

Richter, Wolfram F.; Bareis, Peter; Wrede, Matthias; Gasche, Martin

## Article

# Ist die Abschaffung der Entfernungspauschale ökonomisch sinnvoll?

ifo Schnelldienst

## Provided in Cooperation with:

Ifo Institute – Leibniz Institute for Economic Research at the University of Munich

*Suggested Citation:* Richter, Wolfram F.; Bareis, Peter; Wrede, Matthias; Gasche, Martin (2004) : Ist die Abschaffung der Entfernungspauschale ökonomisch sinnvoll?, ifo Schnelldienst, ISSN 0018-974X, ifo Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, München, Vol. 57, Iss. 05, pp. 5-19

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/164026>

### 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.*

# Ist die Abschaffung der Entfernungspauschale ökonomisch sinnvoll?

In der Diskussion um die Abschaffung von Steuervergünstigungen wird regelmäßig das Streichen oder zumindest eine drastische Reduktion der Entfernungspauschale zuvorderst angeführt. Fraglich ist allerdings, ob eine Abschaffung oder Reduktion aus ökonomischer Sicht sinnvoll ist.

## Pendeln, Entfernungspauschale und allokativer Effizienz der Einkommensbesteuerung

Die CDU wirbt für eine radikale Vereinfachung des Einkommensteuerrechts mit dem Argument, dass nur ein einfaches Steuersystem ein gerechtes sei. In Befolgung dieser Politik macht sie sich für die Beseitigung von Steuervergünstigungen stark. Ob Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (im Folgenden kurz »Pendelkosten«) eine beseitigungswürdige Steuervergünstigung darstellen, ist indessen umstritten. Nicht nur die CSU sieht es anders, sondern auch prominente Ökonomen. Dabei wird in aller Regel sachverhaltensanalytisch argumentiert und die Frage diskutiert, ob Pendelkosten im tatsächlichen Sinne durch Erwerbstätigkeit veranlasst und folglich zu Recht unter Werbungskosten zu subsumieren sind.

Diesem Aufsatz liegt die Auffassung zugrunde, dass politische Gestaltungsfragen nicht durch reine Sachverhaltensanalysen entschieden werden können. Erstens sind die Ergebnisse von Sachverhaltensanalysen weniger eindeutig, als man es sich wünschen mag. Die ganze Problematik des Werbungskostenbegriffs resultiert bekanntlich aus dem Umstand, dass die Frage der beruflichen Veranlassung häufig nicht mit einem klaren Ja oder Nein beantwortet werden kann. Zweitens und noch wichtiger gibt es gegen reine Sachverhaltensanalysen Vorbehalte methodologischer Art, die bereits David Hume formuliert hat (vgl. Blaug 1980, 130). Er stellte fest, dass sich normative Forderungen (das Sollen) nicht allein durch den Verweis auf positive Fakten (das Ist) begründen lassen. Maßnahmen der Politik können vielmehr nur mit Blick auf erhoffte Wirkungen gerechtfertigt werden. Es be-

gründet geradezu die Stärke der ökonomischen Politikberatung, dass sie auf die Wirkungen von Politik abstellt und dabei zwischen Effizienz- und Verteilungswirkungen unterscheidet.

In diesem Aufsatz soll die steuerliche Behandlung von Pendelkosten effizienztheoretisch diskutiert werden. Zwar wird die hier geforderte Abschaffung der Entfernungspauschale wie jede andere effizienzsteigernde Steuerreform Belastungswirkungen hervorrufen, die als solche politisch zu bewerten und für die gegebenenfalls flankierende Maßnahmen vorzusehen sind; die Belastungen werden indessen eher unsystematisch, wenn nicht gar positiv mit der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen korrelieren. Es ist daher eine legitime Vorgehensweise, Verteilungswirkungen zu vernachlässigen und die Analyse auf allokativer Effizienzwirkungen zu beschränken.

### Ein einfaches Modell privat veranlassten Pendelns

Um die allokativen Wirkungen identifizieren zu können, bedarf es einer modellhaften Vorstellung des Nutzen-Kosten-Kalküls, mit dem sich der pendelnde Arbeitsanbieter – sei er selbständig oder unselbständig tätig – konfrontiert sieht. Vereinfachend sei unterstellt, dass Pendeldistanzen  $D$  in der gleichen Zeiteinheit gemessen werden wie das Arbeitsangebot  $L$ . Die Summe  $D + L$  geht zu Lasten von Freizeit und verursacht Arbeitsleid  $V = V(D + L)$  mit  $V', V'' > 0$ . Pendeln verursacht aber nicht nur Zeitverlust, sondern auch Transportkosten, die vereinfachend als proportional zur Distanz,  $cD$ ,



Wolfram F. Richter\*

\* Prof. Dr. Wolfram F. Richter ist Inhaber des Lehrstuhls Volkswirtschaftslehre (Öffentliche Finanzen) an der Universität Dortmund. Der Verfasser dankt Stefan Homburg für kritische Kommentare und hilfreiche Hinweise.

angenommen werden. Die Transportkosten stellen die Pendelkosten im engeren Sinne dar. Von einer Belastung der Umwelt sei vorerst abgesehen. Pendeln muss Nutzen abwerfen, weil die Kosten andernfalls nicht hingenommen würden. Im Weiteren soll zwischen zwei Nutzenarten unterschieden werden. Die eine Art ist privater Natur. Es gibt persönliche Bindungen, deren Pflege die Bereitschaft zum Pendeln erfordert. Auch ist davon auszugehen, dass Wohnkosten mit steigender Distanz sinken, da Arbeitsplätze typischerweise in Ballungsgebieten liegen. Der private Nutzen aus Pendeln sei mit  $H(D)$  mit  $H' > 0 > H''$  notiert, wobei  $H$  an »housing« erinnern soll. Man kann sich  $H(D)$  als eine mit der Entfernung zunehmende Wohnkostensparnis vorstellen. Pendeln, das privaten Nutzen stiftet, sei als *privat veranlasst* bezeichnet. Dem privaten Nutzen steht als zweiter Nutzen der berufliche gegenüber. Anders als im Steuerrecht soll in diesem Aufsatz aber nur dann von einer *beruflichen Veranlassung* gesprochen werden, wenn das Pendeln als solches *entlohnt* wird. Eine Entlohnung wird man nur dann unterstellen dürfen, wenn es eine Nachfrage nach entsprechenden Leistungen gibt, was wiederum nur dann der Fall sein wird, wenn die Pendelleistungen die Produktion des Arbeitgebers steigern. Man denke etwa an wechselnde Einsatzorte und Baustellen. Dieser Fall werde durch  $B(D)$  mit  $B' > 0 > B''$  erfasst, wobei das  $B$  für die berufliche Veranlassung steht. Die Besteuerung bei privater Veranlassung sei zuerst erörtert.

