigung eines subjektiven Moments die Gefahr heraufbeschwören, dass dem Steuerpflichtigen die Meinung von Rechtsprechung und Verwaltung über die Beurteilung des objektiven Zusammenhangs aufgezwungen wird. Dann wäre dem Steuerpflichtigen der Weg zum weitgehend selbstbestimmten planvollen Wirtschaften verbaut[448]. Des Weiteren ist gerade bei der Beurteilung vorabentstandener Ausgaben (Kosten für die Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs) auch auf subjektive Merkmale, auf einen nachweisbaren Entschluss zur Aufnahme einer Erwerbstätigkeit, abzustellen[449]. Fehlt dieser, so könnte die nachträgliche Feststellung eines objektiven Zusammenhangs allein kaum als ausreichend betrachtet werden. Somit kommt einem subjektiven Moment mehr als nur indizielle Bedeutung zu.

Allerdings muss der objektive Zusammenhang stets den Rahmen vorgeben, innerhalb dessen der Unternehmer sich entscheiden kann, ob er betrieblich oder privat tätig werden will. Wo sich bei objektiver Betrachtung bereits kein Zusammenhang konstruieren lässt, ist auch die Grenze betrieblicher Veranlassung zu sehen[450]. So darf eine betriebliche Absicht nicht aus einer Privataufwendung eine Betriebsausgabe machen. Ansonsten wäre die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht mehr gewährleistet[451]. Demnach kann beispielsweise nicht allein

---

[448] Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 9, Rn. 227. Gemäß Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), 213 (231ff.) könnte dann hier Art. 14 Abs. 1 GG verletzt sein, da der Wesensgehalt des Eigentumsgrundrechts immer bereits dann beeinträchtigt ist, „wenn ein Steuergesetz die Eigentumsfreiheit, also das Recht zu privatnützigem Erwerb, Haben, Nutzen, Verbrauchen, Verwalten und Veräußern unangemessen einschränkt".

[449] Vgl. Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 83. Frotscher, in Frotscher, EStG, § 4, Rn. 293, spricht in diesem Zusammenhang von einer finalen Definition der betrieb- lichen Veranlassung.

[450] Vgl. Heinicke, in Schmidt, EStG[21], § 4, Rn. 30; vgl. auch Richter, FR 1981, 556 (557); Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 81.

[451] Vgl. Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. 77; Richter, FR 1981, 556 (557); Kirchhof, NJW 1987, 3217 (3223); Meurer, in Lademann, EStG, § 4, Rn. 537; BFH v. 23.11.1988 -

aufgrund subjektiver Momente die Abzugsfähigkeit vorabentstandener Aufwendungen bejaht werden, wenn sich keine objektiven Hinweise ergeben, dass der Steuerpflichtige tatsächlich eine Erwerbsart mit Einkünfteerzielungsabsicht aufnehmen wollte. Weiterhin steht die subjektive Theorie bei willensunabhängigen Aufwendungen (z.B. Unfallkosten) vor dem Problem, dass hier auf einen objektiven Zusammenhang abzustellen ist[452]. Folglich ist der objektive wirtschaftliche Zusammenhang als unverzichtbares Merkmal der betrieblichen Veranlassung und nicht nur als bloße Beweisfrage im verfahrensrechtlichen Bereich zu betrachten[453]. Ein subjektiver Wille kann – falls vorhanden - daneben, nicht aber allein maßgeblich sein.

Für die Beurteilung des objektiven Zusammenhangs ist grundsätzlich der kausalen Veranlassungstheorie zu folgen, da eine Unterscheidung der Begriffe „Veranlassen“ und „Verursachen“ nicht überzeugt. So steht die Anwendung der Kausalitätstheorie bei gemischten Aufwendungen zwar vor der Schwierigkeit auf eine besondere einkommensteuerrechtliche Kausalitätstheorie[454] zurückgreifen zu müssen[455]. Dies ist jedoch keineswegs als inkonsequent und ergebnisorien-

---

X R 17/86, BStBl II 1989, 405 (406) = BFHE 155, 330; BFH v. 22.1.1993 - VI R 61/91, BFH/NV 1993, 416 (416); a.A.: Kröner, StuW 1985, 115 (118).

[452] Teilweise wird hier darauf abgestellt, dass die willensunabhängigen Aufwendungen als Nebenfolgen finalen Handelns bereits in den Willen des Steuerpflichtigen, ein bestimmtes Wirtschaftsgut für den Betrieb zu erwerben, miteinbezogen sein sollen; vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 9, Rn. 216 und 234. Zur Kritik siehe Stapperfend, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4, Rn. 807; Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 80.

[453] Vgl. Heinicke, in Schmidt, EStG[21], § 4, Rn. 30. Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 76ff., weist zudem darauf hin, dass es problematisch ist, alle Fälle entsprechend dem objektiven Nettoprinzip zu lösen, wenn nicht auf die Maßgeblichkeit des objektiven Zusammenhangs abgestellt wird.

[454] Vgl. Söhn, VDStJG 3, 13 (73).

[455] So führt bei gemischten Aufwendungen die Äquivalenztheorie zu einkommensteuerrechtlich fragwürdigen Ergebnissen, da bei privater Mitverursachung die Ausgaben auch ohne die betriebliche Tätigkeit angefallen wären, so dass selbst ein anteiliger Abzug als Betriebsausgaben bei Aufteilbarkeit der Aufwendungen ausscheiden müsste. Vgl. Stapper-

tiert zu disqualifizieren[456]. Anderenfalls würde vernachlässigt werden, dass auch nach der finalen Veranlassungstheorie Veranlassungsmomente gewichtet werden müssten, ohne dass eine eindeutige Theorie für diese Wertung zur Verfügung steht[457]. Ferner führt eine von Vertretern der finalen Veranlassungstheorie angeführte strenge Wortlautinterpretation nicht zu einem anderen Ergebnis. Zum einen kann der Wortlaut immer nur der Ausgangspunkt der Auslegung sein, indem die äußeren Grenzen funktionell vertretbarer Sinnvarianten absteckt werden[458]. Des Weiteren ist der Wortlaut hier in seinem einkommensteuerrechtlichen Sinn zu verstehen[459]. Aus dem Wortlaut ist aber ebenso eine Auslegung denkbar, die „veranlassen" im Sinne von „verursachen" versteht. Für eine derartige Auslegung spricht zudem, dass der Gesetzgeber mit der Benutzung des Begriffes „veranlassen" nur der synonymen Verwendung in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs Rechnung tragen wollte[460]. Letztlich ist darauf hinzuweisen, dass der Bundesfinanzhof zwar wie die Vertreter der finalen Veranlassungstheorie von der Maßgeblichkeit eines auslösenden Moments ausgeht[461], unter diesem auslösenden Element jedoch auch die im Wege einer Wertung ermittelte, für die Besteuerung relevante (maßgebliche) Ursache verstanden werden kann. Somit

---

fend, in Herrmann/Heuer/ Raupach, EStG, § 4, Rn. 793; zur Kritik an der Anwendung der Äquivalenztheorie vgl. Ruppe, VDStJG 3, 103 (129ff.).

[456] So Stapperfend, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4, Rn. 793.

[457] Vgl. Wassermeyer, StuW 1981, 245 (246).

[458] Vgl. Kruse, FS Ritter, 1997, 413 (414f.); vgl. auch Müller, Juristische Methodik[6], 1995, 183ff.

[459] Vgl. Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 65.

[460] Vgl. RFH v. 9.2.1927 – VI A 60/27 =RFHE 20, 208 (210); RFH v. 17.3.1927 – VI A 15/27 = RFHE 21, 84 (84); Wanner, StuW 1987, 302 (313); Söhn, VDStJG 3, 13 (23f. und 40); Söhn in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 63ff. m.w.N.; vgl. auch Ruppe, VDStJG 3, 103 (105 und 146f.) sowie Jüptner, Leistungsfähigkeit und Veranlassung, 1987/88, 147f. und 155ff.; Stapperfend, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4, Rn. 807.

liegt hierin keine Entscheidung für die finale Veranlassungstheorie. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die finale Veranlassungstheorie nur eine „unter einem anderen rechtlichen Etikett arbeitende Kausalitätstheorie“[462] ist, „veranlassen“ also mit „verursachen“ gleichzusetzen ist.

1.1.2. Werbungskosten

Werbungskosten sind gemäß § 9 Abs. 1 S. 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Aus dieser Formulierung könnte der Eindruck entstehen, dass Werbungskosten nur solche sind, die final der Einkünfteerzielung dienen. Trotzdem wird der Werbungskostenbegriff überwiegend wie der Betriebsausgabenbegriff nach dem Veranlassungsprinzip bestimmt[463]. Gründe dafür sind sowohl in einer historischen Auslegung der Gesetzgebung und Rechtsprechung zu den Werbungskosten als auch in einer teleologischen und systematischen Betrachtung zu finden.
Eine Betrachtung der historischen Entwicklung[464] der Begriffe zeigt, dass die Werbungskosten anfangs kausal[465], später final[466] bestimmt wurden. Während

---

[461] BFH v. 4.7.1990 - GrS 2-3/88, BStBl II 1990, 817 (823) = BFHE 161, 290.

[462] Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 68; vgl. dazu auch Lindberg, in Blümich, EStG, § 12, Rn. 38.

[463] Dazu Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 9, Rn. 227; v. Bornhaupt, VDStJG 3, 149 (181ff.); Offerhaus, BB 1979, 617 (621f.); Söffing, DB 1990, 2086 (2087f.); Tiedtke, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht[2], 454.

[464] Eine ausführlichere Darstellung ist bei Mende, Die Abzugsfähigkeit der Kfz-Unfallkosten im Einkommensteuerrecht, Frankfurt/Main 2000, zu finden.

[465] Vgl. Fuisting, Die preußischen direkten Steuern, Bd. 4: Grundzüge der Steuerlehre, 1900, 136f. und 139ff.; Ruppe, VDStJG 3, 103 (109f.); Wanner, StuW 1987, 302 (307). § 9 PrEStG 1891, PrGS 1891, 175 (178), entsprach der Legaldefintion der Werbungs- kosten in § 9 Abs. 1 S. 1 EStG.

sich an dieser Ansicht zunächst nichts änderte, sollten im Folgenden die Betriebsausgaben auch mittelbar verursachte Aufwendungen umfassen[467], was teilweise auf Werbungskosten übertragen wurde[468]. Eine derartige extensive Auslegung des Betriebsausgabenbegriffs widersprach jedoch der Gesetzeslage, nach der der Werbungskostenbegriff gegenüber dem Betriebsausgabenbegriff der weitere Begriff war[469]. Somit war das Verhältnis zwischen Werbungskosten und Betriebsausgaben weitgehend ungeklärt und blieb es auch als mit dem EStG 1925[470] auf den Betriebsausgabenbegriff verzichtet wurde und laut der Gesetzesbegründung[471] die Werbungskosten die Betriebsausgaben mitumfassen sollten[472]. Geklärt wurde diese Streitfrage letztlich dadurch, dass der Reichsfinanz-

---

[466] Vgl. § 8 PrEStG 1906; PrGS 1906, 260 (263). Siehe auch Fuisting-Strutz, Preuß. EStG[8], 1.Hälfte, 1915, 220; vgl. auch Blümich/Schachian, EStG 1925, 214. Dies entsprach der Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts, vgl. PrOVG v. 22.6.1893 - V D 100/93, PrOVGE 2, 77 (77); PrOVG v. 16.11.1895 - VI 9/95, PrOVGE 4, 196 (200); PrOVG v. 28.6.1900 - XI a 138/99, PrOVGE 9, 167 (168); PrOVG v. 26.6.1905 - X b 21/02, PrOVGE 12, 178 (182f.); PrOVG v. 21.12.1910 - IV a 180/10, PrOVGE 15, 134 (134).

[467] Vgl. RFH v. 7.7.1926 - VI A 727/25, RFHE 19, 201 (201) zu § 33 EStG 1923; Strutz, Handbuch des Reichsteuerrechts[3], 1927, 359; Strutz, Handausgabe EStG 1920, 103.

[468] RFH v. 19.10.1922 - III A 371/22, RStBl 1923, 183 = RFHE 11, 238 (241); RFH v. 26.9.1923 - VI e A 70/23, RStBl 1924, 155 (156); RFH v. 4.10.1923 - III A 320, 321/23, RFHE 13, 90 (94); vgl. aber auch Ruppe VDStJG 3, 103 (112); Pißel/Koppe, EStG 1925, Band 1, 205f.; Strutz, Handbuch des Reichsteuerrechts[3], 1927, 360 m.w.N.; Strutz, EStG 1925, Band 1, 675.

[469] Vgl. Ruppe, VDStJG 3, 103 (112); Prinz, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 9, Rn. 3; vgl. auch Becker, StuW 1926, 667 (671f.).

[470] Vgl. RGBl I 1925, 189 (189ff).

[471] RT-Ducks. 400/Nr.795, 19 (47).

[472] Vgl. Becker, StuW 1926, 667 (671f); Becker, EStG 1925, 1. Teil, 484; Strutz, Handbuch des Reichsteuerrechts[3], 1927, 361ff.; Ruppe, VDStJG 3, 103 (113f.). Eine kritische Würdigung des Gesetzeswortlauts ist auch bei v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. B 116ff., zu finden.

hof[473] Betriebsausgaben nach dem Veranlassungsprinzip behandelte. Der Gesetzgeber schloss sich dieser Auffassung an und definierte in § 4 Abs. 3 EStG 1934[474] die Betriebsausgaben nach dem Veranlassungsprinzip. Zudem sollte laut amtlicher Begründung[475] der Werbungskostenbegriff dem Betriebsausgabenbegriff „entsprechen". Somit ist insgesamt festzustellen, dass bis zum EStG 1934 nur ein einheitlicher Abzugsbegriff existierte[476], wobei die Werbungskosten wie die Betriebsausgaben bestimmt werden sollten. Dies spricht dann aber dafür, dass auch im geltenden EStG die sphärische Abgrenzung der Erwerbsaufwendungen zu den Privataufwendungen bei Gewinneinkünften und Überschusseinkünften nach den gleichen Kriterien[477] und damit nach dem Veranlassungsprinzip vorzunehmen ist.

Ferner spricht für die Maßgeblichkeit des Veranlassungsprinzips, dass die Werbungskosten wie die Betriebsausgaben der Durchsetzung des objektiven Nettoprinzips und somit des Leistungsfähigkeitsprinzips dienen. Dann gebietet es aber auch der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die Begriffe der Werbungskosten und Betriebsausgaben

---

[473] RFH v. 9.2.1927 - VI A 60/27, RFHE 20, 208 (210); vgl. im Folgenden auch RFH v. 30.6.1927 - VI A 97/27, StuW 1927, 352 (353f.); RFH v. 16.11.1927 - VI A 229/27, StuW 1928, 95 (96f.); v. Bornhaupt, VDStJG 3, 149 (183)

[474] RGBl I 1934, 1005ff. = RStBl 1934, 1261ff.

[475] Begründung zum EStG vom 16.10.1934, RStBl 1935, 33 (39). Für eine Geltung des Veranlassungsprinzips trat auch Becker, Die Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, 244, ein. Für eine derartige Interpretation des Werbungskostenbegriffs nach dem Veranlassungsprinzip ist zudem die im zeitlichen Zusammenhang erlassene Vorschrift des § 20 Abs. 2 S. 2 LStDV, RStBl 1934, 1489 (1497f.), anzuführen, die alle Aufwendungen als Werbungskosten bezeichnet hat, „die die Ausübung des Dienstes mit sich bringt, soweit die Aufwendungen nicht nach der Verkehrsauffassung durch die allgemeine Lebenshaltung bedingt sind".

[476] Vgl. Offerhaus, BB 1979, 617 (618); Wanner, StuW 1987, 302 (309).

[477] Vgl. Wanner, StuW 1987, 302 (309); Ruppe, VDStJG 3, 115 (116); BFH v. 2.3.1962 - VI S 79/60, BStBl III 1962, 192 (194)= BFHE 74, 513.

gleich auszulegen[478]. In diesem Fall bietet es sich an, auf den Veranlassungsbegriff der Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG zurückzugreifen. Dafür spricht nicht nur, dass auch der Werbungskostenbegriff eine subjektive und eine objektive Komponente enthält[479]. Ebenso ist zu berücksichtigen, dass in einzelnen Vorschriften im Rahmen der Werbungskosten bereits im Gesetzestext auf die Veranlassung abgestellt wird. So spricht § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG ebenso von einem wirtschaftlichen Zusammenhang, wie in § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG auf den beruflichen Anlass abgestellt wird. Dies widerspricht einem finalen Verständnis des Werbungskostenbegriffs. Weiterhin würden bei einem finalen Werbungskostenbegriff einige Arten von Aufwendungen, wie z.B. unfreiwillige oder nachträgliche Werbungskosten[480], nicht der Erwerbssphäre zugeordnet werden können, obwohl der objektive Zusammenhang zur Erwerbssphäre nicht zweifelhaft ist. Dies würde dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen und dadurch auch im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG zu verfassungsrechtlichen Bedenken führen. Vielmehr ist somit anzunehmen, dass hier eine vom Gesetzgeber nicht gewollte Lücke besteht, die durch Rechtsfortbildung geschlossen werden kann[481].

---

[478] Vgl. v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. B 184 und VDStJG 3, 149 (184); Birk, Steuerrecht[4], Rn. 910; Offerhaus, BB 1979, 617 (622); Söffing, FR 1981, 284 (284); Prinz, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 9, Rn. 125. Trotzdem findet keine völlige Gleichstellung zwischen Betriebsausgaben und Werbungskosten statt, vielmehr bleiben Unterschiede aufgrund der Eigenart der verschiedenen Einkunftsarten oder besonderer gesetzlicher Regeln bestehen, vgl. v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. B 185ff.; Drenseck, in Schmidt, EStG[21], § 9, Rn. 20; Söffing, DB 1990, 2086 (2088).

[479] Vgl. Offerhaus, BB 1979, 617 (621f.); v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. B 175.

[480] Vgl. hierzu mit weiteren Beispielen v. Bornhaupt, in Kirchhof/ Söhn, EStG, § 9, Rn. B 152ff.; Prinz, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 9, Rn. 139.

[481] Vgl. v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. B 173ff. und B 152ff. m.w.N.; Prinz, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 9, Rn. 125 und 132.

Für eine Bestimmung der Werbungskosten nach dem Veranlassungsprinzip gegen den Wortlaut spricht letztlich auch, dass der Richter bei der Auslegung einer Norm nicht streng an den Wortlaut dieser Norm gebunden ist. Vielmehr hat das Bundesverfassungsgericht herausgestellt, dass seine Bindung an das Gesetz „nicht Bindung an dessen Buchstaben mit dem Zwang zur wörtlichen Auslegung, sondern Gebundensein an Sinn und Zweck des Gesetzes“[482] bedeutet, wobei „gerade die systematische Stellung einer Vorschrift im Gesetz, ihr sachlich-logischer Zusammenhang mit anderen Vorschriften den Sinn und Zweck der Norm, ihre wahre Bedeutung, freilegen“[483] kann.

Insgesamt ist somit festzustellen, dass das Veranlassungsprinzip auch auf den Werbungskostenbegriff anzuwenden ist, so dass Werbungskosten gegeben sind, wenn die Aufwendungen objektiv mit einer Einkunftsart gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 4-7 EStG zusammenhängen und subjektiv dieser Einkunftsart dienen sollen[484]. Der objektive Zusammenhang ist als unverzichtbares Merkmal aufzufassen, der subjektive Zusammenhang kann ausnahmsweise fehlen[485].

---

[482] BVerfG v. 19.6.1973 - 1 BvL 39/69 und 14/72 = BVerfGE 35, 263 (279).

[483] BVerfG v. 19.6.1973 - 1 BvL 39/69 und 14/72 = BVerfGE 35, 263 (279).

[484] Vgl. auch BFH v. 2.3.1962 - VI S 79/60, BStBl III 1962, 192 (192) = BFHE 74, 513; BFH v. 28.11.1977 - GrS 2-3/77, BStBl II 1978, 105 (108) = BFHE 124, 43; BFH v. 15.5.1981 - VI R 66/78, BStBl II 1981, 735 (736) = BFHE 133, 516; Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 9, Rn. 470; Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988, 491; v. Bornhaupt, VDStJG 3, 149 (186ff.); a.A.: Kruse, FS Ritter, Köln 1997, 413 (416ff).

[485] Vgl. BFH v. 28.11.1980 - VI R 193/77, BStBl II 1981, 368 (369) = BFHE 132, 431; Ruppe, VDStJG 3, 103 (138); Birk, Steuerrecht[4], Rn. 911.

1.1.3. Gemischte Aufwendungen

Unter gemischten Aufwendungen versteht man solche Aufwendungen, die sowohl durch eine steuerbare Tätigkeit als auch privat veranlasst sind. Keine gemischten Aufwendungen im eigentlichen Sinne sind formal zusammengefasste Aufwendungen, die jeweils ausschließlich privat oder beruflich/betrieblich veranlasst sind, da eine Aufteilung („Atomisierung") vorrangig und zwingend ist[486]. Innerhalb der gemischten Aufwendungen im eigentlichen Sinne ist grundsätzlich zu unterscheiden zwischen aufteilbaren und untrennbaren[487] Mischaufwendungen. Aufteilbare gemischte Aufwendungen sind aufgrund ihrer quantitativen Abgrenzbarkeit entsprechend der jeweiligen prozentualen Veranlassung den Betriebsausgaben/Werbungskosten oder den Privatausgaben zuzuordnen[488], sofern nicht ein generelles Abzugsverbot eine Aufteilung untersagt[489]. Ob eine Aufteilung möglich ist, wird von der Rechtsprechung (zudem) an die Voraussetzungen geknüpft, dass der ausschließlich betrieblich veranlasste Teil nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist und objektive Merkmale und Kriterien eine zutref-

---

[486] Vgl. BFH v. 27.11.1978 - GrS 8/77, BStBl II 1979, 213 (219) = BFHE 126, 533; Kröner, StuW 1985, 115 (128f.); Offerhaus, BB 1979, 666 (669); Felix, KÖSDI 1987, 6733 (6739); Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 97; Gorski, DStZ/A 1981, 111 (116) m.w.N. Als Beispiel ist eine Gesamtrechnung über mehrere Telefongespräche zu nennen.

[487] Vgl. Arndt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 12, Rn. A 75f.; Tipke, VDStJG 3, 1 (9) und Ruppe, VDStJG 3, 103 (140ff.) vertreten die Ansicht, dass es keine untrennbaren Mischaufwendungen gebe, da ggf. zu schätzen sei. Da eine derartige Trennung ohne objektive bzw. objektivierbare Trennungskriterien willkürlich und demzufolge unzulässig wäre, ist dieser Meinung allerdings nicht zu folgen, vgl. BFH v. 29.10.1985 - IX R 56/82, BStBl II 1986, 143 (146) = BFHE 145, 52.

[488] Vgl. BFH v. 27.11.1978 - GrS 8/77, BStBl II 1979, 213 (216) = BFHE 126, 533; BFH v. 23.4.1992 - IV R 27/91, BStBl II 1992, 898 (899f.) = BFHE 168, 254; Söhn, VDStJG 3, 13 (55); Gorski, DStZ/A 1981, 111 (116f.).

[489] Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 9, Rn. 239.

fende und leicht nachprüfbare Trennung ermöglichen[490]. Darüber hinaus wird auch ausnahmsweise eine (schätzungsweise) Aufteilung der laufenden und festen Kosten für ein betrieblich/beruflich und privat genutztes Kraftfahrzeug sowie der Telefonkosten von der Rechtsprechung anerkannt, obwohl eine solche Aufteilung nach objektiven Merkmalen und Unterlagen nicht leicht überprüfbar ist[491].

1.1.3.1. Rechtsnatur untrennbar gemischter Aufwendungen

Fraglich ist, wie untrennbar gemischte Aufwendungen einkommensteuerrechtlich einzuordnen sind. Nach einer Meinung handelt es sich bei untrennbar gemischten Aufwendungen um nicht abziehbare Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten[492]. Diese Meinung wird damit begründet, dass § 12 Nr. 1 EStG als eine dem § 4 Abs. 5 EStG vergleichbare Ausnahmevorschrift mit einem Abzugsverbot für gemischte Aufwendungen außerhalb der Gewinnermittlungsvorschriften zu finden und insofern als eigenständige Einkunftsberichtigungsvorschrift zu verstehen sei. Des Weiteren sollen sich bei einer anderen Auffassung auch Wertungswidersprüche im Vergleich zu § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 und 5 EStG

---

[490] Vgl. BFH v. 19.10.1970 - GrS 2/70, BStBl II 1971, 17 (21) = BFHE 100, 309; BFH v. 27.11.1978 - GrS 8/77, BStBl II 1979, 213 (216) = BFHE 126, 533; BFH v. 18.5.1984 - VI R 130/80, BStBl II 1984, 588 (590) = BFHE 141, 140; BFH v. 26.7.1989 - X R 7/87 BFH/NV 1990, 441 (442).

[491] Vgl. BFH v. 19.10.1970 - GrS 2/70, BStBl II 1971, 17 (20f.) = BFHE 100, 309. Zur Kritik siehe Drenseck, DB 1987, 2483 (2485ff.); Felix, KÖSDI 1987, 6733 (6738ff.); Claßen, in Lademann, EStG, § 12, Rn. 24; Eisendick, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot, Frankfurt/Main 1995, 48ff. Vgl. auch § 4, 1.1.3.2.

[492] Vgl. Wassermeyer, StuW 1981, 245 (247f.); Arndt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 12, Rn. A 29; Kröner, StuW 1985, 115 (115f.); Lempenau; DB 1987, 113 (117).

ergeben, in denen vergleichbare gemischte Aufwendungen den Werbungskosten zugerechnet würden[493].

Nach anderer Ansicht sind untrennbar gemischte Aufwendungen von vornherein als aliud zu Betriebsausgaben/Werbungskosten und Privatausgaben zu betrachten[494]. Dies wird damit begründet, dass das Fehlen einer rechtserheblichen privaten Mitverursachung von Aufwendungen durch den Steuerpflichtigen ein negatives Begriffsmerkmal des Betriebsausgabenbegriffs sei[495]. So soll das Vorliegen von Betriebsausgaben (Werbungskosten) nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit voraussetzen, dass betrieblich veranlasste Aufwendungen nicht zugleich und untrennbar durch den Steuerpflichtigen privat mitveranlasst sind. Demzufolge könnten untrennbar betrieblich/beruflich und privat veranlasste Aufwendungen begrifflich keine Erwerbsaufwendungen sein, es sei denn, die private Mitveranlassung sei keine Veranlassung im Rechtssinne, sondern eine steuerrechtlich irrelevante (unwesentliche) Veranlassung[496].

Nach anfänglicher Unsicherheit geht nun wohl auch der Bundesfinanzhof davon aus, dass § 12 Nr. 1 S. 2 EStG bereits innerhalb des Betriebsausgaben-/ Werbungskostenbegriffs relevant wird und schon den gemischten Aufwendungen

---

[493] Vgl. Wassermeyer, StuW 1981, 245 (247f.); Arndt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 12, Rn. A 29.

[494] Vgl. Drenseck, DB 1987, 2483 (2484); Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 9, Rn. 241; Söhn, VDStJG 3, 13 (38f. und 50); Söhn, FR 1980, 301 (304); Prinz, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 9, Rn. 28; Claßen, in Lademann, EStG, § 12, Rn. 12. Dieser Streit hat nicht nur theoretische Bedeutung, da er beispielsweise relevant wird bei Beiträgen zu Risikolebensversicherungen, da diese als Sonderausgaben nach § 10 EStG nur abzugsfähig sind, wenn sie keine nicht abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten, sondern ein aliud sind. Ebenso spielt der Streit eine Rolle bei der Entscheidung darüber, ob ein Aufteilungs- und Abzugsverbot für untrennbare Mischaufwendungen konstitutiv aus § 12 Nr. 1 S. 2 EStG herzuleiten ist, vgl. § 4, 1.1.3.2.

[495] Vgl. Söhn, VDStJG 3, 13 (38); Stapperfend, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4, Rn. 834.

[496] Vgl. Söhn, VDStJG 3, 13 (72); Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 9, Rn. 241.

insgesamt den Betriebsausgaben-/Werbungskostencharakter nimmt[497]. Für diese Ansicht spricht nicht nur der Wortlaut des § 4 Abs. 5 EStG, wo ausdrücklich Betriebsausgaben die Abzugsfähigkeit abgesprochen wird, zunächst also eine eindeutige Zuordnung der Aufwendungen zu den Betriebsausgaben erfolgt[498]. Des Weiteren ergeben sich auch aus dem Gesetz keine Hinweise dafür, dass es per se nicht abziehbare Betriebsausgaben geben soll. Ein Ableiten einer solchen Schlussfolgerung allein aus der systematischen Stellung der Vorschrift überzeugt nicht. Weiterhin ist kein Wertungswiderspruch zu § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 und 5 EStG zu erkennen. So wird entweder angenommen, dass diese Vorschriften gemischte Aufwendungen konstitutiv den Werbungskosten zurechnen, diese Vorschriften also als Spezialvorschriften zu betrachten seien[499], oder es wird vertreten, dass hier stets eine ausschließliche berufliche Veranlassung besteht und nur die Höhe der Abzugsmöglichkeit konstitutiv eingeschränkt werden solle[500]. Dann liegen aber entweder keine untrennbar gemischten Aufwendungen mit wesentlich privater Mitveranlassung vor, oder es handelt sich lediglich um Spezialvorschriften, aus denen keine allgemeinen Regeln abgeleitet werden können. Ein Wertungswiderspruch ist somit nicht gegeben.

Infolgedessen ist der zweiten Auffassung folgend anzunehmen, dass es sich bei untrennbar gemischten Aufwendungen um ein aliud und nicht um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt.

---

[497] Vgl. BFH v. 7.6.1984 - IV R 81/82, BFH/NV 1986, 160 (161); BFH v. 27.2.1985 - I R 20/82, BStBl II 1985, 458 (460) = BFHE 143, 440.

[498] Vgl. Drenseck, DB 1987, 2483 (2484).

[499] Vgl. BFH v. 20.12.1982 - VI R 64/81, BStBl II 1983, 306 (309) = BFHE 137, 463; Paus, DStZ/A 1985, 282 (283); Söhn, StuW 1983, 193 (200 m.w.N.); Söhn, FR 1984, 25 (30); Neeb, DStZ 1990, 556 (558).

[500] Vgl. Drenseck, DB 1987, 2483 (2485); v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. F 2 m.w.N.

1.1.3.2. Die Abzugsfähigkeit untrennbar gemischter Aufwendungen - das Aufteilungs- und Trennungsverbot aus § 12 Nr. 1 S. 2 EStG

Die Problematik der Abzugsfähigkeit untrennbar gemischter Aufwendungen liegt darin, dass die vollständige Berücksichtigung privat mitveranlasster Aufwendungen bei der Einkünfteermittlung der steuerlichen Gerechtigkeit widerspricht, den Grundsatz der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit verletzt und eine steuerliche Ungleichbehandlung, d.h. eine Bevorzugung der Betroffenen vor anderen Steuerpflichtigen einschließt[501]. Zudem ist nach den §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 S. 1 EStG nur die Abzugsfähigkeit von Erwerbsaufwendungen gesetzlich vorgesehen, so das die Abzugsfähigkeit wesentlich privat mitveranlasster gemischter Aufwendungen durch den Gesetzgeber konstitutiv angeordnet werden muss. Andererseits ist aber auch eine Nichtberücksichtigung derartiger Aufwendungen mit einer Ungleichbehandlung und Verletzung der objektiven Leistungsfähigkeit der Betroffenen verbunden[502], was zumindest für eine teilweise Berücksichtigung dieser Aufwendungen in der Bemessungsgrundlage spricht.

Die Rechtsprechung[503] hat zur Lösung dieses Problems aus § 12 Nr. 1 S. 2 EStG ein konstitutives allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot für untrennbare und trennbare gemischte Aufwendungen hergeleitet, wenn die Aufteilung nicht anhand objektiver Merkmale oder Unterlagen leicht nachprüfbar oder der betrieblich bzw. beruflich veranlasste Teil nur von untergeordneter Bedeutung

---

[501] Vgl. Söhn, VDStJG 3, 13 (40f. und 56); Arndt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 12, Rn. B 13; Ruppe, VDStJG 3, 103 (141f.).

[502] Vgl. Söhn, VDStJG 3, 13 (40).

[503] Vgl. BFH v. 19.10.1970 - GrS 2/70, BStBl II 1971, 17 (21) = BFHE 100, 309; BFH v. 27.11.1978 - GrS 8/77, BStBl II 1979, 213 (216) = BFHE 126, 533; BFH v. 18.5.1984 - VI R 130/80, BStBl II 1984, 588 (590) = BFHE 141, 140; BFH v. 26.7.1989 - X R 7/87 BFH/NV 1990, 441 (442).

ist[504]. Begründet wird diese Auffassung vor allem damit, dass es vermieden werden soll, „dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung von beruflichen und privaten Erwägungen Aufwendungen für ihre Lebensführung nur deshalb zum Teil in einen einkommensteuerrechtlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen entsprechenden Beruf haben, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus versteuerten Einkünften decken müssen[505]“.

Die Annahme eines konstitutiv aus § 12 Nr. 1 S. 2 EStG hergeleiteten allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbotes trifft jedoch auf große Bedenken[506]. Gegen das Merkmal der leichten Überprüfbarkeit der Aufteilbarkeit nach objektiven Merkmalen und Unterlagen wird eingewandt, dass diese Voraussetzung bei objektiver Aufteilbarkeit der Aufwendungen gegen das objektive Nettoprinzip und damit gegen den Grundsatz steuerlicher Gleichbehandlung verstößt. Somit müsse die Finanzverwaltung alle zumutbaren und verhältnismäßigen Anstrengungen zur sachgerechten Sachverhaltsermittlung vornehmen[507]. Die Frage der leicht nachprüfbaren Aufteilbarkeit der Aufwendungen ist demzufolge lediglich eine Frage der Höhe der abziehbaren Betriebsausgaben/Werbungskosten[508]. Dem ist zuzustimmen. Sind Aufwendungen durch eine Einkunftsart mitveran-

---

[504] Entsprechend sollen die Aufwendungen als Betriebsausgaben/Werbungskosten abzugsfähig sein, wenn die private Veranlassung ihrerseits nur von untergeordneter Bedeutung ist.

[505] BFH v. 19.10.1970 - GrS 2/70, BStBl II 1971, 17 (19) = BFHE 100, 309.

[506] Vgl. statt aller Drenseck, in Schmidt, EStG[21], § 12, Rn. 14 m.w.N.

[507] Vgl. Nolde, Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 12 Rn. 4; Tipke, StuW 1979, 193 (204); Söhn, VDStJG 3, 13 (55f.); Prinz, FR 1986, 397 (406); a.A.: FG Bremen v. 26.3.1993 - I 97/K, EFG 1993, 21 (22).

[508] Vgl. Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 101; a.M.: Stapperfend, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4, Rn. 833, nach dem die Frage der leichten Nachprüfbarkeit der Aufteilung entsprechend der Sicht der Rechtsprechung bereits entscheidend für die Annahme von Betriebsausgaben ist.

lasst und ist eine Aufteilung grundsätzlich objektiv möglich, so sind Erwerbsaufwendungen entstanden. Dann ist aber die Ermittlung ihrer Höhe „integraler Bestandteil der finanzbehördlichen Verpflichtung zur wahrheitsgemäßen Sachverhaltsaufklärung nach § 88 AO“[509]. Demzufolge müssen die Finanzbehörden alle zumutbaren Aufklärungsmittel einsetzen und gegebenenfalls nach § 162 Abs. 1 AO schätzen, auch wenn eine solche Schätzung mit Schwierigkeiten verbunden ist[510]. Der völlige Verzicht auf eine derartige Schätzung bedeutet eine unzulässige Umgehung der Schätzungsvorschriften, auch wenn die Rechtsprechung eine „leicht nachprüfbare Trennbarkeit“ verlangt[511].

Gegen ein aus § 12 Nr. 1 S. 2 EStG hergeleitetes Aufteilungs- und Trennungsverbot spricht weiterhin eine historische Auslegung. So war mit § 12 Nr. 1 S. 2 EStG nur eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Repräsentationsaufwendungen bezweckt[512]. Zum gleichen Ergebnis führt eine systematische Auslegung des § 12 Nr. 1 S. 2 EStG. So ordnet § 12 Nr. 1 S. 1 EStG haushalts- und unterhaltsbezogene Aufwendungen den Privatausgaben zu. Demzufolge kann es sich bei den in § 12 Nr. 1 S. 2 EStG geregelten Mischausgaben ebenfalls nur um haushaltsbezogene gemischte Aufwendungen handeln[513]. Ferner ist noch eine Auslegung nach dem Wortsinn anzuführen, in der insbesondere eine Auslegung

---

[509] Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 101.

[510] Vgl. Tipke, StuW 1979, 193 (204); Prinz, FR 1986, 397 (406); Prinz, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 9, Rn. 179; Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 101 und E 360ff.; Lindberg, in Blümich, EStG, § 12, Rn. 55; zu dieser Problematik siehe auch Rönitz, VDStJG 3, 297ff. sowie BFH v. 9.11.1978 - VI R 195/77, BStBl II 1979, 149 (149) = BFHE 126, 418 bzgl. Telefonkosten und FG Berlin v. 28.4.1982 - II 393/80, EFG 1983, 14 (16).

[511] Vgl. Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 101.

[512] Amtliche Begründung zum EStG v. 16.10.1934, RStBl 1935, 33 (41); vgl. auch Arndt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 12, Rn. A 30ff.; Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 9, Rn. 243 m.w.N.

[513] Vgl. Arndt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 12, Rn. A 12f. und B 11.

der Wörter „dazu“ und „Förderung des Berufs“ in § 12 Nr. 1 S. 2 EStG der Annahme eines allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbots widerspricht. So deutet einerseits das Wort „dazu“ bereits das unmittelbare Anknüpfen der Vorschrift an die in § 12 Nr. 1 S. 1 EStG geregelten haushaltsbezogenen Aufwendungen an[514]. Weiterhin ist der Begriff „Förderung“ als schwächer als der der „beruflichen Veranlassung“ zu verstehen. Denn während die berufliche Veranlassung durch eine gewisse Zwangsläufigkeit gekennzeichnet ist, ist eine Berufsförderungsmaßnahme auch dann gegeben, wenn man sich gesellschaftlichen Konventionen beugt, ohne dass dies zwangsläufig zu geschehen hat[515]. Dies spricht dafür, den Kreis der zur Förderung des Berufs gemachten Aufwendungen auf nicht zwangsläufige gesellschaftliche Repräsentationsaufwendungen zu beschränken. Folglich können die beiden Begriffe nicht generell gleichgesetzt werden[516]. Letztlich ist eine Herleitung eines allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbots aus § 12 Nr. 1 S. 2 EStG auch überflüssig, wenn man Aufwendungen nur dann den Erwerbsaufwendungen zuordnet, wenn sie nicht wesentlich privat mitveranlasst sind. Somit ist auch aus diesen Gründen die Herleitung eines allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbots aus § 12 Nr. 1 S. 2 EStG abzulehnen, auch wenn die vereinfachende Betrachtung der Rechtsprechung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist[517].

Für die Abzugsfähigkeit untrennbarer Mischaufwendungen kann allerdings auch die Literatur keine eindeutige und praktikable Lösung anbieten. Eine derartige ideale Lösung kann es allerdings auch nicht geben, weil die Untrennbarkeit eine

---

[514] Vgl. Arndt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 12, Rn. B 5.

[515] Vgl. Arndt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 12, Rn. B 6ff.

[516] Vgl. Arndt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 12, Rn. B 6ff.

[517] Vgl. BVerfG v. 11.10.1977 - 1 BvR 343/73, 83/74, 183 und 428/75 = BVerfGE 47, 1 (25ff.); FG Bremen v. 26.3.1992 - I 97/89 K, EFG 1993, 21 (22) m.w.N.

sachgerechte Aufteilung (auch im Wege einer Schätzung[518]) gerade ausschließt und sowohl die Abzugsfähigkeit als auch die Nichtabzugsfähigkeit zu einer Kollision mit dem Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und damit dem Gleichbehandlungsgrundsatz führt[519]. Festzustellen ist, dass eine Nichtberücksichtigung untrennbarer Mischaufwendungen zwar nach dem Gesetz vorgesehen ist[520], jedoch auf das notwendige Minimum beschränkt werden sollte, da jedes Übermaß unzulässig und eine Annäherung an eine möglichst reine Verwirklichung übergreifender Besteuerungsgrundsätze anzustreben ist[521]. Demzufolge sollte im Rahmen einer „qualitativen Betrachtungsweise“ auf die wesentliche Veranlassung abgestellt werden, so dass die Abzugsfähigkeit bei nur unwesentlicher privater Veranlassung zu bejahen, bei unwesentlicher betrieblicher/beruflicher oder bei wesentlicher privater Veranlassung zu verneinen ist[522].

Nach § 5 Abs. 2 des Karlsruher Entwurfs zur Reform des Steuergesetzes soll nun auf das Aufteilungsverbot für gemischte Aufwendungen verzichtet werden,

---

[518] Stapperfend, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4, Rn. 834; Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. E 106; a.A.: Ruppe, VDStJG 3, 103 (140ff.); Tipke, VDStJG 3, 1 (9).

[519] Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 9, Rn. 250; Söhn, VDStJG 3, 13 (41).

[520] Die grundsätzliche Nichtabzugsfähigkeit ist daraus abzuleiten, dass es sich bei untrennbaren Mischausgaben begrifflich schon nicht um Erwerbsaufwendungen handelt; vgl. § 4, 1.1.3.1. oder auch Stapperfend, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4, Rn. 834.

[521] Söhn, VDStJG 3, 13 (73); Stapperfend, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4, Rn. 834. Vgl. hierzu auch Meyding, VDStJG 21, 219 (228), der für den vereinfachenden Gesetzesvollzug durch die Verwaltung in anderem Zusammenhang die Maxime „lieber ungenau richtig, als exakt falsch“ für das Steuerrecht aufstellt. Diese Maxime könnte auch auf diese Fallkonstellation übertragen werden.

[522] Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 12, Rn. E 114ff; Söhn, VDStJG 3, 13, 73 ff; vgl. aber auch Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 9, Rn. 250; Drenseck, in Schmidt, EStG[21], § 12, Rn. 15; Stapperfend, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 4, Rn. 834.

weil dieses sich in der Praxis nicht bewährt habe[523]. Ob sich dieser Vorschlag durchsetzt, bleibt abzuwarten.

1.2. Einordnung der Fahrtkosten

1.2.1. Behandlung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeits-/Betriebsstätte in Gesetzgebung und Rechtsprechung

1.2.1.1. Rechtslage vor 1945

Gesetzgeber und Rechtsprechung haben die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeits-/Betriebsstätte im Laufe der Zeit sehr unterschiedlich behandelt. Anfangs hat das Preußische Oberverwaltungsgericht die Ansicht vertreten[524], dass die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte keine Werbungskosten i.S.v. § 9 Abs. 1 EStG 1891 seien, da das Einkommen unabhängig von diesen Kosten bestehe und bezogen werde. Die Entscheidung der Wohnsitzwahl falle allein in die Privatsphäre, so dass die Fahrtkosten nur aus Bequemlichkeitsgründen und zur „Ersparung einer größeren Ausgabe für eine angemessene Wohnung in der Nähe der Geschäftslokale“[525] anfielen. In einer späteren Entscheidung[526] revidierte das Preußische Oberverwaltungsgericht diese Auffassung. Begründet wurde dieser Meinungswechsel damit, dass Einkünfte nur erzielt werden könnten, wenn der Steuerpflichtige zur Arbeit erscheine, so dass

---

[523] Kirchhof u.a., Karlsruher Entwurf zur Reform des Steuergesetzes, Heidelberg 2001, 33.

[524] PrOVG v. 22.6.1893 - V D 100/93, PrOVGE 2, 77 (77).

[525] PrOVG v. 22.6.1893 - V D 100/93, PrOVGE 2, 77 (77).

[526] PrOVG v. 13.6.1901 - VIII b 29, in Strutz, EStG 1925, Band 1, 999 m.w.N.

das Einkommen gerade nicht unabhängig von den Fahrtkosten zur Arbeitsstätte bestehe und bezogen werde. Daher wurde die Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten als Werbungskosten grundsätzlich auch anerkannt, wenn die Wohnung nicht aus privaten Gründen in Entfernung zur Arbeitsstätte gewählt wurde, sondern aus wirtschaftlichen Gründen[527].

