

Krause-Junk, Gerold

Article — Digitized Version

Vom Arbeitnehmerfreibetrag zur Arbeitnehmerpauschale

Wirtschaftsdienst

Suggested Citation: Krause-Junk, Gerold (1988) : Vom Arbeitnehmerfreibetrag zur Arbeitnehmerpauschale, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Verlag Weltarchiv, Hamburg, Vol. 68, Iss. 2, pp. 86-89

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/136368>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Gerold Krause-Junk

Vom Arbeitnehmerfreibetrag zur Arbeitnehmerpauschale

Mit der geplanten Steuerreform 1990 tritt bei der Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit („Arbeitnehmereinkünften“) die Arbeitnehmerpauschale an die Stelle des Arbeitnehmerfreibetrages. Professor Gerold Krause-Junk untersucht die finanzpolitischen Implikationen dieses Wechsels.

Sowohl beim Arbeitnehmerfreibetrag als auch bei der Arbeitnehmerpauschale handelt es sich um Beträge, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zum Abzug gebracht werden. Insofern neigt die Regierung auch dazu, den Wechsel mehr als einen formalen Vorgang darzustellen: der Arbeitnehmerfreibetrag sei in der Arbeitnehmerpauschale „aufgegangen“¹. Diese Sichtweise erleichtert dem Finanzminister wohl auch die Konfrontation mit eigenen früheren Ankündigungen, nach denen der Weihnachts- und der Arbeitnehmerfreibetrag bestehen bleiben würden². Die Opposition sieht demgegenüber den Wechsel genau umgekehrt: „Unsere schlimmsten Befürchtungen haben sich bewahrheitet, der Arbeitnehmerfreibetrag ist gefallen.“³ Ist der Arbeitnehmerfreibetrag nun tatsächlich abgeschafft worden, hinterläßt er höhere Steuerlasten für Arbeitnehmer, oder lebt er unter neuem Namen – gar gestärkt – weiter fort?

Man kann diesen Fragen auf verschiedene Arten nachgehen. So wäre erstens zu prüfen, ob die Neuregelung ceteris paribus die Steuerbelastung aller Arbeitnehmereinkommen unverändert läßt oder ob es auf der Basis sonst unveränderter Sachverhalte „Gewinner“ und „Verlierer“ gibt. In diesem Falle wäre auch die Wünschbarkeit einer derartigen Umverteilung zu beurteilen. Und man kann zweitens prüfen, ob der Wechsel Verhaltensänderungen der Steuerpflichtigen auszulösen tendiert, die gegebenenfalls aus volkswirtschaftlicher Sicht als vorteilhaft oder aber als nachteilig zu werten wären.

Zunächst zur ersten Frage. Vorerst sei unterstellt, daß die von einem steuerpflichtigen Arbeitnehmer geltend zu machenden Werbungskosten gegeben seien, also nicht durch den Wechsel vom Arbeitnehmerfreibetrag zur Arbeitnehmerpauschale berührt werden. Dann läßt sich die Frage nach Gewinnern und Verlierern leicht beantworten. Man muß nur bedenken, daß der Arbeitnehmerfreibetrag (480,- DM) genau wie der ebenfalls zur Streichung vorgesehene Weihnachtsfreibetrag (600,- DM) ein allen Arbeitnehmern gewährter, also einkunfts-spezifischer Freibetrag ist, während die Arbeitnehmerpauschale (2000,- DM) eine Werbungskostenpauschale ist, die wie die bisherige Werbungskostenpauschale (564,- DM) auf Werbungskosten im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit angerechnet wird.

Gewinner und Verlierer bestimmen sich also nach der Rechnung:

¹ Bundesministerium der Finanzen: Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1990 („Referentenentwurf“), Manuskript, S. 218.

² Wirtschaftswoche Nr. 11 vom 6. 3. 1987.

³ Hans Apel, finanzpolitischer Sprecher der SPD, in einem Fernsehinterview kurz nach Bekanntgabe des von der Bundesregierung geplanten Abbaus von Steuersubventionen.

⁴ Daß die Gruppe derjenigen Bezieher von Lohneinkommen, die Werbungskosten über 2000,- DM geltend machen können, insgesamt empfindliche Einbußen erleidet, ergibt sich aus der vom BMF vorgelegten Schätzung des durch die Einführung der Arbeitnehmerpauschale erzielbaren Steuerermehraufkommens von jährlich 1,2 Mrd. DM. (Dabei ist der durch die Erhöhung des Kilometerpauschbetrags entstehende Steuerausfall bereits gegengerechnet.) Vgl. Bundesministerium der Finanzen: Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1990, S. 193.