Angenommen, entsprechende Pendelkosten seien steuerlich nicht abzugsfähig, während das Arbeitseinkommen  $w = F_L(L)$  mit dem Satz  $t > 0$  der Lohnsteuer unterliegt. Optimierendes Verhalten liefert dann die notwendigen Bedingungen

$$H' - c = V' = (1 - t) F_L. \quad (1)$$

Die erste Gleichung charakterisiert die optimale Distanzwahl  $D$ . Der Steuerpflichtige maximiert den Nettovorteil  $H(D) - cD - V(D + L)$ , den das Pendeln individuell – aber auch sozial! – verspricht. Bei der Maximierung wird unterstellt, dass sowohl die Pendelkosten als auch der private Nutzen steuerlich unbeachtlich sind. Dagegen treibt die Lohnsteuer einen Keil zwischen das Grenzarbeitsleid und das Grenzprodukt der Arbeit, was in der zweiten Gleichung von (1) zum Ausdruck kommt.

Werden in dieser Situation die Pendelkosten  $cD$  steuerlich *marginal* ent- oder belastet, hat dies keine Auswirkung (erster Ordnung) auf den Nettovorteil aus Pendeln. Diese mathematisch triviale Beobachtung ist der Schlüssel zu dem Ergebnis, dass *privat veranlasste Pendelkosten im Optimum zu besteuern* und auf keinen Fall steuerlich zu entlasten sind. Die Wahl zwischen einer steuerlich marginalen Ent- oder Belastung von  $cD$  kann nämlich nach Überlegungen erfolgen, die die Auswirkungen auf das Pendelverhalten völlig aus-

blenden. Dagegen sind die lohnsteuerlichen Aufkommenswirkungen der Ent- oder Belastung sowie die notwendigen Anpassungen im Arbeitsmarkt keineswegs vernachlässigbar. Konkret heißt das, dass eine Reform dann effizienzsteigernd wirkt, wenn sie die Pendelkosten besteuert und das erzielte Einkommen für eine Lohnsteuersenkung verwendet. Diese Aussage lässt sich leicht durch die Lösung der steuerplanerischen Maximierungsaufgabe formal bestätigen. Seien etwa  $(1 - at)cD$  die Pendelkosten nach Steuer.  $a = 1$  stehe für die volle steuerliche Abzugsfähigkeit,  $a = 0$  für die Versagung der Abzugsfähigkeit und  $a < 0$  für eine spezielle Besteuerung des Pendelns. Eine Maximierung des sozialen Überschusses

$$F(L) + H(D) - cD - V(D + L) \text{ in } D, L, t, a \quad (2H)$$

unter Beachtung der Verhaltensrestriktionen

$$H' - (1 - at)c = V' = (1 - t) F_L. \quad (1H)$$

sowie der staatlichen Budgetrestriktion

$$tLF_L - atcD = \text{konstant}, \quad (3H)$$

ergibt  $a < 0$  im Optimum, und zwar solange  $t > 0$  angenommen wird.<sup>1</sup> Statt Abzugsfähigkeit der Pendelkosten zu gewähren, verspricht es also steuerliche Effizienzgewinne, wenn die Pendelkosten einer speziellen Besteuerung unterworfen werden und das generierte Steueraufkommen zur Senkung der Lohnsteuer verwandt wird. Und dieses Ergebnis folgt aus einer Betrachtung, die mögliche Umweltbelastungen ausblendet. Es ist völlig klar, dass der Wunsch, die Umwelt zu schonen, das Argument für eine spezielle Besteuerung von Pendelkosten bzw. für eine weitere Senkung des Parameters  $a$  nur verstärkt.

Die skeptische Leserin mag sich fragen, ob das vorgestellte Modell nicht zu einfach ist und wichtige Aspekte des Pendelns ignoriert. Diese grundsätzliche Möglichkeit muss wohl erwogen werden. Allerdings lässt sich ein positives  $a$  im sozialen Optimum nur dann begründen, wenn dem Pendeln ein sozialer Grenznutzen zugesprochen werden kann, der den privaten  $H'$  wesentlich übersteigt. Dem privat veranlassenden Pendeln müssten sich also positive externe Effekte zuordnen lassen. Das Gegenteil ist indessen leichter zu begründen. Private Haushalte pendeln gerne weit, weil es eine Möglichkeit eröffnet, hohen Wohn- und Bodenpreisen auszuweichen. Damit sind pekuniäre Externalitäten negativer Art verbunden. Die Bodenpacht verursacht ja nur monetäre Transferzahlungen, und sie ist keine Abgeltung für einen realen Ressourcenverbrauch. Der private Nutzen des

<sup>1</sup> Das Ergebnis verallgemeinert das Korollar zur Proposition 1 in Wrede (2001). Die Verallgemeinerung bezieht sich auf die Endogenisierung des Arbeitsangebots.

Pendelns ist also hoch, während der soziale verschwindet. Wie man es auch wendet: Alles spricht für eine spezielle Besteuerung privat veranlassten Pendelns und wenig für eine einkommensteuerliche Abzugsfähigkeit. Eine entsprechende Politik hilft, die Effizienz der Besteuerung zu erhöhen. Der Schutz der Umwelt liefert lediglich ein zusätzliches, verstärkendes Argument.