Mit dem EStG 1920 trug der Gesetzgeber daraufhin erstmals in einer gesonderten Regelung der Tatsache Rechnung, dass Arbeitnehmer sich in immer weiterer Entfernung zur Arbeitsstätte niederließen und die Fahrtstrecke immer häufiger mit dem eigenen Kraftfahrzeug zurücklegten. So wurde in § 13 Nr. 1 EStG 1920[528] die Abzugsfähigkeit der „notwendigen Ausgaben ... für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte“ gesetzlich festgelegt. Dieses Tatbestandsmerkmal der Notwendigkeit der Fahrtkosten erklärte der Reichsfinanzhof auch für die Annahme von Betriebsausgaben bei den freien Berufen für entsprechend anwendbar[529]. Die Prüfung der Notwendigkeit erstreckte sich zum einen auf das benutzte Verkehrsmittel, zum anderen auf die Wohnlage[530]. Anfangs wurde die

---

[527] PrOVG v. 28.9.1912 - IV a 54; PrOVG v. 19.2.1913 - IV a 227; PrOVG v. 10.6.1914 - IX 66, jeweils in Strutz, EStG 1925, Band 1, 1000.

[528] RGBl 1920, 859 (864). Die Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf die notwendigen Ausgaben wurde später in § 16 Abs. 5 Nr. 4 EStG 1925 (RGBl I 1925, 189 (192)) und in § 9 S. 3 Nr. 4 EStG 1934 (RGBl I 1934, 1005 (1008)) übernommen.

[529] RFH v. 11.11.1937 - IV 121/37, RStBl 1938, 84 (84) = RFHE 42, 247 (Zahnarzt); vgl. RFH v. 8.6.1934 - VI A 442/34, StuW 1934/ II, Sp. 1061 (1063) = RStBl 1934, 942 (Rechtsanwälte); RFH v. 29.2.1940 - IV 292/39, RStBl 1940, 427 (427f.) = StuW 1940/ II, Sp. 137 (Zahnarzt).

[530] Keine notwendigen Fahrtkosten sollten gegeben seien, wenn „die Wahl des Wohnsitzes nicht den in den beteiligten Kreisen üblichen und angemessenen Bedürfnissen Rechnung trägt, oder nicht auf besondere geschäftliche Gründe zurückzuführen ist, sondern darüber hinaus persönliche Gesichtspunkte, insbesondere Liebhaberei oder ein Bedürfnis gesteigerter Lebenshaltung maßgebend waren“; RFH v. 15.5.1931 - VI A 981/31, StuW 1931/ II, Sp. 1196 (1197) = RStBl 1931, 409. Vgl. auch § 20 Abs. 2 S. 4 LStDV 1934, RStBl 1934, 1489 (1497f.) sowie v. Bornhaupt, in Kirchhof/ Söhn, EStG, § 9, Rn. A 155. Demzufolge wurde bei älteren Arbeitnehmern, „die körperlich nicht besonders leistungsfähig sind“, unterstellt, dass sie nur dann in entferntere Wohngegenden ziehen würden, von wo aus die

„Notwendigkeit“ der Ausgaben anerkannt, wenn der Steuerpflichtige „die Aufwendungen bei verständiger Würdigung der Verhältnisse als zur Diensterledigung für erforderlich halten durfte“[531]. Im Folgenden wurde jedoch im Einklang mit der amtlichen Begründung[532] der Begriff der „notwendigen Ausgaben“ im „engsten Sinne“ ausgelegt. Damit sollte verhindert werden, dass durch persönliche Verhältnisse des Steuerpflichtigen begründete Aufwendungen abgezogen werden konnten. So sollen die Aufwendungen nicht notwendig gewesen seien, wenn ausreichende andere öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung standen[533]. Dann sollte die Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs allein auf Bequemlichkeitsgründe und die persönlichen Einkommensverhältnisse zurückzuführen und damit der Aufwand der allgemeinen Lebensführung zuzuordnen seien. Diese Auffassung wurde im Folgenden verallgemeinernd auf alle Fälle angewandt, in denen ein Arbeitnehmer mit regelmäßigen Arbeitszeiten seine Arbeitsstätte auch mit öffentlichen Verkehrsmitteln günstig erreichen konnte[534]. Dementsprechend wurde die Abzugsfähigkeit der Höhe nach auf die Kosten für die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel beschränkt[535].

Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln nur äußerst unbequem zu erreichen war, wenn sie sich privat bereits einen Kraftwagen leisten könnten, so dass die Kosten des eigenen Kraftwagens insgesamt der privaten Lebensführung zugerechnet werden müssten; RFH v. 12.12.1935 - VI A 866/55, RStBl 1936, 415 (415). Vgl. auch RFH v. 2.06.1932 - VI A 2276/31, StuW 1932/ II (2), Sp. 1589 (1592) sowie die Zusammenfassung in BFH v. 18.2.1966 - VI 219/64, BStBl III 1966, 386 (388 m.w.N.).

[531] RFH v. 12.12.1923 - III A 362/23, StuW 1924, Sp. 393 (393) = RFHE 13, 166.

[532] RT-Drucks. 340/1624, S.15 (48).

[533] RFH v. 2.8.1930 - VI A 333/30, StuW 1930/ II, Sp. 1788 (1790) = RStBl 1930, 635; zustimmend Becker, StuW 1930/ I, Sp. 942 (963f.).

[534] RFH v. 8.6.1934 - VI A 442/34, StuW 1934/ II, Sp. 1061 (1062f.) = RStBl 1934, 942. Vgl. dazu auch RFH v. 12.12.1935 - VI A 866/35, RStBl 1936, 415 (415) sowie RFH v. 14.10.1937 - IV A 78/37, RStBl 1937, 1243 (1243).

[535] RFH v. 8.6.1934 - VI A 442/34, StuW 1934/ II, Sp. 1061 (1062) = RStBl 1934, 942; RFH v. 12.12.1935 - VI A 866/35, RStBl 1936, 415 (415); RFH v. 11.11.1937 - IV 121/37,

Ausgenommen von dieser Rechtsprechung waren die Fälle, in denen Steuerpflichtige ein Kraftfahrzeug aufgrund der „Eigenart der Berufs“ anschafften und unterhielten und auch für Fahrten zur Arbeitsstätte benutzten oder in denen die Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln nur unter „besonderen Unbequemlichkeiten“ erreichbar war[536]. Für die übrigen Einkunftsarten[537] galt dies auch. Abzugsfähig waren in diesen Fällen nur die Benzinkosten und ähnliche Kosten, nicht jedoch die „sonstigen Unterhaltsaufwendungen“ (feste Kosten)[538]. Die festen Kosten sollten nämlich bereits aufgrund der überwiegenden beruflichen Benutzung abzugsfähig seien, so dass davon ausgegangen werden konnte, dass die für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anfallenden Kosten (ohne die festen Kosten) die Kosten für öffentliche Verkehrsmittel nicht wesentlich übersteigen würden. Dementsprechend sollte sich eine Prüfung der „Notwendigkeit“ dieser Ausgaben erübrigen[539]. Wurde das beruflich/betrieblich

---

RStBl 1938, 84 = RFHE 42, 247; RFH v. 29.2.1940 - IV 292/39, RStBl 1940, 427 (428) = StuW 1940/ II, Sp. 137.

[536] RFH v. 8.6.1934 - VI A 442/34, StuW 1934/ II, Sp. 1061 (1063)= RStBl 1934, 942; RFH v. 26.9.1935 - VI A 106/35, RStBl 1936, 61 (61). Anerkannt wurde die Abzugsfähigkeit der bei Benutzung eines eigenen Kraftwagens anfallenden Fahrtkosten also nur aufgrund besonderer Sachverhaltsgestaltungen. Eine solche wurde zum Beispiel angenommen im Falle eines beamteten Arztes, der auf Dauer keine regelmäßigen Arbeitszeiten hatte, Hausbesuche vornahm und zu jeder Tageszeit gegebenenfalls zur Verfügung stehen musste; RFH v. 26.6.1935 - VI A 416/35, StuW 1935/ II, Sp. 1248(1249f.). Die Höhe der Kfz-Kosten wurden geschätzt. Die Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten mit dem eigenen Kraftwagen wurde auch einem Opernsänger zugestanden, dem zur Schonung seiner Stimme die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel allenfalls beschränkt zumutbar sein sollte; a.A.: FG Berlin v. 25.3.1977 - III 21/77, EFG 1977, 473 (473).

[537] Vgl. RFH v. 3.3.1926 - VI A 69/26, StuW 1926, Sp. 1087 (1090)für Land- und Forstwirte; RFH v. 14.10.1937 - IV A 78/37, RStBl 1937, 1243 (1243) und RFH v. 24.10.1938 - IV 129/38, RStBl 1939, 193 (195) für Freiberufler sowie RFH v. 24.8.1938 - VI 516/38, RStBl 1938, 988 (988) für Gewerbetreibende.

[538] RFH v. 6.5.1936 - VI A 274/36, RStBl 1936, 836 (836).

[539] RFH v. 2.6.1932 - VI A 2276, StuW 1932/ II (2), Sp. 1589 (1591f.) = RStBl 1932, 732; RFH v. 11.11.1937 - IV 121/37, RStBl 1938, 84 (84) = RFHE 42, 247; RFH v. 3.11.1938 - IV 207/38, RStBl 1939, 155 (156).

angeschaffte und hauptsächlich unterhaltene Fahrzeug allerdings auch für private Fahrten genutzt, so verlangte der Reichsfinanzhof hier, dass die ausschließlich private Benutzung des Kraftwagens nur von geringem Umfang war[540]. Ein bloßes Überwiegen der beruflichen Benutzung reichte nicht. Entsprechend der nicht-beruflichen Nutzung, also für ausschließlich private Fahrten, war eine entsprechende Kürzung des abzugsfähigen Betrags der festen Kosten[541] sowie der Benzinkosten vorzunehmen[542].

1.2.1.2. Rechtslage nach 1945

Nachdem diese Rechtsprechung vom Bundesfinanzhof fortgeführt wurde[543], verzichtete der Gesetzgeber mit dem Steuer-Neuordnungsgesetz vom

---

[540] Einen geringen Umfang nahm der Reichsfinanzhof im Urteil v. 3.3.1926 - VI A 69/26, StuW 1926, Sp. 1087 (1091) noch bei einem Verhältnis von 1 zu 9 an. Im Urteil v. 26.4.1939 - IV 41/39, StuW 1939/ II, Sp. 575 (578), wies der Reichsfinanzhof dann darauf hin, dass nicht nur der Umfang der Benutzung, sondern auch die Höhe der festen Kosten zu berücksichtigen sei, so daß ein allgemeingültiger Prozentsatz nicht festgestellt werden könne.

[541] Unter festen Kosten waren nach RFH v. 26.4.1939 - IV 41/39, StuW 1939/ II, Sp. 575 (578) Kosten wie die Absetzung für Abnutzung, Garagenmiete und Kraftwagenführergehalt zu verstehen.

[542] RFH v. 24.10.1938 - IV 129/38, RStBl 1939, 193 (195); RFH v. 26.4.1939 - IV 41/39, StuW 1939/ II, Sp. 575 (577f.). Diese Rechtsprechung überrascht insofern, als umgekehrt für die ausnahmsweise als abzugsfähig anerkannten Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Kraftwagen die (anteiligen) festen Kosten nicht zur Berechnung der Fahrtkosten herangezogen wurden.

[543] BFH v. 21.8.1952 - IV 432/51 U, BStBl III 1952, 268 (270) = BFHE 56, 700; BFH v. 21.5.1953 - IV 511/52, BStBl III 1953, 197 (197) = BFHE 57, 547; BFH v. 3.3.1955 - IV 453/53, BStBl III 1955, 104 (106) = BFHE 60, 26; BFH 31.3.1955 - IV 382/54, BStBl III 1955, 156 (156) = BFHE 60, 407. Die Notwendigkeitsprüfung erstreckte sich auch hier auf das benutzte Verkehrsmittel sowie den Wohnort; vgl. BFH v. 3.3.1955 - IV 453/53, BStBl III 1955, 104 (106) = BFHE 60, 268. Kosten für die Kraftwagenbenutzung waren nur dann abzugsfähig, wenn der Wagen aus beruflichen oder betrieblichen Gründen ohnehin gehalten wurde oder der Steuerpflichtige geh- oder sonst schwer behindert war oder die regel-

16.12.1954[544] auf das Erfordernis der „Notwendigkeit“, um der fortschreitenden Motorisierung des Verkehrs Rechnung zu tragen[545]. Zudem wurde in Ausfüllung der steuergesetzlichen Ermächtigung des geänderten § 9 S. 3 Nr. 4 EStG in § 26 EStDV 1955[546] sowie in § 20 Abs. 2 Nr. 2 LStDV 1955[547] geregelt, dass bei Benutzung eines Kraftwagens, Motorrads, Motorrollers oder Fahrrads mit Motor nur gewisse Pauschsätze abzugsfähig waren[548]. Weiterhin waren nach § 26 Abs. 1 EStDV 1955 Fahrtkosten nur bis zu vierzig Entfernungskilometern abzugsfähig, es sei denn, die Entfernungsüberschreitung war aus „zwingenden persönlichen Gründen“ gerechtfertigt. Schließlich wurde in § 26 Abs. 2 EStDV 1955 noch eine Pauschale für Kleinstkraftwagen eingeführt[549].

Das Steueränderungsgesetz vom 23.12.1966[550] regelte im Interesse der Rechtssicherheit die Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten abschließend in § 9 EStG und

---

mäßige Arbeitszeit die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln ausschloss oder mit der Benutzung eines Kraftfahrzeugs eine wesentliche Zeitersparnis verbunden war.

[544] BStBl I 1954, 575 (578) = BGBl I 1954, 373.

[545] Finanzausschuss, BT-Drucks. II/961, S. 5. Somit spielten im Folgenden Gesichtspunkte der Bequemlichkeit, der Eitelkeit oder der Befriedigung eines gewissen Luxus keine Rolle mehr; a.A.: FG Berlin v. 25.3.1977 - III 21/77, EFG 1977, 473 (473). Eine Neuregelung war notwendig geworden, da der Bundesfinanzhof mit der Entscheidung v. 21.5.1953 - IV 511/52 U, BStBl III 1953, 197 (197) = BFHE 57, 547, feststellte, dass grundsätzlich nur noch Kosten für öffentliche Verkehrsmittel zum Abzug zugelassen werden sollten.

[546] BStBl I 1955, 710 (715) = BGBl I 1955, 756.

[547] BStBl I 1955, 461 (470) = BGBl I 1955, 542.

[548] Pro Kilometer konnten bei Benutzung eines Kraftwagens 0,50 DM, bei einem Motorrad oder Motorroller 0,22 DM und bei einem Fahrrad 0,12 DM abgezogen werden. Der Pauschbetrag für Kraftwagen war kostendeckend angesetzt, vgl. v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. A 167 sowie BVerfG v. 2.10.1969 - 1 BvL 12/68, BStBl II 1970, 140 (142) = BVerfGE 27, 58.

[549] BStBl I 1958, 32 (32) = BGBl I 1958, 70. Der Pauschbetrag betrug 0,36 DM pro Entfernungskilometer. Zum Kriterium der 40-Kilometer-Grenze siehe auch Mann, DB 1983, 1619 (1619ff.).

[550] BStBl I 1967, 2 (2) = BGBl I 1966, 702.

dehnte die Regelung auf die anderen Einkunftsarten aus[551]. Anerkannt wurden jetzt nur noch Pauschsätze von 0,36 DM pro Entfernungskilometer für Kraftwagen und 0,16 DM pro Entfernungskilometer für Motorräder und Motorroller. Die Entfernungsbegrenzung von vierzig Kilometern wurde ausnahmslos festgelegt. Begründet wurden diese Änderungen mit verkehrs- und finanzpolitischen sowie steuertechnischen Erwägungen[552]. Aus struktur- und arbeitsmarktpolitischen Gründen sowie zur Vereinfachung des Verwaltungsablaufs wurde später die Entfernungsbegrenzung von vierzig Kilometern aufgehoben[553].

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs war derweil dadurch gekennzeichnet, dass die Begriffe der „Wohnung“[554], der „Betriebsstätte“[555] und der „Arbeitsstät-

---

[551] § 26 EStDV wurde daher später ersatzlos gestrichen (BStBl I 1968, 504 (517) = BGBl I 1968, 257), § 20 Abs. 2 Nr. 2 LStDV zunächst angepasst (BStBl I 1967, 478 (479) = BGBl I 1967, 1230) und dann gestrichen (BStBl I 1974, 1026 (1026) = BGBl I 1974, 3462).

[552] BT-Drucks. V/1068, S. 23ff.; BT- Drucks. V/1187, S. 5; BT-Drucks. IV/2661, S. 87ff. Die Kürzung der Pauschale wurde als verfassungsgemäß bestätigt durch die Entscheidung des BVerfG v. 2.10.1969 - 1 BvL 12/68, BStBl II 1970, 140 (142ff.) = BVerfGE 27, 58. Nach dem Gesetzesentwurf der Regierung, BT-Drucks. V/1068, S. 2, war eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale geplant. Zur Kritik siehe Schilt, FR 1981, 560 (561ff.).

[553] StÄndG v. 23.12.1970, BStBl II 1971, 8 (8) = BGBl I 1970, 1856; zu BT-Drucks. VI/917, S. 2f.; BT-Drucks. VI 1313, S. 7 und 9.

[554] Unter den Wohnungsbegriff fällt jede Unterkunft, die vom Steuerpflichtigen regelmäßig zur Übernachtung aufgesucht wird und von der aus er seinen Weg zur Arbeits-/Betriebsstätte antritt, vgl. BFH v. 20.12.1982 - VI R 64/81, BStBl II 1983, 306 (309) = BFHE 137, 463 m.w.N.; BFH v. 25.3.1988 - VI R 207/84, BStBl II 1988, 706 (708) = BFHE 153, 337; BFH v. 26.8.1988 - VI R 92/85, BStBl II 1988 144 (144) = BFHE 155, 61; FG München v. 20.11.1958 - I 377/58, EFG 1959, 251 (251); vgl. v. Bornhaupt, FS Offerhaus, Köln 1999, 419 (425ff.) m.w.N. sowie R 42 Abs. 1 S. 1 - 8 LStR 2001. Aus dem Wortlaut „hat“ (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 7 EStG) wird hergeleitet, dass es sich um eine eigene Wohnung des Steuerpflichtigen handeln muss; vgl. Siegers, EFG 2001, 131 (131 m.w.N.).

[555] Abweichend von § 12 AO wird jede Tätigkeitsstelle als Betriebsstätte i.S.v. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG erfasst. Da der private Wohnbereich von der betrieblichen/beruflichen Sphäre deutlich abgegrenzt werden soll, ist das häusliche Arbeitszimmer unabhängig vom Umfang der Nutzung grundsätzlich keine Betriebsstätte; vgl. BFH v. 13.7.1989 - IV R 55/88, BStBl II 1990, 23 (23f.) = BFHE 157, 562; BFH v. 19.9.1990 - X R 44/89, BStBl II 1991, 97 (98) = BFHE 162, 77; BFH v. 31.7.1996 - XI R 5/95, BFH/NV 1997, 279 (281); BFH v.

te“[556] weit ausgelegt wurden, da der Gesetzgeber mit § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG alle Fahrten des Steuerpflichtigen von seiner Wohnung zu seiner Arbeits-/Betriebsstätte erfassen wolle. Als abzugsfähig anerkannt werden jedoch nur die Fahrten zur „regelmäßigen“ Arbeits-/Betriebsstätte[557]. Nicht erforderlich solle hingegen sein, dass die Fahrten von der Wohnung aus regelmäßig vorgenommen werden[558]. Aufgrund des konstitutiven Charakters von § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG werden allerdings die Kosten für Fahrten zur Arbeitsstätte, die nicht von der Wohnung i.S.v. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG vorgenommen werden, nicht zum Abzug zugelassen[559]. Bestehen mehrere regelmäßige Arbeitsstätten innerhalb eines Dienstverhältnisses, so werden die Fahrten zwischen der Wohnung und der jeweiligen Arbeitsstätte von § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG mit dem halben Pauschbetrag für die jeweilige Entfernung als abzugsfähig anerkannt[560]. Leer-

---

19.8.1998 - XI R 90/96, DStZ 1999, 99 (99) = BFH/NV 1999, 41. Siehe dazu auch R 23 Abs. 1 S. 7 EStR 1999.

[556] Gemeint ist jeder Ort, an dem der Steuerpflichtige regelmäßig aufgrund des Dienstverhältnisses seine Arbeitsleistung erbringt, ohne dass es auf die Dauer oder die Intensität der erbrachten Arbeitsleistung ankommt; vgl. BFH v. 12.12.1979 - VI R 64/78, BStBl II 1980, 124 (125) = BFHE 129, 173; BFH v. 18.1.1991 - VI R 132/86, BStBl II 1991, 408 (409) = BFHE 163, 363; BFH v. 2.2.1994 - VI R 109/89, BStBl II 1994, 422 (423) = BFHE 173, 179.

[557] BFH v. 5.11.1971 - VI R 184/69, BStBl II 1972, 130 (131) = BFHE 103, 477; BFH v. 31.10.1973 - VI R 98/73, BStBl II 1974, 258 (259) = BFHE 111, 76; vgl. v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. F 16.

[558] BFH v. 10.11.1978 - VI R 21/76, BStBl II 1979, 219 (221) = BFHE 126, 511.

[559] BFH v. 25.3.1988 - VI R 207/84, BStBl II 1988, 706 (707) = BFHE 153, 337; BFH v. 26.8.1988 - VI R 92/85, BStBl II 1988 144 (145) = BFHE 155, 61. Vgl. auch Offerhaus, Inf 1979, 169 (169ff.).

[560] BFH v. .9.12.1988 - VI R 199/84, BStBl II 1989, 296 (298) = BFHE 155, 362; BFH v. 19.9.1990 - X R 44/89, BStBl II 1991, 97 (98f.) = BFHE 162, 77 (für mehrere Betriebsstätten); FG Düsseldorf v. 31.1.1996 - 14 K 5867/92 E, EFG 1996, 535 (536). Das häusliche Arbeitszimmer ist keine zusätzliche Arbeits-/Betriebsstätte, vgl. BFH v. 16.2.1994 - XI R 52/91, BStBl II 1994, 468 (469) = BFHE 174, 65; BFH v. 19.8.1998 - XI R 90/96, BFH/NV 1999, 41 (41). Die Fahrten zwischen den Arbeitsstätten gelten als Dienstreisen.

fahrten eines Dritten werden grundsätzlich nicht berücksichtigt[561].

Mit dem Steuerreformgesetz 1990 wurden die Pauschsätze in Satz 4 erneut erhöht und die Anwendung auf zur Nutzung überlassene Kraftfahrzeuge ausgedehnt[562]. Die Erhöhung der Pauschbeträge sollte Arbeitnehmern, die zur Überbrückung weiter Entfernungen zum Arbeitsplatz auf die Benutzung eines Kraftwagens angewiesen waren, zugute kommen[563] und wurde wegen der Erhöhung der Mineralölsteuer bereits auf den Veranlagungszeitraum 1989 vorgezogen. Zudem wurde die Vorschrift um die für jedes Verkehrsmittel geltenden § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 und 3 EStG ergänzt. So wurde nun der Rechtsprechungspraxis folgend gesetzlich festgeschrieben, dass auch die Fahrten von einer weiter entfernt liegenden, nicht nur gelegentlich aufgesuchten, zweiten Wohnung abzugsfähig sein konnten, wenn dort der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen lag[564]. Weiterhin konnten jetzt auch am Tag mehrere Fahrten

---

Dies gilt auch für Fahrten zwischen mehreren Betriebsstätten innerhalb einer unternehmerischen Tätigkeit.

[561] BFH v. 26.7.1978 - VI R 16/76, BStBl II 1978, 661 (6623) = BFHE 125, 561; BFH v. 7.4.1989 - VI R 176/85, BStBl II 1989, 925 (926f.) = BFHE 157, 360; BFH v. 11.2.1993 - VI R 82/92, BStBl II 1993, 518 (518f.) = BFHE 170, 394; BFH v. 27.7.1990 - VI R 96/86, BFH/NV 1991, 92 (93). Anerkannt wurde die Abzugsfähigkeit von Leerfahrten aber in BFH v. 11.7.1980 - VI R 55/79, BStBl II 80, 655 (656f.) = BFHE 131, 67 und BFH v. 3.8.1984 - VI R 8/81, BStBl II 1984, 800 (801) = BFHE 141, 529.

[562] Für Kraftwagen konnten für 1989 0,43 DM und ab 1990 0,50 DM, für Motorräder und Motorroller für 1989 0,19 DM und ab 1990 0,22 DM pro Entfernungskilometer abgezogen werden; BStBl I 1988, 224 (227) = BGBl I 1988, 1093. Ein Kraftfahrzeug wird dem Steuerpflichtigen zur Nutzung überlassen, wenn der Arbeitgeber es dem Arbeitnehmer un- oder teilentgeltlich überlässt oder wenn der Arbeitnehmer es von einem Dritten leiht, mietet oder least; vgl. R 42 Abs. 2 LStR 2001. Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer unentgeltlich ein Kraftfahrzeug, so ist der darin liegende Sachbezug nach § 8 Abs. 2 EStG als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen.

[563] BT-Drucks. 11/2157, S. 142.

[564] Bei Verheirateten soll der örtliche Lebensmittelpunkt regelmäßig der Aufenthalts- und Wohnort der Familie seien, der allerdings auch nicht nur gelegentlich aufgesucht werden dürfe; BFH v. 10.11.1978 - VI R 21/76, BStBl II 1979, 219 (222) = BFHE 126, 511; BFH v. 20.12.1982 - VI R 64/81, BStBl II 1983, 306 (311) = BFHE 137, 463; BFH v.

zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG in Ansatz gebracht werden, wenn diese durch einen zusätzlichen Arbeitseinsatz außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit oder eine Arbeitsunterbrechung von mindestens vier Stunden veranlasst waren[565]. Mit dem Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale vom 21.12.2000[566] sind § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 und S. 3 EStG aus Vereinfachungsgründen aufgehoben worden[567].

Zum Ausgleich der gestiegenen Kosten von Fernpendlern aufgrund der erneut gestiegenen Belastung durch die Mineralölsteuer wurden die Pauschalen sowohl

---

3.10.1985 - VI R 168/84, BStBl II 1986, 95 (96) = BFHE 144, 449. Eine Wohnung soll den Lebensmittelpunkt bei Ledigen darstellen, wenn diese sich in dieser Wohnung nachhaltig aufhielten und an diesem Ort besondere persönliche Beziehungen gepflegt würden; vgl. BFH v. 10.11.1979 - VI R 240/74, BStBl II 1979, 224 (225) = BFHE 126, 522; BFH v. 13.12.1985 - VI R 7/83, BStBl II 1986, 221 (222f.) = BFHE 126, 511. BFH v. 20.12.1982 - VI R 64/81, BStBl II 1983, 306 (311) = BFHE 137, 463; BFH v. 20.12.1985 - VI R 72/83, BFH/NV 1986, 398 (399); FG Hamburg v. 3.4.1990 - I 291/86, EFG 1990, 629 (629); FG Köln v. 24.10.2000 – 8 K 7085/99, EFG 2001, 130 (131 m.w.N.): In dieser Entscheidung liegt der Lebensmittelpunkt in der gemeinsamen Wohnung mit der Lebensgefährtin, nicht im eigenen selbstgenutzten Haus. Drenseck, in Schmidt, EStG[20], § 9, Rn. 108 verlangt für die Nachhaltigkeit mehr als zwei Aufenthalte im Monat. Innerhalb eines Veranlagungszeitraums können auch zwei zeitlich nacheinander liegende Lebensmittelpunkte bestehen; BFH v. 10.11.1978 - VI R 127/76, BStBl II 1979, 335 (336) = BFHE 127, 6; BFH v. 3.10.1985 - VI R 168/84, BStBl II 1986, 95 (96) = BFHE 144, 449.

[565] Vgl. Abschnitt 24 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 und 2 LStR 1987 sowie BFH v. 18.3.1960 - VI 159/58 S, BStBl III 1960, 255 (258) = BFHE 71, 21; beispielsweise werden Orchestermusiker, Artisten, Bühnenarbeiter oder das Personal von Verkehrsbetrieben genannt. Vgl. auch BFH v. 29.11.1968 - VI R 279/67, BStBl II 1969, 173 (174) = BFHE 94, 336; BFH v. 17.12.1971 - VI R 328/70, BStBl II 1972, 260 (261) = BFHE 104, 209; v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. F 72ff. m.w.N. Nicht erfasst waren somit beispielsweise Mittagsheimfahrten, auch wenn eine Mittagsruhe ärztlich verschrieben oder vom Betrieb vorgesehen war oder keine nähere Essgelegenheit bestand, BFH v. 29.4.1960 - VI 9/60 U, BStBl III 1960, 258 (259) = BFHE 71, 33; BFH v. 15.11.1991 - VI R 144/89, BStBl II 1992, 266 (267) = BFHE 166, 245; BFH v. 18.12.1992 - VI R 36/92, BStBl II 1993, 505 (506) = BFHE 170, 375; FG Düsseldorf v. 17.3.1993 - 13 K 726/89 E, EFG 1993, 571 (571). Auch bei den Gewinneinkünften können Kosten für Zwischenheimfahrten nur bei beruflicher/betrieblicher Veranlassung mit den Pauschbeträgen angesetzt werden, vgl. R 23 Abs. 1 S. 5f. EStR 1999.

[566] BGBl I 2000, 1918 (1918).

[567] Vgl. § 9 Abs. 2 S. 1 EStG n.F. sowie BT-Drucks. 14/4242, S. 1 und 5f.; BT-Drucks. 14/4435, S. 9.

durch das Steueränderungsgesetz 1991[568] als auch durch das Gesetz vom 21.12.1993[569] angehoben. Mit letzteren Erhöhungen sollte zudem der Streit um die Einführung einer verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale beigelegt werden[570]. Dies gelang jedoch nicht. So schlug die „Bareis-Kommission“[571] die Einführung einer verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale von 0,20 DM je Entfernungskilometer und die Absenkung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages nach § 9 a S. 1 Nr. 1 EStG auf 1.000 DM vor[572]. Ferner war im Entwurf des Steuerreformgesetzes 1999 die Einführung einer verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale von 0,40 DM je Entfernungskilometer vorgesehen, um den die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 15 Kilometer überstieg[573]. Zugrunde lagen diesem Entwurf die „Petersberger-Steuervorschläge“, nach denen einhergehend mit einer Senkung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags für Werbungskosten nach § 9a S. 1 Nr. 1 EStG auf 1.300 DM nur die Entfernungskilometer ab 15 Kilometern pauschal mit 0,40 DM abgegolten werden sollten[574]. Mit diesem Vorschlag sollte einerseits Umwelt-

---

[568] BStBl I 1991, 665 (665 und 667) = BGBl I 1991, 1322; BT-Drucks. 12/219, S. 1 und 33. Die Pauschsätze wurden auf 0,58 DM und 0,26 DM bzw. 0,65 DM und 0,30 DM erhöht.

[569] BStBl I 1994, 50 (51) = BGBl I 1993, 2310. Die Pauschsätze wurden auf 0,70 DM für Kraftwagen und 0,33 DM für Motorräder und Motorroller angehoben.

[570] Vgl. BT-Drucks. 12/5630, S. 56; Rosenbaum, DStZ 1994, 97 (99).

[571] Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer.

[572] Bareis-Kommission, BB 1994, Beilage 24/1994, 1 (9) = BMF, Heft 55, Bonn 1995. Die Kommission ging mehrheitlich davon aus, dass die Arbeit erst am Fabriktor beginnt und die Fahrtkosten zur Arbeitsstätte insofern Privatausgaben seien. Die Beibehaltung einer pauschalierten Abzugsmöglichkeit wurde mit der beabsichtigten Vermeidung von Härtefällen gerechtfertigt. Vgl. auch Bareis im SZ-Interview v. 2.10.1996, zitiert in KÖSDI 1996, 10906 (10906).

[573] BT-Drucks. 13/7480, S. 33.

[574] BMF, Heft 61, Bonn 1997, 22 = NJW 1997, Beilage 13/1997, 1 (8).

schutzgesichtspunkten Genüge getan werden. Andererseits sollte aber auch einer Entsiedlung abgelegener Räume entgegengewirkt und die räumliche Flexibilität von Arbeitnehmern erhalten werden[575]. Dieses Vorhaben ist nicht verwirklicht worden.

Bezüglich der Gewinneinkünfte ist festzustellen, dass bis 1966 die tatsächlichen Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte uneingeschränkt als Betriebsausgaben abzugsfähig waren. Durch das Steueränderungsgesetz vom 23.12.1966[576] wurde dann aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch Verweisung des § 4 Abs. 5 S. 3 EStG auf § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 und 5 EStG die Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Betriebsstätte bei Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs bei den Gewinneinkünften an die Rechtslage bei den Überschusseinkünften angepasst[577]. Diese Verweisungen in § 4 Abs. 5 S. 3 EStG wurden durch das Einkommensteuerreformgesetz v. 5.7.1974[578] aufgehoben und die entsprechenden Verweisungen in den Wortlaut des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG eingefügt. Dementsprechend ergaben sich Änderungen über die Abzugshöhe bzw. Sonderregelungen über zusätzliche Fahrten und Fahrten zu mehreren Wohnungen weiterhin aus § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 und 5 EStG. Durch das Jahressteuergesetz v. 11.10.1995[579] wurde eine inhaltliche Neugestaltung und Umformulierung für die Fälle vorgenommen, in denen der Steuerpflichtige ein betriebliches[580] Fahrzeug für die Fahrten zwischen

---

[575] BMF, Heft 61, Bonn 1997, 22 = NJW 1997, Beilage 13/1997, 1 (8).

[576] BStBl I 1967, 2 (2) = BGBl I 1966, 702.

[577] BT-Drucks. 7/1470, S. 250. Nach BVerfG v. 2.10.1969 - 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58 (70) war eine solche Gleichbehandlung auch geboten.

[578] BStBl I 1974, 530 (532) = BGBl I 1974, 1769.

[579] BStBl I 1995, 438 (441) = BGBl I 1995, 1249.

[580] Bei der Benutzung privater Kraftfahrzeuge oder anderer Beförderungsmittel fällt kein gewinnerhöhend zu berücksichtigender Nutzungsvorteil an, so dass in diesen Fällen § 9 Abs.

Wohnung und Betriebsstätte benutzt. Die Neuregelung stellte eine Kombination der für Arbeitnehmer geltenden § 8 Abs. 2 EStG und § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG dar[581] und diente der Gleichbehandlung der Abziehbarkeit von Aufwendungen bei Überschuss- und Ge-winneinkünften[582]. Zudem sollte die Einführung der typisierenden Nutzungswertermittlung sowie der alternativ möglichen Fahrtenbuchlösung der Vereinfachung der Nutzungswertermittlung dienen[583]. Der Nut-

---

1 S. 3 Nr. 4 EStG entsprechend anzuwenden ist; BMF v. 4.8.1999 - IV C 2 - S 2177 - 28/99, BStBl I 1999, 727 (727); vgl. Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. L 64f., L 45f. m.w.N. sowie L 177. Wird ein privates Kraftfahrzeug für betriebliche Fahrten benutzt, so ist dies als Einlage nach § 4 Abs. 1 S. 5 EStG zu erfassen; vgl. BFH v. 26.10.1987 - GrS 2/86, BStBl II 1988, 348 (351ff.) = BFHE 151, 523; BFH v. 24.11.1994 - IV R 25/94, BStBl II 1995, 318 (319) = BFHE 176, 379. Zu den betrieblichen Kraftfahrzeugen gehören solche des notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögens sowie geleaste oder gemietete Kraftfahrzeuge, wenn sie zu mindestens 50% für betriebliche Fahrten genutzt werden. Vgl. BMF v. 12.5.1997, BStBl I 1997, 562, Rn. 1; BMF v. 10.6.1996, FR 1996, 647 (647); BMF v. 4.8.1999, BStBl I 1999, 727 (727). Nach Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 10, Rn. L 45, ist es nach dem Zweck der Vorschrift ausreichend, wenn das Kraftfahrzeug dem Betrieb im weiteren Sinne dient, was auch bei einem Nutzungsanteil der betrieblich veranlassten Fahrten unterhalb von 50% gegeben ist. Vgl. auch FG Schleswig-Holstein v. 3.11.1999 - V 88/89, EFG 2000, 165 (166). Maßgebend ist die tatsächliche Nutzung; vgl. BMF v. 4.8.1999, BStBl I 1999, 727 (727). Eine einmalige Nutzung im Monat ist ausreichend, ansonsten ist die fehlende Nutzung glaubhaft zu machen; vgl. Korn, KÖSDI 1996, 10556 (10562); Seifert, Inf 1996, 493 (494). Bei Wahl der pauschalen Berechnungsmethode und keinem generellen Ausschluss der Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte soll hingegen die bloße Nutzungsmöglichkeit zur Ansetzung des Nutzungsvorteils ausreichen; Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. L 54.

[581] Vgl. Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. L 19.

[582] BT-Drucks. 13/1686, S. 6.

[583] BT-Drucks. 13/1686, S. 6. Vgl. auch Sarrazin, Stbg 1995, 493 (493); Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. L 7ff. m.w.N.; Thomas, DStR 1995, 1859 (1862). Zur Verfassungsmäßigkeit der Regelung siehe BFH v. 24.02.2000 - III 59/98, DStR 2000, 765 (766ff.) = BStBl II 2000, 273 = BFHE 191, 286; zur Kritik vgl. Schulz, DStR 1996, 212 (212f.); Schneider, DStR 1996, 93 (95); Zacher, DStR 1997, 1185 (1189). Einen Vergleich zu den bisherigen Berechnungsmethoden findet man bei Kühn, BB 1997, 285 (286ff.). Nach dieser Neuregelung, die weitgehend unverändert durch das Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale v. 21.12.2000 in S. 3 n.F. übernommen wurde, ist der Nutzungsvorteil aufgrund der Benutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie für Familienheimfahrten mit den Pauschsätzen des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 4 EStG zu verrechnen. Vgl. BFH v. 9.12.1998 - IV B 33/98, BFH/NV 1999, 916 (917); BMF v. 10.6.1996, FR 1996, 647 (647); BMF v. 4.8.1999,

zungsvorteil kann pauschal durch Ansatz von 0,03% des inländischen Listenpreises pro Monat für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte berechnet werden oder bei Führung eines Fahrtenbuchs auch durch anteiligen Ansatz der tatsächlichen Kosten[584]. Übersteigt der pauschal berechnete Nutzungsvorteil die nachgewiesenen tatsächlichen Gesamtkosten, so ist der Nutzungsvorteil höchstens mit dem Betrag der Gesamtkosten anzusetzen (Kostendeckelung)[585]. Der positive Unterschiedsbetrag zwischen dem anzusetzenden Nutzungsvorteil und den abzugsfähigen Fahrtkosten ist gewinnerhöhend zu berücksichtigen[586]. Somit hat sich an dem Grundsatz, dass Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte nach § 4 Abs. 5 S.1 Nr. 6 S. 2 EStG nur mit den Pauschsätzen des § 9 Abs. 1 S. 3. Nr. 4 und 5 EStG und nicht mit den tatsächlichen Kosten zu berücksichtigen sind, nichts geändert[587].

Mit Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale vom 21.12.2000[588] ist jetzt eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale von 0,36 Euro (0,70

BStBl I 1999, 727 (727); Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. L 45f.; a.A.: Wacker, in Blümich, EStG, § 4, Rn. 285c.

[584] Wird der nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG anzusetzende Entnahmebetrag für die Benutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für private Fahrten pauschal ermittelt, so ist auch bei § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG der Nutzungsvorteil pauschal zu berechnen. Dies gilt auch, wenn umgekehrt die tatsächlichen Kosten angesetzt werden. Das Führen eines Fahrtenbuchs stellt noch keine Entscheidung für die eine oder andere Berechnungsmethode dar. Vgl. Eich, KÖSDI 1997, 11148 (11150); Seifert, Inf 1996, 493 (497); Korn/Kupfer, KÖSDI 1995, 10444 (10444).

[585] BMF v. 112.5.1997, BStBl I 1997, 562, Rn. 13.

[586] Vgl. Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. L 245. Ein negativer Unterschiedsbetrag wird nicht berücksichtigt; vgl. Heinicke, in Schmidt, EStG[21], § 4, Rn. 584; Frotscher, in Frotscher, EStG, § 4, Rn. 375; Stuber/Nägele, Reisekosten[25], 1999, 53. Nach Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. L 245 und FR 1997, 245 (248) sollte der negative Unterschiedsbetrag hingegen entsprechend § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 und 5, Abs. 2 EStG abzugsfähig sein. Ebenso Frotscher, in Frotscher, EStG, § 4, Rn. 375.

[587] Vgl. Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. L 15 m.w.N.; a.A.: Sagasser/Jacobs, DStR 1995 1648 (1651).

[588] BGBl I 2000, 1918 (1918).

DM) für die ersten zehn Kilometer und 0,40 Euro (0,80 DM) für jeden weiteren Entfernungskilometer pro Arbeitstag eingeführt worden[589]. Mit dieser Entfernungspauschale werden zum Teil Umweltschutzgesichtspunkte sowie verkehrspolitische Absichten verfolgt. Zudem soll die Chancengleichheit zwischen den Verkehrsträgern erhöht werden. Weiterhin soll als sozialem Aspekt der Erhöhung der Treibstoffkosten Rechnung getragen werden[590]. Nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 EStG können maximal 5.112 Euro (10.000 DM) angesetzt werden, es sei denn, der Arbeitnehmer benutzt einen eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagen[591]. Sollen höhere Kosten geltend gemacht werden, ist zumindest zu fordern, dass die Benutzung des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird[592]. Zudem können nach § 9 Abs. 2 S. 2 EStG bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel auch die (höheren) tatsächlichen Fahrtkosten angesetzt werden, wenn diese die Pauschsätze[593] übersteigen. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 3 EStG schließt Flugstrecken von

---

[589] Nach dem Gesetzesentwurf der SPD und Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drucks. 14/4242, S. 1, und dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung, BT-Drucks. 14/4435, S. 5, war zunächst ein einheitlicher Pauschsatz von 0,80 DM pro Entfernungskilometer geplant. Alternativ hatte die Bundestagsfraktion Bündnis 90/Die Grünen mit Pressemitteilung Nr. 0736/2000 v. 24.11.2000 eine Erhöhung auf 0,75 DM je Entfernungskilometer oder auf 0,80 DM für die ersten 25 Entfernungskilometer und 0,70 DM für die darüber hinausgehenden Kilometer vorgeschlagen. Zu vorherigen Vorschlägen der Parteien siehe auch die Zusammenstellung der Parteiprogramme bei Kaltenborn, Streit um die Einkommensteuer, Baden-Baden 1999, 149f.

[590] Vgl. BT-Drucks. 14/4242, S. 5; BT-Drucks. 14/4435, S. 7.

[591] Maßgeblich für die Berechnung der abziehbaren Kosten sind bei Benutzung eines Kraftwagens die über die Pauschsätze ermittelten Beträge, nicht die tatsächlichen Kosten. Die 10.000 DM-Grenze (5.112 Euro) ist nach den Kosten für eine Bahnjahreskarte der 1.Klasse bemessen und insofern als angemessen zu betrachten. Bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel wird diese Grenze demnach nur bei Benutzung von Taxen oder Flugzeugen relevant werden; vgl. Drenseck, DB 2001, Beilage 1/01, 1 (4).

[592] Vgl. Harder-Buschner/Goydke, NWB, Fach 6, 4217 (4218).

[593] Diese Ausnahme ist vorgesehen, weil die tatsächlichen Kosten im öffentlichen Nahverkehr (für kurze Strecken) die nach den Pauschsätzen abziehbaren Kosten übersteigen können.

dieser Pauschalen Bewertung aus, da ansonsten die Steuerentlastung höher sein könnte als die tatsächlichen Kosten, so dass hier nur die tatsächlichen Kosten abzugsfähig sind[594]. Nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 6 EStG mindern nach § 3 Nr. 34 EStG steuerfreie Zuschüsse oder Sachbezüge den absetzbaren Betrag. Hingegen bleiben nach § 3 Nr. 32 EStG oder § 8 Abs. 3 EStG steuerfreie Sachbezüge nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 5 EStG ohne Auswirkung. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 3 EStG a.F. ist nunmehr in S. 7 geregelt, auf eine Übernahme des S. 2 a.F. wurde aus Vereinfachungsgründen im Hinblick auf § 9 Abs. 2 S. 1 EStG n.F. ganz verzichtet, so dass nunmehr nur noch die Kosten für eine Hin und Rückfahrt pro Arbeitstag angesetzt werden können[595].