⁵ Statistisches Bundesamt Wiesbaden (Hrsg.): Finanzen und Steuern, Fachserie 14, Reihe 7.3, Lohnsteuer 1983, Wiesbaden 1986, Tab. 2.4, S. 60.

⁶ Vgl. z. B. H. Karrenberg u. a.: Die Umverteilungswirkungen der Staatstätigkeit bei den wichtigsten Haushaltstypen, Schriftenreihe des Rheinisch-Westfälischen Instituts für Wirtschaftsforschung, Essen, N. F., Heft 43, Berlin 1980. Vgl. dazu auch meine Besprechung in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, 105. Jg., 1985, S. 68 ff.

Prof. Dr. Gerold Krause-Junk, 51, ist Ordinarius für Finanzwissenschaft am Institut für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen der Universität Hamburg.

$$\Delta = 2000 - [600 + 480] - W^*$$

$$W^* = \begin{cases} 564 & \text{für } W \leq 564 \\ W & \text{für } 564 < W \leq 2000,- \\ 2000 & \text{für } W > 2000,- \end{cases}$$

Δ = Veränderung von Abzugsbeträgen

W = Werbungskosten

Damit wird für alle, die nicht ohnehin wegen zu geringer Einkünfte bzw. anderer Abzugsbeträge aus der Besteuerung herausfallen, die Höhe der tatsächlichen Werbungskosten entscheidend. Wer 920,- DM Werbungskosten geltend machen kann, steht sich unverändert. Es gewinnt, wer niedrigere, und es verliert, wer höhere Werbungskosten geltend macht. Der höchstmögliche Gewinn an Abzugsbeträgen beträgt 356,- DM (zu erzielen bei Werbungskosten bis zu 564,- DM), der höchstmögliche Verlust beläuft sich auf 1080,- DM (hinzunehmen bei Werbungskosten über 2000,- DM)⁴.

Fragt man nun, wie die einzelnen Einkommensgruppen von der Änderung der Abzugsbeträge getroffen werden, muß man den Zusammenhang zwischen Werbungskosten und Einkommen betrachten. Über diesen Zusammenhang geben die Einkommensteuer- und die Lohnsteuerstatistik 1983 Auskunft. Danach steigen die durchschnittlich geltend gemachten Werbungskosten mit der Höhe der Bruttolöhne der Haushalte⁵. Erst bei Bruttolöhnen von über 250 000 DM weist die Statistik abnehmende Werbungskosten aus. Möglicherweise liegt dies daran, daß Bezieher derartig hoher Löhne die typischen Aufwendungen zur Erzielung und Sicherung des Einkommens nicht selbst leisten müssen.

Leider läßt sich der Statistik nicht entnehmen, wie sich die Steuerpflichtigen einerseits aus Einzelpersonen bzw. Haushalten mit einem Lohnbezieher und andererseits aus Haushalten mit zwei Lohnbeziehern zusammensetzen. Dies ist insofern von Bedeutung, weil die Arbeitnehmerpauschale im ersten Fall nur einmal, im zweiten Fall dagegen zweimal ausgenutzt werden kann. Anhand der Statistik läßt sich also nicht genau angeben, bei welchen Einkommen die oben abgeleiteten kritischen Werte auftreten. Im Schnitt jedenfalls werden von dem bei Werbungskosten von 2000,- DM und mehr eintretenden höchstmöglichen Verlust an Abzugsbeträgen erst Bezieher höherer Bruttolöhne (50 000 DM und mehr) getroffen.

Vertikale Umverteilung

Eine Umrechnung der Veränderungen von Abzugsbeträgen auf absolute Steuerersparnisse ist schwierig. Im Prinzip ergibt sich aber folgendes Schema: Ohne steuerliche Auswirkung bleibt die Veränderung der Abzugsbeträge für diejenigen Einkommensbezieher, die wegen

zu geringer Einkünfte bzw. anderer Abzüge ohnehin aus der Steuerpflicht herausfallen. Dabei ist zu berücksichtigen, daß nach den Plänen der Bundesregierung der Grundfreibetrag 1990 auf 5669,- DM angehoben werden soll. Für Bezieher von Einkommen, das die Grundfreibeträge überschreitet, steigt zunächst die Ausschöpfung des Abzugsbetrages und damit die absolute Steuerentlastung. Diese mündet in eine Phase konstanter Steuerentlastung. Mit weiter steigendem Einkommen sinken die Vorteile der hier betrachteten Veränderung und führen zu absoluten Verlusten, die wegen der einsetzenden direkten Progression des Einkommensteuertarifs mit steigendem Einkommen zunehmen. Schließlich ist für Bezieher von Einkommen innerhalb der oberen Proportionalzone der durch die Veränderung eintretende absolute Einkommensverlust konstant (1080 DM \times 53 %).