### Beruflich veranlassetes Pendeln

Wenn Pendeln beruflich veranlasst ist, ändern sich die Schlussfolgerungen fundamental. Vereinbarungsgemäß soll dann von einer beruflichen Veranlassung gesprochen werden, wenn das Pendeln entlohnt wird. Unterstellt sei eine Entlohnung nach dem Grenzprodukt,  $r = B'(D)$ . Gleiches gelte für Arbeitsleistungen,  $w = F_L(L)$ . Unterstellt sei ferner, dass Einkommen aus Pendeln und aus Arbeit undifferenziert besteuert wird. In diesem Fall wird der leistungs anbietende Haushalt  $L$  und  $D$  so bestimmen, dass das Einkommen nach Steuer,  $(1-t)[wL + rD]$ , vermindert um die privat zu tragenden Pendelkosten,  $(1-at)cD$ , und das Arbeitsleid,  $V(D+L)$ , maximiert wird. Das ergibt

$$(1-t)B' - (1-at)c = V' = (1-t)F_L \quad (1a)$$

als die verhaltensbestimmenden Restriktionen im steuerplanerischen Maximierungsproblem. Die erweiterte staatliche Budgetrestriktion lautet nach Elimination der Faktorpreise

$$t[LFL + DB'] - atcD = \text{konstant}, \quad (3a)$$

und die planerische Zielfunktion ist

$$F(L) + B(D) - cD - V(D+L). \quad (2a)$$

Die Maximierung von (2a) unter Beachtung von (1a) und (3a) in  $D$ ,  $L$ ,  $t$ ,  $a$  liefert notwendige Bedingungen, die weniger leicht zu erschließen sind als diejenigen, die sich zuvor bei der effizienten Besteuerung privat veranlassten Pendelns ergaben. Um die Ergebnisse besser interpretieren zu können, empfiehlt es sich, den Begriff der Produktionseffizienz einzuführen. *Produktionseffizienz* ist dann gewährleistet, wenn die produktiv genutzte Zeit, bei konstant gehaltenem Arbeitsleid,  $V'(D+L) = \text{konstant} \Leftrightarrow D+L = \text{konstant}$ , so auf  $L$  und  $D$  aufgeteilt wird, dass der Netto-Output  $F(L) + B(D) - cD$  maximiert wird. Produktionseffizienz wird damit durch die Bedingung

$$B' - c = F_L \quad (4)$$

charakterisiert. Der Vergleich von (4) und (1a) zeigt, dass Produktionseffizienz genau dann gewährleistet wird, wenn die Pendelkosten beim Arbeitsanbieter einkommensteuerlich

voll abzugsfähig sind,  $a = 1$ . An diese Beobachtung schließt sich unmittelbar die Frage an, wann Produktionseffizienz aus planerischer Sicht wünschenswert ist. Hierzu liefert das Produktionseffizienztheorem von Diamond und Mirrlees Hinweise (vgl. Diamond und Mirrlees 1971). Die Einhaltung von Produktionseffizienz und damit die volle Abzugsfähigkeit der Pendelkosten stellen bei verzerrender Besteuerung immer dann eine optimale Politik dar, wenn alle Reingewinne, sofern sie entstehen, steuerlich vollständig abgeschöpft werden. Dieses Theorem erlaubt zwei wichtige Feststellungen. Erstens ist volle Abzugsfähigkeit in dem Fall erstrebenswert, in dem überhaupt keine Reingewinne erwirtschaftet werden. Im vorliegenden Modell tritt dieser Fall dann ein, wenn das Grenzprodukt der Arbeit konstant in  $L$  und das Grenzprodukt des Pendelns konstant in  $D$  verlaufen. Sind dagegen die Grenzprodukte strikt fallend und werden, wie hier implizit unterstellt, die unternehmerischen Reingewinne nicht vollständig weggesteuert, dann ist Produktionseffizienz und damit die volle Abzugsfähigkeit der Pendelkosten auch nicht länger optimal. Vielmehr gilt es, durch die Wahl von  $a$  die Steuerkeile  $FL - V'$  und  $B' - c - V'$  in ein optimales Verhältnis zu bringen. Das Optimum hängt von drei Elastizitäten ab, und zwar von der Elastizität des Grenzleids der Arbeit,  $v \equiv (D+L)V''/V' > 0$ , der Elastizität des Grenzprodukts der Arbeit,  $\varphi \equiv -LF_{LL}/F_L > 0$ , sowie der Elastizität des Grenzprodukts des Pendelns,  $\beta \equiv -DB''/B' > 0$ . Die das optimale Verhältnis der Steuerkeile beschreibende Bedingung erhält man nach einer routinemäßigen Lösung des steuerplanerischen Problems. Sie sei hier nur als Ergebnis wiedergegeben:

$$\frac{FL - V'}{B' - c - V'} = \frac{vV' + \varphi F_L}{vV' + \beta B'} \quad (5)$$

Diese Elastizitätsregel (5) mag durchaus ihren ästhetischen Reiz haben, für die praktische Politik ist sie allerdings von beschränktem Nutzen. Ob das optimale  $a$  eher größer als eins oder eher kleiner sein sollte, lässt sich allgemein und ohne Kenntnis der verschiedenen Elastizitäten nicht schlussfolgern.<sup>2</sup> Das ist weiter nicht überraschend, da nach der Modellierung Arbeiten und Pendeln vergleichbar produktive Tätigkeiten darstellen. Eine steuerlich systematische Bevorzugung der einen gegenüber der anderen ist unter diesem Gesichtspunkt nicht zu erwarten. Lediglich eine sehr schwache Aussage ist möglich. Und zwar ist die rechte Seite von (5) nach Modellannahme positiv. Daher muss der Nenner auf der linken Seite das gleiche Vorzeichen haben wie der Zähler. Sind nun beide positiv, was bei positivem Lohnsteuersatz  $t$  der Fall ist, dann muss auch wegen (1a) die Bedingung  $DB' > acD$  eingehalten werden. Die Abzugsfähigkeit sollte also nicht so großzügig ausfallen, dass die ab-

<sup>2</sup> Wrede (2000) modelliert Pendeln als das Ergebnis einer zeitsparenden produktiven Tätigkeit in der Privatsphäre. Da positive Reingewinne privat angeeignet werden, ist das Produktionseffizienztheorem nicht anwendbar. Im Ergebnis liegt der effiziente Abzugsgrad  $a$  strikt zwischen null und eins.

zugsfähigen Aufwendungen den Lohn des Pendelns erreichen oder gar übersteigen.