Nach der Neuregelung des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG kann jeder Arbeitnehmer unabhängig von seinen tatsächlichen Aufwendungen die jeweiligen Pauschbeträge geltend machen. Dies soll insbesondere die Bildung von Fahrgemeinschaften fördern, bei denen bisher nur der Fahrer die Fahrtkosten steuerlich geltend machen konnte[596]. Wenn nun aber der Mitfahrer oder auch der Radfahrer oder Fußgänger tatsächlich keine Aufwendungen hat, könnte man annehmen, dass es

---

Vgl. dazu Harder-Buschner/Goydke, NWB, Fach 6, 4217 (4224ff.), Seifert, Inf 2001, 129 (131), sowie Morsch, DStR 2001, 245 (247f.) mit Darstellung der verschiedenen Lösungsansätze zur Berechnung des abziehbaren Betrages, wenn zur Zurücklegung der Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte teils auf einen eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagen, teils auf öffentliche Verkehrsmittel zurückgegriffen wird. Im Hinblick auf § 8 Abs. 2 PBefG und die Differenzierung in § 3 Nr. 34 EStG zählt von Beckerath auch die Taxen zum öffentlichen Nahverkehr; vgl. von Beckerath, in Kirchhof, EStG[2], § 9, Rn. 231.

[594] Gesetzesentwurf der Bundesregierung, BT-Drucks. 14/4435, S. 9 sowie Gesetzesentwurf der SPD und Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drucks. 14/4242, S. 5. Vgl. Morsch, DStR 2001, 245 (246); Drenseck, DB 2001, Beilage 1/01, 1 (3). Somit bezieht sich § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 3 EStG nur auf S. 2, schließt also die Geltung der Pauschsätze und des Höchstbetrages aus, nicht aber generell die Abzugsfähigkeit. Dies ergibt sich auch aus der systematischen Position der Regelung.

[595] Vgl. BT-Drucks. 14/4242, S. 1 und 5f., BT-Drucks. 14/4435, S. 9.

[596] Vgl. BT-Drucks. 14/4242, S. 5; BT-Drucks. 14/4435, S. 9.; vgl. BFH v. 24.1.1975 - VI R 147/72, BStBl II 1975, 561 (562f.) = BFHE 125, 52.

jetzt nicht auf das Entstehen von Kosten, sondern lediglich auf das Aufsuchen der Arbeitsstätte ankäme[597]. Dies widerspäche jedoch dem insofern eindeutigen Wortlaut der Vorschrift. So erklärt § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG ausdrücklich „Aufwendungen“ des Arbeitnehmers für abzugsfähig. Hat dieser tatsächlich keine Aufwendungen, kann er die Pauschsätze nicht geltend machen, auch wenn der Gesetzgeber möglicherweise eine andere Absicht hegte[598].

1.2.1.3. Abgegoltene Kosten

Nach § 9 Abs. 2 S. 1 EStG sollen unabhängig vom benutzten Beförderungsmittel[599] mit den in § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 EStG festgesetzten Pauschsätze „sämtliche Aufwendungen“ abgegolten sein[600]. Für die Bestimmung der Entfernung

---

[597] Vgl. OFD Karlsruhe v. 12.12.2000 – S 2365 – 24 - St 321, FR 2001, 164; Seifert, Inf 2001. 129 (129f.).

[598] Vgl. auch Söhn, FR 2001, 950 (951); Pasch/Höreth/Senn, DStZ 2001, 305 (308).Ein möglicher Ausweg besteht für Mitfahrer darin, sich an den Kosten des Fahrers zu beteiligen. Letztlich würde dazu auch ein symbolischer Betrag von 0,01 DM pro Fahrt ausreichen. Bei Fußgängern käme als tatsächliche Kosten regelmäßig nur der Abrieb der Sohlen in Betracht. Diese als tatsächliche Kosten anzuerkennen erscheint jedoch lebensfremd. Da aber bei realitätsgerechter Betrachtung regelmäßig nur kurze Strecken zu Fuß zurückgelegt werden, wird aufgrund der Höhe des fraglichen Betrages dieses Problem regelmäßig keine besondere Bedeutung erlangen, zumal der Arbeitnehmer-Pauschbetrag nach § 9a S. 1 Nr. 1 EStG von 1.044 Euro (2.000 DM) erst überschritten werden müsste.

[599] Vor Einführung der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale waren hingegen die tatsächlichen Kosten für die Benutzung anderer Beförderungsmittel in voller Höhe abzugsfähig. Auf kostengünstigere Beförderungsmittel musste sich der Steuerpflichtige nicht verweisen lassen, da er in seiner Entscheidung über die Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit der getätigten Aufwendungen frei war. Vgl. BFH v. 25.9.1970 - VI R 85/68, BStBl II 1971, 55 (58) = BFHE 100, 202; BFH v. 20.5.1980 - VI R 241/77, BStBl II 1980, 582 (582) = BFHE 130, 457; FG Berlin v. 2.6.1967 - III 81/65, EFG 1968, 59 (60); FG Rheinland-Pfalz v. 22.02.1967 - III 119/66, EFG 1967, 395 (396); FG Berlin v. 28.2.1980 - IV 86/79, EFG 1980, 437 (437). Siehe auch Junker, DStZ 1982, 402 (403).

[600] Bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel sind nach § 9 Abs. 2 S. 2 EStG auch die tatsächlichen (höheren) Aufwendungen absetzbar. Bei Benutzung eines eigenen oder zur

ist nach dem geänderten Wortlaut der neuen Regelung die „kürzeste Straßenverbindung“ maßgeblich. Eine Abweichung zu der bisherigen Regelung („kürzeste benutzbare Straßenverbindung“) ist damit nach der Gesetzesbegründung aber nicht bezweckt[601]. Ein Ausschluss der Absetzbarkeit von Aufwendungen ist nach § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 7 EStG nur wegen Unangemessenheit möglich[602].

Durch den Pauschbetrag sind unzweifelhaft alle bei der Benutzung eines Kraftwagens anfallenden laufenden Kosten, die typischerweise bei der Nutzung eines Kraftfahrzeugs anfallen, abgegolten[603]. Laufende Kosten sind neben den normalen Betriebskosten (Treibstoff, Öl, Inspektionen, Wagenpflege) beispielsweise auch Kasko-Vollversicherungsbeiträge[604], AfA[605] und durch normalen Gebrauch

---

Nutzung überlassenen Kraftwagens gilt der Höchstbetrag nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 HS 2 EStG nicht. Die Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten wird ebenso wenig dadurch ausgeschlossen, dass der Arbeitnehmer einen Ersatzanspruch gegen seinen Arbeitgeber nicht geltend macht, wie z.B. dadurch, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Fahrtkosten ersetzt oder unentgeltlich ein Kraftfahrzeug zur Verfügung stellt, da diese als Sachbezüge nach § 8 Abs. 2 S. 3 EStG den steuerpflichtigen Arbeitslohn erhöhen; vgl. BFH v. 30.5.1967 - VI R 172/66, BStBl III 1967, 570 (571) = BFHE 89, 187; BFH v. 29.11.1968 - VI R 279/67, BStBl II 1969, 173 (174 = BFHE 94, 336; Hessisches FG v. 22.9.1999 - 5 K 4228/99, EFG 2000, 6 (6f.). Siehe aber auch die steuerfreien Einnahmen nach § 3 Nr. 32 und Nr. 34 EStG.

[601] Vgl. BT-Drucks. 14/4242, S. 6 sowie BT-Drucks. 14/4435, S. 9; Morsch, DStR 2001, 245 (246). Anwendungsfälle sind bei Harder-Buschner/Goydke, NWB, Fach 6, 4217 (4218ff.) zu finden.

[602] BFH v. 4.8.1977 - IV R 157/74, BStBl II 1978, 93 (95) = BFHE 123, 158 (Benutzung eines Flugzeugs); BFH v. 12.1.1990 - VI R 29/86, BStBl II 1990, 423 (425f.) = BFHE 124,43 (Benutzung eines Flugzeugs).

[603] BFH v. 2.2.1979 - VI R 77/77, BStBl II 1979, 372 (372) = BFHE 127, 186 m.w.N.; BFH v. 30.11.1979 - VI R 83/77, BStBl II 1980, 138 (139) = BFHE 129, 346. Nicht erforderlich war es, dass allen Steuerpflichtigen Aufwendungen in ähnlicher Höhe hatten.

[604] BFH v. 30.5.1967 - VI R 118/66, BStBl III 1967, 576 (577) = BFHE 89, 185; BFH v. 21.6.1991 - VI R 177/88, BStBl II 1991, 814 (815) = BFHE 164, 548; BFH v. 8.11.1991 - VI R 191/87, BStBl II 1992, 204 (205) = BFHE 166, 192.

[605] BFH v. 30.11.1979 - VI R 83/77, BStBl II 1980, 138 (139) = BFHE 129, 346; BFH v. 25.10.1994 - VIII R 79/91, BStBl II 1995, 121 (127) = BFHE 175, 439.

verursachte Reparaturaufwendungen[606], Parkplatzkosten[607], Kfz-Steuer[608] und die Kosten für einen Austauschmotor bei normalem Verschleiß[609].

Nicht abgegolten waren bisher außergewöhnliche Aufwendungen, da diese sich aufgrund der Außergewöhnlichkeit einer Pauschalierung entzogen[610]. Insofern konnten beispielsweise zusätzlich Pkw-Unfallkosten auf einer beruflich veranlassten Fahrt abzugsfähig sein[611]. Ob mit der Neuregelung auch diese außergewöhnliche Kosten, insbesondere Unfallkosten, als abgegolten betrachtet werden können oder ob diese sich aufgrund ihrer Außergewöhnlichkeit einer Pauschalierung entziehen und weiterhin abzugsfähig sind, ist umstritten. Für eine Mitabgeltung der außergewöhnlichen Aufwendungen kann die damit verbundene Steuervereinfachung angeführt werden, weil ein Sonderfall wegfallen würde.

---

[606] BFH v. 29.1.1982 - VI R 133/79, BStBl II 1982, 325 (325) = BFHE 135, 200.

[607] BFH v. 2.2.1979 - VI R 77/77, BStBl II 1979, 372 (372f.) = BFHE 127, 186; FG Hamburg v. 17.7.1992 - 1176/90, EFG 1992, 729 (729).

[608] BFH v. 9.7.1965 - VI R 163/64 U, BStBl III 1965, 509 (509) = BFHE 83, 21; BFH v. 17.10.1973 - VI R 214/73, BStBl II 1974, 188 (188) = BFHE 111,67.

[609] BFH v. 17.10.1973 - VI R 26/73, BStBl II 1974, 186 (187) = BFHE 111, 69; BFH v. 24.4.1992 - VI R 137/89, BFH/NV 1993, 291 (292).

[610] Eine Aufwendung gilt als außergewöhnlich, wenn sie nicht voraussehbar und damit unabwendbar ist, ohne dass es auf das Verschulden ankommt. Zu beachten ist, dass sich die Außergewöhnlichkeit sich nicht auf die Höhe der Kosten, sondern auf das auslösende Ereignis beziehen muss. Vgl. BFH v. 14.7.1978 - VI R 158/76, BStBl II 1978, 595 (596) = BFHE 125, 553; BFH v. 2.2.1979 - VI R 77/77, BStBl II 1979, 372 (372f.) = BFHE 127, 186; BFH v. 30.11.1979 - VI R 83/77, BStBl II 1980, 138 (139) = BFHE 129, 346; BFH v. 29.1.1982 - VI R 133/79, BStBl II 1982, 325 (326) = BFHE 135, 200. Nach BFH v. 24.2.1978 - VI R 177/73, BStBl II 1978, 380 (381) = BFHE 124, 524 sind außergewöhnliche Aufwendungen nach § 9 Abs. 1 S. 1 EStG abzuziehen; a.A.: v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. F 45, der von einer Abzugsfähigkeit nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 1 EStG als lex specialis ausgeht.

[611] BFH v. 24.2.1978 - VI R 177/73, BStBl II 1978, 380 (381) = BFHE 124, 524; BFH v. 14.7.1978- VI R 158/76, BStBl II 1978, 595 (596) = BFHE 125, 553; BFH v. 11.7.1980 - VI R 55/79, BStBl II 1980, 655 (656f.) = BFHE 131, 67. Vgl. auch Mende, Die Abzugsfähigkeit von Kraftfahrzeug-Unfallkosten im Einkommensteuerrecht, Frankfurt/ Main 2000, 35ff. m.w.N.

Allerdings sprechen bessere Gründe dafür, die (zusätzliche) Abzugsfähigkeit der Unfallkosten weiterhin zuzulassen[612]. So hat der Gesetzgeber auf einen in dem Gesetzesentwurf vorgesehenen Passus, nach dem die Mitabgeltung der Unfallkosten durch die Pauschale im Gesetz ausdrücklich festgeschrieben werden sollte[613], in der endgültigen Gesetzesfassung verzichtet. Vielmehr hat der Finanzausschuss in der entsprechenden Begründung ausdrücklich darauf hingewiesen, dass damit eine Schlechterstellung von Kraftwagenbenutzern gegenüber den Benutzern anderer Verkehrsmittel vermieden werden sollte[614]. Somit sind die Unfallkosten weiterhin abzugsfähig.

1.2.1.4. Fahrtkosten bei Behinderten

Aus sozialen Erwägungen wurde eine Sonderregelung für die Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für Behinderte mit dem Steueränderungsgesetz vom 23.12.1966[615] notwendig, nachdem in § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG die Pauschsätze gekürzt wurden und nicht mehr die tatsächlichen Kosten deckten[616]. Nach dem neu eingefügten Abs. 2 wurde nun festgelegt,

---

[612] So auch Seifert, Inf 2001, 129 (131f.); Harder-Buschner/Goydke, NWB, Fach 6, 4217 (4231); Apitz, StBp 2001, 167 (173); Wesselbaum-Neugebauer, DStZ 2001, 533 (538); Morsch, DStR 2001, 245 (246); Niermann, DB 2001, 170 (170). A.A.: Drenseck, DB 2001, Beilage 1/01, 1 (3); Drenseck, in Schmidt, EStG[21], § 9, Rn. 136; Heinicke, in Schmidt, EStG[21], § 4, Rn. 584; von Beckerath, in Kirchhof, EStG[2], § 9, Rn. 230 und 232.

[613] Vgl. BT-Drucks. 14/4242, S. 3 und BT-Drucks. 14/4435, S. 5 sowie das Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale vom 21.12.2000, BGBl I 2000, 1918.

[614] Vgl. BT-Drucks. 14/4631, S. 1. und 10f., sowie H 42 in LStH 2001.

[615] BStBl I 1967, 2 (2f.) = BGBl I 1966, 702.

[616] BT-Drucks. V/1068, S. 25; vgl. auch v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. A 174.

dass die dort genannten Körperbehinderten die tatsächlichen Fahrtkosten geltend machen konnten. Diese Ausnahmeregelung wurde durch das Steuerreformgesetz[617] an das SchwBG angepasst[618]. Die abzugsfähigen Kosten können entweder per Einzelnachweis nachgewiesen oder mit den für Reisekosten gemäß R 38 Abs. 1 S. 6 LStR 2001 ansetzbaren Pauschsätze geltend gemacht werden[619]. Abzugsfähig sind grundsätzlich nur die Kosten für eine Hin- und Rückfahrt täglich[620]. Allerdings sind bei Behinderten auch die Kosten für Leerfahrten abzugsfähig, wenn ein Dritter den Behinderten zur Arbeitsstätte fährt und dort auch wieder abholt, wenn der Behinderte keine Fahrerlaubnis besitzt oder behinderungsbedingt davon keinen Gebrauch machen kann[621]. Auch nach der Neuregelung durch das Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale vom 21.12.2000[622] können Behinderte nach § 9 Abs. 2 S. 3 EStG weiterhin die tatsächlichen Kosten ansetzen. § 9 Abs. 2 EStG ist bei den Gewinneinkünften entsprechend anzuwenden[623].

---

[617] BStBl I 1988, 224 (227) = BGBl I 1988, 1093.

[618] Abgestellt wird jetzt bei einem Behinderungsgrad zwischen 50 und 70% auf die eingeschränkte Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr, nicht mehr auf die geminderte Erwerbsfähigkeit.

[619] R 42 Abs. 7 S. 1 LStR 2001. Nach BMF v. 11.1.2001 - IV C 5 - S 2353 - 1/01, DStR 2001, 129 (129f.) gelten auch für die Kosten für diese Fahrten die seit 1.1.2001 für Dienstreisen geltenden Pauschsätze.

[620] H 42 LStR 2001; BFH v. 2.4.1976 - VI B 85/75, BStBl II 1976, 452 (452) = BFHE 118, 465; Assmann, Kraftfahrzeug und Steuern[2], 1996, S. 72.

[621] Vgl. BFH v. 2.4.1976 - VI B 85/75, BStBl II 1976, 452 (452) = BFHE 118, 465; BFH v. 2.12.1977 - VI R 8/75, BStBl II 1978, 260 (261f.) = BFHE 124, 61. Vgl. auch R 42 Abs. 7 S. 2 LStR 2001.

[622] BGBl I 2000, 1918 (1918).

[623] BMF v. 4.8.1999 - IV C 2 - S 2177 - 28/99, BStBl I 1999, 727 (727); Stuber/Nägele, Reisekosten[25], 1999, 53.

1.2.1.5. Sonstige Fahrtkosten

Bei Dienst-/Geschäftsfahrten[624] ist im Gegensatz zu den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeits-/Betriebsstätte bei Benutzung eines Kraftwagens[625] der anteilige Aufwand für Hin- und Rückfahrt oder sind die für Reisekosten geltenden Beträge abzugsfähig[626]. Dies gilt allerdings bei Fahrten zu einer auswärtigen vo-

---

[624] Unter einer Dienst-/Geschäftsreise versteht man einen Ortswechsel einschließlich Hin- und Rückfahrt aus Anlass einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit. Somit setzt eine Dienst-/Geschäftsreise eine vorübergehende Abwesenheit von der regelmäßigen Arbeits-/Betriebsstätte voraus. Ebenfalls zu den Dienst-/Geschäftsreisen zählen Fahrten zwischen mehreren regelmäßigen Arbeits-/Betriebsstätten in demselben Dienstverhältnis/einer unternehmerischen Tätigkeit oder innerhalb eines weiträumigen Arbeitsgebiets. Vgl. BMF v. 5.6.1996 - IV B 6 - S 2353 - 644/96, BStBl I 1996, 657 (657); R 37 Abs. 3 LStR 2001; FG Münster v. 11.2.1988 - III 827/872, EFG 1988, 411 (411); BFH v. 31.5.1978 - I R 69/76, BStBl II 1978, 564 (565) = BFHE 125, 381; BFH v. 29.3.1979 - IV R 137/77, BStBl II 1979, 700 (701) = BFHE 128, 196; Stuber/Nägele, Reisekos-ten[25], 1999, 58ff. m.w.N. Fährt der Steuerpflichtige zu mehreren Arbeits-/Betriebsstätten aufgrund mehrerer Dienstverhältnisse oder unternehmerischen Tätigkeiten, so sind die Fahrten von und zu sowie zwischen den Arbeits-/Betriebsstätten nur einheitlich bezogen auf die Hälfte der Gesamtstrecke nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG oder § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG abzugsfähig; BFH v. 8.11.1974 - VI R 69/72, BStBl II 1975, 177 (178) = BFHE 114, 92; BFH v. 25.2.1988 - IV R 135/85, BStBl II 1988, 766 (767) = BFHE 153, 107; Niedersächsisches FG v. 15.11.1990 - II 714/89, EFG 1991, 461 (461f.); R 42 Abs. 6 LStR 2001. Ist bei mehreren Betriebsstätten die auswärtige Betriebsstätte als Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit anzusehen, die (fast) täglich angefahren wird, und ist die Betriebsstätte am Wohnsitz nur von untergeordneter Bedeutung, so sind die anfallenden Kosten für Fahrten zwischen diesen Betriebsstätten wie Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte zu behandeln; H 23 EStR 1999; vgl. Stuber/Nägele, Reisekosten[25], 1999, 58ff. Ansonsten sind die Fahrten als beruflich veranlasste Aufwendungen in voller Höhe absetzbar, vgl. R 23 Abs. 1 S. 6 EStR 1999.

[625] Abzugsfähig ist bei öffentlichen Verkehrsmitteln der tatsächlich gezahlte Fahrpreis; vgl. R 38 Abs. 3 S. 2 LStR 2001.

[626] R 38 Abs. 1 S. 3 und 6 LStR 2001. Gemäß BMF v. 11.1.2001 - IV C 5 - S 2353 - 1/01, DStR 2001, 129 können pro Kilometer bei Kraftwagen 0,58 DM, bei Motorrädern oder Motorrollern 0,25 DM, bei Mopeds oder Mofas 0,15 DM und bei Fahrrädern 0,07 DM angesetzt werden. Vgl. auch BFH v. 15.11.1991 - VI R 144/89, BStBl II 1992, 266 (267) = BFHE 166, 245; Niedersächsisches FG v. 24.1.1977 - IX L 33/75, EFG 1977, 475 (475); a.A.: BFH v. 19.3.1982 - VI R 141/78 - nv - Juris (Zuordnung der Kosten zu den allgemeinen Lebenskosten). Die auswärtige Unterkunft ist keine Wohnung i.S.v. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG, vgl. BFH v. 17.12.1976 - VI R 145/74, BStBl II 1977, 294 (295) = BFHE 121, 337. Dies gilt auch für Gewinneinkünfte, vgl. FG Baden-Württemberg v. 18.12.1996 - 12

rübergehenden Tätigkeitsstelle nur für die ersten drei Monate[627]. Eine Unterbrechung einer Fahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte für eine dienstliche Verrichtung führt nur dann zu einer Umqualifizierung der Kosten zu Dienstreisekosten, wenn die Erledigung der dienstlichen Verrichtung im Vordergrund steht, dies nicht nur beiläufig geschieht[628]. Nach Dienstreisegrundsätzen können zudem bei Einhaltung der sonstigen Voraussetzungen auch Fahrtkosten bei der Einsatzwechseltätigkeit[629] und der Fahrtätigkeit[630] abzugsfähig sein. Nimmt der

---

K 64/94, EFG 1997, 397 (397); BFH v. 15.11.1991 - VI R 144/89, BStBl II 1992, 266 (267) = BFHE 166, 245. Zunächst galt nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs bezüglich Dienstreisen der Grundsatz, dass die Reisekosten grundsätzlich durch die reichsgesetzlichen Reisekostenbestimmungen vollständig abgegolten wurden und Mehraufwendungen durch die Benutzung des eigenen Wagens als Kosten der Lebenshaltung zu Lasten des Arbeitnehmers gingen, insbesondere wenn vom Arbeitgeber die Beschaffung eines eigenen Kraftwagens nicht vorgeschrieben war. Diese Ansicht vertrat anfangs auch der Bundesfinanzhof. RFH v. 7.7.1938 - IV 317/37, RStBl 1938, 892 (892); RFH v. 28.10.1943 - IV 105/43, RStBl 1944, 44 (44f.); BFH v. 17.12.1953 - IV 215/53, BStBl III 1954, 76 (77f.) = BFHE 58, 428; BFH v. 1.12.1961 - VI 128/61, BStBl III 1962, 184 (185) = BFHE 71, 489; BFH v. 18.2.1966 - VI 305/64, BStBl III 1966, 385 (386) = BFHE 86, 85.

[627] R 37 Abs. 3 S. 3 LStR 2001. Nach Ablauf der drei Monate ist § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG einschlägig

[628] BFH v. 12.10.1990 - VI R 165/87, BStBl II 1991, 134 (135f.) = BFHE 162, 420 m.w.N.; vgl. auch Richter, DStR 1997, 229 (231).

[629] Von Einsatzwechseltätigkeit spricht man, wenn der Steuerpflichtige nach dem konkreten Arbeitsverhältnis ständig wechselnde Tätigkeitsstätten aufsuchen muss und tatsächlich aufsucht und die Entfernung zwischen Wohnung und Einsatzstelle mehr als 30 Kilometer beträgt. Das Entfernungskriterium soll einer Benachteiligung von Steuerpflichtigen mit fester Arbeitsstätte entgegen wirken. Vgl. dazu R 37 Abs. 5 S. 1 und R 38 Abs. 3 S. 1 LStR 2001; BFH v. 5.11.1971 - VI R 184/69, BStBl II 1972, 130 (131f.) = BFHE 103, 493; BFH v. 2.11.1984 - VI R 38/83, BStBl II 1985, 139 (141) = BFHE 142, 389; BFH v. 4.5.1990 - VI R 144/85, BStBl II 1990, 856 (859) = BFHE 160, 532; BFH v. 10.10.1994 - VI R 2/92, BStBl II 1995, 137 (139f.) = BFHE 175, 553. Bei typischer Reisetätigkeit, wie z.B. bei Kundendienstmonteuren oder Handelsreisenden, ist keine Einsatzwechseltätigkeit, sondern sind Dienstreisen gegeben, vgl. BFH v. 2.2.1994 - VI R 109/89, BStBl II 1994, 422 (423f.) = BFHE 173, 179. Zur historischen Entwicklung siehe auch v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. B 411ff. m.w.N. Ist die Entfernung geringer als 30 Kilometer, gelten die Pauschsätze nach § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 S. 2 EStG. Werden an einem Arbeitstag mehrere regelmäßige Arbeitsstätten besucht, ist es ausreichend, wenn die Entfernungsvoraussetzung einmal erfüllt wird. Hat der Steuerpflichtige allerdings mehrere Wohnungen, muss von jeder Wohnung aus die Entfernungsvoraussetzung erfüllt werden; R 38 Abs. 3 S. 1 - 3 LStR 2001. Die Drei-Monate-Frist ist auch hier zu beachten; vgl. H 38 LStR 2001

Steuerpflichtige sich am Ort der Einsatzstelle eine Zweitwohnung, hat er für die ersten drei Monate ein Wahlrecht ob er die Fahrten zwischen der Heimatwohnung und der Einsatzstelle nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 oder nach den hier dargelegten Grundsätzen abziehen will[631]. Diese Grundsätze gelten auch bei den Gewinneinkünften[632].

Darüber hinaus ist auch eine Abgrenzung der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeits-/Betriebsstätte zu den Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung[633] notwendig. Nach §§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 5, 4 Abs. 5 S. 1

---

i.V.m. R 37 Abs. 3 S. 3 LStR 2001; BFH v. 14.7.1978 - VI R 179/76, BStBl II 1978, 660 (661) = BFHE 125, 555; BFH v. 10.10.1994 - VI R 2/92, BStBl II 1995, 137 (140) = BFHE 175, 553.

[630] Fahrtätigkeit ist bei Steuerpflichtigen anzunehmen, bei denen die Einsatzorte wechseln und die ihre Tätigkeit auf einem Fahrzeug ausüben; vgl. R 37 Abs. 4 S. 1 LStR 2001. Beispielsweise werden Berufskraftfahrer, Beifahrer, Lokführer oder Zugbegleitpersonal genannt. Vgl. auch v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. B 436 m.w.N. Der Unterschied zur Einsatzwechseltätigkeit ist darin zu sehen, dass das Fahrzeug hier nicht nur als Fortbewegungsmittel zwischen verschiedenen Einsatzstellen benutzt wird, um dort berufstypisch tätig zu werden, sondern der Steuerpflichtige keine ortsgebundene feste Arbeitsstätte hat. Vgl. dazu v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. B 436b ff. Absetzbar sind nach den Grundsätzen für Einsatzwechseltätigkeit die angefallenen Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb, Standort, Fahrzeugdepot oder einer anderen Einssatzstelle; R 38 Abs. 2 LStR 2001.

[631] BFH v. 9.6.1988 - VI R 85/85, BStBl II 1988, 990 (991f.) = 154, 59; BFH v. 10.10.1994 - VI R 2/92, BStBl II 1995, 137 (140f.) = BFHE 175, 553.

[632] Vgl. R 23 Abs. 2 EStR 1999; BFH v. 5.11.1987 - IV R 180/85, BStBl II 1988, 334 (335) = BFHE 151, 413; BFH v. 18.9.1991 - XI R 34/90, BStBl II 1992, 90 (91) = BFHE 165, 411; BFH v. 19.9.1990 - X R 44/89, BStBl II 1991, 97 (98f.) = BFHE 162, 77. Eine Gleichbehandlung von Gewerbetreibenden und Freiberuflern mit Arbeitnehmern ist nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 2.10.1969 - 1 BvL 12/68, BStBl II 1970, 140 (144) = BVerfGE 27, 58 auch geboten.

[633] Familienheimfahrten sind anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige nicht nur gelegentlich vom Ort der Arbeits-/Betriebsstätte zu seinem an einem anderen Ort gelegenen eigenen Familienhausstand und zurück fährt und er zusätzlich am Ort der Arbeitsstätte wohnt und keine Dienst-/Geschäftsreise gegeben ist. Vgl. R 43 Abs. 1 LStR 2001; BFH v. 9.6.1988 - VI R 85/85, BStBl II 1988, 990 (991) = BFHE 154, 59; BFH v. 2.10.1992 - VI R 11/91, BStBl II 1993, 113 (114) = BFHE 169, 190. Die Kosten für Fahrten von der Zweitwohnung zu der auswärtigen Arbeitsstätte sind nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG abzugsfähig. Ein eigener Hausstand ist anzunehmen, wenn eine den Lebensbedürfnissen entsprechende

Nr. 6 S. 2 EStG kann wöchentlich für eine Familienheimfahrt mit dem eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftfahrzeug 0,40 Euro (0,80 DM) pro vollen Entfernungskilometer angesetzt werden[634]. Einen niedrigeren Pauschsatz für die ersten zehn Entfernungskilometer gibt es nicht. Nach Ablauf der Zweijahresfrist aus § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 3 EStG sind die Familienheimfahrten wie Fahrten zwischen Wohnung und Arbeits-/Betriebsstätte zu behandeln[635].

1.2.1.6. Zuordnung der Fahrtkosten zu den Erwerbsaufwendungen oder den gemischten Aufwendungen in der Gesetzgebung

Umstritten ist, ob der Gesetzgeber die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeits-/Betriebsstätte als Erwerbsaufwendungen, als gemischte Aufwendungen oder als Privatausgaben betrachtet. Konkret stellt sich die Frage, ob § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG die Fahrtkosten konstitutiv den Werbungskosten zuordnet, obwohl diese gemischte Aufwendungen sind[636] oder ob begrifflich Erwerbsaufwendungen vorliegen und § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 EStG den Abzug der Wer-

---

Wohnung gegeben ist, die auch den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen bildet, wobei dazu bei größerer Entfernung zum Ort der Zweitwohnung eine Heimfahrt jährlich ausreichen kann; R 43 Abs. 3 LStR 2001. Für die Benutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs ist ein privater Nutzungsvorteil in Höhe von 0,002% des inländischen Listenpreises nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 S. 3 EStG anzusetzen.

[634] Die Kosten der Fahrten für die Wohnungswechsel zu Beginn und Ende der doppelten Haushaltsführung sind in voller Höhe absetzbar. Wahlweise können für diese Fahrten auch die für Dienstreisen gültigen Pauschsätze angesetzt werden; R 43 Abs. 7 S. 1 Nr. 1 LStR 2001. Für den Veranlagungszeitraum 2001 vgl. BMF v. 11.01.2001 - IV C 5 - S 2353 - 1/01, DStR 2001, 129 (130).

[635] R 43 Abs. 7 S. 2 LStR 2001.

[636] Vgl. Frotscher, in Frotscher, EStG, § 9, Rn. 75; Claßen, in Lademann, EStG, § 9, Rn. 49.

bungskosten konstitutiv einschränkt, die Vorschrift im Übrigen aber deklaratorisch ist[637].

Einen ersten Anhaltspunkt gibt in dieser Streitfrage das Sachverständigengutachten zum Steueränderungsgesetz 1966[638]. Die Kommission empfahl eine Zuordnung der Fahrtkosten zu den Privatausgaben, so dass ein Abzug der Fahrtkosten ausgeschlossen gewesen wäre. Die Bundesregierung ging auf diesen Gedanken in ihrem Entwurf zwar ausdrücklich ein, wollte den Steuerpflichtigen die Möglichkeit der steuerlichen Abzugsfähigkeit aber nicht vollständig nehmen. Daher schlug sie eine Absenkung der Pauschsätze vor, um den Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte „in gewissem Maße ... steuerlich Rechnung zu tragen“[639]. Auf diese Art und Weise wurde zwar eine Zuordnung der Fahrtkosten zu den Privatausgaben verneint[640], allerdings auch keine eindeutige Zuordnung zu den Erwerbsaufwendungen vorgenommen[641]. Ob die Fahrtkosten somit den gemischten Aufwendungen zugeordnet werden sollten, ist nicht sicher. In diese Richtung tendiert jedoch eine Antwort der Bundesregierung zu einer Anfrage einzelner Abgeordneter vom 20.9.1995[642], in der zum einen ausdrücklich festgestellt wurde, dass „die berufliche Sphäre nicht erst an der Arbeitsstätte beginnt, sondern bereits der Weg zur Arbeitsstätte hierzu gehört“. Weiterhin wurde

---

[637] Vgl. v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. F 2ff.; Bergkemper, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 9, Rn. 442; Thürmer, in Blümich, EStG, § 9 Rn. 251; Lang, in Littmann/Bitz/Hellwig, EStG, § 9, Rn. 240; Drenseck, in Schmidt, EStG[21], § 9, Rn. 105.

[638] BT-Drucks. IV/2661, S. 89. Die Kommission verwies ausdrücklich auf die Rechtslage in den Vereinigten Staaten.

[639] BT-Drucks. V/1068, S. 23.

[640] Vgl. auch BMF v. 12.5.1997, BStBl I 1997, 562, Rn. 1, in dem ausdrücklich zwischen Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte unterschieden wird.

[641] In der Begründung in BT-Drucks. V/1068, S. 23 ist in diesem Zusammenhang davon die Rede, dass die Zuordnung zu den Privatausgaben zu „weitgehend“ gewesen wäre.

[642] BT-Drucks. 13/2354, S. 2.

erklärt, dass der Gesetzgeber an die „Grundsätze der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit“ gebunden sei und die „Kosten für die Fahrten zur Arbeitsstätte auch beruflich veranlasst sind“[643]. Da im Umkehrschluss die Fahrtkosten zur Arbeitsstätte also „auch“ als privat (mit-)veranlasst angesehen wurden, eine anteilige Aufteilung jedoch nicht möglich ist, wären demnach die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeits-/Betriebsstätte als untrennbar gemischte Aufwendungen zu qualifizieren[644]. Für eine solche Zuordnung zu den gemischten Aufwendungen spricht zudem, dass der Gesetzgeber bei den Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte mit einem betrieblichen Kraftfahrzeug gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG einen privaten Nutzungsteil annimmt und diesen vom Abzug ausschließt und nicht wie bei betrieblich veranlassten Fahrten den vollen Abzug zulässt[645]. Für Überschusseinkünfte gilt nach § 8 Abs. 2 S. 3 EStG bei Benutzung eines Dienstwagens das Gleiche. Eine derartige Ansetzung eines Nutzungsvorteils entspricht aber nur dann dem Leistungsfähigkeitsprinzip, dem sich auch der Gesetzgeber „verpflichtet“ fühlt, wenn eine private Mitveranlassung gegeben ist, da die Besteuerung von Sachbezügen dem Zweck dient, die „aus der Berufssphäre in die private Konsumsphäre fließenden Vorteile zu besteuern“[646]. Wenn man § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG hingegen als deklaratorische Vorschrift betrachten würde, müssten des Weiteren die

---

[643] BT-Drucks. 13/2354, S. 12.

[644] In der Begründung des Entwurfs des Steuerreformgesetzes 1999, BT-Drucks. 13/7480, S. 197, wird jedoch die Beibehaltung der Abzugsfähigkeit der tatsächlichen Fahrtkosten bei Behinderten damit begründet, dass „der tatsächlichen Minderung der Leistungsfähigkeit dieses Personenkreises“ Rechnung getragen werden solle. Dies deutet somit auf eine Zuordnung zu den Betriebsausgaben/Werbungskosten hin.

[645] Vgl. Söhn, FR 1997, 245 (247).

[646] Vgl. Lang, FS Offerhaus, Köln 1999, 433 (444); Wagner, StuW 1992, 291 (297f.).

Kosten für alle Fahrten von anderen Orten als der Wohnung zur Arbeitsstätte abzugsfähig sein, was aber gerade nicht der Fall ist[647].

Folglich ist festzustellen, dass der Gesetzgeber zwar keine eindeutige Zuordnung vornimmt, aber mehr dafür spricht, dass er von einer privaten und einer betrieblichen Veranlassung ausgeht und die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeits-/Betriebsstätte den gemischten Aufwendungen zuordnet[648].

1.2.1.7. Zuordnung der Fahrtkosten zu den Erwerbsaufwendungen oder den gemischten Aufwendungen in der Rechtsprechung

Aufgrund der Unumgänglichkeit von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeits-/Betriebsstätte hat der Bundesfinanzhof die Fahrtkosten zunächst den Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zugeordnet, da von vornherein kein Bezug zur Lebensführung bestehe[649]. Im Folgenden setzte sich allmählich eine Zuordnung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeits-/Betriebsstätte zu den gemischten Aufwendungen durch, da die Fahrten „im Grenzgebiet zwischen beruflicher bzw. betrieblicher Veranlassung und privater Lebensführung“[650] lägen (4.Senat), zumal die Wohnsitzwahl grundsätzlich privaten Charakter habe (6.Senat)[651]. Insofern wurde die typisierende Regelung des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4

---

[647] Vgl. von Beckerath, in Kirchhof, EStG[2], § 9, Rn. 162.

[648] Vgl. dazu auch Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. L 20; a.A.: Wacker, in Blümich, EStG, § 4, Rn. 285b; Meurer, in Lademann, EStG, § 4, Rn. 696.

[649] Vgl. BFH v. 2.3.1962 - VI 79/60 S, BStBl III 1962, 192 (194) = BFHE 74, 513; vgl. auch BFH v. 11.7.1980 - VI R 55/79, BStBl II 1980, 655 (656) = BFHE 131, 67. Für die Zuordnung der Fahrtkosten für Familienheimfahrten zu den Erwerbsaufwendungen vgl. BFH v. 18.2.1966 - VI 219/64, BStBl II 1966, 386 (388f.) = BFHE 86, 39.

[650] BFH v. 17.2.1977 - IV R 87/72, BStBl II 1977, 543 (544) = BFHE 122, 55.

[651] BFH v. 10.11.1978 - VI R 21/76, BStBl II 1979, 219 (221) = BFHE 126, 511; BFH v.

EStG vom 6.Senat des Bundesfinanzhofs als Sonderregelung zu § 12 Nr. 1 S. 2 EStG verstanden, da die Hinfahrt durch die Einkunftsart, die Rückfahrt aber privat veranlasst sei[652]. Von dieser Zuordnung soll der 6.Senat des Bundesfinanzhofs dann allerdings abgewichen sein, als er die Kosten für eine berufsbedingte Urlaubsunterbrechung nicht den gemischten Aufwendungen, sondern den Werbungskosten zuordnete[653]. In einer späteren Entscheidung hat der 6.Senat des Bundesfinanzhofs es jedoch ausdrücklich offen gelassen, ob § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG seiner Ansicht nach ein Ausnahmetatbestand zu § 12 Nr. 1 S. 2 EStG ist[654]. Dies spricht nicht für eine Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung. Der 5.Senat des Bundesfinanzhofs bestätigte hingegen die bisherige Auffassung, dass die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowohl privat als auch betrieblich/beruflich veranlasst seien[655]. Dem hat sich der 11.Senat angeschlossen[656].

Abschließend kann demnach davon ausgegangen werden, dass die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die Fahrtkosten den gemischten Aufwendungen

---

20.12.1982 - VI R 64/81, BStBl II 1983, 306 (309) = BFHE 137, 463.

[652] BFH v. 20.12.1982 - VI R 64/81, BStBl II 1983, 306 (309) = BFHE 137, 463. Gegen diese unterschiedliche Bewertung von Hin- und Rückfahrt wird in der Literatur teilweise eingewandt, daß Hin- und Rückfahrt durch die gleichen Umstände, nämlich das Auseinanderfallen von Wohnung und Arbeitsstätte, verursacht werden und daher gleich bewertet werden müssen; vgl. Frotscher, in Frotscher, EStG, § 9, Rn. 75.

[653] BFH v. 12.1.1990 - VI R 29/86, BStBl II 1990, 423 (424) = BFHE 124, 43; vgl. auch Drenseck, in Schmidt, EStG[20], § 9, Rn. 105. Zur Kritik siehe Neeb, DStZ 1990, 556 (558). Siehe in diesem Zusammenhang auch die Entscheidung des Bundesfinanzhofs v. 25.3.1988 - VI R 207/84, BStBl II 1988, 706 (707) = BFHE 153, 337, nach der § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG lediglich als eine (einschränkende) Sondervorschrift zu § 9 Abs. 1 S. 1 EStG bezeichnet wird, nicht aber als Spezialregelung gegenüber § 12 Nr. 1 S. 2 EStG.

[654] BFH v. 18.12.1992 - VI R 36/92, BStBl II 1993, 505 (506) = BFHE 170, 375.

[655] BFH. v. 15.9.1994 - V R 34/93, BStBl II 1995, 214 (215) = BFHE 175, 475.

[656] BFH v. 19.8.1998 - XI R 90/96, DStZ 1999, 99 (99) = BFH/NV 1999, 41.

zuordnet[657].

1.2.2. Einordnung der Fahrtkosten in der Literatur

Auch in der Literatur ist umstritten, ob die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeits-/Btriebsstätte den gemischten Aufwendungen oder den Erwerbsaufwendungen zugeordnet werden sollen. Nach ganz überwiegender Ansicht sind die Fahrtkosten zumindest nicht unwesentlich „auch" durch die Einkunftsart veranlasst. Die Meinung[658], die die Arbeit erst am „Fabriktor" beginnen lässt, so dass die Fahrtkosten nicht abziehbare Privatausgaben (Einkommensverwendung) seien, da es sich um Fahrten von und zur Wohnung und nicht um Fahrten von und zur Arbeitsstätte handelt, ist eine Mindermeinung. Da die Qualifizierung der Fahrtkosten als Privatausgaben neben dem erzielbaren Vereinfachungseffekt auch die Absenkung der Pauschbeträge auf einen Minimalbetrag bzw. die Abschaffung der Abzugsfähigkeit rechtfertigen sollte, liegen dieser Auffassung zudem finanzpolitische Motive zugrunde. Letztlich lässt sich eine Einordnung der Kosten für Fahrten zur Arbeits-/Betriebsstätte als Privatausgaben mit der Streit- und Missbrauchsanfälligkeit der bisherigen Regelung und der durch eine Strei-

---

[657] Vgl. Claßen, in Lademann, EStG, § 9 Rn. 49; Bergkemper, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 9, Rn. 442; v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. F 2.

[658] Bareis-Kommission, BB 1994, Beilage 24/94, 1 (8); Sachverständigenkommission über eine Untersuchung von Maßnahmen zur Verbesserung der Verkehrsverhältnisse der Gemeinden, BT-Drucks. IV/1661, S. 89; Kaltenborn, Streit um die Einkommensteuer, Baden-Baden 1999, 150; Donges, Interview im Rheinischen Merkur v. 5.1.2001, S. 11; vgl. auch Kirchhof u.a., Karlsruher Entwurf zur Reform des Steuergesetzes, Heidelberg 2001, 30. Bareis bezeichnet im Steuerberaterkongress-Report 1997, 51 (57), die Fahrtkosten jedoch nur als „privat mitveranlasste Ausgaben". Vgl. auch Meyding, VDStJG 21, 219 (224). Offerhaus, FS Beisse, Düsseldorf 1997, 377 (387), legt dem Gesetzgeber ein derartiges Verständnis der Fahrtkosten aufgrund der damit zu erzielenden Steuervereinfachungs- und Lenkungseffekte nahe und befürwortete ansonsten eine Senkung des Pauschsatzes aus 0,20 DM pro Entfernungskilometer. Siehe auch Kirchhof, Stbg 1997, 193 (198).

chung der Abzugsfähigkeit geschaffenen Steuervereinfachung[659] auch sachlich nicht überzeugend begründen, selbst wenn diese Gründe eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips durchaus rechtfertigen könnten.

1.2.2.1. Fahrtkosten als Erwerbsaufwendungen

Nach wohl überwiegenden Meinung sind die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeits-/Betriebsstätte als Erwerbsaufwendungen zu qualifizieren[660]. Zwar sei die Wohnsitzwahl nach der Rechtsprechung[661] dem privaten Bereich zuzuordnen. Daraus ergebe sich aber keine zusätzliche wesentliche private Mitveranlassung, da der Steuerpflichtige schließlich irgendwo wohnen müsse, die Wohnungsnahme somit ein „vorgegebener Sachverhalt", ein „neutraler Nullzustand" sei[662]. Folglich soll es auch unschädlich sein, wenn sich der Steuerpflichtige aus

---

[659] Vgl. Bareis-Kommission, BB 1994, Beilage 24/1994, 1 (9).