Nach diesen Überlegungen scheint die Umstellung vom Arbeitnehmerfreibetrag zur Arbeitnehmerpauschale in einem günstigen Licht, wenn man sie aus der Perspektive vertikaler Umverteilung betrachtet. Abgesehen von Beziehern sehr niedriger Einkommen hat die Umstellung eine die Nettoverteilung nivellierende Wirkung. Befürworter einer auf eine stärkere Nivellierung gerichteten staatlichen Umverteilungspolitik hätten also Grund, den Wechsel vom Arbeitnehmerfreibetrag zur Arbeitnehmerpauschale zu begrüßen.

Horizontale Gleichbehandlung

Es stellt sich allerdings die Frage, ob Aspekte der vertikalen Verteilung in diesem Zusammenhang überhaupt relevant sind. Zwar zählt es zu einer in der empirischen Verteilungsrechnung üblichen Methode, spezifische Steuerbegünstigungen einzelnen Einkommensklassen zuzurechnen⁶, doch muß man am Sinn derartiger Rechnungen erhebliche Zweifel haben. Die Berücksichtigung von Werbungskosten ist nämlich ein typisches Problem horizontaler Gleichbehandlung. Auszugleichen sind besondere Aufwendungen im Zusammenhang mit der Einkommenserzielung, also Aufwendungen, ohne deren steuerliche Berücksichtigung einzelne Haushalte gewissermaßen in falsche, nämlich zu hohe Einkommensgruppen fallen würden. Insofern ist im Grunde die Bildung einkommensspezifischer durchschnittlicher Werbungskosten abwegig. Anders ausgedrückt: wenn in einer bestimmten Einkommensklasse 20 % der Haushalte sehr hohe Werbungskosten, 80 % der Haushalte aber nur geringe Werbungskosten geltend machen, dann macht es keinen Sinn, den Haushalten dieser Einkommensklasse insgesamt mittlere Werbungskosten zuzurechnen. Damit würde man weder der einen noch der anderen Gruppe gerecht.

Stimmt man diesem Argument zu, reduziert sich die Beurteilung der Verteilungseffekte eines Übergangs vom Arbeitnehmerfreibetrag zur Arbeitnehmerpauschale allein auf die Frage der horizontalen Gleichbehandlung, d. h. darauf, ob es gerechtfertigt ist, Haushalte mit relativ niedrigen Werbungskosten besser, Haushalte mit relativ hohen Werbungskosten schlechter zu stellen. Diese Frage läßt sich wohl nur beantworten, indem man generell die Berechtigung der Berücksichtigung von Werbungskosten prüft. Eine derartige Prüfung hat sowohl Bezug zu nehmen auf Arbeitnehmerhaushalte, die keine oder nur geringe Werbungskosten geltend machen können, als auch auf Bezieher anderer Einkünfte, bei denen Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben Berücksichtigung finden.

Die Schwierigkeit eines Vergleichs von Arbeitnehmerhaushalten mit hohen und mit niedrigen Werbungskosten liegt zunächst in dem Umstand, daß möglicherweise viele Arbeitnehmer in Unkenntnis des Steuerrechts versäumen, Werbungskosten geltend zu machen. Insofern stellt das Institut der Werbungskosten quasi automatisch eine Begünstigung derjenigen dar, die es auszunutzen verstehen. Auf der anderen Seite wird man gerade in den Fällen hoher Werbungskosten vermuten dürfen, daß die Steuerpflichtigen sozusagen von der Natur der Sache her zur Wahrung ihrer Ansprüche gelangen werden. Diesem ungünstigen Umverteilungseffekt wird aber wohl in angemessener Weise schon mit der geltenden Werbungskostenpauschale entgegengewirkt.

Gestaltungsmöglichkeiten

Betrachtet man nun jene Aufwendungen genauer, bei denen ein Arbeitnehmer Werbungskosten geltend machen kann, so ist fast durchweg nicht damit zu rechnen, daß die angesetzten Werbungskosten die tatsächlich zur Einkommenserzielung getätigten Aufwendungen überschreiten könnten. Mag sein, daß das eine oder andere Arbeitszimmer gelegentlich auch als Gästezimmer dient oder daß die eine oder andere Dienstreise auch der Erholung gilt. Im allgemeinen aber ist die Chance des Arbeitnehmers, Kosten der Lebensführung als Werbungskosten auszuweisen, außerordentlich gering. Regelmäßig werden dagegen steuerlich nicht relevante Kosten der Lebenshaltung Aufwendungen enthalten, die auch der Einkommenserzielung zugute kommen.