Im Ergebnis sieht man sich auf die Frage zurückgeworfen, wie wichtig das Insistieren auf Produktionseffizienz ist. Hält man Produktionseffizienz für wichtig, wird man bei produktiven Pendelkosten volle Abzugsfähigkeit,  $a = 1$ , gewähren wollen. Zweifelt man an der Wünschbarkeit, lässt sich über den optimalen Grad der Abzugsfähigkeit a priori wenig sagen. Nun ist hier nicht der Ort, auf die Debatte um die Relevanz des Produktionseffizienztheorems einzugehen. In der praktischen Politikberatung stellt die Forderung nach Produktionseffizienz jedenfalls einen behüteten Eckpfeiler dar. Die Aufgabe der Forderung hätte Konsequenzen, die weit über die steuerliche Behandlung von Pendelkosten hinausreichen. Insofern spricht unter pragmatischen Gesichtspunkten viel für das Insistieren auf Produktionseffizienz und für die volle Abzugsfähigkeit produktiver Pendelkosten.

### Steuerpolitisches Fazit

Bei flüchtiger Betrachtung könnte man meinen, dass das skizzierte Modell lediglich Resultate liefert, die die steuerliche Praxis bestätigen. So wurde deutlich, wie wichtig es ist, für steuerliche Zwecke zwischen privat und beruflich veranlasstem Pendeln zu unterscheiden. Ferner wurde optimalsteuertheoretisch begründet, dass privat veranlasste Pendelkosten einkommensteuerlich auf keinen Fall abzugsfähig sein sollten, während sich bei beruflicher Veranlassung die volle Abzugsfähigkeit (unter Bezugnahme auf das Produktionseffizienztheorem) rechtfertigen lässt. Die Ergebnisse der Modellbetrachtung reichen indessen weiter. So wurde eine Sondersteuer auf privat veranlasstes Pendeln begründet, wobei nicht auf die Internalisierung externer Kosten der Umweltbelastung, des Stauens oder der Landschaftszersiedelung abgehoben wurde. Die Begründung beruht allein auf der Tatsache, dass es nicht effizient ist, Zeit einseitig zu besteuern, wenn sie Arbeitseinkommen hervorbringt, nicht aber dann, wenn sie privatem Pendeln dient. Für die aktuelle Steuerdiskussion von größerer Bedeutung sind indessen die Schlussfolgerungen, die die Modellanalyse für die begriffliche Abgrenzung privater und beruflicher Veranlassung nahe legt. De lege lata wird die berufliche Veranlassung bei Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bejaht. Vor dem Hintergrund der Modellbetrachtungen wäre diese Praxis nur dann zu vertreten, wenn man im Regelfall unterstellen könnte, dass Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entlohnt werden. Diese Annahme ist aber höchst unplausibel. Man kann sich schlechterdings nicht vorstellen, dass der Arbeitgeber an der Ausweitung solcher Fahrten wirtschaftliches Interesse hat und dass er – bei Vernachlässigung steuerlicher Auswirkungen – Arbeitnehmer mit weiten Anfahrtswegen höher entlohnt als solche mit kurzen. Die steuerpolitische Konsequenz kann nur

lauten, den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeit die berufliche Veranlassung abzusprechen und die Entfernungspauschale abzuschaffen.

Die Analyse legt aber nicht nur die Abschaffung der Entfernungspauschale nahe. Ihre Implikationen reichen weiter und rechtfertigen eine kritische Überprüfung des steuerrechtlichen Werbungskostenbegriffs, die indessen hier nicht geleistet werden kann. Werbungskosten sind definiert als Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Wünschenswert wäre eine Klarstellung, dass es nicht auf den Blickwinkel des Arbeitnehmers, sondern auf denjenigen des Arbeitgebers ankommt. Nur solche Aufwendungen sollten als abzugsfähige Werbungskosten anerkannt werden, die durch Leistungen verursacht werden, für die man einem Dritten – bei Vernachlässigung steuerlicher Implikationen – eine Zahlungsbereitschaft unterstellen darf. Bei einer Fortbildung wird man dies unmittelbar bejahen wollen, nicht aber bei regelmäßigen Fahrten des Arbeitnehmers zum Arbeitsplatz.

### Literatur

- Blaug, M. (1980), *The Methodology of Economics*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Diamond, P. und J.A. Mirrlees (1971), »Optimal Taxation and Public Production, I Production Efficiency, II Tax Rules«, *American Economic Review* 61, 8–27 und 261–278.
- Wrede, M. (2000), »Tax Deductibility of Commuting Expenses and Leisure«, *FinanzArchiv* 57, 216–224.
- Wrede, M. (2001), »Should Commuting Expenses Be Tax Deductible? A Welfare Analysis«, *Journal of Urban Economics* 49, 80–99.



Peter Bareis\*

## Begrenzung auf durchschnittliche Kosten des öffentlichen Personennahverkehrs

### Rechtslage

Nach geltendem Recht dürfen seit 1. Januar 2001 für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bestimmte Beträge je Arbeitstag unabhängig vom benutzten Verkehrsmittel von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abgezogen werden. Als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten gelten ab dem Jahre 2004 für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 0,30 € (0,36 € für die Jahre 2001 bis 2003) für die ersten zehn Kilometer und ebenfalls 0,30 € (0,40 € für die Jahre 2001 bis 2003) für jeden weiteren Kilometer, höchstens jedoch 4 500 € (5 112 € bis 2003) im Kalenderjahr; dieser Höchstbetrag galt nicht, wenn ein Kraftwagen benutzt wurde (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG).<sup>1</sup> Ob und inwieweit eine solche Regelung sinnvoll ist, wird in der Öffentlichkeit aus sehr verschiedenen Blickwinkeln diskutiert – meist fehlt dabei die steuersystematische Sicht, die hier vor allem anzusprechen ist.