[660] Drenseck, DB 1987, 2483 (2485); ders., in Schmidt, EStG[21], § 9 Rn. 105; Gericke, in Bordewin/Brandt, EStG, § 9, Rn. 151; Giloy, BB 1980, 1206 (1207); ders., BB 1981, 1886 (1887); Jachmann, DAR 1997, 185 (188); Jachmann, StuW 1998, 193 (205); W.Lang, in Littmann/Bitz/Hellwig, EStG, § 9, Rn. 240; J.Lang, VDStJG 15, 115 (120, Fn. 17); Lukas, DStR 1979, 376 (376); Bergkemper, in Herrmann/Heuer/ Raupach, EStG, § 9, Rn. 442; Olbertz, DStZ 1997, 316 (317); ders., BB 1997, 1452 (1452); Schilt, FR 1981, 560 (563); Schmidt, FR 1997, 215 (215); Späth, DStZ 1985, 133 (135); ders., DStZ 1985, 537 (538); Starke, DStZ 1985, 384 (384); Tipke/Lang, Steuerrecht[16],§ 9 ; Rn. 259; Thürmer, in Blümich, EStG, § 9, Rn. 251; v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. F 2; Wagner, in Heuermann/Wagner, LohnSt, Rn. F 181; Weber, DB 1996, Beilage 7/1996, 1 (3). Nach Däke, in Rose, Steuern einfacher machen, Heidelberg 1999, 9 (18f.) sind die Fahrtkosten beruflich veranlasst, während für die Höhe eine wesentliche private Mitveranlassung festzustellen ist.

[661] Vgl. BFH v. 10.11.1978 - VI R 21/76, BStBl II 1979, 219 (221) = BFHE 126, 511; BFH v. 20.12.1982 - VI R 64/81, BStBl II 1983, 306 (309) = BFHE 137, 463.

[662] Vgl. Drenseck, DB 1987, 2483 (2485); Lang, in Littmann/Bitz/Hellwig, EStG, § 9, Rn. 240; Späth, DStZ 1985, 537 (538); Starke, DStZ 1985, 384 (384); Thürmer, in Blümich, EStG, § 9, Rn. 251; v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. F 2; Wagner, in Heuermann/Wagner, LohnSt, Rn. F 181.

privaten Gründen eine weiter entfernt liegende Wohnung nehme[663]. Zudem wird angeführt, dass beispielsweise beim Unfallversicherungsschutz nach § 8 Abs. 2 Nr. 1 SGB VII die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte der beruflichen Tätigkeit zugeordnet werden[664].

1.2.2.2. Fahrtkosten als untrennbar gemischte Aufwendungen

Der Gegenmeinung[665] zufolge sind die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeits-/Betriebsstätte aufgrund der wesentlichen privaten Mitveranlassung und ihrer Unaufteilbarkeit untrennbar gemischte Aufwendungen[666]. Die wesentliche private Mitveranlassung dieser Aufwendungen solle sich darin zeigen, dass der Steuerpflichtige die Fahrtkosten auch dann abziehen könne, wenn er aus privaten Gründen seine alte Wohnung aufgebe und sich eine vom Ort der Arbeitsstätte weiter entfernt liegende neue Wohnung nehme[667]. Des Weiteren solle bei der Beurteilung des Charakters der Fahrtkosten zu beachten sein, dass der Steu-

---

[663] Vgl. v. Bornhaupt, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 9, Rn. F 2.

[664] Schmidt, FR 1997, 215 (215); vgl. Keller, in Hauck, SGB VII, K § 8, Rn. 197ff. m.w.N.; § 8 Abs. 2 SGB VII entspricht § 550 RVO.

[665] Bordewin, in Bordewin/Brandt, EStG, §§ 4-5, Rn. 221a; Claßen, in Lademann, EStG, § 9, Rn. 49; Frotscher, in Frotscher, EStG, § 9, Rn. 75; Neeb, DStZ 1990, 556 (558); Offerhaus, BB 1979, 617 (622); ders., Inf 1979, 169 (170); Olbertz, BB 1996, 2489 (2491); Paus, DStZ 1985, 282 (283); Rößler, DStZ/A 1979, 276 (277); Seifert, Inf 1996, 193 (493); Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. L 20; ders., FR 1997, 245 (247f.); Wassermeyer, StuW 1981, 245 (254); von Beckerath, in Kirchhof, EStG^2, § 9, Rn. 162; wohl auch Ruppe, VDStJG 21, 29 (56). Siehe aber auch Richter/Theile, StuW 1998, 351 (354ff.), die aufgrund einer Formel die berufliche/betriebliche Veranlassung der Fahrten feststellen und damit den (anteiligen) abzugsfähigen Teil der Fahrtkosten ermitteln wollen.

[666] Vgl. Frotscher, in Frotscher, EStG, § 9, Rn. 75; Neeb, DStZ 1990, 556 (558); Paus, DStZ 1985, 282 (283); Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. L 20.

[667] Offerhaus, Inf 1979, 169 (170); vgl. BFH v. 10.11.1978 - VI R 21/76, BStBl II 1979, 219 (221) = BFHE 126, 511.

erpflichtige durch die rein privat veranlasste Wahl des Verkehrsmittels bzw. des Fahrzeugtyps Einfluss auf die Höhe der Fahrtkosten nehme[668], so dass auch aus diesem Grund nicht von einer unwesentlichen privaten Mitveranlassung gesprochen werden könne.

1.2.2.3. Zuordnung der Fahrtkosten zu den untrennbar gemischten Aufwendungen

Die Meinung, dass die Fahrtkosten allenfalls unwesentlich privat mitveranlasst seien, überzeugt nicht. So wird vernachlässigt, dass die Höhe der Fahrtkosten durch die - unumstritten - private Wohnsitzwahl und die private Wahl des Verkehrsmittels bzw. Fahrzeugtyps wesentlich mitbestimmt wird[669]. Deshalb ist es nicht einsichtig, dass die Fahrtkosten als nur unwesentlich privat veranlasst betrachtet werden, weil viele Steuerpflichtige nicht in der Lage seien sollen, eine Wohnung in unmittelbarer Nähe ihrer Arbeits-/Betriebsstätte zu finden und dadurch die Fahrtkosten in dieser Höhe zwangsläufig anfallen. Im Gegenteil: Dass Steuerpflichtige zur Vermeidung höherer Mieten ihre Wohnung bewusst außerhalb von Ballungsgebieten suchen, was neben der – regelmäßig möglichen – Mietersparnis den Vorteil bringt, dass die Fahrtkosten durch Ansetzen der Pauschbeträge noch teilweise durch die Allgemeinheit mitfinanziert werden, spricht für eine wesentliche private Mitveranlassung[670]. Zumindest taugt das Ar-

---

[668] Vgl. BVerfG v. 2.10.1969 - 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58 (69f.) = BStBl II 1970, 140; Paus, DStZ 1985, 282 (283).

[669] Eine aktuelle Schätzung der fahrzeugtypbezogenen Kosten pro gefahrenen Kilometers findet sich in der ADACmotorwelt, Heft 4/2001, 34ff. Zwischen den Spitzenwerten liegt eine Differenz von über 2 DM.

[670] Vgl. Bareis-Kommission, BB 1994, Beilage 24/1994, 1 (9); Benkert/Bunde/Hansjürgens, Umweltpolitik mit Öko-Steuern?, Marburg 1990, 159ff.

gument, dass es unmöglich ist, eine näher gelegene Wohnung zu finden, ab einer gewissen Entfernung nicht mehr. So wird es auf Dauer gesehen selbst in Ballungsgebieten regelmäßig möglich sein, eine finanzierbare Wohnung zu finden, die beispielsweise nicht weiter als 25 Kilometer von der Arbeitsstelle entfernt ist[671]. Sollen diese Fahrtkosten teilweise durch die Allgemeinheit mitfinanziert werden, so hat dies eher politische als steuerrechtliche Gründe, da diese Fahrtkosten in dieser Höhe wesentlich durch die private Wohnsitzwahl mitbestimmt werden, so dass eine verallgemeinernde Zuordnung zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten insgesamt nicht schlüssig ist. Tatsächlich liegen demnach gemischte Aufwendungen vor.

Zu einer Zuordnung zu den gemischten Aufwendungen gelangt man ferner, wenn man die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien zur Abgrenzung der Erwerbsaufwendungen von den Privatausgaben anwendet. Demnach sind Erwerbsaufwendungen gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit der Einkunftsart zusammenhängen und subjektiv der Förderung dieser Einkunftsart dienen sollen[672]. Bei wesentlicher untrennbarer privater Mitveranlassung ist hingegen eine Zuordnung zu den untrennbar gemischten Aufwendungen vorzunehmen, wenn keine Aufteilung möglich ist[673]. Geht man zunächst davon aus, dass man zur und von der Arbeits-/Betriebsstätte fährt, so erscheint die wesentliche berufliche/betriebliche Veranlassung unzweifelhaft und somit eine Zuordnung

---

[671] Nach dem Statistischen Bundesamt haben z.B. 45% der Erwerbstätigen einen Weg von mindestens 10 Kilometern zur Arbeitsstätte zurückzulegen, 16 % sogar einen Weg von mehr als 25 Kilometern; vgl. Statistisches Bundesamt, Leben und Arbeiten in Deutschland, Mikrozensus 2000, Wiesbaden 2001, 39.

[672] Vgl. BFH v. 21.11.1983 - GrS 2/82, BStBl II 1984, 160 (163) = BFHE 140, 50; BFH v. 27.11.1989 - GrS 1/88, BStBl II 1990, 160 (163) = BFHE 158, 563; BFH v. 4.7.1990 - GrS 2-3/88, BStBl II 1990, 817 (823) = BFHE 161, 290; BFH v. 17.12.1996 - VIII B 71/96, BStBl II 1997, 290 (292) = BFHE 182, 164; BFH v. 17.6.1999 - III R 37/98, BStBl II 1999, 600 (600) = BFHE 189, 123; siehe auch § 4, 1.1.1.2.3.

[673] Vgl. § 4, 1.1.3.

zu den Erwerbsaufwendungen angebracht. Allerdings kann man mit der gleichen Berechtigung davon sprechen, dass man von und zur Wohnung fährt, so dass in diesem Fall die private Veranlassung im Vordergrund stehen würde. Somit ist aus diesem Blickwinkel keine eindeutige Zuordnung möglich. Auch eine getrennte Betrachtung von Hin- und Rückfahrt - sofern und soweit man diese Fahrten getrennt beurteilen kann - würde zu keinem eindeutigen Ergebnis und damit zu einer Zuordnung zu den Erwerbs- oder den Privataufwendungen führen. So könnte man auf der Hinfahrt zwar eine überwiegende wesentliche berufliche/betriebliche Veranlassung feststellen, da man schließlich zur Arbeit fährt. Auf der Rückfahrt müsste man dann jedoch wieder mit der gleichen Berechtigung von einer überwiegenden privaten Veranlassung sprechen, da man schließlich nach Hause fährt[674]. Berücksichtigt man zudem, dass auf der Hinfahrt die dem privaten Bereich zuzuordnenden Entscheidungen über die Wohnsitz- und die Verkehrsmittelwahl eine (wesentliche) Rolle spielen, wie auf der Rückfahrt zu beachten ist, dass das Verlassen der Arbeits-/Betriebsstätte notwendigerweise durch die jeweilige Einkunftsart bedingt ist, so sind auch diese Veranlassungen als mehr oder minder wesentlich im Rahmen der getrennten Beurteilung der Hin- bzw. der Rückfahrt einzustufen[675], ohne dass eine quotenmäßige Aufteilung nach jeweiliger privater oder beruflicher/betrieblicher Veranlassung möglich ist. Bei einheitlicher Betrachtung ist dann jedoch insgesamt davon auszugehen, dass eine wesentliche private Mitveranlassung gegeben ist. Folglich sind die Fahrtkosten auch aus diesem Grund nicht den Erwerbsaufwendungen, sondern den gemischten Aufwendungen zuzuordnen.

---

[674] Vgl. BFH v. 20.12.1982 - VI R 64/81, BStBl II 1983, 306 (309) = BFHE 137, 463; Neeb, DStZ 1990, 356 (358).

[675] Söhn, FR 1997, 245 (247) geht ausdrücklich schon bei der Hinfahrt von einer wesentlichen privaten Mitveranlassung aus. Vgl. auch BFH v. 17.2.1977 - IV R 87/72, BStBl II 1977, 543 (544) = BFHE 122, 55; BFH v. 15.9.1994 - V R 34/93, BStBl II 1995, 214 (215) = BFHE 175, 475 sowie Söhn, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4, Rn. L 20.

Für eine derartige Betrachtung spricht weiterhin, dass der Gesetzgeber die Fahrtkosten den gemischten Aufwendungen zuordnet, wenn bei Benutzung eines betrieblichen Kraftwagens ein privater Nutzungsvorteil nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG oder nach § 8 Abs. 2 S. 2 EStG anzusetzen ist[676]. Würden die Fahrtkosten Erwerbsaufwendungen darstellen, so wäre der die Bemessungsgrundlage erhöhende Ansatz eines privaten Nutzungsvorteils systemfremd. Ferner geht der Gesetzgeber im Umsatzsteuerrecht davon aus, dass eine unentgeltliche Beförderung eines Arbeitnehmers zur Arbeitsstelle durch einen vom Arbeitgeber beauftragten Beförderungsunternehmer oder mit betriebseigenen Kraftfahrzeugen grundsätzlich dem privaten Bedarf des Arbeitnehmers dient. Nur ausnahmsweise wird ein überwiegendes betriebliches Interesse angenommen. Somit geht der Gesetzgeber auch im Umsatzsteuerrecht regelmäßig von einer wesentlichen privaten Mitveranlassung der Fahrtkosten aus.

Auch ein Vergleich mit dem Unfallversicherungsschutz, nach dem die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach § 8 Abs. 2 Nr. 1 SGB VII mitversichert sind[677], überzeugt letztlich nicht, da der Versicherungsschutz zu kurz greifen würde, wenn gerade die „unfallträchtigen" Fahrten zur und von der Arbeitsstätte ausgeklammert würden. Die Erweiterung des Regelungsbereichs des Unfallschutzes ergibt sich zwar daraus, dass diese Wege auch im Interesse des Betriebs vorgenommen werden und den Betroffenen ein erhöhter sozialer Schutz zugebilligt werden soll[678]. Ein allgemeiner gesetzesübergreifender Grundsatz dahingehend, dass die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auch im Einkommensteuerrecht generell der beruflichen Tätigkeit zuzuordnen sind, lässt sich aus § 8 Abs. 2 Nr. 1 SGB VII aber nicht entnehmen. Zudem hat der Gesetz-

---

[676] Vgl. auch § 4, 1.2.2.3.

[677] Vgl. § 8 Abs. 2 Nr. 1 SGB VII.

[678] Vgl. Keller, in Hauck, SGB VII, K § 8, Rn. 190.

geber gerade durch die Regelungen der §§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6, 8 Abs. 2 S. 3 EStG deutlich gemacht, dass er diese Fahrten im Einkommensteuerrecht als auch privat veranlasst betrachtet. Somit ist auch aus diesem Grund eine Zuordnung der Fahrtkosten zu den Erwerbsaufwendungen abzulehnen.

Letztlich ist zu beachten, dass nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs zur Verfassungsmäßigkeit der Begrenzung der abziehbaren Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer dem Kriterium der Erforderlichkeit eines Aufwands besondere Bedeutung zukommt. Auch wenn die Erforderlichkeit kein Wesensmerkmal der Betriebsausgaben oder Werbungskosten ist, so „kann es sich dabei aber insbesondere dann um ein sachlich geeignetes Merkmal für die Anerkennung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten handeln, wenn Aufwendungen eine Berührung mit der Lebensführung aufweisen oder in einer Sphäre anfallen, die sich einer sicheren Nachprüfung durch Finanzverwaltung oder Finanzgerichte entzieht“[679]. Die in diesem Grenzbereich anfallenden Fahrtkosten sind aufgrund der privaten Wohnsitz- und Fahrzeugwahl in der tatsächlichen Höhe nicht erforderlich, so dass eine Zuordnung zu den erwerbssichernden Aufwendungen ausscheidet. Demnach führt auch eine derartige Argumentation zu einer Zuordnung der Fahrtkosten zu den gemischten Aufwendungen.

1.2.3. Zwischenergebnis

Insgesamt ist somit festzustellen, dass die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch die private Wohnsitzwahl und die private Wahl des Ver-

---

[679] BFH v. 27.09.1996 - VI R 47/96, BStBl II 1997, 68 (70) = BFHE 181, 305. Vgl. auch BFH v. 23.09.1999 - VI R 74/98, BStBl II 2000, 7 (8) = BFHE 189, 438. Auch Birk regt eine teilweise Ergänzung des Veranlassungsprinzips durch das Kriterium der „Notwendigkeit“ an, mit dem im Endeffekt nichts anderes als die „Erforderlichkeit“ gemeint ist; vgl. Birk, StuW 1989, 212 (216).

kehrsmittels wesentlich privat mitveranlasst sind. Eine Aufteilung gemäß der jeweiligen privaten oder beruflichen Veranlassung ist nicht möglich. Insofern handelt es sich bei diesen Fahrtkosten um untrennbar gemischte Aufwendungen.

1.3. Behandlung der Fahrtkosten in anderen Ländern

Im Ausland werden die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unterschiedlich behandelt ohne dass eine einheitliche Tendenz zu erkennen ist, der der deutsche Gesetzgeber folgen könnte. Würde der deutsche Gesetzgeber allerdings Regelungen übernehmen, die im Ausland als mit den in den dortigen Verfassungen verankerten Gleichheitssätzen vereinbar angesehen werden, so kann nicht zwingend davon ausgegangen werden, dass eine gleiche Regelung in Deutschland gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Insofern wird im Folgenden die Rechtslage in Japan sowie in anderen westeuropäischen und nordamerikanischen Ländern dargestellt.

1.3.1. Ausschluss der Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten

In Großbritannien[680], Irland[681], Kanada[682], den USA[683] und Spanien[684] werden

---

[680] Vgl. Müssener, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Großbritannien, Rn. 58 (für Betriebsausgaben) und Rn. 114 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit); Domann, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1289 (1289).

[681] Vgl. Kischel, IWB, Fach 5, Gruppe 2, 77 (80); Fischer-Zernin/Medlar, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Irland, Rn. 110; Domann, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1289 (1290).

[682] Vgl. Müssener, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Kanada, Rn. 157; Domann, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1289 (1289).

die Fahrtkosten den Kosten der privaten Lebensführung zugerechnet und somit vom Abzug ausgeschlossen.

In Italien werden die Fahrtkosten zwar weder den Privatausgaben noch den Erwerbsaufwendungen zugeordnet. Allerdings wird hier bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nur generell eine Werbungskostenpauschale zugelassen, neben der die Fahrtkosten nicht gesondert abzugsfähig sind[685]. Eine ähnliche Rechtslage ist auch in Japan zu finden, wobei ein zusätzlicher Abzug zulässig ist, wenn die Fahrtkosten die jeweilige Ausgabenpauschale übersteigen[686].

1.3.2. (Teilweise) Zulässigkeit der Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten

In anderen Ländern werden die Fahrtkosten zwar grundsätzlich zum Abzug zugelassen, allerdings nicht unbedingt in voller Höhe. So wird in Finnland und der Schweiz der Abzug nur in Höhe der Kosten für die öffentlichen Verkehrsmittel zugelassen[687]. Dies entspricht auch der früheren Rechtsprechung des Reichsfi-

---

[683] Vgl. Müssener, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, USA, Rn. 115; Domann, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1289 (1289).

[684] Vgl. García Frías/Zinser, IStR 1999, 550 (553); Alarcón García, in Tipke/Bozza, Besteuerung von Einkommen, Berlin 2000, 153 (161).

[685] Vgl. Lobis, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Italien, Rn. 78; Domann, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1289 (1290f.). Eine Ausnahme gilt nur für betrieblich veranlasste Reisekosten.

[686] Vgl. Domann, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Japan, Rn. 112; Domann, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1289 (1291).

[687] Vgl. Domann, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1289 (1289); Interkantonale Kommission für Steueraufklärung, Die Einkommensteuer natürlicher Personen, Bern 1999, 56 (www.estv.admin.ch/data/ist/d/index.htm). Diese Angaben beziehen sich bei der Schweiz auf die direkte Bundessteuer; vgl. Art. 26 Abs. 1 Buchstabe a DBG. In den Kantonen gelten ähnliche Bestimmungen; es können allerdings auch Höchstabzüge vorgesehen sein.

nanzhofs[688]. In Finnland müssen die Kosten einen Mindestbetrag übersteigen und sind nur bis zu einem Maximalbetrag abzugsfähig[689]. In der Schweiz sind die Kosten für die Benutzung eines Kraftwagens ausnahmsweise bei außergewöhnlich schlechten Verbindungen abzugsfähig, oder wenn man aus Gesundheitsgründen oder aufgrund der Tatsache, dass öffentliche Verkehrsmittel nicht zur Verfügung stehen, auf die Benutzung eines Kraftwagens angewiesen ist[690]. In Norwegen können nur die notwendigen Fahrtkosten abgesetzt werden, und dies auch nur, wenn sie einen bestimmten Höchstbetrag überschreiten. Kosten für öffentliche Verkehrsmittel werden als notwendig angesehen[691].

In Dänemark, Luxemburg, Österreich und den Niederlanden gibt es verkehrsmittelunabhängige Kilometerpauschalen bzw. Absetzbeträge[692]. In Österreich

---

[688] Vgl. § 4, 1.2.1.1.

[689] Vgl. Domann, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1289 (1290). Die Beträge liegen zurzeit bei 3.000 FIM (ca. 504,56 Euro) und 23.000 FIM (ca. 3.868,32 Euro); vgl. Finnish tax administration, Finnish tax system, www.vero.fi/english/taxsystem/ incomeandnetwealth.html.

[690] Zu beachten ist, dass in der Schweiz sowohl der Bund als auch die Kantone Einkommensteuer erheben können; vgl. Interkantonale Kommission für Steueraufklärung, Die geltenden Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden, Bern 2001, 1ff.; Kolb, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Schweiz, Rn. 1 - 4. Insofern können die Regelungen zur Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten von Kanton zu Kanton bzw. zum Bund abweichen. Zur Abzugsfähigkeit der notwendigen Fahrtkosten bei der vom Bund erhobenen Einkommensteuer vgl. Interkantonale Kommission für Steueraufklärung, Die Einkommensteuer natürlicher Personen, Bern 1999, 56; Kolb, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Schweiz, Rn. 141. Bei der Benutzung eines Kraftwagens gilt eine Pauschale von 0,60 SFR (ca. 0,38 Euro) pro Fahrtkilometer. Für die unterschiedlichen Pauschalen der Kantone vgl. Domann, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1289 (1292).

[691] Vgl. Sedlmayer, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Norwegen, Rn. 48; Kischel, IWB, Fach 5, Gruppe 2, 83 (86); Domann, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1289 (1291).

[692] Vgl. Domann, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1289 (1289). In Luxemburg gilt bis zu einer Entfernung von 4 Kilometern und ab einer Entfernung von 30 Kilometern ein einheitlicher jährlicher Absatzbetrag. Für die dazwischenliegenden Entfernungen steigt der Sockelbetrag um einen festgelegten Absatzbetrag pro gefahrenen Kilometer; vgl. dazu Domann, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1289 (1291); Fort, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Luxemburg, Rn. 133.

gilt ein Absetzbetrag für die ersten 20 Entfernungskilometer von 4.000 AUS (ca. 290,69 Euro). Bei größeren Entfernungen sind zusätzliche Pauschbeträge abzugsfähig, die sich in ihrer Höhe danach richten, ob die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels möglich ist oder nicht[693]. In Dänemark sind die Fahrtkosten erst ab einer Entfernung von 12 Kilometern abzugsfähig sind[694], in den Niederlanden ab 10 Kilometern[695].

In Frankreich wird verkehrsmittelabhängig pauschaliert, wobei – im Gegensatz zur deutschen Regelung – der jeweilige Pauschsatz mit steigender Entfernung zur Arbeitsstätte geringer wird[696].

In Belgien können die Fahrtkosten bei Nichtselbständigen bei Einzelnachweisführung zu 75 Prozent abgesetzt werden[697]. Wird kein Nachweis geführt, kann ein Pauschbetrag von 6 BFR (ca. 0,15 Euro) pro gefahrenen Kilometer angesetzt werden[698].

In Schweden können Fahrtkosten nur abgesetzt werden, wenn sie einen Höchstbetrag von 7.000 SKR (ca. 736,30 Euro) überschreiten, wobei die Fahrtkosten

---

[693] Vgl. §§ 16 Abs. 1 S. 4 Nr. 6, 33 Abs. 5, 57 Abs. 3 Österreichisches EStG 1988; Domann, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1289 (1292).

[694] Vgl. Domann, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1289 (1290): Pro gefahrenen Kilometer ist ein Kilometersatz von 1,19 DKR (ca. 0,16 Euro) anzusetzen. Werbungskosten sind ansonsten nachzuweisen und erst ab einem Mindestbetrag abzugsfähig. Dies gilt nicht für die zusätzlich abziehbaren Fahrtkosten. Siehe auch Kischel, IWB, Fach 5, Gruppe 2, 137 (140); Muuss, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Dänemark, Rn. 69.

[695] Vgl. Domann, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1289 (1291): Ab diesen Entfernungen sind gestaffelte Pauschalen vorgesehen, wobei bei Entfernungen ab 30 Kilometern die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels nachgewiesen werden muss. Siehe auch Müssener, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Niederlande, Rn. 132.

[696] Vgl. Domann, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1289 (1290): Stand Juni 1997.

[697] Vgl. Domann, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1289 (1289). Die zurückgelegte Wegstrecke muss entweder glaubhaft oder gegebenenfalls durch ein Fahrtenbuch nachgewiesen werden.

[698] Vgl. Domann, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1289 (1290); Fort, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Belgien, Rn. 110: Stand Juni 1997.

bei Benutzung eines Kraftwagens erst ab einer Mindestentfernung von 5 Kilometern abzugsfähig sind und nur wenn die Zeitersparnis gegenüber der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel zwei Stunden beträgt. Das abzugsfähige Kilometergeld beträgt in diesem Fall 1,50 SKR (ca. 0,16 Euro)[699].

2. Die Entfernungspauschale

2.1. Einordnung der gegenwärtigen Regelung

Die Neuregelung stellt grundsätzlich eine unwiderlegbare Pauschalierung dar. Nur die Benutzer öffentlicher Verkehrsmittel im Personen(nah)verkehr können ausnahmsweise nach § 9 Abs. 2 S. 2 EStG höhere tatsächliche Kosten geltend machen[700]. Ansonsten ist der Gegenbeweis ausgeschlossen. Im Hinblick darauf, dass die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte untrennbar gemischte Aufwendungen sind, ist die Entfernungspauschale als eine bevorzugende Typisierung zu begreifen. Dies gilt insbesondere für diejenigen Steuerpflichtigen, die aufgrund der Pauschale ihre Fahrtkosten in voller Höhe oder darüber hinausgehende Beträge absetzen können. Können Steuerpflichtige nur einen Teil ihrer Fahrtkosten absetzen, werden sie gegenüber den zuvor genannten Steuerpflichtigen benachteiligt[701].

---

[699] Vgl. Strömberg/Alhager, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Schweden, Rn. 126. 1997 galt noch ein Höchstbetrag von 6.000 SKR (ca. 631,11 Euro) und ein Kilometergeld von 1,30 SKR (ca. 0,14 Euro); vgl. Domann, IWB, Fach 10, Gruppe 2, 1289 (1292).

[700] Vgl. § 4, 1.2.1.2.

[701] Zu den über den Pauschsätzen liegenden tatsächlichen Kosten, die bei Benutzung eines Autos für jeden gefahrenen Kilometer durchschnittlich anfallen, vgl. ADACmotorwelt, Heft 4/2001, 34ff. Diese Kosten liegen in der Masse zwischen 0,60 DM (= 0,31 Euro) und

2.2. Formelle Rechtmäßigkeit

Durch die Neuregelung wird weder die Finanzfunktion der Einkommensteuer durch eine Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter verdrängt noch wird durch sie die Rechtsordnung widersprüchlich. Insofern benötigt der Gesetzgeber neben seiner Kompetenz gemäß Art. 105, 106 GG keine zusätzliche Sachkompetenz[702]. Von der formellen Verfassungsmäßigkeit der Regelung ist im Übrigen auszugehen.

2.3. Materielle Rechtmäßigkeit

2.3.1. Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip

Die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind untrennbar gemischte Aufwendungen, die wesentlich privat und wesentlich beruflich/betrieblich veranlasst sind[703]. Untrennbare Mischaufwendungen sind aufgrund ihrer (wesentlichen) privaten Mitveranlassung nicht abzugsfähig, es sei denn, der Gesetzgeber legt dies gesetzlich fest. Allerdings verstößt sowohl die volle wie die fehlende Abzugsfähigkeit untrennbarer Mischaufwendungen gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, da je nachdem entweder die private oder die berufliche Mitveranlassung vernachlässigt wird. Demzufolge dient eine Pauschalierung, die die private Mitveranlassung berücksichtigend lediglich einen teilweisen Abzug

---

1,10 DM (= 0,56 Euro), können aber auch (deutlich) mehr als 2 DM (= 1,02 Euro) betragen.

[702] Vgl. dazu auch § 3, 3.4.1.

[703] Vgl. § 4, 1.2.

gestattet, grundsätzlich (als vermittelnde Lösung) einer besseren Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips und damit des Leistungsfähigkeitsprinzips[704].

Bezüglich der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale ist an dieser Stelle zu unterscheiden: Die Benutzer des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftfahrzeugs können nur einen Teil ihrer Aufwendungen geltend machen. Demnach wird hier die wesentliche private Mitveranlassung durch die Pauschale berücksichtigt und ist die Pauschale insofern mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar. Hingegen können die Steuerpflichtigen, die öffentliche Verkehrsmittel oder sonstige Fortbewegungsmöglichkeiten (Mitfahrer, Fahrradfahrer[705]) nutzen, ihre tatsächlichen Aufwendungen oder sogar höhere Beträge geltend machen. Insoweit wird die wesentliche private Mitveranlassung übergangen und gegen das objektive Nettoprinzip und damit das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen. Diese Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist gerechtfertigt, wenn der Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Intensität so gering wie möglich gehalten wird und das hinter der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale stehende Gemeinwohlinteresse das Gemeinwohlinteresse an der Durchsetzung einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit überwiegt[706]. Auf diese Weise wird einerseits verhindert, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip als grundsätzlich nachrangig begriffen wird. Andererseits wird berücksichtigt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip wie jedes andere Rechtsprinzip ein „offenes“ Prinzip ist, dessen rechtlicher Inhalt „nicht statisch festgelegt ist, sondern einem steten Wandel sozialer

---

[704] Vgl. zum Ganzen § 4, 1.1.3., insb. 1.1.3.2.

[705] Voraussetzung ist es jedoch, dass der Steuerpflichtige tatsächlich eigene Aufwendungen hat. Hat er keine, kann nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift („Aufwendungen“) die Entfernungspauschale nicht angewandt werden. Dies ist beispielsweise bei einem Fußgänger der Fall; vgl. § 4, 1.2.1.2.

[706] Vgl. § 3, 3.4.1.

Anschauungen sowie rechtlicher und ökonomischer Erkenntnisse unterworfen ist“[707].

In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass die Neuregelung die Chancengleichheit zwischen den Verkehrsträgern erhöhen soll, indem die Attraktivität öffentlicher und anderer Fortbewegungsmittel (z.B. Fahrräder) gesteigert wird. Ferner wird die Bildung von Fahrgemeinschaften gefördert und steuerlich begünstigt. Dies soll einem hohen Verkehrsaufkommen und der dadurch verursachten Umweltverschmutzung entgegenwirken. Folglich werden mit der Regelung umweltschützende und verkehrspolitische Zielsetzungen verfolgt, von denen die Allgemeinheit profitieren würde. Weiterhin soll als sozialer Komponente der höheren Belastung der Steuerpflichtigen durch gestiegene Mineralölpreise Rechnung getragen werden. Letztlich soll mit der Pauschale auch ein Beitrag zur Steuervereinfachung geleistet werden, da künftige Rechtsstreitigkeiten vermieden werden (z.B. Kosten für Abholfahrten)[708]. Auch von letzteren beiden Zielsetzungen würde ein Großteil der Bevölkerung profitieren. Somit kann insgesamt festgestellt werden, dass diese Zielsetzungen dem Gemeinwohl dienen, da mit ihrer Verfolgung ein gesamtgesellschaftlicher Nutzen herbeigeführt werden soll[709], wobei insbesondere der Umweltschutz im überragenden Interesse der Allgemeinheit steht[710]. Zu beachten ist weiterhin, dass der Gesetzgeber aus Art. 20a GG auf den Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen und aus Art. 20 Abs. 1, 28 Abs. 1 S. 1 GG auf das Sozialstaatsprinzip verpflichtet wird. An der Durchsetzung dieser verfassungsrechtlich gebotenen Zielsetzungen besteht fer-

---

[707] Lang, FS Kruse, Köln 2001, 313 (319).

[708] Zu diesen Zielsetzungen vgl. BT-Drucks. 14/4631, S. 8 und 10; BT-Drucks. 14/4435, S. 7; BT-Drucks. 14/4242, S. 5f.

[709] Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 340f. sowie § 3, 3.4.3.

[710] Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 8, Rn. 63.

ner ein derartig überragendes Gemeinwohlinteresse, dass diese „gewichtigen Gründe“ auch intensive Verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen können[711]. Aufgrund der Erfahrungen[712] mit den bisherigen Fahrtkostenpauschalen bestehen jedoch Zweifel, ob dem Gesetzgeber die Verwirklichung seines Verkehrs- und Umweltschutzkonzeptes mit der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale gelingt. Allerdings muss aufgrund der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers grundsätzlich von der Geeignetheit und damit der Gemeinwohldienlichkeit der Entfernungspauschale ausgegangen werden. Demzufolge ist auch die kontraproduktive Erhöhung des Pauschsatzes ab dem elften Entfernungskilometer zu vernachlässigen. Sollte sich im nachhinein herausstellen, dass die Entfernungspauschale nicht dem verfolgten Umweltschutz und damit Gemeinwohlzwecken dient, so kann der Gesetzgeber zwar zu einer Anpassung der Regelung verpflichtet sein[713]. Dies führt jedoch nicht dazu, dass von vornherein ausgeschlossen werden kann, dass mit der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale ein Umweltschutzkonzept verfolgt wird. Bezüglich der sozialstaatlichen Zielsetzungen ist ferner festzustellen, dass mit der teilweisen Erhöhung der Pauschsätze die Fernpendler von den für sie durch die gestiegenen Mineralölpreise besonderen Belastungen entlastet werden sollten[714]. Die Mineralölpreiserhöhungen führen aber nur dann zu einer zusätzlichen

---

[711] Vgl. § 3, 3.4.5.4.

[712] Vgl. Statistisches Bundesamt, Leben und Arbeiten in Deutschland, Mikrozensus 2000, Wiesbaden 2001, 38: Von April 1996 bis Mai 2000 hat die Zahl die Bedeutung der alleinigen PKW-Nutzung zugenommen.

[713] Vgl. BVerfG v. 14.5.1985, 1 BvR 445, 523, 700, 728/82, BVerfGE 70, 1(34); BVerfG v. 8.4.1987 - 2 BvR 909, 934, 935, 936, 938, 941, 942, 947/82 und 142/84, BVerfGE 75, 108 (162); BVerfG v. 8.6.1993 - 1 BvL 20/85, BVerfGE 89, 15 (27); BVerfG v. 18.2.1998 - 1 BVR 1318, 1484/86, BVerfGE 97, 271 (292ff.).

[714] Die Mineralölpreiserhöhungen brachten die Diskussion um die Änderung der Fahrtkostenpauschale erst in Gang. Insofern sind sie letztlich auch als Hauptgrund für die Einführung der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale zu betrachten.

Belastung, wenn man das eigene oder zur Nutzung überlassene Kraftfahrzeug benutzt. Insofern spielen die sozialen Zielsetzungen allenfalls eine geringe Rolle, wenn den Benutzern sonstiger Fortbewegungsmöglichkeiten der Abzug ihrer tatsächlichen Aufwendungen oder fiktiver Beträge gestattet wird. Allerdings werden die sozialen Zielsetzungen wieder relevant, wenn man untersucht, ob der Gesetzgeber sein Umweltschutzkonzept auch mit einer weniger intensiven Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips verwirklichen könnte. Insbesondere käme hier in Frage, für die jeweiligen Fortbewegungsmittel unterschiedliche Pauschsätze zu bestimmen, die jeweils nur einen anteiligen Abzug der Kosten gestatten. Soll zusätzlich aus Umweltschutzgründen die Attraktivität der öffentlichen Verkehrsmittel gesteigert werden, so wäre dies nur möglich, wenn die Pauschsätze für die Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftfahrzeugs (erheblich) gesenkt werden. Diese widerspräche aber gerade den sozialen Zielsetzungen des Gesetzgebers. Insofern ist unter Berücksichtigung der sozialen sowie umwelt- und verkehrspolitischen Zielsetzungen des Gesetzgebers keine weniger intensive Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips vorstellbar. Vielmehr müsste der Gesetzgeber bei starren Festhalten am Leistungsfähigkeitsprinzip auf die Umsetzung seines ebenfalls angestrebten Umweltkonzeptes verzichten. Dann wäre aber sein Gesetzgebungsspielraum unverhältnismäßig eingeschränkt, könnte die Gesetzgebung insgesamt gelähmt werden. Einem „steten Wandel“ würde das Leistungsfähigkeitsprinzip unter diesen Umständen nicht unterliegen.

Demzufolge ist festzustellen, dass das Gemeinwohlinteresse an der Entfernungspauschale das Gemeinwohlinteresse an einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit überwiegt. Ein weniger intensiver Eingriff in das Leistungsfähigkeitsprinzip kommt nicht in Betracht. Somit ist die durch die neue Entfernungspauschale teilweise verursachte Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips gerechtfertigt.

2.3.2. Prüfung als Lenkungsnorm/Subventionsnorm

Wird durch eine Lenkungsnorm in Grundrechte der Betroffenen eingegriffen, so führt dies dazu, dass der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers eingeschränkt wird[715]. Demnach ist zunächst die Frage zu klären, ob durch die beabsichtigten Gestaltungswirkungen der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale in Grundrechte der Steuerpflichtigen eingegriffen wird. Anschließend wird die Einhaltung der sonstigen Typisierungsvoraussetzungen im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG geprüft.

2.3.2.1. Gemeinwohldienlichkeit

Mit der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale werden sowohl Umweltschutzgesichtspunkte als auch soziale, verkehrspolitische und steuervereinfachende Ziele verfolgt[716]. Diese Zielsetzungen dienen dem Gemeinwohl, da durch sie ein gesamtgesellschaftlicher Nutzen herbeigeführt werden soll[717]. Insbesondere der Umweltschutz steht im überragenden Interesse der Allgemeinheit[718].

---

[715] Vgl. BVerfG v. 15.7.1998 - 1 BvR 1554/89, 963, 964/94, BVerfGE 98, 365 (385).

[716] BT-Drucks. 14/4631, S. 8 und 10; BT-Drucks. 14/4435, S. 7; BT-Drucks. 14/4242, S. 5f.

[717] Vgl. § 4, 2.3.1. sowie Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 340f.

[718] Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht^{16}, § 8, Rn. 63.

2.3.2.2. Übermaßverbot

Weiterhin muss die Entfernungspauschale verhältnismäßig sein. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass der Umweltschutz bzw. die verkehrspolitischen und sozialen Erwägungen genauso legitime Zwecke darstellen, wie die Umsetzung dieses Programms durch eine steuerliche Lenkungsnorm ein legitimes Mittel ist.

2.3.2.2.1. Geeignetheit

Von der Geeignetheit der Lenkungsnorm ist auszugehen, wenn sich bei einem Verzicht auf diese Norm Gemeinwohldefizite einstellen würden. Aufgrund der dem Gesetzgeber zustehenden Einschätzungsprärogative ist so lange eine Regelung als geeignet zur Zweckerreichung einzuschätzen, als der Gesetzgeber von der Zwecktauglichkeit der Maßnahme ausgehen darf, seine Prognose sachgerecht und vertretbar ist[719].

Die Entfernungspauschale ist als grundsätzlich geeignet zu betrachten, Steuerpflichtige dazu zu bewegen, Fahrgemeinschaften zu bilden bzw. auf andere Verkehrsmittel umzusteigen, wenn sie dadurch (höhere Beträge als) die tatsächlich entstandenen Fahrtkosten und nicht nur einen Teil derselben absetzen können. Würde man hingegen die volle Absetzbarkeit der tatsächlichen Kosten auch bei Fahrten mit dem eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens zulassen, würden keine Anreize zu einer Verhaltensänderung der Autofahrer gesetzt werden, das Verkehrsaufkommen und damit die Umweltbelastung eher noch ansteigen. Insgesamt würden sich Gemeinwohldefizite einstellen.

---

[719] Vgl. § 3, 3.4.5.1.

Somit ist die Entfernungspauschale prinzipiell geeignet, dem Umweltschutz sowie den verkehrspolitischen und sozialen Zielsetzungen zu dienen.

2.3.2.2.2. Erforderlichkeit

Als milderes, gleich wirksames Mittel kommt bei unwiderlegbaren Pauschalierungen grundsätzlich auch eine widerlegbare Pauschalierung in Frage. Demnach könnte es an der Erforderlichkeit fehlen. Eine Anknüpfung einer höheren Abzugsfähigkeit bei Nachweis einer höheren beruflichen Veranlassung scheidet allerdings aus, da bei untrennbar gemischten Aufwendungen kein Gegenbeweis einer höheren beruflichen Mitveranlassung gelingen kann[720]. Insofern könnte als milderes Mittel nur eine widerlegbare Pauschalierung in Betracht gezogen werden, die alternativ den Abzug der tatsächlichen Kosten verkehrsmittelunabhängig gestattet. Abgesehen davon, dass diese Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips rechtfertigungsbedürftig wäre[721], würde mit einer derartigen Pauschalierung kein Anreiz für eine Verhaltensänderung gesetzt werden. Zudem würden die Mitnahmeeffekte steigen, da Steuerpflichtige mit geringeren Kosten den nach den Pauschsätzen ermittelten Betrag geltend machen würden, während Steuerpflichtige mit höheren Kosten diese nachweisen würden[722]. Insofern ist eine verkehrsmittelunabhängige, widerlegbare Pauschalierung nicht als milderes, gleich wirksames Mittel gegenüber der gegenwärtigen Regelung zu betrachten. Dies gilt auch für die Festsetzung höherer Pauschsätze, die den Steuerpflichtigen bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraft-

---

[720] Vgl. § 3, 4.2.4.

[721] Vgl. § 4, 2.3.1.

[722] Vgl. § 3, 4.1.

wagens weniger belasten würden, da auch mit zunehmender Höhe der Pauschsätze der Anreiz für eine Verhaltensänderung abnimmt.

2.3.2.2.3. Verhältnismäßigkeit i.e.S.

Weiterhin müssen die durch die Entfernungspauschale verursachten Grundrechtseingriffe angemessen sein, dürfen diese nicht schwerer wiegen als die verfolgten Gemeinwohlzwecke[723]. Zu beachten ist, dass dem Gesetzgeber zur Verwirklichung der von ihm erstrebten Wirtschafts- und Sozialordnung vom Bundesverfassungsgericht ein weitgehender Gestaltungsspielraum zugestanden wird, damit der Gesetzgeber auf das freie Spiel der Kräfte Einfluss nehmen kann[724].

2.3.2.2.3.1. Verstoß gegen Art. 1 Abs. 1, 20 Abs. 1 GG

Gegen eine Pauschalierung der Fahrtkosten könnte eingewandt werden, dass dadurch in ungünstigen Konstellationen in das Existenzminimum des Steuerpflichtigen eingegriffen wird, wenn nicht die tatsächlichen Kosten angesetzt werden können. Dies soll insbesondere deshalb zu befürchten sein, weil Steuerpflichtige der unteren Einkommensschichten in weit entfernt und schlecht an das öffentliche Verkehrsnetz angeschlossenen Gegenden wohnen, so dass sie auf die Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens besonders

---

[723] Vgl. § 3, 3.4.5.3.

[724] Vgl. BVerfG v. 17.7.1974 - 1 BvR 51, 160, 285/69, 1 BvL 16, 18,26/72, BVerfGE 38, 61 (80); BVerfG v. 11.2.1992 - 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238 (244 m.w.N.).

angewiesen sind[725]. Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist die Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten in voller Höhe jedoch nicht geboten. Diese Fahrtkosten stellen weder Erwerbsaufwendungen noch unvermeidbare Privatausgaben dar[726]. Weiterhin kann in Härtefällen noch auf eine Lösung im Billigkeitswege nach §§ 163, 227 AO verwiesen werden.
Ein nicht zu rechtfertigender steuerlicher Eingriff in das persönliche Existenzminimum des Steuerpflichtigen kann in dem teilweisen Versagen der Abzugsfähigkeit wesentlich privat mitveranlasster Aufwendungen jedoch nicht gesehen werden.