Der letzte Tatbestand freilich gilt für alle Bezieher von Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit. Bei ihnen liegt ja allein durch die Lohnzahlung eine Einkommensgröße fest, die nur schwer für steuerliche Zwecke korrigierbar ist. Dies gilt im Unterschied zu Beziehern von

z. B. Einkünften aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb, bei denen das Einkommen erst unter Berücksichtigung der Erträge und Aufwendungen zu ermitteln ist. Daß dabei die einzelnen Erträge und Aufwendungen vom Steuerpflichtigen durchaus „gestaltbar“ sind und insbesondere Aufwendungen – zumindest bis zur nächsten Betriebsprüfung – zunächst einmal nach eigener Einschätzung als betrieblich bedingt klassifiziert werden und dabei steuerliche Berücksichtigung finden können, ist von der Finanzwissenschaft stets als ein Vorteil dieser Einkunftsarten angesehen worden. Insofern ist es gerechtfertigt, der Gruppe der Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit insgesamt einen von ihren geltend gemachten Werbungskosten unabhängigen, und das heißt eben auch auf diese nicht anrechenbaren, Abzugsbetrag einzuräumen, wie dies mit dem Arbeitnehmerfreibetrag (und dem in der Sache gleichen Weihnachtsfreibetrag) geschieht.

Aufwendungen zur Einkommenserzielung

In den bisherigen Überlegungen wurde davon ausgegangen, daß die von einem Arbeitnehmer geltend zu machenden Werbungskosten gegeben sind, d. h. von der Steuerreform unberührt bleiben. Das ist aus zwei Gründen bedenklich. Zum einen werden mit der Steuerreform 1990 die vom Arbeitnehmer zur Einkommenserzielung getätigten Aufwendungen nicht mehr in gleicher Weise werbungskostenwirksam wie bisher⁷. Zum anderen dürften die geänderten steuerlichen Regelungen nicht ohne Einfluß auf die vom Arbeitnehmer getätigten Aufwendungen zur Einkommenserzielung bleiben.

Zunächst zum ersten Aspekt. Änderungen im Bereich der Anerkennung von Aufwenderaufwendungen als Werbungskosten ergeben sich vor allem bei den Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer und den Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Der mit 800,- DM festgesetzte Fixbetrag für die Berücksichtigung von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer dürfte insbesondere Bezieher hoher Einkommen benachteiligen. Obwohl empirische Zahlen für den Zusammenhang zwischen derartigen Aufwendungen und Gesamteinkünften nicht zur Verfügung stehen, dürften nach aller Lebenserfahrung derartige Aufwendungen – sofern steuerlich überhaupt anerkannt – mit der Höhe des Einkommens wachsen; denn Größe, Ausstattung, Pflege usw. von Arbeitszimmern richten sich nach dem Einkommen des Steuerpflichtigen. Umgekehrt läßt sich annehmen, daß Bezieher relativ klei-

⁷ Darüber hinaus ändert sich auch die steuerliche Relevanz der Werbungskosten, da sich der Grundfreibetrag und die Kinderfreibeträge erhöhen und damit Bezieher niedriger Einkünfte auch ohne (volle) Ausschöpfung der Werbungskostenpauschale aus der Einkommens- bzw. Lohnsteuerpflicht herausfallen.

ner Einkünfte, die derartige Aufwendungen geltend machen können, möglicherweise dafür nicht einmal 800,- DM aufbringen.

Demgegenüber dürfte sich die Erhöhung des sogenannten Kilometerpauschbetrags von 0,36 DM auf 0,50 DM, also um rund 40 %, eher zugunsten höherer Einkommensklassen auswirken. Hinweise dafür enthält die Lohnsteuerstatistik 1983, nach der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit der Einkommenshöhe zunehmen⁸. Der gleichen Quelle ist zu entnehmen, daß die so begründeten Werbungskosten im Durchschnitt positiv mit den gesamten Werbungskosten korreliert sind und über einen weiten Bereich (Bruttolöhne zwischen 7200,- DM und 100000,- DM) rund 40 % der gesamten Werbungskosten ausmachen. Nach einer freilich sehr groben Durchschnittsbeurteilung wird sich also die Erhöhung des Kilometerpauschbetrags wie eine, bei sonst gegebenen ökonomischen Sachverhalten, um $40\% \times 40\% = 16\%$ höhere Anerkennung von Werbungskosten auswirken und damit dem bei Werbungskosten von über 2000,- DM entstehenden Verlust von Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag zum Teil auffangen⁹.