### Systematik der Einkommensteuer

Sowohl bei einer »klassischen«<sup>2</sup> wie bei einer Einkommensteuer vom Konsumtyp<sup>3</sup> muss eine Abgrenzung zwischen

erwerbswirtschaftlich und privat veranlassten bzw. verursachten Ausgaben<sup>4</sup> erfolgen, da in beiden Systemen erwerbswirtschaftliche Ausgaben bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage abziehbar sein müssen. Dagegen sind Ausgaben für Konsumzwecke *nicht* abziehbar. Seit dem Beschluss des BVerfG<sup>5</sup> von 1992 ist das typisierte Existenzminimum von der Einkommensbesteuerung freizustellen. Inwieweit sind Konsumausgaben zwar nicht abziehbar, die zum Existenzminimum zu rechnenden Ausgaben sind aber pauschal in die Tariffunktion als »Nullzone« integriert.

Ob und inwieweit die ESt für staatliche Lenkungsziele genutzt werden soll, ist umstritten. Hier wird häufig übersehen, dass der ESt-Tarif bereits Umverteilungszwecken dient. Sowohl die Freistellung des Existenzminimums wie die – damit verbundene indirekte wie zusätzlich die direkte – Progression verändern die finanzielle Lage der Steuerpflichtigen zugunsten derjenigen in den unteren Einkommensklassen. Als Ausfluss des Sozialstaatsprinzips folgt sie der Überlegung, die privaten Konsumausgaben (einschließlich der Aufwendungen für das Wohnen) nur in Höhe des typisierten Existenzminimums steuerlich freizustellen und befolgt zusätzlich<sup>6</sup> den Satz: Wer mehr als ein anderer hat, soll auch prozentual mehr zur Staatsfinanzierung beitragen. Nach den Regeln der Logik liegt ein Widerspruch vor, wenn daraus der Satz abgeleitet wird: Staatsleistungen zugunsten einzelner Bürger (Transfers, Subventionen) müssen desto höher ausfallen, je höher deren Einkommen ist. Diesem Widerspruch setzt sich aus, wer Abzüge von der Bemessungsgrundlage der ESt befürwortet, die nicht erwerbswirtschaftlich verursacht (veranlasst) sind.<sup>7</sup> Denn ihre finanzielle Wirkung ergibt sich aus dem ESt-Tarif und somit steigt die hierdurch gewährte Entlastung mit steigender Bemessungsgrundlage. Daher sind alle Maßnahmen fragwürdig, die Abzüge von der Bemessungsgrundlage der ESt vorsehen, ohne dass diese Beträge eindeutig erwerbswirtschaftlich veranlasst sind.

### Behandlung gemischter Aufwendungen

Diese Gesichtspunkte sind bei der Abgrenzung der erwerbswirtschaftlich veranlassten von den privaten Ausgaben zu beachten. Bei den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden höchst unterschiedliche Positionen zu ihrer Einordnung vertreten. Auf der einen Seite der Ska-

\* Prof. Dr. Peter Bareis ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen an der Universität Hohenheim, Stuttgart.

<sup>1</sup> Diese Regelung ist ebenfalls ab 1. Januar 2004 geändert worden; auf weitere Details kann nicht eingegangen werden.

<sup>2</sup> Grundsätzlich Besteuerung des realisierten Reinvermögenszugangs aus Erwerbstätigkeit, also von Konsum und Ersparnis.

<sup>3</sup> Sparbereinigte ESt, zinsbereinigte ESt, Cash-Flow-Steuer o.Ä. Zu den Effizienzwirkungen vgl. z.B. König (1997, 105 ff.) zur Systematisierung Schneider (2002, 103 ff.).

<sup>4</sup> Zwischen den Bezeichnungen Ausgaben, Aufwand und Kosten wird hier nicht differenziert, da keine Fragen der Periodenabgrenzung zu beantworten sind; allerdings gehören nicht zahlungswirksame Kosten hier nicht zum Begriffsinhalt.

<sup>5</sup> Beschluss vom 25. September 1992, BStBl. 1993 II S. 413.

<sup>6</sup> Die Forderung nach direkter Progression wird im geltenden Recht im mittleren Einkommensbereich zusätzlich erfüllt.

<sup>7</sup> Die umstrittene Frage, ob als richtiges Prinzip das der »Veranlassung« oder der »Verursachung« dienen sollte, kann hier nicht diskutiert werden. Die Begriffe werden hier synonym verwendet.

la steht der – den USA zugesprochene – Satz: Die Arbeit beginnt am Fabrikator (vgl. BMF 1995, Begründung zur These 8). Danach sind diese Fahrtkosten reine Privatausgaben. Eine der vielen möglichen vermittelnden Positionen lautet: Der Weg von der Wohnung zur Arbeit wird der erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit wegen unternommen. Der Weg von der Arbeit zur Wohnung ist folglich privat veranlasst. Schließlich wird in einem führenden Kommentar zum EstG (vgl. Schmidt und Dreseck 2003, §9 Rz. 105) ausgeführt: »Da Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unumgänglich sind, besteht von vornherein kein Bezug zur Lebensführung«. Diese Auffassung ist offensichtlich unzutreffend. Denn damit wird unterstellt, der Ort der Wohnung sei »unumgänglich« vorgegeben. Weniger angreifbar ist die Auffassung, die Arbeit beginne erst mit dem Betreten der Arbeitsstätte. Dies unterstellt, die Wahl der Wohnung sei ausschließlich eine private Entscheidung. Wenn die Wohnung direkt neben der Arbeitsstätte liegt, werden keine Wegkosten anfallen, also sind diese auch sonst nicht erwerbswirtschaftlich veranlasst.