2.3.2.2.3.2. Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG

Wenn durch die Entfernungspauschale Familien benachteiligt werden, wäre ein Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG gegeben, der sich in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts als besonders resistent gegenüber steuerlichen Eingriffen erwiesen hat. Demzufolge müssten unter Umständen die mit der Entfernungspauschale verfolgten Zielsetzungen zurücktreten[727].
Hier ist festzustellen, dass Familien zwar dazu gezwungen sein können, sich größere Autos zu kaufen, die auch höhere Fahrtkosten verursachen. Dies allein macht die Benutzung dieser Autos für Fahrten zur Arbeitsstätte jedoch nicht zwingend notwendig. Vielmehr kann grundsätzlich ebenso auf andere Verkehrsmittel zurückgegriffen werden. Ferner kann ebenfalls nicht zwingend davon ausgegangen werden, dass gerade im Umland wohnende Familien aufgrund

---

[725] Vgl. Jachmann, DAR 1997, 185 (190).

[726] Vgl. § 4, 1.2.

[727] Vgl. § 3, 3.1.6.

der eingeschränkten Abzugsmöglichkeit besonders benachteiligt werden und die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale den Anforderungen von Art. 6 Abs. 1 GG nicht genügt[728]. So ist zum einen zu berücksichtigen, dass nur die im Umland lebenden Familien benachteiligt werden würden, bei denen die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel unmöglich ist. Anderenfalls könnten sie bei Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel die tatsächlichen Kosten absetzen, so dass die „Benachteiligung" in ihren Händen liegt. Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass den höheren Fahrtkosten regelmäßig geringere Lebenshaltungskosten gegenüber stehen[729]. Eine grundsätzliche Berücksichtigung der vollen Fahrtkosten hätte zusätzlich zur Folge, dass arbeitsplatznah wohnende Familien aufgrund der höheren Lebenshaltungskosten gegenüber arbeitsplatzfern wohnenden Familien benachteiligt würden. Eine solche Besserstellung arbeitsplatzfern wohnender Familien kann aber insbesondere aus Umweltschutzgründen nicht gerechtfertigt sein.
Ein Eingriff in Art. 6 Abs. 1 GG ist somit nicht gegeben, auch wenn es dem Gesetzgeber obliegt, Familien mehr arbeitsplatznahen Wohnraum zur Verfügung zu stellen.

2.3.2.2.3.3. Verstoß gegen Art. 12 Abs. 1 GG

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verstoßen steuerrechtliche Regelungen dann gegen Art. 12 Abs. 1 GG, „wenn sie im engen Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufs stehen und objektiv eine berufsregeln-

---

[728] A.A.: Jachmann, DAR 1997, 185 (192f.).

[729] Vgl. Kirchhof, Stbg 1997, 193 (198).

de Tendenz erkennen lassen“[730]. Somit ist Art. 12 Abs. 1 GG auch dann verletzt, wenn die steuerrechtliche Regelung nicht unmittelbar auf die Berufsfreiheit abzielt, sondern nur in ihrer tatsächlichen Auswirkung geeignet ist, diese zu beeinträchtigen[731].

Durch die Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten wird weder die Berufsausübung unterbunden noch diese nennenswert beeinträchtigt noch eine sinnvolle Berufsausübung unmöglich gemacht. So wird die Arbeitsstätte regelmäßig auch mit öffentlichen Verkehrsmitteln in zumutbarer Art und Weise erreichbar sein, so dass eine Berufsausübung auch bei Verzicht auf die Benutzung des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Autos möglich bleibt, wenn man die höheren tatsächlichen Kosten nicht allein tragen will. Selbst wenn aufgrund der Arbeitszeiten oder der schlechten Verbindungen auf den Einsatz eines Autos nicht verzichtet werden könnte, so ist zu berücksichtigen, dass die Fahrtkosten als untrennbar gemischte Aufwendungen auch in voller Höhe vom Abzug ausgeschlossen werden könnten[732], der Steuerpflichtige somit ohnehin nicht die volle steuerliche Abzugsfähigkeit verlangen kann[733]. Dann kann aber umgekehrt durch das Versagen der vollen Abzugsfähigkeit auch nicht in unverhältnismäßiger Weise in die Berufsfreiheit der Betroffenen eingegriffen werden.

Damit ist weder objektiv eine berufsregelnde Tendenz der Regelung erkennbar noch steht diese im engen Zusammenhang mit der Berufsausübung. Demzufolge fehlt es an einem Eingriff in Art. 12 Abs. 1 GG.

---

[730] BVerfG v. 11.10.1977 - 1 BvR 343/73, 83/74, 183 und 428/75, BVerfGE 47, 1 (21); BVerfG v. 29.11.1989 - 1 BvR 1402, 1528/87, BVerfGE 81, 108 (121); FG Baden-Württemberg. v. 19.11.1996 - 6 K 238/95, EFG 1997, 728 (732).

[731] BVerfG v. 11.10.1977 - 1 BvR 343/73, 83/74, 183 und 428/75, BVerfGE 47, 1 (21); BVerfG v. 29.11.1989 - 1 BvR 1402, 1528/87, BVerfGE 81, 108 (121); FG Baden-Württemberg. v. 19.11.1996 - 6 K 238/95, EFG 1997, 728 (732).

[732] Vgl. § 4, 1.1.3.

[733] Vgl. auch FG Baden-Württemberg. v. 19.11.1996 - 6 K 238/95, EFG 1997, 728 (732).

2.3.2.2.3.4. Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG

Da bei (alleiniger[734]) Benutzung des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens höhere Kosten anfallen könnten, als letztlich abgesetzt werden können, ist ein mittelbarer Eingriff in das Vermögen (den Eigentumsbestand) gegeben, wenn die fehlende Absetzungsmöglichkeit Einfluss auf die Höhe der Steuerschuld des Betroffenen hat. Des Weiteren könnte auch in die Nutzungsmöglichkeit des Eigentums eingegriffen werden, indem durch die ungünstigen Absetzungsmöglichkeiten der selbst zu tragende Anteil der Kosten steigt und man mittelbar zur Nutzung anderer Transportmittel gezwungen werden könnte. Ein solcher mittelbarer Eingriff wäre dem Gesetzgeber auch zurechenbar, da mit der Neuregelung eine derartige Verhaltensänderung gerade bezweckt ist. Diese Eingriffe überschreiten zudem eine gewisse Intensitätsschwelle und führen zu einer spürbaren Beeinträchtigung[735]. So liegen die für jeden zurückgelegten Kilometer zu veranschlagenden tatsächlichen Kosten für die Benutzung des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens mehr oder minder deutlich über den pro Entfernungskilometer absetzbaren Beträgen[736], so dass die tatsächlichen jährlichen Fahrtkosten den abzugsfähigen Betrag mehr oder minder deutlich übersteigen. Die mögliche Höhe des nicht abzugsfähigen Teils der tatsächlichen Fahrtkosten ist zudem im Hinblick darauf zu beurteilen, dass der Gesetzgeber bei der Benutzung des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens

---

[734] Wenn z.B. berufstätige Ehepartner eine Fahrgemeinschaft bilden, könnten je nach gewähltem Autotyp und Entfernung zur Arbeitsstätte zusammen auch die tatsächlichen Kosten bzw. ein höherer Betrag abzugsfähig sein. Dies gilt ebenso für Fahrgemeinschaften bei entsprechender Kostenteilung oder wenn regelmäßig wechselnd auch die jeweiligen Autos der Mitfahrer benutzt werden. Zu den durchschnittlich zu veranschlagenden Kosten pro Kilometer vgl. ADACmotorwelt, Heft 4/2001, 34ff.

[735] Vgl. dazu § 3, 3.1.2.1. bis 3.1.2.3.

[736] Vgl. ADACmotorwelt, Heft 4/2001, 34ff.

auch den Abzug eines höheren Betrages als 5.112 Euro (10.000 DM) zulässt. Letztlich ist demnach durch das Versagen der vollen Abzugsfähigkeit ein nicht unerheblicher (spürbarer) Teil der angefallenen Kosten aus dem bereits versteuerten Einkommen zu zahlen. Kann der Betroffene aufgrund des selbst zu tragenden Eigenanteils der Fahrtkosten seinen eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagen nicht im gewünschten Umfang für Fahrten zur Arbeits-/Betriebsstätte nutzen, so ist darüber hinaus auch hierin ein spürbarer Eingriff zu sehen.

Diese (möglichen) Eingriffe in Art. 14 Abs. 1 GG sind gerechtfertigt. So ist zum einen zu berücksichtigen, dass kein verfassungsrechtlicher Anspruch auf die steuerrechtliche Berücksichtigung untrennbar gemischter Aufwendungen besteht, die auch wesentlich privat veranlasst sind[737]. Auch wenn die durch die Entfernungspauschale eröffnete pauschal begrenzte Abzugsmöglichkeit der Fahrtkosten einer besseren Durchsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips dient, könnte der Abzug ebenso in voller Höhe versagt werden[738]. Zudem ist zu berücksichtigen, dass Eingriffe in Grundrechte der Betroffenen durch steuerrechtliche Regelungen grundsätzlich gerechtfertigt sind, wenn diese einer besseren Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips dienen. Zum anderen ist festzustellen, dass der Betroffene bei Eingriffen in das Vermögen die Wahl hat, welcher Eigentumsgegenstand letztlich betroffen wird, insofern ein weniger intensiver Eingriff gegeben ist, als wenn unmittelbar in eine bestimmte vermögenswerte, durch Art. 14 Abs. 1 GG geschützte, Position eingegriffen wird. Weiterhin geht die Erweiterung des Schutzbereichs des Art. 14 Abs. 1 GG auf das Vermö-

---

[737] Vgl. § 4, 1.1.3. Siehe auch FG Baden-Württemberg. v. 19.11.1996 - 6 K 238/95, EFG 1997, 728 (732) zur Verfassungsmäßigkeit der beschränkten Abzugsmöglichkeit der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer.

[738] Vgl. § 4, 1.1.3.2.

gen als solches auch mit einer Verringerung der Schutzintensität einher[739], so dass an die Rechtfertigung von Eingriffen generell geringere Anforderungen gestellt werden können. Schließlich werden mit der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale im überragenden Interesse der Allgemeinheit stehende Umweltschutzgesichtspunkte verfolgt, wobei der Umweltschutz nach Art. 20a GG eine Staatszielbestimmung darstellt. Da bereits eine steuerrechtliche Regelung, die das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbricht und in Grundrechte des Einzelnen eingreift bzw. intensive Eingriffe durch den mit der Neuregelung der Fahrtkosten verfolgten Umweltschutz gerechtfertigt sind (sein können)[740], ist dies erst recht für den Fall anzunehmen, dass die Pauschalierung (zumindest teilweise) dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht[741].
Folglich kann kein ungerechtfertigter Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG festgestellt werden.

2.3.2.2.3.5. Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1 GG

Lehnt man die Eröffnung des Schutzbereichs des Art. 14 Abs. 1 GG durch einen steuerlichen Eingriff in das Vermögen ab, so ist auf Art. 2 Abs. 1 GG als Auffangtatbestand einzugehen, nach dem auch die allgemeine Handlungsfreiheit geschützt ist[742].

---

[739] Vgl. dazu Fn. 108.

[740] Zum Umweltschutz im Einkommensteuerrecht vgl. § 3, 3.4.6., zur Vereinbarkeit der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip § 3, 2.3.1.

[741] Vgl. § 4, 2.3.1.

[742] Vgl. dazu insgesamt § 3, 3.1.4.

Der Eingriff ist jedoch auch hier gerechtfertigt. Zur Begründung kann Bezug auf die zur Rechtfertigung des angenommenen Eingriffs in das Vermögen angeführten Gründe genommen werden[743], da selbst dann, wenn man bei Eingriffen in das Vermögen von einer geringeren Schutzintensität ausgeht, dieser durch Art. 14 Abs. 1 GG gewährte Schutz immer noch über den des Art. 2 Abs. 1 GG hinausgeht[744].

2.3.2.3.3.6. Unangemessene Steuervergünstigung

Da durch die Entfernungspauschale die Pauschsätze verkehrsmittelunabhängig anzusetzen sind, können auch höhere als die tatsächlichen Kosten zum Abzug gebracht werden, so dass insofern eine Steuervergünstigung gegeben ist[745]. Eine solche Steuervergünstigung kann unangemessen sein, wenn der Vergünstigungsvorteil zu hoch angesetzt wird oder bezogen auf den Zweck einen zu großen Kreis erfasst und ein solches Vorgehen des Gesetzgebers nicht durch die verfolgten Gemeinwohlzwecke gerechtfertigt ist[746].
Benutzt der Steuerpflichtige beispielsweise ein Fahrrad oder wird eine Fahrgemeinschaft gebildet, können die tatsächlichen Kosten mehr oder minder deutlich geringer sein als die absetzbaren Beträge, sind die Pauschsätze der Entfernungspauschale deutlich zu hoch angesetzt[747]. Da zudem auch die Benutzer der meis-

---

[743] Vgl. § 4, 3.3.3.3.

[744] Vgl. Rodi, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, München 1994, 96.

[745] Entstehen keine Aufwendungen (Fußgänger), kann nach der hier vertretenen Auffassung die Entfernungspauschale nicht geltend gemacht werden; vgl. § 4, 1.2.1.2.

[746] Vgl. dazu Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 345.

[747] Dieses Ergebnis ist jedoch im Hinblick auf den Arbeitnehmer-Freibetrag nach § 9a S. 1 Nr. 1 EStG von 1.044 Euro (2.000 DM), den die Steuerpflichtigen ohnehin geltend machen

ten öffentlichen Verkehrsmittel steuerlich begünstigt werden, könnte auch der Kreis der Begünstigten zu groß gezogen sein.

Hier kann allerdings von der Angemessenheit der Regelung ausgegangen werden. So werden nur die Steuerpflichtigen begünstigt, die im Einklang mit den Umweltschutzkonzept des Gesetzgebers auf umweltschonendere Fortbewegungsmöglichkeiten zurückgreifen. Daher ist das Vorgehen des Gesetzgebers durch den im überragenden Interesse der Allgemeinheit stehenden Umweltschutz gerechtfertigt[748].

2.3.2.2.4. Zwischenergebnis

Dementsprechend greift die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale in angemessener Weise in die Freiheitsrechte der Betroffenen ein, ist insofern von der Verfassungsmäßigkeit der Gestaltungswirkungen auszugehen.

---

können, zu relativieren. Sollte dieser nur durch die abziehbaren Fahrtkosten ausgeschöpft werden, so müsste der Arbeitnehmer bei veranschlagten 220 Arbeitstagen in etwas weniger als 13 Kilometern Entfernung zur Arbeitsstätte wohnen (220 Arbeitstage liegen beispielsweise auch den Berechnungen der Petersberger Steuervorschläge zugrunde; vgl. BMF Heft 61, Bonn 1997, 62). Tatsächlich wird jedoch die Wahrscheinlichkeit der Benutzung anderer Verkehrsmittel mit der Entfernung zur Arbeitsstätte zunehmen. Zudem wohnen nur 4% der Erwerbstätigen am Arbeitsplatz und weitere 51% in einer Entfernung von bis zu 10 Kilometern, so dass der Kreis der eventuell unangemessen Begünstigten eher gering einzuschätzen ist; vgl. Statistisches Bundesamt, Leben und Arbeiten in Deutschland, Mikrozensus 2000, Wiesbaden 2001, 39.

[748] Vgl. auch § 4, 2.3.1. und Tipke/Lang, Steuerrecht[16], § 8, Rn. 63.

2.3.2.3. Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG

2.3.2.3.1. Benachteiligung einer verhältnismäßig kleinen Zahl

Eine Pauschalierung kann aus Praktikabilitätsgründen gerechtfertigt sein, wenn durch sie nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen benachteiligt wird, so dass es nur zu einzelnen Härtefällen kommt[749].

Auch wenn die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale der Praktikabilität und der Steuervereinfachung dient, so ist festzustellen, dass durch die Anwendung der Regelung die Benutzer des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens im Gegensatz zu den Benutzern anderer Verkehrsmittel nur einen Teil ihrer tatsächlichen Fahrtkosten absetzen können, also ungleich behandelt werden. Aufgrund der Motorisierung der deutschen erwerbstätigen Bevölkerung, von der ein Großteil den eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagen für Fahrten zur Arbeitsstätte benutzt[750], ist zudem davon auszugehen, dass weder nur eine verhältnismäßig kleine Anzahl von Betroffenen ungleich behandelt wird noch nur einzelne Härtefälle festzustellen sein werden.

Somit ist nicht bereits aus diesem Grund die verkehrsmittelunabhängige Pauschalierung der Fahrtkosten gerechtfertigt.

---

[749] Vgl. dazu § 3, 3.2.2.1.

[750] Nach Angaben des Statistischen Bundesamtes, Pressemitteilung vom 19.4.2001 sowie Leben und Arbeiten in Deutschland, Mikrozensus 2000, Wiesbaden 2001, 38f., fahren circa 64% der Erwerbstätigen mit dem PKW zur Arbeit (1991: 57%), von denen lediglich 5% Mitfahrer sind. Ab einer Entfernung von 10 Kilometern steigt der Prozentsatz sogar auf 82% (1991: 76%).

2.3.2.3.2. Geringfügige Ungleichbehandlungen

Eine Rechtfertigung allein aufgrund von Praktikabilitätserwägungen kommt darüber hinaus auch dann in Betracht, wenn die verursachten Ungleichbehandlungen von geringer Intensität sind[751].

Die tatsächlichen Fahrtkosten bei Benutzung des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens können pro gefahrenen Kilometer bereits das Dreifache und die Fahrtkosten demnach insgesamt das Sechsfache des nach der Entfernungspauschale zu ermittelnden Betrages betragen[752]. Beachtet man zusätzlich, dass bei Benutzung anderer Verkehrsmittel zumindest die tatsächlichen Kosten[753], aber auch höhere Beträge abgesetzt werden können, so kann im Vergleich dieser Personengruppen nicht von Ungleichbehandlungen von insgesamt nur geringer Intensität gesprochen werden.

Folglich ist die Pauschalierung der Fahrtkosten auch hier nicht allein mit Hinweis auf Praktikabilitätserwägungen gerechtfertigt, da durch die Pauschalierung nicht nur geringfügige Ungleichbehandlungen verursacht werden.

2.3.2.3.3. Festsetzung realitätsgerechter Grenzen

Somit stellt sich die Frage, ob die Pauschsätze realitätsgerecht festgesetzt wurden. Die Festsetzung realitätsgerechter Grenzen[754] begegnet bei der Pauschalie-

---

[751] Vgl. dazu § 3, 3.2.2.2.

[752] Vgl. ADACmotorwelt, Heft 4/2001, 34ff.

[753] Bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können nach § 9 Abs. 2 S. 2 EStG auch die Pauschsätze übersteigende Beträge abgesetzt werden.

[754] Vgl. dazu § 3, 3.2.2.3.

rung der Fahrtkosten zwei Problemen. Zum einen hängt die Höhe der tatsächlichen Kosten von dem gewählten Verkehrsmittel ab, wobei zwischen den einzelnen Verkehrsmitteln, wie z.B. dem Rad oder dem Auto, deutliche Kostenunterschiede bestehen. Zudem gibt es auch innerhalb der einzelnen Verkehrsmittel Unterschiede, hängen dort die tatsächlichen Kosten vom gewählten Fahrzeugtyp oder beispielsweise den unterschiedlichen Tarifen im Bereich des öffentlichen Nahverkehrs ab. Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass die Fahrtkosten untrennbare gemischte Aufwendungen sind[755]. Bei diesen ist jedoch der Anteil der beruflichen Veranlassung nicht genau zu bestimmen, so dass keine realitätsgerechten Grenzen festgestellt werden können[756]. Somit ist dem Gesetzgeber bei der Festsetzung der Pauschsätze für die Fahrtkosten ein großer Gestaltungsspielraum zuzugestehen, wobei in Kauf zu nehmen ist, dass in der Mehrzahl der Fälle die tatsächlichen Kosten höher oder niedriger sind, so lange die durch Pauschalierung verursachten Ungleichheiten noch in einem „rechten Verhältnis“ zu den Vorteilen der Regelung stehen[757].

2.3.2.3.4. „Rechtes Verhältnis“

Die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale ist als rechtmäßig zu beurteilen, wenn die mit der Pauschalierung verfolgten Zielsetzungen, die erstrebten Vorteile, in einem „rechten Verhältnis“ zu den verursachten Ungleichbehandlungen stehen. Zur Beantwortung dieser Frage ist gemäß der „neuen For-

---

[755] Vgl. § 4, 1.2.

[756] Vgl. § 3, 4.1.4. und 4.2.4.

[757] Zu dieser Verlagerung der Prüfung vgl. auch Osterloh, StuW 1991, 342 (352f.).

mel“[758] im Rahmen einer Abwägung zu klären, ob zwischen den vergleichbaren Gruppen der Benutzer des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und den Benutzern anderer Verkehrsmittel für diese Fahrten Unterschiede von solchem Gewicht und solcher Art bestehen, dass sie eine Ungleichbehandlung rechtfertigen. Diese Prüfung entspricht einer Prüfung der Verhältnismäßigkeit mit Ausnahme der Erforderlichkeit[759].

Hierbei ist zu berücksichtigen, dass der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers umso größer ist je mehr sich die Betroffenen durch eigenes Verhalten auf die Regelung einstellen können. Dagegen ist die Gestaltungsfreiheit eingeschränkt, wenn verfassungsrechtlich gewährleistete Freiheiten beeinträchtigt sind oder der Einzelne durch sein Verhalten keinen Einfluss auf die (nachteiligen) Folgen nehmen kann[760]. Hier kann der Einzelne durch sein eigenes (geändertes) Verhalten regelmäßig einer Ungleichbehandlung entgehen, ist insofern von einem erweiterten Gestaltungsspielraum auszugehen. Auch die Tatsache, dass es sich bei der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale (zumindest teilweise) um eine Begünstigung handelt, weist auf einen erweiterten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers hin[761]. Der Eingriff in das durch Art. 14 Abs. 1 GG geschützte Vermögen führt hingegen zu einer Einschränkung des Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers, auch wenn die Erweiterung des Schutzbereichs mit einer Ver-

---

[758] Siehe dazu die Nachweise in § 3, 1. (Fn. 51 - 56).

[759] Vgl. § 3, 3.2.2.4.

[760] Vgl. BVerfG v. 7.10.1980 – 1 BvL 50, 89/79, 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72 (89); BVerfG v. 30.5.1990 - 1 BvL 2/83, 9, 10/84, 3/85, 11,12/89 u.a., BVerfGE 82, 126 (146); BVerfG v. 2.12.1992 – 1 BvR 296/88, BVerfGE 88, 5 (12) sowie Kannengießer, in Schmidt/Bleibtreu, GG[9], Art. 3, Rn. 16a.

[761] Vgl. § 3, 1. und § 4, 2.1.

ringerung der Schutzintensität einher geht[762].

Entsprechend der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist es für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale hingegen ohne Einfluss, ob der Gesetzgeber die einfachste[763], gerechteste, vernünftigste und zweckmäßigste Lösung getroffen hat. Die Untersuchung reduziert sich daher auf die Überprüfung der Einhaltung der „äußeren Grenzen", d.h., ob der Gesetzgeber gewichtige Gründe für die Ungleichbehandlung verschiedener vergleichbarer Gruppen von Normadressaten hat[764]. Da ferner von der Geeignetheit der Regelung zur Erzielung von Einnahmen sowie der Erreichung der beabsichtigten Zielsetzungen auszugehen ist, ist nur noch die Angemessenheitsprüfung durchzuführen[765].

2.3.2.3.4.1. Angemessenheit der Pauschalierung

Das Bundesverfassungsgericht hat bereits 1969 entschieden, dass eine Pauschalierung der Fahrtkosten grundsätzlich verfassungsgemäß ist, eine solche aus umweltpolitischen und verkehrstechnischen Erwägungen gerechtfertigt sein kann[766]. Weiterhin ist bereits festgestellt worden, dass mit der Entfernungspau-

---

[762] Vgl. Fn. 108.

[763] Die einfachste Lösung ist es sicherlich, die Fahrtkosten als untrennbar gemischte Aufwendungen, die auch wesentlich privat veranlasst sind, vom Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten generell auszuschließen. Zu diesem Ergebnis gelangt man ebenso, wenn man eine Zuordnung der Fahrtkosten zu den Privatausgaben vornimmt.

[764] Vgl. BVerfG v. 2.10.1969 - 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58 (67); BVerfG v. 28.1.1970 - 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375 (390); BVerfG v. 8.10.1991 - 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (359).

[765] Vgl. § 3, 3.2.2.4.

[766] BVerfG v. 2.10.1969 - 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58 (64ff.).

schale zwar das Leistungsfähigkeitsprinzip teilweise durchbrochen wird, diese Durchbrechung jedoch gerechtfertigt ist. Soweit die Fahrtkosten als untrennbare gemischte Aufwendungen nur teilweise abzugsfähig sind, steht dies sogar im Einklang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip[767]. Demzufolge können sich Steuerpflichtige nicht darauf berufen, dass sie durch die pauschal beschränkte Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten gegenüber anderen Steuerpflichtigen ungleich behandelt werden, die leistungsfähigkeitsmindernde Aufwendungen in voller Höhe steuerlich geltend machen können. Ferner ist keine unangemessene, ungleiche Behandlung zwischen arbeitsplatzfern wohnenden Steuerpflichtigen und arbeitsplatznah wohnenden Steuerpflichtigen feststellbar, da sich die durch die verminderte Abziehbarkeit der Fahrtkosten entstandenen Nachteile durch die gegenläufigen Kostenvorteile bei Miet- und Grundstückspreisen (weitgehend) ausgleichen werden[768]. Zumindest sind insofern keine gewichtigen Gründe erkennbar, die eine Ungleichbehandlung dieser vergleichbaren Gruppen gebieten. Vielmehr spricht die Tatsache, dass auch die Anpassung der Raumstruktur an die Umweltknappheit ein wichtiges Ziel der Umweltpolitik sein sollte[769], hier für eine Pauschalierung der Fahrtkosten. Nur so lassen sich die Kostenunterschiede verringern bzw. zu Gunsten der arbeitsplatznah wohnenden Steuerpflichtigen verschieben, um so sowohl die umweltschädlichen (langen) Fahrten zu reduzieren als auch einer Zersiedlung der Landschaft entgegenzuwirken.

---

[767] Vgl. § 4, 2.3.1.

[768] Vgl. Kirchhof, Stbg 1997, 193 (198). Zudem weist Kirchhof, aaO, darauf hin, dass dann, wenn das Gesetz auf eine Abziehbarkeit verzichten und das entsprechende Mehraufkommen im Steuersatz berücksichtigen würde, alle in der Freiheit ihrer Disposition über Wohnort und Verkehrsmittel gleichgestellt wären; vgl. auch Kirchhof u.a., Karlsruher Entwurf zur Reform des Steuergesetzes, Heidelberg 2001, 30. Nach BT-Drucks. 13/2354, S.13, sind die Bruttokaltmieten in Städten über 500.000 Einwohnern um 44 Prozent höher als in Gemeinden unter 20.000 Einwohnern. Im Hinblick auf diese Zahlen sind höhere Mobilitätskosten für Fernpendler angemessen.

[769] Vgl. Franke, StuW 1990, 217 (225f.).

Hinzu treten Praktikabilitätserwägungen, da der Gesetzgeber gerade im Steuerrecht zur Bewältigung des Massenverfahrens typisieren muss[770]. Für Typisierungen bieten sich insbesondere die Sachverhalte an, die einerseits in ähnlicher Art und Weise häufig auftreten, die aber trotzdem zur Ermittlung der genauen Umstände einen (unverhältnismäßig) hohen Verwaltungsaufwand erforderlich machen, wie es bei den Fahrtkosten der Fall ist. Hier werden durch eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale Streitigkeiten zwischen der Verwaltung und Steuerpflichtigen grundsätzlich vermieden, wenn die Verwaltung davon ausgeht, dass der Steuerpflichtige ein anderes als das angegebene Verkehrsmittel benutzt hat[771]. So wird durch die Entfernungspauschale insgesamt ein Vereinfachungseffekt erzielt, wenn der Steuerpflichtige nicht Flugkosten oder gemäß § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2, 3, Abs. 2 S. 2 EStG höhere tatsächliche Kosten geltend macht. Letztlich begründete die bisherige Regelung über die Absetzbarkeit der Fahrtkosten auch „eine erhebliche Erklärungslast für den Arbeitnehmer, einen beachtlichen Verwaltungsaufwand und außerdem rechtsstaatlich bedenkliche Möglichkeiten der Steuerhinterziehung“[772], so dass auch aus diesen Gründen eine Neuregelung geboten war.

Da mit der neuen Entfernungspauschale jedoch keine Senkung der Pauschsätze einhergeht, die insbesondere durch das durch den Umweltschutz vorgegebene Ziel der Anpassung der Raumstruktur an die Umweltknappheit[773] geboten wäre, könnte die Neuregelung unter Lenkungsgesichtspunkten „untermäßig“ sein[774]. Allerdings ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass eine Senkung der

---

[770] Vgl. dazu § 3, 1.

[771] Vgl. auch Thomas, DStZ 1997, 617 (619).

[772] Kirchhof, Stbg 1997, 193 (198).

[773] Vgl. Franke, StuW 1990, 217 (225f.).

[774] Vgl. Gawel, StuW 2001, 26 (26).

Pauschsätze mit einer Entsiedelung entlegener, strukturschwacher Gebiete einhergehen könnte, was der Gesetzgeber mit der Pauschalierung der Fahrtkosten bisher gerade nicht bezweckt hat[775]. Außerdem sollte als sozialer Zweck auch die höhere Belastung der Steuerpflichtigen aufgrund der gestiegenen Treibstoffkosten abgefedert werden. Insofern sind diese gegensätzlichen Positionen in Ausgleich zu bringen. Durch die verkehrsmittelunabhängige Abzugsmöglichkeit werden grundsätzlich geeignete Anreize gesetzt, sich zumindest in der Nähe leistungsfähiger öffentlicher Verkehrsnetze niederzulassen, deren Benutzung unter Verzicht auf die Kraftwagenbenutzung im Einklang mit dem Umweltschutz steht[776]. Der Zersiedelung der Landschaft wird als Nebeneffekt des Schutzes entlegener Gebiete jedoch wenig entgegengewirkt, wird ein Umzug in die Nähe des Arbeitsplatzes allenfalls mit weiter steigenden Benzinpreisen attraktiver werden, wenn diese Mehrkosten nicht wiederum durch Anheben der Pauschsätze ausgeglichen werden. Als „untermäßig“ ist dieses verwirklichte Umweltschutzkonzept im Hinblick auf die genannten entgegenstehenden Gründe jedoch (noch) nicht zu qualifizieren. Demzufolge ist festzustellen, dass die Pauschalierung der Fahrtkosten grundsätzlich rechtmäßig ist[777].

Weiter ist zu klären, ob § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG durch Einzelregelungen gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Eine Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen

---

[775] Vgl. „Petersberger Steuervorschläge“, BMF, Heft 61, Bonn 1997, 22 = NJW 1997, Beilage 13/1997, 1 (8).

[776] Vgl. zur besseren Umweltverträglichkeit öffentlicher Verkehrsmittel im Vergleich zu privaten Kraftwagen auch VCD, Bus, Bahn und PKW im Umweltvergleich, Bonn 2001, 8ff. m.w.N. Ob dieses Konzept insgesamt erfolgversprechend ist, kann aufgrund der bisherigen Erfahrungen mit den diversen Fahrtkostenpauschalierungen bezweifelt werden. Insbesondere erscheint es kontraproduktiv, Mineralölpreiserhöhungen jeweils durch Anheben der Pauschsätze auszugleichen (vgl. § 4, 1.2.1.2.), so dass sich für Autofahrer unter dem Strich nichts ändert. Vgl. auch Statistisches Bundesamt, Leben und Arbeiten in Deutschland, Mikrozensus 2000, Wiesbaden 2001, 38: Von April 1996 bis Mai 2000 hat die Zahl die Bedeutung der alleinigen PKW-Nutzung zugenommen.

[777] Kirchhof, Stbg 1997, 193 (198).

mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gegenüber Steuerpflichtigen mit anderen Einkünften ist aufgrund der §§ 9 Abs. 3, 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 S. 2 EStG, die die Regelungen über die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale für entsprechend anwendbar erklären, nicht gegeben. Ferner ist eine Ungleichbehandlung der Benutzer des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens untereinander gerechtfertigt, die je nach gewähltem Fahrzeugtyp einen unterschiedlich hohen Anteil der Fahrtkosten zu tragen haben. So fällt die Fahrzeugwahl zum einen in den privaten Bereich, wäre zum anderen ansonsten eine Typisierung mangels Vielzahl möglicher Fahrzeugtypen unmöglich, zumindest aufgrund der dann notwendigen Differenzierungen nicht mehr steuervereinfachend[778].

2.3.2.3.4.1.1. Ungleichbehandlung der Benutzer des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens

Durch die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale werden die Benutzer des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens gegenüber Benutzern anderer Verkehrsmittel ungleich behandelt, weil diese nur einen Teil ihrer tatsächlichen Aufwendungen ansetzen können, wenn man entsprechend der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bei Benutzung eines Kraftwagens auch die anteiligen fixen Kosten als abzugsfähig betrachtet[779]. Mit dieser Regelung

---

[778] Schilt, FR 1981, 560 (562), hält den Verzicht auf Abstufungen hingegen für verfassungsrechtlich bedenklich. Zu beachten ist jedoch, dass er die Fahrtkosten den Erwerbsaufwendungen, nicht den untrennbar gemischten Aufwendungen zuordnet.

[779] Vgl. BFH v. 9.10.1953 – IV 526/52, BStBl III 1953, 337 (338) = BFHE 58, 120; BFH v. 14.10.1954 – IV 352/53, BStBl III 1954, 358 (358) = BFHE 29, 383; BFH v. 3.3.1955 – IV 453/53, BStBl III 1955, 104 (106) = BFHE 60, 268. Beschränkt man hingegen auch bei Benutzung des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens die Abzugsfähigkeit auf die variablen Kosten, so kann bei sparsamen Wagen auch die Entfernungspauschale

werden insbesondere umweltpolitische und verkehrstechnische Ziele verfolgt. So soll einerseits die Zahl der Autofahrer sinken, andererseits der Zersiedelung der Landschaft entgegengewirkt werden. Zudem wird dadurch, dass die Entfernungspauschale verkehrsmittelunabhängig anzusetzen ist, auch ein Vereinfachungseffekt erzielt, da die Verwaltung nun im Einzelfall nicht nachprüfen muss, auf welche Art und Weise der Steuerpflichtige seine Arbeitsstätte erreicht hat[780]. Problematisch erscheint es jedoch, dass das Wohnen in räumlicher Distanz zur Arbeitsstätte gefördert wird, wenn Steuerpflichtige bei Benutzung kostengünstiger öffentlicher Verkehrsmittel höhere Fahrtkosten geltend machen können. Insofern wird ein Ziel des Umweltschutzkonzeptes verfehlt. Allerdings wird in diesem Fall zumindest auf die (alleinige) Nutzung eines Kraftwagens verzichtet und somit das andere Ziel erreicht, wenn das Wohnen in einer derartigen Distanz schon nicht zu vermeiden ist oder vermieden werden soll. Demnach kann zur Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung auch der Umweltschutz herangezogen werden[781] und sprechen folglich gewichtige Gründe für die ungleiche Berücksichtigung der Fahrtkosten je nach gewähltem Verkehrsmittel. Dass der Gesetzgeber mit einer derartigen Regelung seinen Gestaltungsspielraum verlassen hat, ist zumindest nicht erkennbar.

Demzufolge ist insofern kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG festzustellen.

---

kostendeckend sein. Ein solcher Ausschluss der Abzugsfähigkeit der fixen Kosten könnte aufgrund der Tatsache, dass die Mehrzahl der Arbeitnehmerhaushalte über einen Kraftwagen verfügt und der Freizeitverkehr beim motorisierten Individualverkehr den 50-Prozent-Anteil überschreitet, als durchaus angemessen betrachtet werden. Siehe dazu Mäding, Difu-Berichte 4/2000, 2 (2); SZ vom 30.9.2000, S. 8. Bei einem VW Golf 2.0 belaufen sich zum Vergleich beispielsweise nach der Auswertung der ADACmotorwelt, Heft 4/2001, 34ff., die variablen (Betriebs-) Kosten auf 0,20 DM pro gefahrenen Kilometer, so dass nach dieser Auffassung von einer Ungleichbehandlung kaum gesprochen werden kann.

[780] Etwas anderes gilt, falls der Steuerpflichtige Flugkosten oder nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 HS 2 EStG oder § 9 Abs. 2 S. 2 EStG einen höheren Betrag als 5.112 Euro (10.000 DM) oder höhere tatsächliche Kosten pro Entfernungskilometer geltend macht. Vgl. von Beckerath, in Kirchhof, EStG^2, § 9, Rn. 164; Offerhaus, DAR 2000, 448 (449).

2.3.2.3.4.1.2 Rechtmäßigkeit unterschiedlicher Pauschsätze für die ersten zehn und die darüber hinausgehenden Entfernungskilometer

Die unterschiedlich hohe Abzugsfähigkeit für die ersten zehn Entfernungskilometer und die weiteren Entfernungskilometern erscheint fragwürdig. Diese unterschiedlichen Pauschsätze sind nicht durch umweltpolitische oder verkehrstechnische Erwägungen gerechtfertigt. Vielmehr stehen diese Erwägungen einer solchen Regelung entgegen[782]. So ist zwar zum einen auch ein Pauschsatz von 0,40 Euro (0,80 DM) pro Entfernungskilometer bei der Benutzung eines Kraftwagens regelmäßig nicht kostendeckend, so dass das Umsteigen auf ein anderes Verkehrsmittel oder die Bildung von Fahrgemeinschaften weiterhin steuerlich attraktiv bleibt. Zum anderen wird jedoch kein Anreiz gesetzt, lange Anfahrten zur Arbeitsstätte durch Umzug generell zu vermeiden, da den höheren Kosten für Miete, den Lebensunterhalt etc., kein entsprechend hoher eigener Fahrtkostenaufwand gegenüber steht. Insofern wirkt die Entfernungspauschale eher wie eine „Zersiedelungsprämie“[783]. Somit besteht die Gefahr, dass eine umweltpolitische Wirkung der Regelung verpufft, wenn gerade den Fernpendlern eine besondere Steuervergünstigung gewährt wird. Insbesondere wird übersehen, dass auch die Anpassung der Raumstruktur an die Umweltknappheit ein wichtiges Ziel der Umweltpolitik sein sollte[784].

---

[781] Vgl. aber auch Friauf, VDStJG 21, 85 (90f.).

[782] Vgl. auch Pasch/Höreth/Renn, DStZ 2001, 305 (306).

[783] Vgl. Runde, zitiert von Mäding, Difu-Berichte 4/2000, 2 (2); Umweltbundesamt, zitiert in der SZ v. 9.9.2000, S. 8; VCD-Pressemitteilungen vom 18.9.1999 und 25.9.1999.

[784] Vgl. Franke, StuW 1990, 217 (225f.); Mäding, Difu-Berichte 4/2000, 2 (2). Aus diesen Gründen stellt sich die Frage, ob der Vorschlag der Bundestagsfraktion Bündnis 90/Die Grünen vom 24.11.2000, Pressemitteilung 0736/2000, nicht die bessere Lösung gewesen wäre, nach dem für die ersten 25 Entfernungskilometer jeweils ein Pauschsatz von 0,80 DM (= 0,40 Euro) und danach ein Pauschsatz von 0,70 DM (= 0,36 Euro).gelten sollte.

Dementsprechend dient der erhöhte Pauschsatz dazu, der Entsiedelung entlegener Gebiete entgegenzuwirken[785]. Ferner soll die soziale Komponente stärker greifen, da mit zunehmender Entfernung die Belastung durch die hohen (variablen) Treibstoffkosten ansteigt, was nicht geleugnet werden kann. Mit höheren Fixkosten lässt sich diese Besserstellung der Fernpendler umgekehrt auch kaum rechtfertigen, da die fixen Kosten sich bei längeren Strecken auf mehr Kilometer verteilen, was den gefahrenen Kilometer objektiv billiger, nicht (was man aufgrund der Neuregelung annehmen könnte) teurer macht[786]. Zu berücksichtigen ist weiterhin, dass allenfalls eine geringfügige Ungleichbehandlung festzustellen ist, da für die ersten zehn Entfernungskilometer einheitlich der Pauschsatz von 0,36 Euro (0,70 DM) gilt, der Pauschsatz von 0,40 Euro (0,80 DM) nur darüber hinausgehende Entfernungskilometer erfasst, und diese Ungleichbehandlung durch die besondere Belastung dieser Pendler durch die hohen Treibstoffpreise sachlich gerechtfertigt werden kann. Diese Erhöhung des Pauschsatzes wird nicht auf die Benutzung des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens beschränkt, damit gleichzeitig die Attraktivität der öffentlichen Verkehrsmittel oder der Bildung von Fahrgemeinschaften erhalten bleibt. Diese dürfte sogar eher noch steigen, da bei Zurücklegung größerer Strecken mit öffentlichen Verkehrsmitteln der Aufwand pro Kilometer eher unter die nach den Pauschsätzen abziehbaren Beträge sinken dürfte[787].

Auch wenn man diese Regelung aus umwelt- und verkehrspolitischen Gründen insgesamt für wenig vernünftig und zweckmäßig halten muss, so kann hieraus nicht die Rechtswidrigkeit der Regelung abgeleitet werden. Vielmehr hat sich

---

[785] Darauf, dass eine Härtefallklausel (aus Umweltschutzgesichtspunkten) sinnvoller erscheint als eine Anhebung der Pauschsätze, hat schon Rodi, Umweltsteuern, Baden-Baden 1993, 130, hingewiesen.

[786] Vgl. Mäding, Difu-Berichte 4/2000, 2 (3); Pasch/Höreth/Renn, DStZ 2001, 305 (307).

[787] Vgl. von Beckerath, in Kirchhof, EStG^2, § 9, Rn. 195.

der Gesetzgeber in den „äußeren Grenzen“ typisierender Gesetzgebung gehalten. Demnach sind die unterschiedlichen Pauschsätze aufgrund des verfolgten konkreten sozialen Zwecks und dem Ziel einer Entsiedelung entlegener Gebiete entgegenzuwirken ausreichend sachlich gerechtfertigt. Insofern bleibt unberücksichtigt, dass durch diese Regelung Steuerpflichtige mit höheren Grenzsteuersätzen stärker von der Entlastung profitieren und insofern eine Transferzahlung wie bei dem vom Gesetzgeber zeitgleich beschlossenen Heizkostenzuschuss außerhalb des Steuerrechts die vernünftigere Lösung gewesen wäre. Von einer solchen Regelung würden alle (bedürftigen) Betroffenen in gleicher Weise profitieren, so dass diese Lösung allein aus sozialen Gründen gerechter und geeigneter erscheint, zumal auch nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip keine Berücksichtigung der Fahrtkosten in voller Höhe in der Bemessungsgrundlage zwingend geboten ist[788].

2.3.2.3.4.1.3. Angemessenheit der Ungleichbehandlung gemäß § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 S. 2 HS 2 EStG

Da nach § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 S. 2 HS 2 EStG nur die Benutzer des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens einen 5.112 Euro (10.000 DM) übersteigenden Betrag geltend machen können[789], könnte eine unangemessene Un-

---

[788] Vgl. § 4, 1.1.3. und § 3, 3.4.5.: Insofern ist die Anhebung der Pauschsätze ab dem elften Entfernungskilometer als ungeeignetes Mittel einzustufen, wenn nur soziale Zielsetzungen verfolgt werden sollten. Im Hinblick darauf, dass zugleich der Entsiedelung entlegener Gebiete entgegengewirkt werden sollte, ist die Regelung aber insgesamt als noch geeignet anzusehen, auch wenn die Notwendigkeit der Berücksichtigung solcher außerfiskalischen Gesichtspunkte im Steuerrecht fragwürdig ist.