Wachstumspolitische Folgen

Es stellt sich nunmehr die Frage, ob man der geplanten Reformmaßnahme gerecht wird, wenn man sie nur unter dem Blickwinkel von Gewinnern und Verlierern bei gegebenen Aufwendungen zur Erzielung von Arbeitseinkommen betrachtet. Wesentliches Ziel der Steuerreform ist ja nicht nur eine neue (Um-)Verteilung gegebener Einkommen, sondern die Zurücknahme steuerlicher Behinderungen des Wirtschaftswachstums, also eine Verbesserung der Rahmenbedingungen für die ökonomischen Dispositionen der Wirtschaftssubjekte. In diesem Sinne ist prinzipiell eine Erhöhung der seit 1958 unverändert auf 564,- DM festgesetzten Werbungskostenpauschale zu begrüßen; denn diese konnte ihren Zweck, nämlich eine Entlastung der Steuerpflichtigen und der Finanzämter von der Behandlung von Bagatellfällen, nicht mehr befriedigend erfüllen. Andererseits läuft eine auf den hohen Betrag von 2000,- DM ange-

setzte Pauschale Gefahr, daß Arbeitnehmer von der Sache her gebotene Aufwendungen zur Erzielung von Arbeitseinkommen unterlassen bzw. ökonomisch an sich vorteilhafte Arbeitsverhältnisse meiden, die für sie möglicherweise mit hohen Werbungskosten verbunden sind.

Dies liegt nicht nur daran, daß Aufwendungen dieser Art bis zur Höhe der neuen Arbeitnehmerpauschale steuerlich unberücksichtigt bleiben, sondern auch daran, daß sich auch höhere Aufwendungen nur mit dem 2000,- DM überschießenden Betrag beim Arbeitnehmer steuerlich auswirken. In einer arbeitsmarktpolitischen Situation, in der örtliche und berufliche Mobilität gefordert ist, geht aus diesen Gründen eine hohe Werbungskostenpauschale fehl. Zu Recht hat denn auch der Sachverständigenrat auf die diskriminierende Wirkung der hohen Pauschale hingewiesen und dies insbesondere bei den Ausgaben für die berufliche Weiterbildung bedauert, „weil die Höherqualifizierung für die Flexibilisierung der Arbeitsmärkte erwünscht ist und damit im wachstumspolitischen Interesse liegt“¹⁰. Ähnlich hat sich der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium geäußert. Eine hohe Pauschalierung vermindere bei vielen Arbeitnehmern „den steuerlichen Anreiz . . . , auch solche Tätigkeiten zu übernehmen, die mit hohen Werbungskosten verbunden sind“¹¹. Eine Reduzierung der Arbeitnehmerpauschale verbunden mit einem Festhalten am Arbeitnehmerfreibetrag steht also auf der Wunschliste für Nachbesserungen der Steuerreform 1990.

⁸ Vgl. Lohnsteuerstatistik 1983, a.a.O., S. 60.

⁹ Gegen diese Art Rechnung gilt freilich auch der schon oben geäußerte Vorbehalt gegenüber der Durchschnittsbildung. Wer relativ hohe Werbungskosten geltend macht, die keine Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte enthalten, hat naturgemäß von der Erhöhung des Kilometerpauschbetrags keine Vorteile. Im übrigen sind in den statistisch ausgewiesenen Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auch Fahrtkosten enthalten, die nicht von der Veränderung des Kilometerpauschbetrags berührt werden.

¹⁰ Jahresgutachten 1987/88 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Ziff. 290.

¹¹ Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen zum vorgesehenen „Abbau von Steuersubventionen und Sonderregelungen“, BMF Dokumentation 1/88, S. 6.

VERÖFFENTLICHUNGEN DES HWWA-INSTITUT FÜR WIRTSCHAFTSFORSCHUNG-HAMBURG

Kurt Wiesegart

DIE ENERGIEWIRTSCHAFT DER VR CHINA

– Die Entwicklung von Energieangebot und Energieverbrauch im Rahmen der sozialistischen Planwirtschaft seit 1949 –

Großoktav, 365 Seiten, 1987, brosch. DM 64,-

ISBN 3-87895-339-9

V E R L A G W E L T A R C H I V G M B H – H A M B U R G