In Wirklichkeit handelt es sich immer um »gemischte« Ausgaben: sie sind teils privat, teils erwerbswirtschaftlich veranlasst. Das »Mischungsverhältnis« ergibt sich aus subjektiven Nutzenschätzungen, wobei die Fahrtkosten, der Konsumnutzen des Wohnens in einer bestimmten Gegend und das erwartete Ergebnis (der Nutzen) der erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit am Arbeitsort die Bestimmungsfaktoren bilden. Hierfür sind Modelle gebildet worden, die sowohl einen »Konsumnutzen« des Wohnorts wie einen Nutzen des »Einkommenserzielungsstandorts« unterstellen und nach einer Besteuerungsregel suchen, welche die privaten Entscheidungen ohne Besteuerung nicht verzerrt. Daraus kann sich, wie Hundsdoerfer (2002, 176 sowie 172 mit weiteren Nachweisen) zeigt, »im Ergebnis ... ein Abzugsverbot für Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsort« ergeben. Das liegt vor allem daran, dass der Konsumnutzen des Wohnortes in keinem realen ESt-System besteuert wird.

Sollte indessen eine – angesichts der privaten Mitveranlassung notwendigerweise begrenzte – Abziehbarkeit derartiger Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zugestanden werden, so ist das »objektive Nettoprinzip« (vgl. Siegel und Bareis 2004, 121) zu beachten: Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten sind auch bei eindeutiger und alleiniger erwerbswirtschaftlicher Veranlassung immer nur als realisierte Größen anzuerkennen. Wer sich also entschließt, die Strecke mit dem Fahrrad zu fahren, der sollte nur die fahrradbedingten Ausgaben, nicht aber die Kosten einer Pkw-Fahrt absetzen dürfen. Derartige gar nicht entstandene Aufwendungen führen sonst – wegen der notwendigen Prämisse des »gegebenen Budgets« – zu einer nicht gerechtfertigten Erhöhung des Steuertarifs und damit der Staatsquote.

### Nichtfiskalische Ziele

Sollen mit dem ESt-Recht auch nichtfiskalische Ziele (Lenkungsmaßnahmen) verfolgt werden, so ergeben sich Zielkonflikte. Denn werden Beträge, die nicht des objektiven Nettoprinzips wegen, sondern aus anderen Gründen für abziehbar erklärt werden, von der Bemessungsgrundlage abgezogen, so folgen die finanziellen Wirkungen für den Steuerpflichtigen dem ESt-Tarif: Der finanzielle Vorteil wächst mit steigendem Einkommen. Darin liegt ein Widerspruch zum Sozialstaatsprinzip. Die Diskussion um die Steuerfreiheit von Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschlägen für Arbeitnehmer hat dies ins öffentliche Bewusstsein gerückt, als von dieser Regelung auch Profifußballer Gebrauch gemacht haben, von denen wohl angenommen werden kann, dass ihre Einkünfte nicht am unteren Ende der Einkommensskala zu finden sind.

Infolgedessen empfiehlt es sich bei Lenkungsmaßnahmen, keinen Abzug von der Bemessungsgrundlage, sondern von der Steuerschuld vorzusehen, wie dies z.B. im »Karlsruher Entwurf« (vgl. Kirchhof et al. 2001, 45) für die Berücksichtigung des Existenzminimums von Kindern vorgesehen ist: Deren Existenzminimum wird mit einem pauschalen Steuersatz multipliziert und dieser Betrag als Abzug von der Steuerschuld (bzw. als Kindergeld) gewährt.<sup>8</sup>

### Das geltende Recht in systematischer Sicht

Die geltende Gesetzgebung nimmt auf diese steuersystematische Gesichtspunkte wenig, häufig gar keine Rücksicht. So widerspricht eine Pauschalierung, bei der alle diejenigen, die nicht mit einem Pkw die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurücklegen, erhebliche Beträge absetzen dürfen, die sie gar nicht aufgewendet haben, völlig der einkommensteuerlichen Systematik. Wird dies politisch mit dem Hinweis begründet, die Pauschale sei eine »Mobilitätshilfe«, so muss nicht nur bezweifelt werden, dass derjenige, der keine Aufwendungen für diese Mobilität hat, dieser Hilfe bedarf. Wie steht es dann mit der Tatsache, dass die finanziellen Wirkungen dieser »Hilfe« mit steigendem Einkommen steigen? Wächst Hilfebedürftigkeit mit steigendem Einkommen?

Das – m.E. typische – Beispiel dieser in jeder Hinsicht verfehlten Pauschalregelung verdeutlicht, dass Ziel einer derartigen Politik ist, möglichst jede Systematik auszuschalten. Denn Systematik engt die politischen Handlungsspielräume ein. Politökonomisch ist der Zustand des deutschen Steuerrechts mit der Leviathan-These bzw. der Rücksichtnahme auf schlagkräftige Interessengruppen zu einem guten Teil erklär-

<sup>8</sup> Zur Vermeidung eines Verstoßes gegen die Rechtsprechung des BVerfG ist dafür der einkommensteuerliche Spitzensatz zu wählen, doch ist dies hier nicht weiter zu diskutieren.

bar (vgl. Blankart 2003, 120 ff., 234 ff.). Der Eindruck ist aber gegenwärtig nicht von der Hand zu weisen, dass die Folgewirkungen derartiger Regelungen – Widersprüchlichkeit und Zerstörung des Vertrauens in eine verlässliche Steuer- und Finanzpolitik – von den politisch Verantwortlichen ausgeblendet worden sind. Ob die vorliegenden Diskussionsbeiträge hieran etwas ändern können, bleibt zweifelhaft.

## Fazit

Meine Thesen lauten somit:

1. Beträge für abziehbar zu erklären, die einem Steuerpflichtigen nicht entstanden sind, widerspricht völlig der Systematik der ESt.
2. Eine volle Abziehbarkeit der tatsächlichen Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist abzulehnen, da bei der Wahl des Wohnortes stets eine private Mitveranlassung vorliegt.
3. Ein völliges Abzugsverbot kann begründet werden und würde auch der Vereinfachung dienen. Dennoch bleibt zu berücksichtigen, dass diese Ausgaben wohl kaum je privat veranlasst sind. Ein gewisses Maß an erwerbswirtschaftlicher Veranlassung kann unterstellt werden.
4. Weiter kann m.E. typisierend unterstellt werden, dass die private Veranlassung mit zunehmender Entfernung des Wohnortes vom Arbeitsort zunimmt.