[789] Zu beachten ist, dass nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 3 EStG Flugstrecken von der Pauschalierung generell ausgenommen werden, da hier die Steuerersparnis größer sein könnte als die tatsächlichen Kosten; vgl. von Beckerath, in Kirchhof, EStG^2, § 9, Rn. 165 und 191.

gleichbehandlung vorliegen. Tatsächlich soll mit dieser Höchstgrenze erreicht werden, dass der Steuervorteil eines Steuerpflichtigen begrenzt wird, wenn dieser gemäß den Pauschsätzen einen die tatsächlichen Kosten übersteigenden Betrag absetzen kann. Somit soll das Steuergeschenk des Gesetzgebers also möglichst klein gehalten werden[790]. Darüber hinaus entspricht der Höchstbetrag einem Jahresticket der Deutschen Bahn für die 1.Klasse und ist somit in der Höhe grundsätzlich angemessen[791]. Zu berücksichtigen ist weiterhin, dass die Benutzer des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens ohnehin einen Teil der tatsächlichen Kosten nicht absetzen können. Somit sprechen gewichtige Gründe dafür, den abzugsfähigen Betrag nur bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel der Höhe nach zu beschränken, wenn damit verhindert werden kann, dass der tatsächliche Steuervorteil die tatsächlichen Kosten weit übersteigt. Demnach ist diese Ungleichbehandlung gerechtfertigt.

Aus Steuervereinfachungs- und aus Umweltschutzgesichtspunkten wäre es allerdings sinnvoller gewesen, die Höchstgrenze von 5.112 Euro (10.000 DM) absolut festzusetzen. So wird die Finanzverwaltung damit zu kämpfen haben, wie die Fälle zu behandeln sind, bei denen sowohl öffentliche Verkehrsmittel als auch das eigene oder zur Nutzung überlassene Kraftfahrzeug benutzt werden und die Höchstgrenze überschritten wird. Ebenso kann davon ausgegangen werden, dass ein Teil der Steuerpflichtigen, die aufgrund der zurückzulegenden Entfernung[792] einen den Höchstbetrag übersteigenden Betrag geltend machen könnten, angeben werden, dass sie das eigene oder zur Nutzung überlassene Kraftfahrzeug benutzt haben, auch wenn sie tatsächlich auf öffentliche Verkehrsmittel

---

[790] Vgl. von Beckerath, in Kirchhof, EStG^2, § 9, Rn. 205f.

[791] Vgl. Drenseck, DB 2001, Beilage 1/2001, 1 (4).

[792] Diese Grenze ist bei 220 Arbeitstagen bei circa 58 Entfernungskilometern anzusetzen.

zurückgegriffen haben. Die Missbrauchsanfälligkeit der Regelung ist insofern weiterhin gegeben[793].

2.3.2.3.4.1.4. Angemessenheit der Ungleichbehandlungen aufgrund § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 5 und 6 EStG

Eine weitere Ungleichbehandlung ist einem Vergleich der Sätze 4 und 5 des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG zu entnehmen. Demnach mindern nach § 8 Abs. 3 EStG (Freifahrten) oder § 3 Nr. 32 EStG (Sammelbeförderung) bezogene steuerfreie Sachbezüge nicht den abzugsfähigen Betrag, während dies für neben dem Arbeitslohn gezahlte Zuschüsse des Arbeitgebers nach § 3 Nr. 34 EStG (Verbilligung beim Job-Ticket) nicht gilt[794]. Der Grund für diese Ungleichbehandlung liegt darin, dass die steuerfreien Sachbezüge ansonsten bewertet werden müssten, was entgegen der Vereinfachungsabsicht zu Verwaltungserschwernissen führen würde[795]. Diesen Verwaltungserschwernissen kann aber zumindest bezüglich § 3 Nr. 34 EStG entgegengewirkt werden, wozu, ausgehend von den Aufwendungen des Arbeitgebers für das Job-Ticket, nach § 41b Abs. 1 S. 2 Nr. 5 EStG der anzurechnende Betrag auf der Lohnsteuerkarte einzutragen ist, was regelmäßig mit geringem Aufwand nachprüfbar sein wird[796]. Umweltpolitische oder verkehrstechnische Erwägungen liegen diesem Teil der Regelung nicht zugrunde.

---

[793] Vgl. Drenseck, in Schmidt, EStG[21], § 9, Rn. 138.

[794] Ursprünglich war keine unterschiedliche Behandlung der Zuschüsse gemäß § 3 Nr. 34 EStG geplant, sollten auch diese den abziehbaren Betrag nicht mindern; vgl. BT-Drucks. 14/4435, S. 7, 9.

[795] Vgl. BT-Drucks. 14/4242, S. 6.

[796] Vgl. BT-Drucks. 14/4631, S. 10f.

Diese Ungleichbehandlung ist jedoch aus den genannten Praktikabilitätserwägungen gerechtfertigt[797]. So handelt es sich regelmäßig um Ungleichbehandlungen geringerer Intensität, zumal der Steuerpflichtige keinen Anspruch darauf hat, dass der Gesetzgeber immer die für ihn günstigste Lösung anbietet. Des Weiteren ist der Zuschuss des Arbeitgebers zum Job-Ticket steuerfrei und werden die jeweils Betroffenen somit immer noch besser gestellt sein als wenn sie die tatsächlichen Kosten für ein vergleichbares Ticket in voller Höhe selbst tragen müssten, dafür aber (zumindest) die tatsächlichen Kosten in voller Höhe steuerlich geltend machen könnten. Ferner könnten dann, wenn die tatsächlichen Kosten unter den abziehbaren Pauschsätzen pro Entfernungskilometer liegen, lediglich fiktive Kosten nicht abgesetzt werden. Weiterhin steigt der Anreiz, öffentliche Verkehrsmittel zu benutzen, wenn man ohnehin ein Job-Ticket besitzt und auf der anderen Seite der Sachbezugswert des Zuschusses des Arbeitgebers den nach der Entfernungspauschale abzugsfähigen Betrag auch bei der Benutzung eines Kraftwagens mindert, der selbst zu tragende Teil der Fahrtkosten demnach noch weiter steigt. Insofern dient die Anrechnung dieser Beträge dem Umweltschutzkonzept des Gesetzgebers, rechtfertigen sachliche Gründe insgesamt eine Ungleichbehandlung[798]. Letztlich greift auch der Einwand, dass im Falle des § 8 Abs. 3 EStG ohnehin der geldwerte Vorteil zu berechnen ist und insofern auch diese Beträge den nach der Entfernungspauschale abziehbaren Betrag mindern sollten, insofern eine nicht sachgerechte Ungleichbehandlung ge-

---

[797] Vgl. § 3, 3.2.2.2. sowie Drenseck, in Schmidt, EStG[21], § 9, Rn. 137. A.A.: Morsch, DStR 2001, 245 (247), die davon ausgeht, dass der Wert des Sachbezugs im Fall des § 3 Nr. 34 EStG gerade nicht auf leichte Art und Weise feststellbar sein wird. Tatsächlich kommt es in den anderen Fällen aber ansonsten auf eine tatsächliche Nutzung der vom Arbeitgeber gestellten Möglichkeiten an, was gegebenenfalls mit einer umfangreichen Nachweisführung verbunden ist. Die Zuschüsse zum Job-Ticket sind hingegen aufgrund des an das entsprechende Beförderungsunternehmen gezahlten Betrages sowie der erworbenen Job-Tickets ohne größere Schwierigkeiten ermittelbar.

[798] A.A.: Pasch/Höreth/Renn, DStZ 2001, 305 (309).

geben ist[799], nicht. So ist die Steuerverwaltung auch in diesem Fall auf die Mithilfe des Steuerpflichtigen angewiesen, wobei derartige Beweisschwierigkeiten gerade vermieden werden sollen.

2.3.2.3.4.1.5. Streichung der Abzugsfähigkeit von Zwischenheimfahrten

Mit der Neuregelung entfällt aus Vereinfachungsgründen die Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten für Zwischenheimfahrten. Damit soll berücksichtigt werden, dass beispielsweise bei Zeitkarten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel durch Zwischenheimfahrten nicht zwangsläufig zusätzliche Kosten anfallen. Durch die Streichung soll demnach die Attraktivität öffentlicher Verkehrsmittel gesteigert und damit die Lenkungswirkungen der Entfernungspauschale unterstützt werden[800]. Folglich sprechen grundsätzlich gewichtige Gründe für eine Streichung der bisherigen Regelung, zumal auch auf die Vermeidung langer Anfahrtsstrecken hingewirkt wird.
Falls aufgrund der tatsächlichen Arbeitszeiten oder anderer Erfordernisse die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar ist und auf das eigene oder zur Nutzung überlassene Kraftfahrzeug zurückgegriffen werden muss und eine Arbeitszeitunterbrechung von mindestens vier Stunden oder ein zusätzlicher Arbeitseinsatz außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeiten gegeben ist, werden die betroffenen Steuerpflichtigen gegenüber denjenigen, bei denen keine Zwischenheimfahrten notwendig sind, ungleich behandelt. Dass die Fahrtkosten als untrennbar gemischte Aufwendungen von einem Abzug generell ausgeschlossen werden könnten, rechtfertigt hier die Ungleichbehandlung nicht, da die anderen

---

[799] Vgl. Pasch/Höreth/Renn, DStZ 2001, 305 (308f.).

[800] Vgl. BT-Drucks. 14/4242, S. 5f.

Steuerpflichtigen zumindest einen Teil ihrer Fahrtkosten pro Fahrt absetzen können. Allerdings muss der Gesetzgeber im Rahmen von Typisierungen nicht die gerechteste oder zweckmäßigste Lösung anbieten, sind auch Härtefälle hinzunehmen. Sollten diese Härtefälle die Grenze des Erträglichen überschreiten, ist zudem noch eine Lösung im Billigkeitswege nach § 163 AO oder § 227 AO möglich. Hier ist zusätzlich zu beachten, dass dann, wenn die Kosten für Zwischenheimfahrten in Ausnahmefällen abzugsfähig sein sollten, zunächst Kriterien entwickelt werden müssten, wann diese grundsätzlich abzugsfähig sein könnten. Weiterhin müsste umständlich geprüft werden, ob auch auf Zeitkarten für die Benutzung des öffentlichen Nahverkehrs zurückgegriffen werden könnte. Dies alles würde aber der beabsichtigten Vereinfachung zuwiderlaufen. Die Regelung ist insofern gerechtfertigt[801].

2.3.2.3.4.1.6. Ungleichbehandlung gegenüber § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG

Für Familienheimfahrten sind bereits ab dem ersten Entfernungskilometer 0,40 Euro (0,80 DM) absetzbar. Des Weiteren wurde auf die Festsetzung eines Höchstbetrages verzichtet. Insoweit ist eine Ungleichbehandlung gegenüber denjenigen Steuerpflichtigen gegeben, die auf eine doppelte Haushaltsführung verzichten und ihre Fahrtkosten nur nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 EStG absetzen können. Ursprünglich sollte die Regelung der Abzugsfähigkeit der Familienheimfahrten entsprechend der Entfernungspauschale geändert werden[802]. Ob dieser Verzicht ein redaktionelles Versehen war, kann offen bleiben. Jedenfalls ist diese unterschiedliche Behandlung sachlich gerechtfertigt. Denn letztendlich

---

[801] A.A.: Pasch/Höreth/Renn, DStZ 2001, 305 (311).

[802] Vgl. BT-Drucks. 14/4435, S. 9; BT-Drucks. 14/4242, S. 6.

werden die Steuerpflichtigen privilegiert, die auf tägliche lange Fahrten nach Hause verzichten und nur einmal wöchentlich zwischen Beschäftigungsort und dem an einem anderen Ort gelegenen eigenen Hausstand pendeln. Da somit lange Fahrten vermieden werden, da der Steuerpflichtige ansonsten zu seinem am Beschäftigungsort gelegenen zweiten Hausstand pendelt, ist diese Ungleichbehandlung aus Umweltschutzgesichtspunkten gerechtfertigt. Der Verzicht auf einen Höchstbetrag ist zudem aus Vereinfachungsgesichtspunkten zu begrüßen und gerechtfertigt[803]. Somit ist auch diese Ungleichbehandlung verfassungsgemäß.

2.3.2.3.4.2. Zwischenergebnis

Die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale ist mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar; sie bleibt im Rahmen der vom Bundesverfassungsgericht festgesetzten „äußeren Grenzen“ von Typisierungen.

2.4. Ergebnis

Die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale verstößt weder gegen Art. 3 Abs. 1 GG noch gegen andere Grundrechte. Ferner ist sie mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar, soweit sie nur einen teilweisen Abzug der Fahrtkosten gestattet. Soweit das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbrochen wird, ist dies durch den beabsichtigten Umweltschutz, die Steuervereinfachung und die verkehrstechnischen und sozialen Gründe gerechtfertigt.

---

[803] Vgl. § 4, 2.3.2.3.4.1.3.

Folglich ist die Neuregelung verfassungsgemäß.

3. Exkurs: Fahrtkosten als Erwerbsaufwendungen

Sollten die Fahrtkosten nicht als gemischte Aufwendungen, sondern als Erwerbsaufwendungen verstanden werden[804], so verstößt die Entfernungspauschale gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, da sie bei Benutzung des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftfahrzeugs den Abzug der tatsächlich entstandenen Aufwendungen in voller Höhe ausschließt. Aufgrund der verfolgten Zwecke, insbesondere wegen des überragenden Gemeinwohlwertes des Umweltschutzes, ist eine solche Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips jedoch gerechtfertigt[805].
Weiterhin ist die (teilweise) unwiderlegbare Pauschalierung der Fahrtkosten gerechtfertigt, da eine widerlegbare Pauschalierung zur Erreichung der beabsichtigten umwelt- und verkehrspolitischen Ziele sowie der Steuervereinfachung als milderes Mittel nicht gleich geeignet ist[806]. Ebenso scheitert die unwiderlegbare Pauschalierung nicht daran, dass etwa aufgrund der ADAC-Tabellen[807] keine realitätsgerechteren Pauschsätze, eventuell eingeteilt nach Wagentypen, festgesetzt wurden. Vielmehr verlagert sich die Prüfung bei Fehlen realitätsgerechter Pauschsätze auf die Feststellung eines „rechten Verhältnisses“ zwischen den Vorteilen der Entfernungspauschale und den verursachten Ungleichbehandlun-

---

[804] Vgl. § 4, 1.2.2.1.

[805] Vgl. § 4, 2.3.1.

[806] Vgl. § 4, 2.3.2.2.1.

[807] ADACmotorwelt, Heft 4/2001, 34ff.

gen[808]. Bloße Praktikabilitätserwägungen reichen zur Rechtfertigung dann allerdings nicht aus. Folglich sind höhere Anforderungen an die Rechtfertigung zu stellen. Hier verfolgt der Gesetzgeber mit der Regelung der Entfernungspauschale konkrete steuervereinfachende, verkehrs- und umweltpolitische Ziele, die als gewichtige Gründe eine Ungleichbehandlung der Betroffenen gegenüber anderen Steuerpflichtigen, deren leistungsfähigkeitsmindernde Aufwendungen in voller Höhe berücksichtigt werden, rechtfertigen.

4. Exkurs: Andere Pauschalierungsvorschläge

Auch wenn das Bundesverfassungsgericht nicht prüft, ob der Gesetzgeber die zweckmäßigste oder vernünftigste Regelung getroffen hat, so wird an dieser Stelle kurz auf andere Gestaltungsmöglichkeiten eingegangen, die so oder ähnlich bereits Gegenstand gesetzlicher Regelungen oder Gesetzgebungsvorschläge waren.

4.1. Abschaffung der Entfernungspauschale

Die Abschaffung einer Steuersubvention ist nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts nur dann unzulässig, wenn dadurch Grundrechte des Steuerpflichtigen oder ein rechtsstaatlich geschütztes Vertrauen verletzt werden[809]. Ein grundrechtlich verankerter Vertrauensschutz dahingehend, dass eine langjährige

---

[808] Vgl. § 3, 4.2.1.

[809] Vgl. BVerfG v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 (241ff.); BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (78ff. m.w.N.); BFH v. 14.3.2000 - X R 46/99, BFH/NV 2000, 922 (923) = BFHE 191, 319.

vorteilhafte Gesetzesregelung auch in Zukunft bestehen bleibt, besteht jedoch gerade in einem Rechtsbereich wie dem Steuerrecht, „in dem es erfahrungsgemäß häufig zu Gesetzesänderungen kommt“, grundsätzlich nicht[810].

Ob und in welcher Höhe Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abziehbar sein sollen, ist seit langem umstritten[811]. Zudem ist zu bedenken, dass die Fahrtkosten als untrennbar gemischte Aufwendungen, die wesentlich privat mitveranlasst sind, ebenso vom Abzug in voller Höhe ausgeschlossen werden könnten[812]. Weiterhin ist zu beachten, dass eine derartige Regelung insbesondere dem Umweltschutz dienen würde, da auf besonders intensive Weise darauf hingewirkt werden könnte, dass Steuerpflichtige ihr Verhalten ändern, um ihre Arbeitsstätte auf billigere Art und Weise zu erreichen. Dies umschließt die Vermeidung langer Anfahrtsstrecken, das Bilden von Fahrgemeinschaften oder das Umsteigen auf kostengünstigere öffentliche Verkehrsmittel, womit durch Reduzierung des Verkehrs auch verkehrspolitische Ziele erreicht werden könnten. Die Vermeidung langer Anfahrtsstrecken wird jedoch regelmäßig nur dann möglich sein, wenn man sich eine arbeitsplatznahe Wohnung sucht[813] oder den Arbeitsplatz in die eigene Wohnung verlegt[814]. In jedem Fall würde auf diese Art und Weise einer weiteren Zersiedlung der Landschaft entgegengewirkt wer-

---

[810] BVerfG v. 5.10.1992 – 2 BvR 1510/92, Inf 1993, 47 (47).

[811] Vgl. § 4, 1.2.1.

[812] Vgl. § 4, 1.1.3.

[813] Vgl. dazu auch die Überlegungen von Richter/Theile, StuW 1998, 351 (354ff.): Ein Umzug kommt bei rationaler Betrachtung insbesondere dann in Frage, wenn die beruflichen Pendelkosten die Kosten für den Umzug und private Pendelfahrten übersteigen.

[814] Ob dies aufgrund der Computerisierung in Zukunft nicht ohnehin in weit stärkerem Maße auch bei Angestellten (zumindest bei steigernder Qualifikation oder bei Erwerbstätigen mit zu beaufsichtigenden Kindern) der Fall sein wird, bleibt abzuwarten, ist aber durchaus zu erwarten.

den können, was auch ein wichtiges Ziel der Umweltpolitik sein sollte[815]. Bleiben die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in der gegebenen Höhe abzugsfähig, wird zudem verkannt, dass die höheren Fahrtkosten einhergehen können mit niedrigeren Lebenshaltungskosten. Ebenso kann grundsätzlich angenommen werden, dass mit steigender Entfernung der Wohnung zur Arbeitsstätte die Bedeutung der privaten Gründe für die Wohnsitznahme zunehmen wird[816], so dass in diesem Umfang die berufliche Veranlassung dieser Kosten zurücktritt, die private Veranlassung zunehmend überwiegt[817]. Letztlich könnte das Versagen der Abzugsfähigkeit und die Berücksichtigung des entsprechenden Mehraufkommens im Steuersatz gemäß Kirchhof[818] dazu führen, dass dann alle in der Freiheit ihrer Disposition über Wohnort und Verkehrsmittel gleichgestellt wären. Die freigewordenen finanziellen Mittel[819] können zusätzlich als finanzpolitische Ziele eine derartige Neuregelung rechtfertigen[820]. Ferner wird beispielsweise in den USA der Ausschluss der Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten als mit dem Gleichheitssatz vereinbar betrachtet. Dann kann aber nicht zwingend angenommen werden, dass in Deutschland ein derartiger Ausschluss der Abzugsfähigkeit gegen den Gleichheitssatz verstoßen würde[821]. Der in der Nichtberück-

---

[815] Vgl. Franke, StuW 1990, 217 (225f.).

[816] Vgl. dazu auch Jachmann, DAR 1997, 185 (191f.).

[817] Von einem Überwiegen der privaten Gründe ist insbesondere auszugehen, wenn der Steuerpflichtige in eine weiter entfernt liegende Wohnung umzieht.

[818] Vgl. Kirchhof, Stbg 1997, 193 (198).

[819] Durch eine Streichung der Entfernungspauschale sowie der Regelungen in §§ 9 Abs. 2, 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG würde der Staat nach einer Schätzung von Kirchhof u.a., Karlsruher Entwurf zur Reform des Steuergesetzes, Heidelberg 2001, 61, Mehreinnahmen von 6,7 Mrd. DM verzeichnen können.

[820] Vgl. § 3, 1.

[821] Vgl. Fn. 188 sowie § 4, 1.3.

sichtigung der beruflichen Mitveranlassung liegende Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, könnte durch konkretisierte Umweltschutzgründe gerechtfertigt sein.

Insgesamt ist demnach festzustellen, dass eine Aufhebung der Entfernungspauschale durch gewichtige Gründe gerechtfertigt wäre[822]. Zu beachten ist ferner, dass eine solche Aufhebung der Entfernungspauschale mit einer gleichzeitigen Senkung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages nach § 9a S. 1 Nr. 1 EStG einhergehen sollte, da die Fahrtkosten einen Großteil dieses pauschal abgegoltenen Betrages ausmachen[823].

4.2. Senkung der Pauschsätze

In zahlreichen Parteiprogrammen sowie dem Vorschlag der Bareis-Kommission waren deutlich gesenkte Pauschsätze einer (verkehrsmittelunabhängigen) Entfernungspauschale angedacht gewesen[824]. Hierzu ist festzustellen, dass dann, wenn bereits eine Abschaffung der Entfernungspauschale gerechtfertigt ist, dies

---

[822] Jachmann, DAR 1997, 185 (191), weist auf den rechtspolitischen Grund gegen die Nichtabzugsfähigkeit der Fahrtkosten hin, dass dann die Flexibilisierung des Arbeitsmarktes unterlaufen werden würde. Insbesondere für Arbeitslose würde die Aufnahme einer gering entlohnten Stelle in weiter Entfernung zur Arbeitsstätte unrentabel werden. Fraglich ist jedoch nicht nur, warum das Steuerrecht eine an sich selbstverständliche Flexibilität von Erwerbstätigen steuerlich begünstigen soll, sondern auch, wie flexibel Arbeitslose tatsächlich sind, d.h., ob sie unter der gegenwärtigen Regelung eher bereit sind, eine derartige Tätigkeit anzunehmen oder nicht. Insofern überzeugt dieses Argument nicht. Weiterhin ist zudem auf die Möglichkeiten einer Lösung im Billigkeitswege nach § 163 AO oder § 227 AO hinzuweisen.

[823] Vgl. „Petersberger Steuervorschläge“, BMF, Heft 61, Bonn 1997, 22 = NJW 1997, Beilage 13/1997, 1 (8).

[824] Vgl. § 4, 1.2.1. Der Vorschlag der „Bareis-Kommission“ sah eine Senkung der Pauschsätze auf 0,20 DM vor; Bareis-Kommission, BB 1994, Beilage 24/1994, 1 (9) = BMF, Heft 55, Bonn 1995.

erst recht für gesenkte Pauschsätze zu gelten hat. Zudem erscheint es als wahrscheinlicher, dass – falls möglich - auf öffentliche Verkehrsmittel umgestiegen wird, wenn die Benutzung des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens deutlich teurer wird[825]. Ob der gleiche Effekt erzielt wird, wenn - wie nach der gegenwärtigen Regelung – gleichzeitig der Pauschsatz für Fernpendler aufgrund der Mineralölpreiserhöhungen angehoben wird, bleibt abzuwarten. Zumindest hätte ein gesenkter Pauschsatz, der auch bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel nur einen teilweisen Abzug der tatsächlichen Kosten zulässt, den Effekt, dass das Wohnen in räumlicher Distanz zur Arbeitsstätte nicht mehr steuerlich begünstigt wäre[826]. Weiterhin könnten dann alle Steuerpflichtigen mit den entsprechenden Einkünften nur einen Teil der Fahrtkosten absetzen, was eher auf eine gleichmäßige Besteuerung hinauslaufen würde[827]. Ferner würde damit die Einkommensteuer entscheidungsneutraler gestaltet werden. So müsste der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Entscheidung über die Wohnsitznahme berufliche und private Gründe gegeneinander abwägen. Steuerliche Aspekte wie das „steuerbegünstigte Wohnen auf dem Lande“ würden allenfalls eine Nebenrolle spielen[828]. Letztlich ist zu der gegenwärtigen Regelung zu sagen, dass die vom Steuergesetzgeber gewährten Steuergeschenke, wenn auch fiktive Beträge abzugsfähig sind, zwangsläufig Besserverdienende stärker begünstigen als Schlechterverdienende. Sollen einkommensschwache Bevölkerungsschichten durch die Entfernungspauschale besonders begünstigt werden, wenn diese auf-

---

[825] Vgl. Benkert/Bunde/Hansjürgens, Umweltpolitik mit Öko-Steuern?, Marburg 1990, 160.

[826] Zu der Rechtmäßigkeit niedriger Pauschsätze insbesondere aus Umweltschutzgesichtspunkten vgl. auch Rodi, Umweltsteuern, Baden-Baden 1993, 125ff.

[827] Vgl. auch Friauf, VDStJG 21, 85 (90f.).

[828] Zu der insbesondere von Wirtschaftswissenschaftlern geforderten Entscheidungsneutralität der Einkommensteuer vgl. Richter/Theile, StuW 1998, 351 (354ff.); Elschen, StuW 1991, 99 (99ff.); Wagner, StuW 1992, 2 (2ff.).

grund fehlendem finanziellen Handlungsspielraums in weiter Distanz zur Arbeitsstätte wohnen müssen, so wären außersteuerliche Transferzahlungen vorzuziehen. Von diesen würden alle erfassten Arbeitnehmer in gleicher Weise profitieren ohne dass es zu Verzerrungen aufgrund der Progression käme[829]. Würde somit dieser soziale Grund für höhere Pauschsätze entfallen, so lässt sich eine Senkung der Pauschsätze noch eher rechtfertigen.

4.3. Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf die bis zu einer gewissen Entfernung zur Arbeitsstätte anfallenden Fahrtkosten

Zu überlegen ist ferner, ob es nicht sinnvoll ist, die Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten pauschal nur für eine begrenzte Strecke zuzulassen, so dass der Steuerpflichtige die Mehrkosten für darüber hinausgehende zurückgelegte Wege nicht absetzen kann[830]. Dadurch könnte einerseits der Tatsache Rechnung getragen werden, dass die Fahrtkosten notwendigerweise anfallen, da der Steuerpflichtige die Arbeitsstätte erreichen muss (wenn auch die Höhe der Fahrtkosten aufgrund der Wahl des Verkehrsmittel schwankt). Andererseits kann auf diese Art und Weise darauf hingewirkt werden, dass der Steuerpflichtige – soweit möglich - lange Anfahrtsstrecken vermeidet und sich eine Wohnung in der Nähe der Arbeitsstätte sucht. Somit würde zugleich dem Umweltschutz Genüge getan werden können, in dem diejenigen, die durch längere Anfahrtstrecken die Umwelt

---

[829] Dem gegenwärtigen Einkommensteuersystem ist es immanent, dass besserverdienende Steuerpflichtige aufgrund ihres höheren Steuersatzes von Abzugsmöglichkeiten stärker profitieren als Schlechterverdienende, wenn jeweils der gleiche Betrag geltend gemacht wird; vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I^2, 343.

[830] Nach § 26 Abs. 1 EStDV 1955 (BStBl I 1958, 32 (32) = BGBl I 1958, 70) waren die Kosten nur bis zu vierzig Entfernungskilometern abzugsfähig, es sei denn, man wohnte aus zwingenden persönlichen Gründen in weiterer Entfernung zum Arbeitsplatz.

stärker belasten, einen größeren Teil ihrer Kosten selbst zu tragen hätten. Voraussetzung ist in diesem Fall jedoch, dass die Entfernung, bis zu der die Fahrtkosten (pauschal) absetzbar sein sollen, so gewählt wird, dass es zum einen für die (Mehrzahl der) Steuerpflichtigen tatsächlich möglich ist, eine Wohnung innerhalb dieser Entfernung zur Arbeitsstätte zu finden, zum anderen aber auch Anreize für eine Verhaltensänderung gesetzt werden. Eine Grenze von 40 Kilometern wie nach § 26 Abs. 1 EStDV 1955 erscheint demnach als zu weit gewählt, soll sie bewirken, dass der „Zersiedlung der Landschaft“[831] tatsächlich entgegengewirkt wird. Soll nämlich zusätzlich auf die Vermeidung der Zurücklegung längerer Strecken hingewirkt werden, so ist zu berücksichtigen, dass die Bereitschaft zum Umzug in eine arbeitsplatznähere Wohnung mit der Entfernung und der Nichtabziehbarkeit der beruflich mitveranlassten Fahrtkosten steigen wird[832]. Letztlich kann auch angenommen werden, dass mit steigender Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte private Gründe wie soziale Bindungen, billigere Lebenshaltungskosten, die Möglichkeit ein Eigenheim zu erwerben etc. eine größere Rolle spielen. Dann ist es aber auch gerechtfertigt, die Fahrtkosten nur bis zu einer gewissen Entfernung zur Arbeitsstätte zum Abzug zuzulassen. Insofern wäre insbesondere eine Grenze, die ab einer Entfernung von 15 bis 20 Entfernungskilometern zur Arbeitsstätte greifen würde, vorzuziehen, da ein Großteil der Erwerbstätigen in einer solchen Entfernung zur Arbeitsstätte wohnt und es den anderen Erwerbstätigen durchaus zumutbar ist, in solcher Entfernung eine Wohnung zu finden. Darüber hinaus wäre zu erwägen, ob der Entsiedelung entlegener Gebiete durch Transferzahlungen außerhalb des Steuerrechts Rechnung getragen werden sollte.

---

[831] Vgl. Runde, zitiert von Mäding, Difu-Berichte 4/2000, 2 (2); Umweltbundesamt, zitiert in der SZ v. 9.9.2000, S.8; VCD-Pressemitteilungen vom 18.9.1999 und 25.9.1999.

[832] Vgl. Richter/Theile, StuW 1998, 351 (354f.).

Insgesamt wäre somit auch eine solche Regelung nicht zuletzt aus Umweltschutzgesichtspunkten gerechtfertigt, würden ausreichende sachliche Gründe eine Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen rechtfertigen.

4.4. Beschränkung der Abzugsfähigkeit auf die ab einer gewissen Entfernung zur Arbeitsstätte anfallenden Fahrtkosten

Wird der Abzug der Fahrtkosten pauschal nur für diejenigen Entfernungskilometer zugelassen, die nach der Überschreitung einer gewissen Entfernung zur Arbeitsstätte anfallen, so könnte auf diese Art und Weise der Entsiedelung entlegener Gebiete entgegengewirkt werden ohne den Umweltschutz in unvertretbarer Weise zu vernachlässigen. Zumindest würde eine Entsiedelung auf diese Art nicht gefördert werden. Entscheidende Bedeutung kommt der Festsetzung der Entfernung zu, ab der die Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten zugelassen wird. Die in den „Petersberger Steuervorschlägen“ enthaltene Grenze von 15 Entfernungskilometern[833] erscheint aus Umweltschutzgesichtspunkten jedoch als zu

---

[833] Vgl. BMF, Heft 61, Bonn 1997, 22 = NJW 1997, Beilage 13/1997, 1 (8). Die nach dieser Entfernungspauschale ermittelten Beträge sollten jedoch neben einem herabgesetzten Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.300 DM absetzbar sein, so dass dann, wenn der jeweilige Arbeitnehmer ansonsten geringere Werbungskosten hatte, er einen Teil seiner Fahrtkosten über den Arbeitnehmer-Pauschbetrag absetzen konnte. Legt man 220 Arbeitstage und den vorgesehenen Pauschsatz für die Fahrtkosten ab dem 15. Entfernungskilometer von 0,40 DM pro Entfernungskilometer zugrunde, so wären die Fahrtkosten für die ersten 15 Entfernungskilometer von dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag abgedeckt gewesen, wenn ansonsten keine anderen Werbungskosten angefallen wären. Zur Kritik an diesem Vorschlag vgl. Jachmann, DAR 1997, 185 (187ff.), Olbertz, DStZ 1997, 316 (318) und Thomas, DStZ 1997, 617 (619f.), die die Fahrtkosten jedoch den Erwerbsaufwendungen, nicht den gemischten Aufwendungen zuordnen und hinter der vorgeschlagenen Neuregelung allein finanzpolitische Erwägungen vermuteten. Zu dem durch eine Grenze von 15 Entfernungskilometern verursachten Verwaltungsmehraufwand vgl. auch Schmidt, FR 1997, 215 (216). Die FDP-Bundestagsfraktion befürwortete mit der gleichen Argumentation wie bei den Petersberger Steuervorschlägen eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale von

kurz gewählt[834]. Diese Grenze würde sogar eher dafür sorgen, dass noch mehr Menschen aus Ballungsgebieten in das Umland ziehen würden. Zudem ist zu beachten, dass bereits nahezu die Hälfte der Steuerpflichtigen[835] dann zumindest einen Teil ihrer Kosten absetzen könnte, so dass eine solche Pauschalierung nicht nur in Ausnahmefällen eingreifen würde. Warum die Erwerbstätigen, die zur Vermeidung langer Anfahrtswege in eine arbeitsplatznahe Gegend gezogen sind, gegenüber den arbeitsplatzfern wohnenden Erwerbstätigen benachteiligt werden würden, wäre unter solchen Umständen zudem nur schwerlich zu rechtfertigen, wenn man hier nicht sogar von einem nicht zu rechtfertigenden Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG ausgehen müsste[836]. Sinnvoller würde es insofern erscheinen, eine Grenze zwischen 40 und 50 Entfernungskilometern zu setzen, so dass eine derartige Neuregelung lediglich in Ausnahmefällen greifen würde. Ab einer solchen Entfernung kann zum einen angenommen werden, dass der Steuerpflichtige auf eine zukünftige Wohnsitznahme in solcher Entfernung zur Arbeitsstätte allein aufgrund steuerlicher oder sonstiger privater Erwägungen verzichtet, so dass eine weiter fortschreitende Zersiedelung der Landschaft vermieden wird. Gleichzeitig könnten Fernpendler aus entlegenen Gebieten zumindest teilweise ihre Fahrtkosten steuerlich geltend machen, so dass im Gegenzug auch keine Entsiedelung von Randgebieten droht. Ebenso könnte sozialen Gesichtspunkten Rechnung getragen werden, wenn ein Teil der Erwerbstätigen sich un-

---

0,70 DM ab dem 11. Entfernungskilometer; vgl. Schnellinfomation der FDP-Bundestagsfraktion, Liberale Argumente Nr. 8/1999, 1 (1).

[834] Auch Jachmann, DAR 1997, 185 (189), erscheint diese Grenze als zu niedrig gewählt, da in diesem Fall die Fälle, bei denen die Wohnsitznahme in einer Entfernung von über 15 Kilometern zur Arbeitsstätte gegeben ist, nicht von nur untergeordneter Bedeutung wären.

[835] Nach dem Statistischen Bundesamt, wohnen circa 43% der Erwerbstätigen in einer Entfernung von mehr als zehn Kilometern zum Arbeitsplatz. Die entsprechende Grafik findet sich unter www.spd.de/politik/stichwort/benzinpreise_pauschale.html.

[836] Vgl. Nachweise unter Fn. 835.

ter Umständen keinen Umzug in eine näher gelegene Wohnung leisten kann oder eine Tätigkeit auch nur vorübergehend ausgeübt wird.
Sinnvoller erscheint es jedoch wiederum den Fernpendlern eine (einkommensabhängige) Transferzahlung außerhalb des Steuerrechts zu gewähren und den Fahrtkosten eine einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung zu versagen, da in diesem Fall jeder Betroffene in gleicher Weise von der Vergünstigung profitieren würde und es ohnehin nicht Aufgabe des Steuerrechts ist, Fernpendlern besondere Vergünstigungen zukommen zu lassen.
Insgesamt ist somit festzustellen, dass auch die durch eine solche Lösung verursachten Ungleichbehandlungen grundsätzlich rechtfertigungsfähig sein könnten.

5. Zusammenfassung und Ausblick

Zusammenfassend kann zum einen festgestellt werden, dass eine Pauschalierung der Fahrtkosten nach den von der Verfassung vorausgesetzten Bedingungen für die Rechtmäßigkeit von Pauschalierungen (Typisierungen) zulässig ist. Da durch die Entfernungspauschale weder nur eine geringe Zahl an Personen ungleich behandelt wird noch nur geringfügige Ungleichbehandlungen festzustellen sind, ist sie jedoch nicht bereits aus Praktikabilitätsgründen gerechtfertigt. Dies hängt auch damit zusammen, dass für die Fahrtkosten als untrennbar gemischte Aufwendungen keine realitätsgerechten Pauschsätze feststellbar sind, so dass sich die Prüfung insgesamt zur Feststellung des „rechten Verhältnisses“ zwischen den Vorteilen der Entfernungspauschale und den verursachten Ungleichbehandlungen verlagert. Aufgrund der mit der Pauschale verfolgten umweltpolitischen, verkehrstechnischen, sozialen und steuervereinfachenden Erwägungen ist ein „rechtes Verhältnis“ gegeben.

Zum anderen ist die Entfernungspauschale mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar, wenn die Fahrtkosten nach der hier vertretenen Meinung als untrennbar gemischte Aufwendungen aufgefasst werden, da das objektive Nettoprinzip bei diesen keinen Abzug in voller Höhe verlangt. Soweit bei der Benutzung anderer Verkehrsmittel niedrigere Fahrtkosten anfallen, als letztlich steuerlich geltend gemacht werden können, liegt eine steuerliche Subventionierung der Benutzer dieser Verkehrsmittel vor. Diese ist über die vom Gesetzgeber bezweckte Lenkungswirkung zu rechtfertigen. Dass die gewählte Lösung aus Umweltschutzgesichtspunkten keineswegs als die zweckmäßigste, geschweige denn als die vernünftigste erscheint, hat hier außen vor zu bleiben, da dem Gesetzgeber ein großer Gestaltungsspielraum zur Verfügung steht, den er in verfassungsgemäßer Weise genutzt hat.

Werden die Fahrtkosten nach der in der Literatur wohl herrschenden Auffassung als Erwerbsaufwendungen qualifiziert, ist die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips durch die gewichtigen Gründe des Umweltschutzes sowie der verkehrstechnischen Erwägungen und Gründen der Praktikabilität gerechtfertigt. Somit wäre auch bei einer derartigen Zuordnung der Fahrtkosten nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG feststellbar.

Letztlich ist festzuhalten, das aus umweltpolitischen, verkehrstechnischen, finanzpolitischen und nicht zuletzt steuersystematischen Gründen eine Absenkung der Pauschsätze - wie übrigens in den Parteiprogrammen sämtlicher Parteien im letzten Jahrzehnt zumindest vorübergehend vertreten wurde - zu begrüßen wäre. Auch ein Verzicht auf die Absetzbarkeit der Fahrtkosten wäre aus diesen Gründen gerechtfertigt, zumal dann das entsprechende Mehraufkommen im Steuersatz berücksichtigen werden könnte, was insgesamt zu einer Gleichstellung aller in der Freiheit ihrer Disposition über Wohnort und Verkehrsmittel führen könn-

te[837]. Im Einzelnen sprechen für eine Senkung der Pauschsätze der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale die folgende Gründe:

- Fahrtkosten sind untrennbar gemischte Aufwendungen, die wesentlich beruflich und privat veranlasst sind. Somit sind diese grundsätzlich nicht abzugsfähig. Allerdings kann der Gesetzgeber die volle Abzugsfähigkeit gestatten. Beide Wege führen jedoch zu einer rechtfertigungsbedürftigen Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Daher ist aus steuersystematischen Gründen eine Lösung vorzuziehen, nach der die Fahrtkosten nur teilweise abzugsfähig sind. Dies gilt auch für die Fahrtkosten bei Benutzung eines anderen Verkehrsmittels als einem Kraftwagen. Der volle Abzug der Kosten für die Benutzung öffentlicher bzw. (anderer) umweltschonender Verkehrsmittel ist bezüglich der Entfernungspauschale aber aus Umweltschutz-, Vereinfachungs- und verkehrspolitischen Gründen gerechtfertigt.

- Aus Vereinfachungsgesichtspunkten wäre es vorteilhaft, wenn die Höchstgrenze von 5.112 Euro (10.000 DM) absolut, also auch bei Benutzung des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens, gelten würde. Sollte in Einzelfällen diese Höchstgrenze deutlich überschritten werden, ohne dass es dem Steuerpflichtigen zumutbar wäre, sich eine arbeitsplatznahe Wohnung zu suchen, ist gegebenenfalls auf eine Lösung im Billigkeitswege zu verweisen.

- Aus umweltpolitischen Gründen und im Hinblick auf die Staatszielbestimmung des Art. 20a GG ist einer Zersiedlung der Landschaft entgegenzuwirken. Deshalb ist eine höhere Entfernungspauschale für die Zurücklegung größerer Strecken kontraproduktiv. So werden für Steuerpflichtige Anreize geschaffen, sich eine Wohnung in einer Entfernung von über zehn Entfernungskilometern

---

[837] Vgl. Kirchhof, Stbg 1997, 193 (198); BT-Drucks. 13/2354, S. 13.

zum Arbeitsplatz zu suchen. Wird mit der bestehenden Regelung versucht, der Entsiedlung entlegener oder strukturschwacher Regionen entgegenzuwirken, wäre es sinnvoller, im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten den Betroffenen auf anderem Wege Subventionen oder Transferzahlungen zukommen zu lassen. Solche Begünstigungen gehören aber steuersystematisch nicht in das Einkommensteuerrecht.

- Aus umweltpolitischen Gründen wäre eine Absenkung der Pauschsätze sinnvoll, weil dadurch die vom Steuerpflichtigen zu übernehmenden Kosten bei der Benutzung des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens steigen. Dies könnte eher zur Vermeidung langer Anfahrtsstrecken, zur Bildung von Fahrgemeinschaften oder zur Benutzung anderer Verkehrsmittel und damit zu einer besseren Verwirklichung der angestrebten Lenkungszwecke führen als die gegenwärtige Regelung.

- Die Belastung durch die Ökosteuer oder Erhöhungen der Mineralölsteuer durch Erhöhung der abziehbaren Fahrtkosten auszugleichen, ist steuersystematisch bedenklich. Angebrachter erscheint es in jedem Fall, die möglichen Folgen vorher abzuwägen und nicht die gewünschten Folgen durch Änderungen im Einkommensteuerrecht wieder aufzuheben oder abzumildern. Ein derartiges Vorgehen entspricht nicht einer propagierten Steuervereinfachung, sondern eher ein weiter fortschreitenden Verkomplizierung des Rechtes, indem zu viele Vorschriften aus verschiedenen Steuerarten miteinander verflochten werden. Die Systematik der einzelnen Steuer wird damit über kurz oder lang zerstört.

- Verkehrspolitische Gründe rechtfertigen insofern eine Senkung der Entfernungspauschale als die Bildung von Fahrgemeinschaften und das Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel grundsätzlich geeignete Mittel sind, das Ver-

kehrsaufkommen auf den Straßen zu senken, und insofern förderungswerte Zwecke darstellen.

- Auch finanzpolitische Erwägungen können in die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Pauschalierung einfließen. Eine steuersystematisch gerechtfertigte Senkung der Entfernungspauschale ist geeignet, die Steuereinnahmen des Staates in nicht unerheblicher Höhe zu steigern. Diese Mittel könnten wiederum in geeigneter Weise außerhalb des Steuerrechts in strukturschwache (entlegene) Regionen zurückfließen, um dort einer Entsiedelung auf andere Art und Weise dauerhaft entgegenzuwirken.

§ 5 Zusammenfassung der Ergebnisse

(1) Erwerbsaufwendungen sind gemäß der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit der jeweiligen Einkunftsart zusammenhängen und subjektiv der Förderung der Einkünfteerzielung dienen. Bei gemischter Veranlassung ist entsprechend der jeweiligen beruflichen/ betrieblichen und der privaten Veranlassung eine Aufteilung vorzunehmen. Dies gilt entgegen der Rechtsprechung unabhängig davon, ob objektive Merkmale und Kriterien eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung ermöglichen. Wenn eine Aufteilung nicht möglich ist, kann eine Zuordnung zu den Erwerbsaufwendungen vorgenommen werden, wenn die private Veranlassung bei wertender Betrachtung als unwesentlich eingestuft werden kann (und umgekehrt). Ist dies nicht der Fall, so sind untrennbar gemischte Aufwendungen gegeben.

(2) Untrennbar gemischte Aufwendungen, die wesentlich betrieblich/beruflich und wesentlich privat veranlasst sind, sind weder den Erwerbsaufwendungen noch den Privatausgaben zuzuordnen und stellen daher ein aliud dar. Da nach den §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 S. 1 EStG nur Erwerbsaufwendungen als abzugsfähig zu betrachten sind, muss der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit untrennbar gemischter Aufwendungen konstitutiv anordnen.