Hieraus folgt als Zwischenergebnis, dass – ohne Berücksichtigung denkbarer Lenkungs- und Vereinfachungszwecke – nur ein Bruchteil der tatsächlichen Aufwendungen für diese Fahrten von der Bemessungsgrundlage der ESt als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar sein dürfen. Eine mit der Entfernung steigende Berücksichtigung ist nicht begründbar. Welches Gewicht der privaten Veranlassung beizumessen ist, kann im Einzelfall objektiv nicht festgestellt werden. Es empfiehlt sich daher eine Typisierung. Eine mehr als hälftige Berücksichtigung der tatsächlichen Aufwendungen ist schwerlich begründbar; ein Abzug von 50% ist aus pragmatischer Sicht naheliegend.

1. Sollen allein nichtfiskalische – ökologische oder sozialpolitische – Lenkungsziele als Grund für eine begrenzte Abziehbarkeit dienen, dann muss ein Konflikt mit dem Sozialstaatsprinzip vermieden werden. Denn dann geht es nicht mehr um den Abzug erwerbswirtschaftlich veranlasster Aufwendungen nach dem objektiven Nettoprinzip. Deshalb darf dann kein Abzug von der Bemessungsgrundlage der ESt erfolgen, da sonst die Entlastungswirkung mit steigendem Einkommen steigt. Empfehlenswert ist dann ein – begrenzter – Abzug von der Steuerschuld.
2. Der Gesetzgeber kann – typisierend als Höchstaufwand – die Ausgaben für die Nutzung des öffentlichen Personennahverkehrs unterstellen.

Hieraus folgt für die heute zulässigen Abzugsbeträge:

1. Sie gehen teilweise über die tatsächlichen Kosten hinaus. Dies ist ein klarer Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip.
2. Die bis 2003 gültige Unterstellung, mit zunehmender Entfernung vom Arbeitsort steige die erwerbswirtschaftliche Veranlassung und deshalb seien höhere Abzugsbeträge erforderlich, ist nicht nachvollziehbar.
3. Die teilweise behauptete ökologische Lenkungsfunction der geltenden Entfernungspauschale ist sicher zutreffend, allerdings mit umgekehrtem Vorzeichen: sie bewirkt die ökologisch unerwünschte Zunahme des Individualverkehrs. Das ist das genaue Gegenteil der behaupteten Absicht des Gesetzgebers.

Als Fazit ergibt sich: Das derzeit geltende Recht ist nicht sinnvoll. Es sollte so geändert werden, wie dies ansatzweise bereits die Einkommensteuer-Kommission 1994 vorgeschlagen hatte, die eine Begrenzung auf die durchschnittlichen Kosten des öffentlichen Personennahverkehrs vorgeschlagen hatte. Ergänzt werden sollte dies durch die Unterstellung einer etwa hälftigen privaten Veranlassung, ggf. sogar durch eine Degression der Abzugsbeträge in Abhängigkeit von der Entfernung. Dadurch frei werdende Beträge sollten zur Senkung des Steuertarifs verwendet werden.

## Literatur

- Blankart, Ch.B. (2003), *Öffentliche Finanzen in der Demokratie*, 5. Aufl., München.
- BMF, Hrsg. (1995), *Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer*, Schriftenreihe des BMF Heft 55, Bonn.
- Hundsdoerfer, J. (2002), *Die einkommensteuerliche Abgrenzung von Einkommenserzielung und Konsum. Eine einzelwirtschaftliche Analyse*, Wiesbaden.
- Kirchhof, P. Hrsg., (2001), *Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes*, Heidelberg.
- König, R. (1997), *Wirtschaftliche Effizienz und Steuerreformen*, Heidelberg.
- Schmidt, L. und W. Dreseck, (2003), *EStG*, 22. Aufl., München.
- Schneider, D. (2002), *Steuerlast und Steuerwirkung. Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre*, München und Wien.
- Siegel, Th. und P. Bareis (2004), *Strukturen der Besteuerung, Arbeitsbuch Steuerrecht*, 4. Aufl., München und Wien.



Matthias Wrede\*

## Kürzung der Entfernungspauschale sinnvoll!

§ 9 EStG bestimmt, dass Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer als Werbungskosten abzuziehen sind. Die Aufwendungen sind allerdings in der Regel nicht in tatsächlicher Höhe, sondern pauschaliert zu berücksichtigen. Erstens ist für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eine Entfernungspauschale von 0,30 € anzusetzen. Zweitens aber können die Pauschale übersteigende tatsächliche Aufwendungen bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel angesetzt werden. Drittens ist die Höhe der Pauschale im Kalenderjahr nach oben auf 4 500 € begrenzt, sofern der Arbeitnehmer nicht einen Kraftwagen benutzt. Viertens ist die kürzeste Straßenverbindung maßgebend, falls nicht eine offensichtlich verkehrsgünstigere Verbindung vom Arbeitnehmer regelmäßig benutzt wird.

Aus normativer Perspektive stellt sich die grundsätzliche Frage, ob die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überhaupt abzugsfähig sein sollten. Erst falls diese Frage bejaht wird, sind die pauschale Abgeltung der Aufwendungen an sich und die Höhe der Pauschale kritisch zu hinterfragen. Dem unvoreingenommenen Betrachter drängen sich diese Fragen schon aus zweierlei Gründen auf. Erstens zeigt ein Blick über die Landesgrenzen, dass jenseits des Atlantiks, aber auch in manchen europäischen Ländern Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gar nicht bzw. nur bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel von den Einnahmen abgezogen werden können. Zweitens hat auch der deutsche Gesetzgeber den Abzug dieser Aufwendungen im Laufe der Jahrzehnte immer wieder neu interpretiert.

1955 wurde eine Kilometerpauschale bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs eingeführt, die Anzahl der anerkenungsfähigen Kilometer war zunächst gedeckelt. Bis 1989 beließ der Gesetzgeber die Kilometerpauschale nahezu auf einem Niveau, um sie dann innerhalb von zehn Jahren etwa zu verdoppeln. 2001 trat die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale an die Stelle der bisherigen Regelung. War zunächst der Ansatz für die ersten zehn Kilometer niedriger als für die Folgenden, ist mit der Gesetzesänderung zum 1. Januar 2004 diese Differenzierung wieder beseitigt worden. Im Gegenzug wurde angesichts knapper Kassen der reguläre Kilometersatz von 0,40 € auf 0,30 € gesenkt.