(3) Werden untrennbar gemischte Aufwendungen teilweise (pauschaliert) zum Abzug zugelassen, so dient dies einer besseren Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips, da die Aufwendungen wesentlich beruflich/betrieblich mitveranlasst sind.

(4) Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeits-/Betriebsstätte sind untrennbar gemischte Aufwendungen, die wesentlich privat und wesentlich beruflich veranlasst sind. Das objektive Nettoprinzip verlangt demnach keine Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten in voller Höhe. Vielmehr entscheidet der Gesetzgeber, ob die Ausgaben ganz, teilweise oder nicht abzugsfähig sind.

(5) Zur Bewältigung des Massenverfahrens und Erhaltung der Praktikabilität muss im Steuerrecht auf Typisierungen zurückgegriffen werden. Typisierungen sind aus Praktikabilitätsgründen gerechtfertigt, wenn sie nur in besonders gelagerten Einzelfällen oder nur zu geringfügigen Ungleichbehandlungen führen oder nur eine verhältnismäßig kleine Anzahl von Personen ungleich behandelt wird und durch die Typisierung keine realitätsfremden Grenzen gezogen werden. Greift keine dieser Voraussetzungen ein, so ist zu prüfen, ob die neben der Praktikabilität mit der Typisierung verfolgten Zielsetzungen des Gesetzgebers in einem „rechten Verhältnis“ zu den durch die Typisierung verursachten Ungleichbehandlungen stehen. Dies ist der Fall, wenn gewichtige Gründe für eine Ungleichbehandlung sprechen.

(6) Sind keine realitätsgerechten Grenzen feststellbar, so beschränkt sich die Prüfung auf die Feststellung eines „rechten Verhältnisses“ zwischen den durch die Typisierung verursachten Ungleichbehandlungen und den Vorteilen der Typisierung. Dies ist insbesondere bei der Pauschalierung untrennbar gemischter Aufwendungen der Fall, bei denen eine Aufteilung der Aufwendungen entsprechend der jeweiligen Veranlassung gerade nicht möglich ist.

(7) Typisierungen sind rechtsstaatlich geboten, wenn nur auf diese Art und Weise die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der steuerlichen Anknüpfung an ein

bestimmtes Verhalten so klar formuliert werden können, dass die Rechtslage für den Betroffenen klar ist und er sein Verhalten danach richten kann.

(8) Für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit einer Typisierung ist es ohne Einfluss, ob der Gesetzgeber die einfachste, zweckmäßigste oder vernünftigste Lösung gewählt hat. Entscheidend ist vielmehr, ob der Gesetzgeber die äußeren Grenzen seines Gestaltungsspielraums, die Voraussetzungen für Typisierungen, eingehalten hat.

(9) Werden mit einer das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbrechenden Typisierung auch Lenkungszwecke verfolgt, so ist im Rahmen der Verhältnismäßigkeit zum einen zu prüfen, ob die verursachten Eingriffe in Grundrechte bzw. die Ungleichbehandlungen durch die Lenkungsziele gerechtfertigt sind. Zum anderen ist festzustellen, ob das Gemeinwohlinteresse an der Durchsetzung dieser Lenkungsziele das Gemeinwohlinteresse an einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit überwiegt.

(10) Der Umweltschutz stellt einen überragenden Gemeinwohlwert dar, der grundsätzlich eine Durchbrechung des Gebots der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit rechtfertigt.

(11) Eine stärkere Berücksichtigung des Umweltschutzes im Steuerrecht ist auch im Hinblick auf Art. 20a GG geboten, sofern eine Anknüpfung an die Leistungsfähigkeit indizierende Tatbestände möglich ist. Im Übrigen sollte auf Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips zur Erhaltung der Systematik und Übersichtlichkeit möglichst verzichtet werden. Zudem ist ein im Steuerrecht zu verwirklichendes Umweltschutzkonzept nur dann geeignet, wenn auf die Erreichung des beabsichtigten Ziels verzichtet werden kann.

(12) An die Bemessungsgrundlage anknüpfende Steuervergünstigungen sind als ungeeignet zu betrachten, wenn ihnen lediglich soziale Erwägungen zugrunde liegen, da sie aufgrund der Progressionswirkung entgegen ihrem Sinn und Zweck Besserverdienende besser stellen als sozial Schwache. Hier sind (einkommensabhängige) Transferzahlungen außerhalb des Steuerrechts angebracht.

(13) Der Gesetzgeber ist nicht verpflichtet, den gewillkürten tatsächlichen Aufwand eines Steuerpflichtigen zum Abzug zuzulassen, sondern kann den Abzug auf typisiert festgelegte Beträge begrenzen. Bei widerlegbaren Pauschalierungen sollten Pauschsätze festgelegt werden, bei denen der zu erwartende Steuerausfall durch Mitnahmeeffekte und der ersparte Verwaltungsaufwand in einem optimalem Verhältnis zueinander stehen.

(14) Auch Erwerbsaufwendungen können (un)widerlegbar pauschaliert werden. Allerdings sind an die Rechtfertigung von unwiderlegbaren Pauschalierungen von Erwerbsaufwendungen höhere Anforderungen zu stellen. Bloße Praktikabilitätserwägungen reichen nicht aus.

(15) Widerlegbare Pauschalierungen sind gegenüber unwiderlegbaren Pauschalierungen das mildere Mittel. Da sie jedoch einen Gegenbeweis zulassen, sind sie regelmäßig kein gleich wirksames Mittel, so dass aus diesem Grund die Erforderlichkeit unwiderlegbarer Pauschalierungen nicht abgelehnt werden kann.

(16) Die Entfernungspauschale ist verfassungsgemäß. Insbesondere stehen die beabsichtigten Zielsetzungen der Steuervereinfachung, des Umweltschutzes und die verkehrspolitischen und sozialen Erwägungen als die Entfernungspauschale rechtfertigende Gründe in einem „rechten Verhältnis“ zu den verursachten Un-

gleichbehandlungen. Auch ein Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG ist aus diesen Gründen gerechtfertigt.

(17) Außer der gegenwärtigen Regelung sind auch andere Pauschalierungsmöglichkeiten für die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte denkbar. Eine deutliche Senkung der Pauschsätze bzw. ein völliger Ausschluss der Abzugsfähigkeit der Kosten für die Fahrten zwischen Arbeitsstätte zur Wohnung erscheint am ehesten geeignet, die Umwelt zu schützen und die Steuer zu vereinfachen. Ein Ausschluss der Abzugsfähigkeit der Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stände im Einklang mit der Rechtslage in Spanien, Großbritannien, Irland, Kanada und den USA.

(18) Durch die gegenwärtige Regelung, die Fernpendler besser stellt als die arbeitsplatznah wohnende Stadtbevölkerung, wird die Zersiedelung prämiert. Aus Umweltschutzgründen ist jedoch eine Anpassung der Raumstruktur an die Umweltknappheit geboten.

Literaturverzeichnis

Aufsätze

Alarcon García, Gloria, Der Abzug von Berufsausgaben im spanischen Einkommensteuerrecht, in: StuW 1997, S.333 - 340 sowie Tipke/Bozza, Besteuerung von Einkommen, Schriften zum Steuerrecht, Band 67, Berlin 2000, S.153 - 169

Apitz, Wilfried, Die Entfernungspauschale im Spannungsfeld der Lohnsteueraußenprüfung, in: StBp 2001, S.167 - 175

Arndt, Hans-Wolfgang, Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht, in: FS Mühl, Stuttgart 1981, S.17 - 40

Arndt, Hans-Wolfgang, Gleichheit im Steuerrecht, in: NVwZ 1988, S.787 - 794

Arndt, Hans-Wolfgang/Schumacher, Andreas, Einkommensbesteuerung und Grundrechte, in: AÖR 118 (1993), S.513 - 590

Arndt, Hans-Wolfgang, Verfassungsrechtliche Probleme bei den Einkünften aus nichtsselbständiger Arbeit, in: StVj 1993, S.311 - 321

Arndt, Hans-Wolfgang/Schumacher, Andreas, „Kinder, Kinder ... oder: Die unterschiedliche Leistungsfähigkeit der Senate des Bundesverfassungsgerichts, in: NJW 1999, S.745 - 750

Bareis, Peter, Transparenz bei der Einkommensteuer - Zur systemgerechten Behandlung sogenannter notwendiger Privatausgaben, in: StuW 1991, S.38 - 51

Bareis, Peter, Die Neuordnung der Ertragsbesteuerung, in: Steuerberaterkongress-Report 1997, S.51 - 62

Bareis, Peter, Diskussionsbeitrag, in: Rose, Steuern einfacher machen, Heidelberg 1999, S.98 - 92

Becker, Enno, Grundfragen aus den neuen Steuergesetzen, in: StuW 1926, Sp.667 - 692

Becker, Enno, Zur Rechtsprechung, in: StuW 1930/ I, Sp.942 - 966

Beisse, Heinrich, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung, in: StuW 1981, S.1 - 14

Biergans, Enno/Wasmer, Claudius, Zum Tatbestand der Besteuerung und zum Leistungsfähigkeitsbegriff in der Einkommensteuer, in: FR 1985, S.58 - 63

Birk, Dieter, Die verteilungsgerechte Einkommensteuer - Ideal oder Utopie, in: JZ 1988, S.820 - 824

Birk, Dieter, Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, in: StuW 1989, S.212 - 218

Birk, Dieter, Rahmenbedingungen für den Grundrechtsschutz im Steuerrecht in Europa, in: FS K.Vogel, Heidelberg 2000, S.157 - 172

Brockmeyer, Hans Bernhard Typisierungen im Einkommensteuerrecht durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in: FS K.Offerhaus, Köln 1999, S.13 - 34

Burchardi, Friedrich Möglichkeiten der dritten Gewalt, zur Vereinfachung des Steuerrechts beizutragen, in: StuW 1981, S.304 - 321

Butzer, Hermann, Der Halbteilungsgrundsatz und seine Ableitung aus dem Grundgesetz, in StuW 1999, S.227 - 242

Däke, Karl Heinz, Steuervereinfachung aus Sicht des Steuerzahlers, in: Rose, Steuern einfacher machen, Heidelberg 1999, S.9 - 26

Di Fabio, Udo, Der offene Staat in der Wirtschaftsgesellschaft, in: FS K.Vogel, Heidelberg 2000, S.3 - 19

Domann, Rita, Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im internationalen Vergleich, in: IWB, Fach 10, Gruppe 2, S.1289 – 1292 (IWB Nr.12 v. 25.6.1997)

Drenseck, Walter, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den Lebenserhaltungskosten, in: DB 1987, S.2483 - 2487

Drenseck, Walter, Möglichkeiten der Arbeitnehmer zur Einsparung von Lohnsteuer, in: DB 2001, Beilage Nr. 1/01, S.1 - 44

Drüen, Klaus-Dieter, Typus und Typisierung im Steuerrecht, in: StuW 1997, S.261 - 274

Eckhoff, Rolf, Vom konfrontativen zum kooperativen Steuerstaat, in: StuW 1996, S.107 - 122

Eich, Hans Dieter, Besteuerung der Privatnutzung von betrieblichen Kraftfahrzeugen, in: KÖSDI, S.11148 - 11157

Elschen, Rainer, Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in: StuW 1991, S.99 - 115

Felix, Günther, Gemischte Ausgaben: Ausnahmen om Aufteilungs- und Abzugsverbot, in: KÖSDI 1987, S.6733 - 6741

Fischer, Peter, Resümee, in: Fischer (Hrsg.), VDStJG 21 (1998), S.267 - 283

Fischer, Peter, Kommentar, in: FR 2000, S.461 - 462

Franke, Siegfried, Ökonomische und politische Beurteilung von Öko-Steuern, in: StuW 1990, S.217 - 228

Friauf, Karl Heinrich, Steuergesetzgebung und Eigentumsgarantie, in: Juristische Analysen 1970, S.299 - 320

Friauf, Karl Heinrich, Zur Frage der Nichtabzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen im Körperschaftssteuerrecht, in: StuW 1973, S.97 - 118

Friauf, Karl Heinrich, Eigentumsgarantie und Steuerrecht, in: DÖV 1980, S.480 - 488

Friauf, Karl Heinrich, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, in: Friauf (Hrsg.), VDStJG 12 (1989), S.3 - 32

Friauf, Karl Heinrich, Steuervereinfachung versus Lenkungsnormen, in: Fischer (Hrsg.), VDStJG 21 (1998), S.85 - 98

Gaffuri, Gianfranco, Die objektive Netto-Besteuerung in Italien, in: Tipke/Bozza, Besteuerung von Einkommen, Schriften zum Steuerrecht, Band 67, Berlin 2000, S.171 - 180

García Frías, Angeles/Zinser, Thomas, Das neue spanische Einkommensteuergesetz, in: IStR 1999, S.550 - 558

Gast-de-Haan, Brigitte, Zur Bindung der Steuergerichtsbarkeit an typisierende Regelungen der Verwaltung, in: FS 75 Jahre RFH - BFH, Bonn 1993, S.227 - 237

Gawel, Erik, Umweltlenkungssteuern und Leistungsfähigkeitsprinzip, in: StuW 1999, S.374 - 381

Gawel, Erik, Steuerinterventionismus und Fiskalzweck der Besteuerung, in: StuW 2001, S.26 - 41

Giloy, Jörg, Zum Begriff Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, in: BB 1980, S.1206 - 1209

Giloy, Jörg, Zusammentreffen von Dienstreisen und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, in: BB 1981, S.1886 - 1888

Glanegger, Peter, Der Kinderbetreuungs- und Kindererziehungsbedarf nach dem Beschluss des BVerfG v. 10.11.1998, 2 BvR 1057/91, 1226/91 und 980/91, in: DStR 1999, S.227 - 229

Gosch, Dietmar, Juristische Beurteilung von Öko-Steuern, in: StuW 1990, S.201 - 216

Harder-Buschner, Christine/Goydke, Uwe, Die Entfernungspauschale, in: NWB, Fach 6, S.4217 - 4232

Herzog, Roman, Leitlinien und Entwicklungstendenzen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Steuerfragen, in: StJB 1985/86, S.27 - 45

Herzog, Roman, Gesetzgebung und Einzelfallgerechtigkeit, in: NJW 1999, S.25 - 29

Hesper, Helmut, Die Chaotisierung der Steuerrechtsordnung als Folge eines verfehlten Zusammenspiels von politischer Führung und juristischer Expertenkompetenz, in: BB 1995, S.17 - 25

Hey, Johanna, Fortführung der ökologischen Steuerreform - Übergang zur Routine?, in: NJW 2000, S.640 - 642

Hofstetter, Helmut, Zur Frage der Anwendbarkeit der juristischen Kausalitätstheorien auf § 4 Abs.4 EStG, in: DStZ 1991, S.658 - 661

Horlemann, Heinz-Gerd, Das Kinderexistenzminimum nach den Entscheidungen des BVerfG vom 10.11.1998, in: DStR 1999, S.397 - 403

Interkantonale Kommission für Steueraufklärung - Die Einkommensteuer natürlicher Personen, Bern 1999

Interkantonale Kommission für Steueraufklärung - Die geltenden Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden, Bern 2001

Isensee, Josef, Steuerstaat als Staatsform, in: FS H.P.Ipsen, Tübingen 1977, S.409 - 436

Isensee, Josef, Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, in: StuW 1994, S.3 - 14

Jachmann, Monika, Zur Anwendung typisierender Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, in: StuW 1994, S.347 - 353

Jachmann, Monika, Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit: Belastungsgrenzen im Steuersystem, in: StuW 1996, S.97 - 106

Jachmann, Monika, Die geplante Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, in: DAR 1997, S.185 - 196

Jachmann, Monika, Grundthesen zu einer Verbesserung der Akzeptanz der Besteuerung, insbesondere durch Vereinfachung des Einkommensteuerrechts, in: StuW 1998, S.193 - 207

Jachmann, Monika, Grundlagen einer Steuervereinfachung, in: FS Offerhaus, Köln 1999, S.1071 - 1090

Jachmann, Monika, Ökologie versus Leistungsfähigkeit - Gilt es neue Wege in der Steuerrechtfertigung zu gehen?, in: StuW 2000, S.239 - 245

Jachmann, Monika, Steuerrechtfertigung aus der Gemeinwohlverantwortung, in: DStZ 2001, S.225 - 231

Jakob, Wolfgang, Zwischen Ertragsrelevanz und Lenkung - Die Zukunft des Steuerinterventionismus, in: FS Offerhaus , Köln 1999, S.65 - 81

Junker, Reinhard, Zur Frage der Angemessenheit von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, in: DStZ 1982, S.402 - 403

Jüptner, Roland, Bundesverfassungsgericht: Familienlastenausgleich verfassungswidrig, in: StVj 1990, S.307 - 319

Kirchhof, Paul, Gesetzlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und Werbungskosten, in: Söhn (Hrsg.), VDStJG 3 (1980), S.201 - 226

Kirchhof, Paul, Besteuerung und Eigentum, in: VVDStRL 39 (1981), S.213 - 280

Kirchhof, Paul, Steuergleichheit, in: StuW 1984, S.297 - 314

Kirchhof, Paul, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, in: StuW 1985, S.319 - 329

Kirchhof, Paul, Die Kunst der Steuergesetzgebung, in: NJW 1987, S.3217 - 3226

Kirchhof, Paul, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, in: Gutachten F für den 57. Deutschen Juristentag, 1988, S. F 3 - F 96

Kirchhof, Paul, Staatliche Einnahmen, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band IV, Heidelberg 1990, S.87 - 233

Kirchhof, Paul, Der allgemeine Gleichheitssatz, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band V, Heidelberg 1992, S.837 - 972

Kirchhof, Paul, Steuergesetzgebung auf dem Prüfstand des Bundesverfassungsgerichts, in: Harzburger Steuerprotokoll 1993, S.27 - 41

Kirchhof, Paul, Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, in: Kirchhof (Hrsg.), VDStJG 15 (1993), S.3 - 31

Kirchhof, Paul, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Steuervereinfachung, in: FS Meyding, Heidelberg 1994, S.3 - 20

Kirchhof, Paul, Grundlinien des Steuerverfassungsrechts in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in: StbJB 1994/95, S.5 - 22

Kirchhof, Paul, Der Einfluss des Verfassungsrechts auf die Entwicklung des Steuerrechts, in: Stbg 1995, S.68 - 78

Kirchhof, Paul, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Steuern, in: Birk/Kirchhof/Lehner, Steuern im Verfassungsstaat, Symposium zu Ehren von K.Vogel, München 1996, S.27 - 53

Kirchhof, Paul, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Steuergesetzgebung, in: Stbg 1997, S.193 - 198

Kirchhof, Paul, Steuergleichheit durch Steuervereinfachung, in: Fischer (Hrsg.), VDStJG 21 (1998), S.9 - 28

Kischel, Dieter, Übersicht über die direkten Steuern Norwegens, in: IWB, Fach 5, Gruppe 2, S.83 –90 (IWB Nr. 11 v. 11.6.1999)

Kischel, Dieter, Übersicht über die direkten Steuern Dänemarks, in: IWB, Fach 5, Gruppe 2, S.137 – 146 (IWB Nr. 5 v. 8.3.2000)

Kischel, Dieter, Übersicht über die direkten Steuern in Irland, in: IWB, Fach 5, Gruppe 2, S.77 – 86 (IWB Nr. 19 v. 11.10.2000)

Klein, Franz, Die unzureichende steuerliche Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit durch Kinder, in: DStR 1987, S.779 - 784

Koenig, Christian, Die gesetzgeberische Bindung an den allgemeinen Gleichheitssatz – Eine Darstellung der Prüfungsaufbaus zur Rechtssetzungsgleichheit, in: JuS 1995, S.313 - 318

Korn, Klaus, Zum Jahressteuergesetz 1996: Nachbesserungen, Verwaltungsanweisungen und Beratungserkenntnisse, in: KÖSDI 1996, S.10556 - 10571

Kröner, Michael, Differenzierende Betrachtungen zum Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriff, in: StuW 1985, S.115 - 131

Kruse, Heinrich Wilhelm, Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, in: StuW 1990, S.322 - 330

Kruse, Heinrich Wilhelm, Auslegung am Gesetz vorbei, in: FS Ritter, Köln 1993, S.413 - 425

Kühn, Franz, Eine Analyse zur Neuregelung der Besteuerung privat genutzter Betriebs Kraftfahrzeuge“, in: BB 1997, S.285 - 292

Lang, Joachim, Familienbesteuerung, in: StuW 1983, S.103 - 125

Lang, Joachim, Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, in: Kirchhof (Hrsg.), VDStJG 15 (1992), S.115 - 160

Lang, Joachim, Wege aus dem Steuerchaos, in: Stbg 1994, S.11 - 23

Lang, Joachim, Reform der Familienbesteuerung, in: FS Klein, Köln 1994, S.437 - 452

Lang, Joachim, Eröffnung und Rechtfertigung des Themas, in: Fischer (Hrsg.), VDStJG 21 (1998), S.1 - 7

Lang, Joachim, Sachbezüge im Lohnsteuerrecht, in: FS Offerhaus, Köln 1999, S.433 - 446

Lang, Joachim, Vom Verbot der Erdrosselungssteuer zum Halbteilungsgrundsatz, in: FS K.Vogel, Heidelberg 2000, S.173 - 185

Lang, Joachim, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips, in: FS Kruse, Köln 2001, S.313 - 338

Lempenau, Gerhard, Betriebsausgaben und Gewinnermittlung, in: DB 1987, S.113 - 120

Lerche, Peter, Grundrechtsschranken, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band V, Heidelberg 1992, S.775 - 804

Lion, Max, Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen, in: StuW I 1931, Sp.609 - 643

Lukas, Heinz, Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten, in: DStR 1979, S.376 - 377

Mäding, Heinrich, Standpunkt: Entfernungspauschale, in: Difu-Berichte 4/2000, S.1 - 2

Mann, Herbert, Einschränkung des Werbungskostenabzugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Bundesfinanzhof, in: DB 1983, S.1619 - 1622

Martens, Joachim, Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Verwaltungsvorschriften, in: Tipke (Hrsg.), VDStJG 5 (1982), S.165 - 208

Meyding, Dietrich/Bühler, Wilhelm, Wertungsspielräume im Steuerrecht - Möglichkeiten und Grenzen für eine einvernehmliche Fallbehandlung im Zusammenwirken von Finanzamt und Steuerberater, in: DStR 1991, S.488 - 495

Meyding, Dietrich, Vereinfachender Gesetzesvollzug durch die Verwaltung, in: Fischer (Hrsg.), VDStJG 21 (1998), S.219 - 231

Michael, Lothar, Die drei Argumentationsstrukturen des Grundsatze der Verhältnismäßigkeit - Zur Dogmatik des Über- und Untermaßverbotes und der Gleichheitssätze, in: JuS 2001, S.148 - 155

Morsch, Anke, Der Werbungskostenabzug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, in: DStR 2001, S.245 - 248

Moschetti, Francesco/Bozza-Bodden, Nayda, Die Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips gemäß Art. 53 Abs. 1 der italienischen Verfassung, in: StuW 1999, S.78 -88

Müller-Franken, Sebastian, Das Verbot des Abzugs der „Zuwendung von Vorteilen“ nach dem Jahressteuergesetz 1996 - Verfassungsprobleme einer Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips, in: StuW 1997, S.3 - 23

Müller-Franken, Sebastian, Forum: Verfassungs- und europarechtliche Fragen der Einführung nationaler Öko-Steuern, in: JuS 1997, S.872 - 880

Mußgnug, Reinhard, Verfassungsrechtlicher und gesetzlicher Schutz vor konfiskatorischen Steuern, in: JZ 1991, S.993 - 999

Mußgnug, Reinhard, Sachverhaltsaufklärung und Beweiserhebung im Besteuerungsverfahren, in: JuS 1993, S.48 - 55

Neeb, Helmut, Wegfall der Angemessenheitsprüfung bei Werbungskosten, in: DStZ 1990, S.556 - 559

Niermann, Walter, Änderungen im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung ab 2001, in: DB 2001, S.170 - 173

Olbertz, Peter, Die Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 9 I 3 Nr.4 EStG und das objektive Nettoprinzip, in: BB 1996, S.2489 - 2495

Olbertz, Peter, Stellen die Vorschläge der Steuerreform-Kommission hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit einen Beitrag zur Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung dar?, in: DStZ 1997, S.316 - 319

Olbertz, Peter, Die „Normalität“ von Werbungskosten als Berechtigung der Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, in: BB 1997, S.1452

Offerhaus, Klaus, Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlassten und durch die Lebensführung veranlassten Aufwendungen, in: BB 1979, S.617 - 622 und S.667 - 672

Offerhaus, Klaus, Zur steuerrechtlichen Behandlung der Aufwendungen für Fahrten zur Arbeitsstätte bei mehreren Wohnungen des Arbeitnehmers, in: Inf 1979, S.169 - 173

Offerhaus, Klaus, Heinrich Beisse, der Große Senat und die Steuervereinfachung, in: FS Beisse, Düsseldorf 1997, S.377 - 388

Offerhaus, Klaus, DAR und das Steuerrecht, in: DAR 2000, S.448 - 451

Osterloh, Lerke, Typisierende Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht - BVerfGE 78, 214, in: JuS 1990, S.100 - 103

Osterloh, Lerke, Aktuelle Fragen zur „offensichtlich unzutreffenden Besteuerung“ durch typisierende Verwaltung und Gesetzgebung, in: StuW 1993, S.342 - 353

Paus, Bernhard, Ist § 9 Abs.1 Nr.4 Satz 2 EStG verfassungsgemäß?, in: DStZ/A 1985, S.282 - 283

Papier, Hans-Jürgen, Besteuerung und Eigentum, in: DVBl 1980, S.787 - 797

Papier, Hans-Jürgen, Steuern und Abgaben - die offenen Flanke des Rechtsstaats, in: KritV 1987, S.140 - 156

Papier, Hans-Jürgen, Steuerreform und Verfassungsrecht, in: FS K.Vogel, Heidelberg 2000, S.117 - 137

Pasch, Helmut/Höreth, Ulrike/Renn, Susanne, Die neue Entfernungspauschale – ein steuerrechtlicher Missgriff, in: DStZ 2001, S.305 - 312

Prinz, Ulrich, Grundsatzbetrachtungen zum Werbungskostenbegriff, in: FR 1986, S.397 - 410

Prokisch, Rainer, Von der Sach- und Systemgerechtigkeit zum Gebot der Folgerichtigkeit, in: FS K.Vogel, Heidelberg 2000, S.293 - 310

Richter, Heinz, Zur Deckungsgleichheit des Werbungskostenbegriffs mit dem Betriebsausgabenbegriff, in: FR 1981, S.556 - 558

Richter, Heinz, Unfallkosten bei (Umweg-) Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb, in: DStR 1997, S.229 - 233

Richter, Wolfram/Theile, Carsten, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: Ein Vorschlag zur Verwirklichung einkommensteuerlicher Entscheidungsneutralität, in: StuW 1998, S.351 - 357

Rodi, Michael, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsauftrag des Steuergesetzgebers, in: FS K.Vogel, Heidelberg 2000, S.187 - 206

Rönitz, Dieter, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den privaten Ausgaben als Problem der Sachverhaltsermittlung - unter besonderer Berücksichtigung der Lebenserfahrung und der typisierenden Betrachtungsweise, in: Söhn (Hrsg.), VDStJG 3 (1980), S.397 - 313

Rosenbaum, Gerlinde, Das Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (StMBG) im Überblick, in: DStZ 1994, S.97 - 110

Rößler, Gerhard, Kritische Anmerkungen zur geänderten Rechtsprechung des BFH betr. Aufwendungen für Fahrten zur Arbeitsstätte bei mehreren Wohnungen, in: DStZ 1979, S.276 - 278

Ruppe, Hans-Georg, Die Angrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in: Söhn (Hrsg.), VDStJG 3 (1980), S.103 - 147

Ruppe, Hans-Georg, Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung, in: Fischer (Hrsg.), VDStJG 21 (1998), S.29 - 65

Rüthers, Bernd, Anleitungen zum fortgesetzten methodischen Blindflug?, in: NJW 1996, S.1249 - 1253

Sagasser, Bernd/Jakobs, Norbert, Änderungen im Ertragsteuerrecht durch das Jahressteuergesetz 1996 - Teil I: Einkommensteuergesetz, in: DStR 1995, S.1649 - 1661

Sarrazin, Viktor, Einschränkungen und Pauschalierungen bei der Einkommensteuer durch das Jahressteuergesetz 1996, in: Stbg 1995, S.493 - 496

Schaumburg, Harald, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: FS K.Tipke, Köln 1995, S.125 - 151

Schemmel, Lothar, Zur Aufnahme des Leistungsfähigkeitsprinzips und anderer Grenzen für den Steuerstaat in das Grundgesetz, in: StuW 1995, S.39 - 57

Schilt, Rainer, Verfassungsmäßigkeit der Kilometerpauschale, in: FR 1981, S.560 - 563

Schmidt, Eberhard, Falsche Richtung, in: FR 1997, S.215 - 216

Schmidt-Liebig, Axel, Die „neuere Rechtsprechung“ des Bundsfinanzhofs zum umsatzsteuerlichen Unternehmer, in: BB 1994, Beilage 20, S.1 - 23

Schneider, Andrea, Kritische Anmerkungen zur Neuregelung der Besteuerung der privaten Kraftfahrzeug-Nutzung durch Unternehmer, in: DStR 1996, S.93 - 95

Schneider, Dieter, Leistungsfähigkeitsprinzip und Abzug von der Bemessungsgrundlage, in: StuW 1984, S.356 - 367

Schoch, Friedrich, Der Gleichheitssatz, in: DVBl 1988, S.863 - 882

Schulz, Katrin, Die neue Pkw-Privatnutzungssteuer ab 1.1.1996 - Steuervereinfachung oder neue Steuerquelle?, in: DStR 1996, S.212 - 213

Seer, Roman, Möglichkeit und Grenzen eines „maßvollen“ Gesetzesvollzugs durch die Finanzverwaltung, in: FR 1997, S.553 - 562

Seifert, Michael, Ungereimtheiten und Gestaltungsmöglichkeiten bei außerdienstlicher Pkw-Nutzung, in: Inf 1996, S.493 - 500

Seifert, Michael, Die Einführung der Entfernungspauschale, in: Inf 2001, S.129 - 133

Seitrich, Peter, Aufwendungen für Fahrten zwischen zwei Arbeits- bzw. Betriebsstätten, in: FR 1985. S.91 - 93

Selmer, Peter, Finanzordnung und Grundgesetz - Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Finanz- und Steuersachen, in: AöR 101 (1976), S.239 - 269 und S.399 - 462

Siegers, Ellen, Anmerkung zu FG Köln v. 24.10.2000 – 8 K 7085/99, in: EFG 2001, S.131 - 132

Söffing, Günter, Anm. zu BFH v. 28.11.1980 - VI R 193/77, in: FR 1981, S.284

Söffing, Günter, Die Angleichung des Werbungskostenbegriffs an den Betriebsausgabenbegriff, in: DB 1990, S.2086 - 2088

Söhn, Hartmut, Bürgerliche Kleidung, typische Berufskleidung und Werbungskosten, in: FR 1980, S.301 - 308

Söhn, Hartmut, Betriebsausgaben, Privatausgaben und gemischte Aufwendungen, in: Söhn (Hrsg.), VDStJG 3 (1980), S.13 - 102

Söhn, Hartmut, Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung und allgemeiner Werbungskostenbegriff, in: StuW 1983, S.193 - 205

Söhn, Hartmut, Werbungskosten bei doppelter Haushaltsführung, in: FR 1984, S.25 - 30

Söhn, Hartmut, Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht: Zum persönlichen Existenzminimum, in: Finanzarchiv Band 46 (1988), S.154-171

Söhn, Hartmut, Neuordnung des Einkommensteuerrechts zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung, in: ZRP 1988, S.344 - 348

Söhn, Hartmut, Steuerliche Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit durch Kinder, in: FS Klein, Köln 1994, S.421 - 435

Söhn, Hartmut, Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte - Zweifelsfragen zur Neufassung des § 4 Abs.5 Satz 1 Nr.6 EStG, in: FR 1997, S.245 - 250

Söhn, Hartmut, Umweltsteuern und Finanzverfassung, in: FS Stern, München 1997, S.587 - 602

Söhn, Hartmut, Kappung des Ehegattensplitting?, in: FS K.Vogel, Heidelberg 2000, S.639 - 659

Söhn, Hartmut, Entfernungspauschale ohne Aufwendungen?, in: FR 2001, S.950 -952

Späth, Wolfgang, Ist § 9 Abs.1 Nr.4 Buchst. a EStG noch uneingeschränkt als verfassungsgemäß anzusehen?, in: DStZ 1985, S.133 - 135

Späth, Wolfgang, Nochmals: Ist § 9 Abs.1 Nr.4 Buchst. a EStG noch uneingeschränkt als verfassungsgemäß anzusehen?, in: DStZ 1985, S.357 - 539

Starke, Peter, Gedanken zu § 9 Abs.1 Nr.4 Satz 2 EStG, in: DStZ 1985, S.384 - 385

Statistisches Bundesamt Leben und Arbeiten in Deutschland – Ergebnisse des Mikrozensus 2000, Wiesbaden 2001

Strahl, Martin, Gleichheit und Gerechtigkeit der Besteuerung durch Typisierung?, in: BB 1997, S.341 - 343

Thomas, Michael-Ingo, Einzelfragen zur Gestellung eines Kfz nach dem JStG 1996, in: DStR 1995, S.1859 - 1863

Thomas, Michael-Ingo, Arbeitnehmer-Pauschbetrag und Nettoprinzip, in: DStZ 1997, S.617 - 620

Tiemann, Susanne, Steuerchaos - und kein Ende?, in: Stbg 1993, S.436 - 439

Tipke, Klaus, Zur Abgrenzung der Betriebs- und Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, in: StuW 1979, S.193 - 208

Tipke, Klaus, Rechtfertigung der Themenwahl; Ziel der Tagung, in: Söhn (Hrsg.), VDStJG 3 (1980), S.1 - 12

Tipke, Klaus, Über richtiges Steuerrecht, in: StuW 1988, S.262 - 282

Tipke, Klaus, Gedanken zu einem Steuergesetzbuch, in: StuW 2000, S.309 - 315

Trzaskalik, Christoph, Der instrumentelle Einsatz von Abgaben, in: StuW 1992, S.135 - 150

Ullrich, Rainer, Steuervereinfachung aus Sicht der Steuergewerkschaft, in: Rose, Steuern einfacher machen, Heidelberg 1999, S.69 - 76

Urban, Johannes, Privatnutzung mehrerer Dienstwagen und Nutzungsgemeinschaften, in: FR 1996, S.741 - 742

Vogel, Horst, Wertungsdivergenzen zwischen Steuerrecht, Zivilrecht und Strafrecht, in: NJW 1985, S.2986 - 2996

Vogel, Klaus, Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung, in: DStZ/A 1975, S.409 - 415

Vogel, Klaus, Die Besonderheit des Steuerrechts, in: DStZ/A 1977, S.5 - 12

Vogel, Klaus, Grundrechtsrelevanz der Gestaltungswirkungen, in: Isensee/ Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band IV, Heidelberg 1990, S.3 - 86

Vogel, Klaus, Der Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht, in: Friauf (Hrsg.) VDStJG 12 (1989), S.123 - 144

Vogel, Klaus, Zur Bindung der Steuergerichte an Bewertungs- und Pauschalierungsrichtlinien, in: StuW 1991, S.254 - 262

Vogel, Klaus, Verwaltungsvorschriften zur Vereinfachung der Sachverhaltsermittlung und „normkonkretisierende Verwaltungsvorschriften“, in: FS Thieme, Köln 1993, S.605 - 617

Vogel, Klaus, Kindesunterhalt im Einkommensteuerrecht, in: FS Offerhaus, Köln 1999, S.47 - 63

Volkmann, Uwe, Der dezente Staat – Verhaltenssteuerung im Umweltrecht, in: JuS 2001, S.521 - 528

von Arnim, Hans Herbert, Besteuerung und Eigentum, in: VVDStRl 39 (1981), S.286 - 360

von Bornhaupt, Kurt Joachim, Der Begriff der Werbungskosten unter besonderer Berücksichtigung seines Verhältnisses zum Betriebsausgabenbegriff, in: Söhn (Hrsg.), VDStJG 3 (1980), S.149 - 199

von Bornhaupt, Kurt Joachim, Der örtliche Mittelpunkt der Lebensinteressen - ein Fixpunkt der Rechtsprechung, in: FS Offerhaus, Köln 1999, S.419 - 432

Wacke, Gerhard, Verfassungsrecht und Steuerrecht, in: StbJb 1966/67, S.75 - 112

Wagner, Franz, Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik, in: StuW 1992, S.2 - 13

Wagner, Franz, Die systemgerechte Besteuerung von Personalleistungen, in: StuW 1992, S.291 - 301

Wanner, Eva, Der einkommensteuerrechtliche Zurechnungszusammenhang steuerbarer Wertabgänge, in: StuW 1987, S.302 - 318

Walz, Rainer, Steuerrechtliches Case Law oder Dictum des Gesetzgebers?, in: StuW 1986, S.21 - 43

Wassermeyer, Franz, Rechtssystematische Überlegungen zum Werbungskostenbegriff, in: StuW 1981, S.245 - 254

Wassermeyer, Franz, Das Erfordernis objektiver und subjektiver Tatbestandsmerkmale in der ertragssteuerlichen Rechtsprechung des BFH, in: StuW 1982, S.352 - 364

Wassermeyer, Franz, Veranlassung und Fremdvergleich, in: FS Offerhaus, Köln 1999, S.405 - 418

Weber, Wolfgang, Die Kfz-Nutzung nach dem Jahressteuergesetz - Argumente für eine Entsorgung der Neuregelung, in: DB 1996, Beilage Nr.7/1996, S.1 - 12

Weber-Grellet, Heinrich, Die Bedeutung der Rechtsnatur des Steuerrechts für dessen Anwendung und Auslegung, in: StuW 1993, S.97 - 104

Weber-Grellet, Heinrich, Vermögenssteuer, Plafondierung, Vereinfachung, in: BB 1996, S.1415 - 1419

Weber-Grellet, Heinrich, Der Typus des Typus, in: FS Beisse, Düsseldorf 1997, S.551 - 569

Wendt, Rudolf, Der Gleichheitssatz, in: NVwZ 1988, S.778 - 786

Wendt, Rudolf, Familienbesteuerung und Grundgesetz, in: FS Tipke, Köln 1995, S.47 - 69

Wesselbaum-Neugebauer, Claudia, Die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale: Kritische Darstellung und Kommentierung, in: DStZ 2001, S.533 - 539

Wieland, Joachim, Freiheitsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung von Einkommen“, in: Ebling (Hrsg.), VDStJG 24 (2001), S.29 - 47

Wittig, Peter, Bundesverfassungsgericht und Grundrechtssytematik, in: FS G.Müller, Tübingen 1970, S.571 - 593

Zacher, Thomas, Private Kfz-Nutzung - Ärgernis ohne Ende?, in: DStR 1997, S.1185 - 1189

Zeitler, Franz-Christof, Typisierung versus Einzelfallgerechtigkeit - in dubio pro fisco?, in: DStZ 1998, S.705 - 706

Zugmaier, Oliver, Promotionsaufwendungen als Werbungskosten, in: DStZ 1999, S.865 - 867

Lehrbücher und Monographien

Arndt, Hans-Wolfgang, Praktikabilität und Effizienz, Habil. Mainz, Köln 1983, Dr. Peter Deubner Verlag GmbH

Assmann, Eberhard, Kraftfahrzeug und Steuern, 2. Auflage, Stuttgart 1996, Schaeffer-Poeschel Verlag

Becker, Enno, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München/Berlin 1940, Verlag J.F. Bergmann und Julius Springer

Benda, Ernst/Maihofer, Werner/Vogel, Hans-Jochen, Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 2. Auflage, Berlin 1994, Walter de Gruyter Verlag

Benkert, Wolfgang/Bunde, Jürgen/Hansjürgens, Bernd, Umweltpolitik mit Öko-Steuern?, Marburg 1990, Metropolis-Verlag

Birk, Dieter, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln, 1993, Dr. Peter Deubner Verlag GmbH

Birk, Dieter, Steuerrecht I - Allgemeines Steuerrecht, 2. Auflage, München 1994, C.H. Beck´sche Verlagsbuchhandlung

Birk, Dieter, Steuerrecht, 4. Auflage, Heidelberg 2001, C.F. Müller Verlag

Butzer, Hermann, Freiheitliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, Berlin 1999, Duncker & Humblot Verlag

Crezelius, Georg, Steuerrecht II, Besonderes Steuerrecht, 2. Auflage, München 1994, C.H. Beck´sche Verlagsbuchhandlung

Eckhoff, Rolf, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Habil. Münster, Köln 1999, Verlag Dr. Otto Schmidt

Eisendick, Susanne, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot - Die Rechtsprechung zu § 12 EStG, Diss. Bochum, Frankfurt/Main 1995, Peter Lang Europ. Verlag der Wissenschaften

Fuisting, Bernhard, Die preußischen direkten Steuern, Vierter Band, Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902, Carl Heymanns Verlag

Herdegen, Matthias/Schön, Wolfgang, Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe, Köln, 2000, Verlag Dr. Otto Schmidt

Isensee, Josef, Die typisierende Verwaltung, Berlin 1975, Duncker & Humblot Verlag

Jüptner, Roland, Leistungsfähigkeit und Veranlassung, Diss. Augsburg, Heidelberg 1989, C.F. Müller Juristischer Verlag

Kaltenborn, Bruno, Streit um die Einkommensteuer - die Reformvorschläge der Parteien im Vergleich, 1. Auflage, Baden-Baden 1999, Nomos Verlagsgesellschaft

Kirchhof, Paul, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, Frankfurt/Main 1973, Athenäum Verlag,

Kirchhof, Paul u.a., Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, Heidelberg 2001, C.F.Müller Verlag

Lang, Joachim, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/1988, Verlag Dr. Otto Schmidt

Lang, Joachim, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 49, Bonn 1993,

Lehner, Moris, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, Habil. München, Tübingen 1993, J.C.B. Mohr Verlag

Mende, Daniel Tobias, Die Abzugsfähigkeit von Kfz-Unfallkosten im Einkommensteuerrecht, Diss. Passau, Frankfurt/Main 2000, Peter Lang Europ. Verlag der Wissenschaften

Müller, Friedrich, Juristische Methodik, 6. Auflage, Berlin 1995, Duncker & Humblot Verlag

Osterloh, Lerke, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, Habil. Berlin, Trier 1992, Nomos Verlagsgesellschaft

Pieroth, Bodo/Schlink, Bernhard, Grundrechte Staatsrecht II, 16. Auflage, Heidelberg 2000, C.F. Müller Verlag

Ramsauer, Ulrich, Die faktischen Beeinträchtigungen des Eigentums, Diss. Hamburg, Berlin 1980, Duncker & Humblot Verlag

Rodi, Michael, Umweltsteuern – Das Steuerrecht als Instrument der Umweltpolitik, 1. Auflage 1993, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft

Rodi, Michael, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem, Diss. München, München 1994, C.H. Beck´sche Verlagsbuchhandlung,

Sachs, Michael, Verfassungsrecht II - Grundrechte, Berlin u.a. 2000, Springer Verlag

Schneider, Hans, Gesetzgebung: Ein Lehrbuch, 2.Auflage, Heidelberg 1991, C.F. Müller Juristischer Verlag

Stern, Klaus, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band II, München 1980, C.H. Beck´sche Verlagsbuchhandlung

Strahl, Martin, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, Diss. Köln , Köln 1996, Praxisbezogene Schriftenreihe des Kölner Steuerdialogs, Schrift 2

Stuber, Helmut/Nägele, Günther, Reisekosten · Bewirtung · Repräsentation im Steuerrecht, 25. Auflage, Stuttgart 1999, Schäffer-Poeschel Verlag

Strutz, Georg, Handbuch des Reichsteuerrechts, 3. Auflage, Berlin/Wien 1927, Industrieverlag Spaeth & Linde

Thiel, Jochen, Bilanzrecht, 4. Auflage, Heidelberg 1990, C.F. Müller Verlag

Tiedtke, Klaus, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, 2. Auflage, Herne/ Berlin 1995, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe

Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage, Köln 2000, Band III, 1. Auflage, Köln 1993, Verlag Dr. Otto Schmidt

Tipke, Klaus, Steuerrecht, Lang, Joachim 16.Auflage, Köln 1998, Verlag Dr. Otto Schmidt

VCD e.V. (Hrsg.), Bus, Bahn und Pkw im Umweltvergleich – Der ÖPNV im Wettbewerb, Bonn 2001, VCD e.V.

Vogel, Klaus, Finanzverfassung und politisches Ermessen, Karlsruhe 1972, C.F. Müller Verlag

Waldhoff, Christian, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland - Schweiz, Diss. München, München 1997, C.H. Beck´sche Verlagsbuchhandlung

Kommentare

Becker, Enno, Handkommentar der Reichssteuergesetze, Das Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, Teil 1, Stuttgart 1928, Verlag J. Heß, zitiert: Becker, EStG 1925, Teil 1, S.

Blümich, Walter/Schachian, Herbert, Das Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, Berlin 1925, Verlag Franz Vahlen, zitiert: Blümich/Schachian, EStG 1925, S.

Blümich, Walter, Einkommensteuergesetz Körperschaftsteuergesetz Gewerbesteuergesetz, Kommentar, Loseblattsammlung, München, Stand: Januar 2002, Verlag Franz Wahlen, zitiert: Bearbeiter, in Blümich, EStG, § , Rn.

Bordewin, Arno/Brandt, Jürgen, Kommentar zum Einkommensteuergesetz EStG, Loseblattsammlung, Heidelberg, Stand: Mai 2001, Forkel Verlag, zitiert: Bearbeiter, in Bordewin/Brandt, EStG, § , Rn.

Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Loseblattsammlung, Stand: Dezember 2001, C.F.Müller Verlag, zitiert: Bearbeiter, in BK, GG, Art. , Rn.

Dreier, Horst, Grundgesetz Kommentar, - Band I , Artikel 1 - 19; Tübingen 1996, Mohr Siebeck Verlag, zitiert: Bearbeiter, in Dreier, GG, Art. , Rn.

Fuisting, Bernhard/Strutz, Georg, Die preußischen direkten Steuern, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 8. Auflage, Berlin 1915, Carl Heymanns Verlag, zitiert: Fuisting/Strutz, Preuß. EStG , S.

Frotscher, Gerrit, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblattsammlung, 6.Auflage, Freiburg 1998, Stand: März 2001, Rudolf Haufe Verlag, zitiert: Bearbeiter, in Frotscher, EStG, §, Rn.

Hauck, Karl, Sozialgesetzbuch Gesamtkommentar, SGB VII Gesetzliche Unfallversicherung, Loseblattsammlung, Berlin, Stand: Juli 2001, Erich Schmidt Verlag, zitiert: Bearbeiter, in Hauck, SGB VII, § , Rn.

Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Loseblattsammlung, 21. Auflage, Köln,

Stand: März 2002, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, zitiert: Bearbeiter, in Herrmann/Heuer/ Raupach, EStG, § , Rn.

Heuermann, Bernd/Wagner, Klaus, Lohnsteuer - Handbuch des gesamten Lohnsteuerrechts, Loseblattsammlung, München, Stand: März 2001, Verlag Franz Vahlen, zitiert: Bearbeiter, in Heuermann/Wagner, LohnSt, Rn.

Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 10. Auflage, Köln, Stand: Dezember 2001, Verlag Dr. Otto Schmidt, zitiert: Bearbeiter, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § , Rn.

Jarass, Hans/Pieroth, Bodo, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 4. Auflage, München 1997, C.H. Beck´sche Verlagsbuchhandlung, zitiert: Jarass/Pieroth, GG, Art. , Rn.

Kirchhof, Paul, EStG-KompaktKommentar Einkommensteuergesetz, 2. Auflage, Heidelberg 2002, C.F.Müller Verlag, zitiert: Bearbeiter, in Kirchhof, EStG, § , Rn.

Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut, Einkommensteuergesetz Kommentar, Loseblattsammlung, Heidelberg, Stand: März 2002, C.F. Müller Verlag, zitiert: Bearbeiter, in Kirchhof/Söhn, EStG, § , Rn.

Lademann, Günter Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblattsammlung, 4.Auflage, Stuttgart, Stand: Januar 2001, Richard Boorberg Verlag, zitiert: Bearbeiter, in Lademann, EStG, § , Rn.

Leibholz, Gerhard/Rinck, Hans-Justus/Hesselberger, Dieter, Grundgesetz - Kommentar an Hand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, 7. Auflage, Köln 1993, Stand: November 2000; Verlag Dr. Otto Schmidt, zitiert: Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG , Art. , Rn.,

Littmann, Eberhard/Bitz, Horst/Hellwig, Peter, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, Loseblattsammlung, 15.Auflage, Stuttgart, Stand: Mai 2002, Schäffer-Poeschel Verlag, zitiert: Bearbeiter, in Littmann/Bitz/Hellwig, EStG, § , Rn.

Maunz, Theodor/Dürig, Günter, Grundgesetz Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: Dezember 2001, C.H. Beck´sche Verlagsbuchhandlung, zitiert: Bearbeiter, in Maunz/Dürig, GG, Art. , Rn.

Mennel, Annamarie/Förster, Jutta, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Loseblattsammlung, Stand: November 2000, Verlag Neue Wirtschafts-

Briefe, zitiert: Bearbeiter, in Mennel/Förster, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Land, Rn.

Pißel, Ludwig/Koppe, Fritz, Das Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, Band 1, 4. Auflage, Berlin/Wien, 1931, Industrieverlag Spaeth & Linde, zitiert: Pißel/Koppe, EStG 1925, Band 1, S.

Sachs, Michael, Grundgesetz Kommentar, 1.Auflage, München 1996, C.H. Beck`sche Verlagsbuchhandlung, zitiert: Bearbeiter, in Sachs, GG, Art. , Rn.

Schmidt, Ludwig, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 21. Auflage, München 2002, C.H. Beck´sche Verlagsbuchhandlung, zitiert: Bearbeiter, in Schmidt, EStG, §, Rn.

Schmidt-Bleibtreu, Bruno/Klein, Franz, Kommentar zum Grundgesetz, 9. Auflage, Neuwied 1999, Herman Luchterhand Verlag GmbH, zitiert: Bearbeiter, in Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, Art. , Rn.

Strutz, Georg, Handausgabe des Einkommensteuergesetzes vom 29.3. 1920, 3. Auflage, Berlin, 1921, Verlag Otto Liebmann, zitiert: Strutz, Handausgabe EStG 1920, S.

Strutz, Georg, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.8.1925, 1. Band, Berlin, 1927, Verlag Otto Liebmann, zitiert: Strutz, EStG 1925, Band 1, S.

Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblattsammlung, 16. Auflage, Köln 1996, Stand: April 2002, Verlag Dr. Otto Schmidt, zitiert: Bearbeiter, Tipke/Kruse, AO, § , Rn.

von Münch, Ingo/Kunig, Philip, Grundgesetz - Kommentar, - Band 1, Präambel bis Art. 20, 4. Auflage, München 1992, C.H. Beck´sche Verlagsbuchhandlung, zitiert: Bearbeiter, in von Münch/Kunig, GG , Art. , Rn.

Rechtsprechungsübersicht

Bundesverfassungsgericht

BVerfG v. 18.12.1953 - 1 BvL 106/53	BVerfGE 3, 225
BVerfG v. 20.07.1954 - 1 BvR 459, 484, 548, 555, 623/52 u.a.	BVerfGE 4, 7
BVerfG v. 16.01.1957 - 1 BvR 253/56	BVerfGE 6, 32
BVerfG v. 17.01.1957 - 1 BvL 4/54	BVerfGE 6, 55
BVerfG v. 11.06.1958 - 1 BvR 596/56	BVerfGE 7, 377
BVerfG v. 10.07.1958 - 1 BvF 1/58	BVerfGE 8, 71
BVerfG v. 12.11.1958 - 2 BvL 4, 26, 40/56, 1, 7/57	BVerfGE 8, 274
BVerfG v. 14.04.1959 - 1 BvL 23, 34/57	BVerfGE 9, 237
BVerfG v. 16.12.1958 - 1 BvL 3,4/57, 8/58	BVerfGE 9, 20
BVerfG v. 5.04.1960 - 1 BvL 31/57	BVerfGE 11, 50
BVerfG v. 28.06.1960 - 2 BvL 19/59	BVerfGE 11, 245
BVerfG v. 10.10.1961 - 2 BvL 1/59	BVerfGE 13, 153
BVerfG v. 30.10.1961 - 1 BvR 833/59	BVerfGE 13, 181
BVerfG v. 24.01.1962 - 1 BvL 32/57	BVerfGE 13, 290
BVerfG v. 24.01.1961 - 1 BvR 845/58	BVerfGE 13, 331
BVerfG v. 3.04.1962 - 1 BvL 35/57	BVerfGE 14, 34
BVerfG v. 24.07.1962 - 2 BvL 15, 16/61	BVerfGE 14, 221
BVerfG v. 22.05.1963 - 1 BvR 78/56	BVerfGE 16, 147
BVerfG v. 24.07.1963 - 1 BvL 30/57, 11/61	BVerfGE 17, 1
BVerfG v. 13.02.1964 - 1 BvL 17/ 61, 1 BvR 494/60, 128/61	BVerfGE 17, 232
BVerfG v. 27.01.1965 - 1 BvR 213, 715/58 und 66/60	BVerfGE 18, 315
BVerfG v. 17.11.1966 - 1 BvL 10/61	BVerfGE 20, 351
BVerfG v. 13.12.1966 - 1 BvR 512/65	BVerfGE 21, 1
BVerfG v. 20.12.1966 - 1 BvR 320/57, 70/63	BVerfGE 21, 12
BVerfG v. 14.02.1967 - 1 BvL 17/63	BVerfGE 21, 150
BVerfG v. 14.03.1967 - 1 BvR 334/61	BVerfGE 21, 209
BVerfG v. 18.12.1968 - 1 BvR 638, 673/64 und 200, 238, 249/65	BVerfGE 24, 367
BVerfG v. 2.07.1969 - 1 BvR 669/64	BVerfGE 26, 265
BVerfG v. 2.10.1969 - 1 BvL 12/68 BStBl II 1970, 140	BVerfGE 27, 58
BVerfG v. 7.10.1969 - 2 BvR 555/67	BVerfGE 27, 142
BVerfG v. 28.01.1970 - 1 BvL 4/67	BVerfGE 27, 375
BVerfG v. 22.07.1970 - 1 BvR 285/66, 445/67 und 192/69	BVerfGE 29, 104
BVerfG v. 14.10.1970 - 1 BvR 306/68	BVerfGE 29, 260
BVerfG v. 15.12.1970 - 1 BvR 559, 571, 586/70	BVerfGE 29, 402
BVerfG v. 9.03.1971 - 2 BvR 326, 327, 341, 342, 343, 344,345/69	BVerfGE 30, 250
BVerfG v. 1.04.1971 - 1 BvL 22/67	BVerfGE 31, 8
BVerfG v. 16.03.1971 - 1 BvR 52, 665, 667, 754/66	BVerfGE 30, 292
BVerfG v. 18.05.1971 - 1 BvL 7,8/69	BVerfGE 31, 119
BVerfG v. 9.02.1972 - 1 BvL 16/69	BVerfGE 32, 333
BVerfG v. 10.05.1972 - 1 BvR 286, 293, 295/65	BVerfGE 33, 171
BVerfG v. 7.11.1972 - 1 BvR 338/68	BVerfGE 34, 103
BVerfG v. 2.10.1973 - 1 BvR 345/73	BVerfGE 36, 66
BVerfG v. 5.03.1974 - 1 BvL 17/72	BVerfGE 36, 383
BVerfG v. 5.03.1974 - 1 BvL 27/72	BVerfGE 37, 1

BVerfG v. 23.04.1974 - 1 BvL 19/73		BVerfGE 37, 121
BVerfG v. 17.07.1974 - 1 BvR 51, 160, 285/69, 1 BvL 16, 18,26/72		BVerfGE 38, 61
BVerfG v. 23.11.1976 - 1 BvR 150/75		BVerfGE 43, 108
BVerfG v. 17.02.1977 - 1 BvR 33/76		BVerfGE 44, 103
BVerfG v. 22.06.1977 - 1 BvL 2/74		BVerfGE 45, 376
BVerfG v. 11.10.1977 - 1 BvR 343/73, 83/74, 183 und 428/75		BVerfGE 47, 1
BVerfG v. 5.04.1978 - 1 BvR 117/73		BVerfGE 48, 102
BVerfG v. 19.04.1978 - 2 BvL 2/75		BVerfGE 48, 210
BVerfG v. 26.04.1978 - 1 BvL 29/76		BVerfGE 48, 227
BVerfG v. 9.08.1978 - 2 BvR 831/76		BVerfGE 49, 148
BVerfG v. 1.03.1979 - 1 BvR 532, 533/77, 419/78 und 1 BvL 21/78		BVerfGE 50, 290
BVerfG v. 28.02.1980 - 1 BvL 17/77, 7, 9/78 u.a.		BVerfGE 53, 257
BVerfG v. 7.10.1980 - 1 BvL 89/79, 1 BvR 240/79		BVerfGE 55, 72
BVerfG v. 15.07.1981 - 1 BvL 77/78		BVerfGE 58, 300
BVerfG v. 10.11.1981 - 1 BvL 18, 19/77		BVerfGE 59, 36
BVerfG v. 13.01.1982 - 1 BvR 848, 1047/77, 916, 1307/78 u.a.		BVerfGE 59, 231
BVerfG v. 9.02.1982 - 2 BvL 6/78 und 8/79		BVerfGE 60, 16
BVerfG v. 3.11.1982 - 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 und 363/80		BVerfGE 61, 319
BVerfG v. 8.02.1983 - 1 BvL 28/79		BVerfGE 63, 119
BVerfG v. 22.03.1983 - 2 BvR 475/78		BVerfGE 63, 368
BVerfG v. 19.10.1983 - 2 BvR 485, 486/80		BVerfGE 65, 182
BVerfG v. 6.12.1983 - 2 BvR 1275/79		BVerfGE 65, 325
BVerfG v. 22.02.1984 - 1 BvL 10/80		BVerfGE 66, 214
BVerfG v. 4.10.1984 - 1 BvR 789/79		BVerfGE 67, 290
BVerfG v. 17.10.1984 - 1 BvR 527/80, 528/81 und 441/82		BVerfGE 68, 143
BVerfG v. 17.10.1984 - 1 BvL 18/82, 46/83 und 2/84		BVerfGE 68, 155
BVerfG v. 31.10.1984 - 1 BvR 35, 356, 794/82		BVerfGE 68, 193
BVerfG v. 14.05.1985 . 1 BvR 445, 523, 700, 728/82		BVerfGE 70, 1
BVerfG v. 6.11.1985 - 1 BvL 47/83		BVerfGE 71, 146
BVerfG v. 14.05.1986 – 2 BvL 2/83		BVerfGE 72, 200
BVerfG v. 14.01.1987 - 1 BvR 1052/79		BVerfGE 74, 129
BVerfG v. 8.04.1987 - 2 BvR 909, 934, 935, 936, 938, 941/82 u.a.		BVerfGE 75, 108
BVerfG v. 1.07.1987 - 1 BvL 21/82		BVerfGE 76, 130
BVerfG v. 26.04.1988 - 1 BvL 84/86		BVerfGE 78, 104
BVerfG v. 31.05.1988 - 1 BvR 520/83		BVerfGE 78, 214
BVerfG v. 31.05.1988 - 1 BvL 22/85		BVerfGE 78, 232
BVerfG v. 15.07.1988 - 1 BvR 54/87	NJW 1988, 127	
BVerfG v. 1.06.1989 - 2 BvR 239/88 und 2 BvR 1205,1533, 1095/87		BVerfGE 80, 109
BVerfG v. 29.11.1989 - 1 BvR 1402, 1528/87		BVerfGE 81, 108
BVerfG v. 23.01.1990 - 1 BvL 44/86 und 48/87		BVerfGE 81, 156
BVerfG v. 23.01.1990 - 1 BvL 4,5,6, 7/87	BStBl II 1990, 483	BVerfGE 81, 228
BVerfG v. 29.05.1990 - 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86		BVerfGE 82, 60
BVerfG v. 30.05.1990 - 1 BvL 2/83, 9, 10/84, 3/85, 11,12/89 u.a.		BVerfGE 82, 126
BVerfG v. 31.05.1990 - 2 BvL 12, 13/88, 2 BvR 1436/87		BVerfGE 82, 159
BVerfG v. 12.06.1990 - 1 BvL 72/86		BVerfGE 82, 198
BVerfG v. 27.06.1991 - 2 BvR 1493/89	BStBl II 1991,654	BVerfGE 84, 239
BVerfG v. 22.07.1991 - 1 BvR 829/89	HFR 1992, 424	
BVerfG v. 5.10.1992 – 2 BvR 1510/92	Inf 1993, 47	
BVerfG v. 8.10.1991 - 1 BvL 50/86		BVerfGE 84, 348

BVerfG v. 11.02.1992 - 1 BvL 29/87		BVerfGE 85, 238
BVerfG v. 2.12.1992 – 1 BvR 296/88		BVerfGE 88, 5
BVerfG v. 25.09.1992 - 2 BvL 5, 8, 14/91		BVerfGE 87, 153
BVerfG v. 17.11.1992 - 1 Bvl 8/87		BVerfGE 87, 234
BVerfG v. 25.05.1993 - 1 BvR 345/83		BVerfGE 88, 366
BVerfG v. 8.06.1993 - 1 BvL 20/85		BVerfGE 89, 15
BVerfG v. 26.01.1994 - 1 BvL 12/86		BVerfGE 89, 346
BVerfG v. 22.06.1995 - 2 BvL 37/91		BVerfGE 93, 121
BVerfG v. 22.06.1995 - 2 BvR 552/91		BVerfGE 93, 165
BVerfG v. 29.06.1995 - 1 BvR 1800/94	NVwZ 1996, 57	Inf 1996, 159
BVerfG v. 15.10.1996 - 1 BvL 44, 48/92		BVerfGE 95, 64
BVerfG v. 4.04.1997 - 1 BvR 48/94		BVerfGE 95, 267
BVerfG v. 10.04.1997 - 2 BvL 77/92		BVerfGE 96, 1
BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97		BVerfGE 97, 67
BVerfG v. 18.02.1998 - 1 BVR 1318, 1484/86		BVerfGE 97, 271
BVerfG v. 31.03.1998 - 2 BvR 50/98		BVerfGE 97, 350
BVerfG v. 7.05.1998 - 2 BvR 1991, 2004/95		BVerfGE 98, 106
BVerfG v. 15.07.1998 - 1 BvR 1554/89, 963, 964/94		BVerfGE 98, 365
BVerfG v. 30.09.1998 - 2 BvR 1818/91		BVerfGE 99, 88
BVerfG v. 10.11.1998 - 2 BvR 1057, 1226, 980/91	NJW 1999, 557	BVerfGE 99, 216
BVerfG v. 10.11.1998 - 2 BvL 42/93	NJW 1999, 561	BVerfGE 99, 246
BVerfG v. 11.11.1998 - 2 BvL 10/95		BVerfGE 99, 280
BVerfG v. 28.04.1999 - 1 Bvl 22, 34/95		BVerfGE 100, 59
BVerfG v. 28.04.1999 - 1 BvL 11/94, 33/95, 1 BvR 1560/97		BVerfGE100,138
BVerfG v. 23.11.1999 - 1 BvF 1/94	EuGRZ 1999, 705	
BVerfG v. 7.12.1999 - 2 BvR 301/98DVBl 2000, 351		BVerfGE101,297
BVerfG v. 22.03.2000 - 1 BvR 1136/96	NJW 2000, 3341	
BVerfG v. 24.05.2000 - 1 BvL 1/98	NJW 2000, 2264	

Bundesfinanzhof

BFH v. 21.08.1952 - IV 432/51 U	BFHE 56, 700	BStBl III 1952, 268
BFH v. 21.05.1953 - IV 511/52 U	BFHE 57, 510	BStBl III 1953, 197
BFH v. 9.10.1953 - IV 536/52 U	BFHE 58, 120	BStBl III 1953, 337
BFH v. 17.12.1953 - IV 215/53 U	BFHE 58, 428	BStBl III 1954, 76
BFH v. 14.10.1954 - IV 352/53 U	BFHE 59, 383	BStBl III 1954, 358
BFH v. 10.02.1955 - IV 404/53 U	BFHE 60, 254	BStBl III 1955, 99
BFH v. 3.03.1955 - IV 453/53 U	BFHE 60, 268	BStBl III 1955, 104
BFH v. 10.03.1955 - IV 633/54 U	BFHE 60, 343	BStBl III 1955, 131
BFH v. 31.03.1955 - IV 382/54 U	BFHE 60, 407	BStBl III 1955, 156
BFH v. 12.05.1955 - IV 19/55 U	BFHE 61, 18	BStBl III 1955, 205
BFH v. 6.09.1956 - IV 621/55 U	BFHE 63, 283	BStBl III 1956, 306
BFH v. 18.03.1960 - VI 159/58 S	BFHE 71, 21	BStBl III 1960, 255
BFH v. 29.04.1960 - VI 9/60 U	BFHE 71, 33	BStBl III 1960, 258
BFH v. 1.12.1961 - VI 128/61 U	BFHE 74, 489	BStBl III 1962, 184
BFH v. 2.03.1962 - VI S 79/60 S	BFHE 74, 513	BStBl III 1962, 192
BFH v. 9.07.1965 - VI 153/64 U	BFHE 83, 21	BStBl III 1965, 509

BFH v. 18.02.1966 - VI 219/64	BFHE 86, 39	BStBl III 1966, 386
BFH v. 30.05.1967 - VI R 172/66	BFHE 89, 187	BStBl III 1967, 570
BFH v. 30.05.1967 - VI R 118/66	BFHE 89, 185	BStBl III 1967, 576
BFH v. 21.07.1967 - VI R 307/66	BFHE 89, 520	BStBl III 1967, 734
BFH v. 29.11.1968 - VI R 279/67	BFHE 94, 336	BStBl II 1969, 173
BFH v. 13.02.1970 - VI R 236/69	BFHE 98, 350	BStBl II 1970, 391
BFH v. 25.09.1970 - VI R 85/68	BFHE 100, 202	BStBl II 1971, 55
BFH v. 19.10.1970 - GrS 2/70	BFHE 100, 309	BStBl II 1971, 17
BFH v. 5.11.1971 - VI R 184/69	BFHE 103, 477	BStBl II 1972, 130
BFH v. 13.11.1970 - VI B 112/70	BFHE 100, 461	BStBl II 1971, 101
BFH v. 17.12.1971 - VI R 328/70	BFHE 104, 209	BStBl II 1972, 260
BFH v. 17.10.1973 - VI R 395/70	BFHE 111, 59	BStBl II 1974, 185
BFH v. 17.10.1973 - VI R 26/73	BFHE 111, 69	BStBl II 1974, 186
BFH v. 17.10.1973 - VI R 214/72	BFHE 111, 67	BStBl II 1974, 188
BFH v. 31.10.1973 - VI R 98/73	BFHE 111, 76	BStBl II 1974, 258
BFH v. 13.12.1973 - I R 136/72	BFHE 111, 108	BStBl II 1974, 210
BFH v. 8.11.1974 - VI R 69/72	BFHE 114, 92	BStBl II 1975, 177
BFH v. 24.01.1975 - VI R 147/72	BFHE 125, 52	BStBl II 1975, 561
BFH v. 7.02.1975 - VI R 133/72	BFHE 115, 313	BStBl II 1975, 478
BFH v. 4.07.1975 - VI R 30/73	BFHE 116, 356	BStBl II 1975, 738
BFH v. 10.10.1975 - VI R 33/74	BFHE 117, 70	BStBl II 1975, 852
BFH v. 2.04.1976 - VI B 85/75	BFHE 118, 465	BStBl II 1976, 452
BFH v. 29.04.1976 - IV R 156/73	BFHE 119, 51	BStBl II 1976, 558
BFH v. 6.05.1976 - IV R 79/73	BFHE 119, 156	BStBl II 1976, 560
BFH v. 17.12.1976 - VI R 145/74	BFHE 121, 337	BStBl II 1977, 294
BFH v. 17.02.1977 - IV R 87/72	BFHE 122, 55	BStBl II 1977, 543
BFH v. 4.08.1977 - IV R 157/74	BFHE 123, 158	BStBl II 1978, 93
BFH v. 2.12.1977 - VI R 8/75	BFHE 124, 61	BStBl II 1978, 260
BFH v. 24.02.1978 - VI R 177/73	BFHE 124, 524	BStBl II 1978, 380
BFH v. 31.05.1978 - I R 69/76	BFHE 125, 381	BStBl II 1978, 564
BFH v. 1.06.1978 - IV R 36/73	BFHE 125, 175	BStBl II 1978, 499
BFH v. 14.07.1978 - VI R 158/76	BFHE 125, 553	BStBl II 1978, 595
BFH v. 14.07.1978 - VI R 179/76	BFHE 125, 555	BStBl II 1978, 660
BFH v. 26.07.1978 - VI R 16/76	BFHE 125, 561	BStBl II 1978, 661
BFH v. 9.11.1978 - VI R 195/77	BFHE 126, 418	BStBl II 1979, 149
BFH v. 10.11.1978 - VI R 21 /76	BFHE 126, 511	BStBl II 1979, 219
BFH v. 10.11.1978 - VI R 112/75	BFHE 126, 518	BStBl II 1979, 222
BFH v. 10.11.1978 - VI R 127/76	BFHE 127, 6	BStBl II 1979, 335
BFH v. 23.11.1978 - IV R 20/75	BFHE 124, 448	BStBl II 1979, 143
BFH v. 27.11.1978 - GrS 2-3/77	BFHE 124, 43	BStBl II 1978, 105
BFH v. 27.11.1978 - GrS 8/77	BFHE 126, 533	BStBl II 1979, 213
BFH v. 2.02.1979 - VI R 77/77	BFHE 127, 186	BStBl II 1979, 372
BFH v. 29.03.1979 - IV R 137/77	BFHE 128, 196	BStBl II 1979, 700
BFH v. 30.11.1979 - VI R 83/77	BFHE 129, 346	BStBl II 1980, 138
BFH v. 12.12.1979 - VI R 64/78	BFHE 129, 173	BStBl II 1980, 124
BFH v. 20.05.1980 - VI R 241/77	BFHE 130, 457	BStBl II 80, 582
BFH v. 11.07.1980 - VI R 119/77	BFHE 131, 62	BStBl II 1980, 653
BFH v. 11.07.1980 - VI R 55/79	BFHE 131, 67	BStBl II 1980, 655
BFH v. 28.11.1980 - VI R 193/77	BFHE 132, 431	BStBl II 1981, 368

BFH v. 15.05.1981 - VI R 66/78	BFHE 133, 516	BStBl II 1981, 735
BFH v. 24.07.1981 - VI R 171/78	BFHE 134, 29	BStBl II 1981, 781
BFH v. 29.01.1982 - VI R 133/79	BFHE 135, 200	BStBl II 1982, 325
BFH v. 19.03.1982 - VI R 25/80	BFHE 135, 479	BStBl II 1982, 442
BFH v. 19.03.1982 - VI R 141/78		- nv - Juris
BFH v. 10.09.1982 - VI R 95/81	BFHE 136, 478	BStBl II 1983, 16
BFH v. 1.10.1982 - VI R 192/79	BFHE 136, 488	BStBl II 1983, 17
BFH v. 12.08.1983 - VI R 155/80	BFHE 133, 190	BStBl II 1983, 718
BFH v. 20.12.1982 - VI R 64/81	BFHE 137, 463	BStBl II 1983, 306
BFH v. 21.11.1983 - GrS 2/82	BFHE 140, 50	BStBl II 1984, 160
BFH v. 21.11.1983 - GrS 3/82	BFHE 140, 62	BStBl II 1984, 166
BFH v. 18.05.1984 - VI R 130/80	BFHE 141, 140	BStBl II 1984, 588
BFH v. 7.06.1984 - IV R 81/82	BFH/NV 1986, 160	
BFH v. 3.08.1984 - VI R 8/81	BFHE 141, 529	BStBl II 1984, 800
BFH v. 2.11.1984 - VI R 38/83	BFHE 142, 389	BStBl II 1985, 139
BFH v. 19.12.1984 - I R 275/81	BFHE 143, 241	BStBl II 1985, 342
BFH v. 27.02.1985 - I R 20/82	BFHE 143, 440	BStBl II 1985, 458
BFH v. 10.05.1985 - VI R 157/81	BFHE 144, 46	BStBl II 1985, 595
BFH v. 21.08.1985 - I R 73/82	BFHE 145, 316	BStBl II 1986, 250
BFH v. 03.10.1985 - VI R 168/84	BFHE 144, 449	BStBl II 1986, 95
BFH v. 13.12.1985 - VI R 7/83	BFHE 145, 386	BStBl II 1986, 221
BFH v. 26.11.1985 - IX R 1/81	BFHE 145, 383	BStBl II 1986, 353
BFH v. 20.12.1985 - VI R 45/84	BFHE 146, 233	BStBl II 1986, 459
BFH v. 20.12.1985 - VI R 72/83	BFH/NV 1986, 398	
BFH v. 11.07.1986 - VI R 39/83	BFHE 147, 331	BStBl II 1986, 866
BFH v. 20.08.1986 - I R 80/83	BFH/NV 1987, 91	BStBl II 1986, 904
BFH v. 20.08.1986 - I R 29/85	BFHE 147, 525	BStBl II 1987, 108
BFH v. 26.10.1987 - GrS 2/86,	BFHE 151, 523	BStBl II 1988, 348
BFH v. 5.11.1987 - IV R 180/85	BFHE 151, 413	BStBl II 1988, 334
BFH v. 20.11.1987 - VI R 6/86	BFHE 152, 232	BStBl II 1988, 443
BFH v. 25.02.1988 - IV R 135/85	BFHE 153, 107	BStBl II 1988, 766
BFH v. 25.03.1988 - VI R 207/84	BFHE 153, 337	BStBl II 1988, 706
BFH v. 9.06.1988 - VI R 85/85	BFHE 154, 59	BStBl II 1988, 990
BFH v. 26.08.1988 - VI R 92/85	BFHE 155, 61	BStBl II 1989, 144
BFH v. 13.10.1988 - IV R 136/85	BFHE 154, 442	BStBl II 1989, 7
BFH v. 23.11.1988 - X R 17/86	BFHE 155, 330	BStBl II 1989, 405
BFH v. 9.12.1988 - VI R 199/84	BFHE 155, 362	BStBl II 1989, 296
BFH v. 7.04.1989 - VI R 176/85	BFHE 157, 360	BStBl II 1989, 925
BFH v. 12.07.1989 - X R 35/86	BFHE 157, 559	BStBl II 1989, 967
BFH v. 13.07.1989 - IV R 55/88	BFHE 157, 562	BStBl II 1990, 23
BFH v. 26.07.1989 - X R 7/87	BFH/NV 1990, 441	
BFH v. 25.11.1989 - VI R 83/85	BFH/NV 1989, 439	
BFH v. 27.11.1989 - GrS 1/88	BFHE 158, 563	BStBl II 1990, 160
BFH v. 12.01.1990 - VI R 29/86	BFHE 124, 43	BStBl II 1990, 423
BFH v. 4.05.1990 - VI R 144/85	BFHE 160, 532	BStBl II 1990, 856
BFH v. 4.07.1990 - GrS 1/89	BFHE 160, 466	BStBl II 1990, 830
BFH v. 4.07.1990 - GrS 2-3/88	BFHE 161, 290	BStBl II 1990, 817
BFH v. 27.07.1990 - VI R 96/86	BFH/NV 1991, 92	
BFH v. 19.09.1990 - X R 44/89	BFHE 162, 77	BStBl II 1991, 97

BFH v. 12.10.1990 - VI R 165/87	BFHE 162, 420	BStBl II 1991, 134
BFH v. 18.01.1991 - VI R 132/86	BFHE 163, 363	BStBl II 1991, 408
BFH v. 18.04.1991 - IV R 13/90	BFHE 164, 419	BStBl II.1991, 751
BFH V. 23.04.1991 - VIII R 61/87	BFHE 164, 422	BStBl II 1991, 752
BFH v. 21.06.1991 - VI R 177/88	BFHE 164, 548	BStBl II 1991, 814
BFH v. 26.07.1991 - VI R 114/88	BFHE 165, 374	BStBl II 1992, 105
BFH v. 18.09.1991 - XI R 34/90	BFHE 165, 411	BStBl II 1992, 90
BFH v. 27.09.1991 - VI R 1/90	BFHE 166, 61	BStBl II 1992, 195
BFH v. 8.11.1991 - VI R 191/87	BFHE 166, 192	BStBl II 1992, 204
BFH v. 15.11.1991 - VI R 144/89	BFHE 166, 245	BStBl II 1992, 266
BFH v. 20.12.1991 - VI R 41/89	BFHE 166, 288	BStBl II 1992, 306
BFH v. 7.04.1992 - VI R 113/88	BFHE 167, 421	BStBl II 1992, 854
BFH v. 23.04.1992 - IV R 27/91	BFHE 168, 254	BStBl II 1992, 898
BFH v. 24.04.1992 - VI R 137/89	BFH/NV 1993, 291	
BFH v. 29.04.1992 - VI B 152/91	BFHE 167, 152	BStBl II 1992, 752
BFH v. 25.05.1992 - VI R 171/88	BFHE 168, 542	BStBl II 1993, 44
BFH v. 25.05.1992 - VI R 85/90	BFHE 167, 542	BStBl II 1992, 655
BFH v. 2.10.1992 - VI R 11/91	BFHE 169, 190	BStBl II 1993, 113
BFH v. 18.12.1992 - VI R 36/92	BFHE 170, 375	BStBl II 1993, 505
BFH v. 11.02.1993 - VI R 82/92	BFHE 170, 394	BStBl II 1993, 518
BFH v. 19.02.1993 - VI R 74/91	BFHE 170, 410	BStBl II 1993, 551
BFH v. 12.01.1994 - IV B 13/93	BFH/NV 1994, 777	
BFH v. 2.02.1994 - VI R 109/89	BFHE 173, 179	BStBl II 1994, 422
BFH v. 16.02.1994 - XI R 52/91	BFHE 174, 65	BStBl II 1994, 468
BFH v. 15.03.1994 - X R 58/91	BFHE 174, 84	BStBl II 1994, 516
BFH v. 15.09.1994 - V R 34/93	BFHE 175, 475	BStBl II 1995, 214
BFH v. 10.10.1994 - VI R 2/92	BFHE 175, 553	BStBl II 1995, 137
BFH v. 25.10.1994 - VIII R 79/91	BFHE 175, 439	BStBl II 1995, 121
BFH v. 24.11.1994 - IV R 25/94	BFHE 176, 379	BStBl II 1995, 318
BFH v. 20.12.1995 - I R 118/94	BFHE 179, 396	BStBl II 1996, 199
BFH v. 05.07.1996 - VI R 76/95	BFH/NV 1996, 888	
BFH v. 31.07.1996 - XI R 5/95	BFH/NV 1997, 279	
BFH v. 9.08.1996 - VI R 88/93	BFHE 181, 76	BStBl II 1997, 97
BFH v. 27.09.1996 - VI R 47/96	BFHE 181, 305	BStBl II 1997, 68
BFH v. 17.12.1996 - VIII B 71/96	BFHE 182, 164	BStBl II 1997, 290
BFH v. 20.06.1997 - VI R 74/91	BFHE 183, 495	BStBl II 1998, 59
BFH v. 23.05.1998 - II R 41/96	BFHE 185, 270	BStBl II 1998, 396
BFH v. 23.05.1998 - II R 26/96	BFH/NV 1998, 1098	
BFH v. 17.07.1997 - VI B 81/97	BFHE 186, 394	FR 1998, 896
BFH v. 19.08.1998 - XI R 90/96	BFH/NV 1999, 41	DStZ 1999, 99
BFH v. 27.10.1998 - X R 157/95	BFHE 187, 445	BStBl II 1999, 91
BFH v. 9.12.1998 - IV B 33/98	BFH/NV 1999, 916	
BFH v. 17.06.1999 - III R 37/98	BFHE 189, 123	BStBl II 1999, 600
BFH v. 11.08.1999 - XI R 77/97	BFHE 189, 413	BStBl II 1999, 771
BFH v. 23.09.1999 - VI R 74/98	BFHE 189, 438	BStBl II 2000, 7
BFH v. 24.02.2000 - III 59/98	BFHE 191, 286	DStR 2000, 765
BFH v. 14.03.2000 - X R 46/99	BFHE 191, 319	BFH/NV 2000, 922
BFH v. 15.03.2000 - X R 130/97	BFHE 191, 360	BFH/NV 2000, 1032
BFH v. 16.04.2000 - X R 111/98		- nv - Juris

BFH v. 3.08.2000 - III R 2/00		BFH/NV 2001, 100

Reichsfinanzhof

RFH v. 19.10.1922 - III A 371/22	RFHE 11, 238	RStBl 1923, 183
RFH v. 26.09.1923 - VI e A 70/23		RStBl 1924, 155
RFH v. 4.10.1923 - III A 320, 321/23	RFHE 13, 90	
RFH v. 12.12.1923 - III A 362/23	RFHE 13, 166	StuW 1924, Sp. 393
RFH v. 3.03.1926 - VI A 69/26		StuW 1926, Sp. 1087
RFH v. 7.07.1926 - VI A 727/25	RFHE 19, 201	
RFH v. 9.02.1927 - VI A 60/27	RFHE 20, 208	
RFH v. 17.03.1927 - VI A 15/27	RFHE 21, 84	
RFH v. 30.06.1927 - VI A 97/27		StuW 1927, 352
RFH v. 16.11.1927 - VI A 229/27		StuW 1928, 95
RFH v. 2.08.1930 - VI A 555/30	RStBl 1930, 635	StuW 1930/ II, Sp. 1788
RFH v. 2.06.1932 - VI A 2276/32	RStBl 1932, 732	StuW 1932/ II, Sp. 732
RFH v. 8.06.1934 - VI A 442/34	RStBl 1934, 942	StuW 1934/ II, Sp. 1061
RFH v. 15.05.1931 - VI A 981/31	RStBl 1931, 409	StuW 1931/ II, Sp. 1196
RFH v. 26.06.1935 - VI A 416/35		StuW 1935/ II, Sp. 1248
RFH v. 26.09.1935 - VI A 106/35		RStBl 1936, 61
RFH v. 13.11.1935 - VI A 764/35		RStBl 1936, 202
RFH v. 12.12.1935 - VI A 866/35		RStBl 1936, 415
RFH v. 6.05.1936 - VI A 274/36		RStBl 1936, 836
RFH v. 14.10.1937 - IV A 78/37		RStBl 1937, 1243
RFH v. 11.11.1937 - IV 121/37	RFHE 42, 247	RStBl 1938, 84
RFH v. 7.07.1938 - IV 317/37		RStBl 1938, 892
RFH v. 24.08.1938 - VI 516/38		RStBl 1938, 988
RFH v. 3.11.1938 - IV 207/38		RStBl 1939, 155
RFH v. 24.10.1938 - IV 129/38		RStBl 1939, 193
RFH v. 26.04.1939 - IV 41/39		StuW 1939/II, Sp. 575
RFH v. 29.02.1940 - IV 292/39	RStBl 1940, 427	StuW 1940/II, Sp. 137
RFH v. 28.10.1943 - IV 105/43		RStBl 1944, 44

Preußisches Oberverwaltungsgericht

PrOVG v. 22.06.1893 - V D 100/93	PrOVGE 2, 77
PrOVG v. 16.11.1895 - VI 9/95	PrOVGE 4, 196
PrOVG v. 28.06.1900 - XI a 138/99	PrOVGE 9, 167
PrOVG v. 13.06.1901 - VIII b 29	Strutz, EStG 1925, 1000
PrOVG v. 26.06.1905 - X b 21/02	PrOVGE 12, 178
PrOVG v. 28.09.1912 - IV a 54	Strutz, EStG 1925, 1000
PrOVG v. 21.12.1910 - IV a 180/10	PrOVGE 15, 134
PrOVG v. 19.02.1913 - IV a 227	Strutz, EStG 1925, 1000
PrOVG v. 10.06.1914 - IX 66	Strutz, EStG 1925, 1000

Finanzgerichte

FG Karlsruhe	v. 11.05.1954 - II 68/54	EFG 1954, 128
FG Münster	v. 19.12.1955 - II a 162/55	EFG 1956, 358
FG Düsseldorf	v. 28.03.1956 - VI b 10/56 L	EFG 1956, 294
FG München	v. 20.11.1958 - I 377/58	EFG 1959, 251
FG Rheinland-Pfalz	v. 22.02.1967 - III 119/6	EFG 1967, 395
FG Berlin	v. 2.06.1967 - III 81/65	EFG 1968, 59
FG Hamburg	v. 2.11.1970 - I 61/69	EFG 1971, 71
FG Hamburg	v. 3.08.1972 - III 36/71	EFG 1973, 62
FG Baden-Württemberg	v. 14.12.1976 - IV 166/75	EFG 1977, 259
Niedersächsisches FG	v. 24.01.1977 - IX L 33/75	EFG 1977, 475
FG Hamburg	v. 27.01.1977 - III 144/75	EFG 1977, 258
FG Berlin	v. 25.03.1977 - III 21/77	EFG 1977, 473
Niedersächsisches FG	v. 16.06.1977 - IX L 246/75	EFG 1978, 165
FG Düsseldorf	v. 6.09.1977 - XV/X 92/74 E	EFG 1978, 86
FG Münster	v. 23.08.1978 - VII 1720/77 E	EFG 1979, 118
FG Berlin	v. 28.02.1980 - IV 86/79	EFG 1980, 437
Hessisches FG	v. 27.07.1981 - I 105/81	EFG 1982, 77
FG Köln	v. 9.02.1988 - 2 K 802/87	EFG 1988, 361
FG Münster	v. 11.02.1988 - III 827/872	EFG 1988, 411
FG Berlin	v. 28.04.1982 - II 393/80	EFG 1983, 14
Hessisches FG	v. 26.05.1988 - 3 K 112/86	EFG 1988, 626
FG Hamburg	v. 3.04.1990 - I 291/86	EFG 1990, 629
Niedersächsisches FG	v. 15.11.1990 - II 714/89	EFG 1991, 461
FG Hamburg	v. 21.02.1992 - VI 269/89	EFG 1992, 729
FG München	v. 11.03.1992 - 1 K 1067/87	EFG 1992, 438
FG Saarland	v. 14.07.1992 - 1 K 226/91	EFG 1992, 728
FG Hamburg	v. 17.07.1992 - I 176/90	EFG 1992, 729
FG Münster	v. 22.07.1992 - 4 K 1460/92 L	EFG 1992, 611
FG Rheinland-Pfalz	v. 2.11.1992 - 5 K 1991/92	EFG 1993, 85
FG Düsseldorf	v. 17.03.1993 - 13 K 726/89 E	EFG 1993, 571
FG Bremen	v. 26.03.1993 - I 97/K	EFG 1993, 21
FG München	v. 6.10.1994 - 10 K 3304/92	EFG 1995, 308
Niedersächsisches FG	v. 19.10.1995 - II 497/93	EFG 1996, 664
FG Düsseldorf	v. 31.01.1996 - 14 K 5867/92 E	EFG 1996, 535
FG Rheinland-Pfalz	v. 31.07.1996 - 1 K 1686/96	EFG 1996, 367
FG Baden-Württemberg	v. 19.11.1996 - 6 K 238/95	EFG 1997, 728
FG Baden-Württemberg	v. 18.12.1996 - 12 K 64/94	EFG 1997, 397
FG Rheinland-Pfalz	v. 17.03.1997 - 5 K 1430/96	EFG 1997, 903
FG Düsseldorf	v. 5.11.1997 - 8 K 4409/97 E	EFG 1998, 378
Hessisches FG	v. 1.10.1998 - 13 K 452/95	EFG 1999, 276
FG Schleswig-Holstein	v. 3.11.1999 - V 88/89	EFG 2000, 165
FG Berlin	v. 14.09.2000 - 4 K 4142/99	DStRE 2001, 12
FG Köln	v. 24.10.2000 – 8 K 7085/99	EFG 2001, 130

Sonstige Gerichte

BVerwG v. 19.09.1983 - 8 N 1.83	BVerwGE 68, 36	NVwZ 1984, 380

BMF-Schreiben

BMF v. 28.05.1996 - IV B 6 - S 2334 - 173/96	BStBl I 1996, 654
BMF v. 5.06.1996 - IV B 6 - S 2334 - 179/96	BStBl I 1996, 656
BMF v. 5.06.1996 - IV B 6 - S 2353 - 644/96	BStBl I 1996, 657
BMF v. 10.06.1996 - IV B 2 - S 2145 - 172/96	FR 1996, 647
BMF v. 12.05.1997 - IV B 2 - S 2177 - 29/97	BStBl I 1997, 562
BMF v. 4.08.1999 - IV C 2 - S 2177 - 28/99	BStBl I 1999, 727
BMF v. 11.01.2001 - IV C 5 - S 2353 - 1/01	DStR 2001, 129

OFD-Schreiben

OFD Münster	v. 18.3.1988 - S 2351 - 27 - St 12 - 31	FR 1988, 307
OFD Kiel	v. 14.03.1991 - S 2227 A - St 113	DStR 1991, 877
OFD-Karlsruhe	v. 22.12.2000 – S 2365 A – 24 – St 321	DB 2001, 174