So vielfältig wie die gesetzlichen Regelungen sind, so heterogen sind die wissenschaftlichen Positionen. Beim Abzug der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geht ein Riss durch die deutsche Finanzwissenschaft. Die widersprüchliche Bewertung in der Wissenschaft kann zweierlei Ursachen haben. Entweder sind die Kriterien der Bewertung nicht dieselben oder Fakten und Zusammenhänge werden unterschiedlich eingeschätzt. In der Finanzwissenschaft sind zwei Kriterien allgemein anerkannt: Effizienz und (horizontale und vertikale) Gerechtigkeit. Misst man nun die Entfernungspauschale mit diesen Ellen, dann wird man den einhändigen Ökonomen, welcher der »one hand« nicht eine »other hand« entgegengesetzt, vergeblich suchen. Doch legt man Pro- und Kontra-Argumente auf eine Waage, so senkt sich die Waage zu einer Seite: Die Aufwendungen sollten allenfalls eingeschränkt abzugsfähig sein. Mit anderen Worten: Die Kürzung der Entfernungspauschale ist effizient und gerecht.

## Abzug der Aufwendungen effizient?

Die Entfernungspauschale ist eine Medaille mit zwei Seiten (vgl. Wrede 2003). Aus der Sicht eines Steuerzahlers, der sich an einem Ort im Lande angesiedelt hat, sind die Fahrten zum Arbeitsplatz unvermeidbare Aufwendungen zur Erzielung des Arbeitseinkommens. Sie sind beruflich veranlasst und sollten daher – dem objektiven Nettoprinzip der Besteuerung folgend – nicht besteuert werden. Bei der Wahl zwischen verschiedenen Arbeitsstellen wird der Arbeitnehmer sich dann für diejenige entscheiden, die ihm den höchsten Überschuss des Lohnes über die Fahrkosten verschafft. Das ist zugleich die Arbeitsstelle, an welcher der Arbeitnehmer den größten gesamtwirtschaftlichen Nutzen erbringt. Bei abziehbaren Fahrtkosten wird die Entscheidung über den Arbeitsort somit nicht durch die Einkommensteuer verfälscht.

Aus der Sicht eines Arbeitnehmers aber, der sich im Anschluss an die Wahl der Arbeitsstelle eine Mietwohnung oder ein Eigenheim sucht, stellt sich die Angelegenheit anders

\* Prof. Dr. Matthias Wrede lehrt an der RWTH Aachen Allgemeine VWL und Finanzwissenschaft.

dar. Der Arbeitsweg wird länger, je weiter entfernt vom Arbeitsplatz – und je mehr im Grünen – sich der Arbeitnehmer ansiedelt. Die Fahrten sind durch die Wahl des Wohnsitzes und damit privat veranlasst. Sie sollten daher bei der Einkommensteuer unberücksichtigt bleiben. Der steuerliche Abzug der Fahrtkosten stellt eine Subvention des Wohnens im Stadtumland dar und trägt damit zum Anstieg der Bodenpreise außerhalb der Stadtzentren bei. Die Folge ist eine Ausdehnung der Städte und eine ineffiziente Zersiedelung der Landschaft (vgl. Brueckner 2003). Knapper Grund und Boden wird anderen Verwendungen entzogen bzw. für diese künstlich verteuert.

Die steuerliche Behandlung der Fahrtkosten greift folglich entweder in die Wahl des Wohnortes oder des Arbeitsplatzes oder gar in beide ein. Eine steuerliche Verzerrung von Entscheidungen ist eine unvermeidliche Folge der Besteuerung des Arbeitseinkommens. In einem solchen Fall sollte der Gesetzgeber aus allokativer Perspektive im Sinne der Theorie des Zweitbesten beide Entscheidungen möglichst wenig durch steuerliche Regelungen verfälschen. Mit anderen Worten: Eine nur teilweise Absetzbarkeit der Fahrtkosten ist tatsächlich der goldene Mittelweg. Die Fahrten sollten mit einem niedrigen Kilometersatz, der unter den tatsächlichen Kosten liegt, angesetzt werden. Eine solche Regelung wird einerseits dem Arbeitnehmer, der seinen Wohnsitz nicht verlagern will, nicht vollständig gerecht. Andererseits kann ein Arbeitnehmer weiter steuerlich gefördert ins Stadtumland ziehen. Aber in beiden Fällen fällt der gesamtwirtschaftliche Schaden, den der Steuergesetzgeber anrichtet, aufgrund des niedrigen Kilometersatzes nicht zu groß aus.

Diese Überlegungen gehen von der Prämisse aus, dass in einer funktionierenden Marktwirtschaft individuelle und gesamtwirtschaftliche Vorteile des Handelns eines einzelnen Wirtschaftssubjektes übereinstimmen. Die neue ökonomische Geographie hat demgegenüber auf Diskrepanzen zwischen individuellem und gesamtwirtschaftlichem Kalkül verwiesen – hervorgerufen durch Skaleneffekte und Agglomerationsexternalitäten. Wenn das soziale Grenzprodukt der Arbeit das individuelle Grenzprodukt in Ballungszentren übersteigt, dann können sich Subventionen für die Arbeitsaufnahme in solchen Zentren gesamtwirtschaftlich durchaus auszahlen. Der Abzug von Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist aber ein zu wenig passgenaues Instrument für diese Aufgabe.

Über die richtige Höhe des Kilometersatzes lässt sich gewiss trefflich streiten. Aber die folgenden Überlegungen können zumindest eine Richtschnur sein. Auf einen steuerlichen Abzug sollte ganz verzichtet werden, wenn die Arbeitsplätze weitgehend in den Stadtzentren angeboten werden und sich die Einzugsbereiche der Städte aufgrund großer Fläche

bzw. geringer Bevölkerungsdichte nicht berühren oder überlappen. Der Einfluss der Besteuerung auf die Wohnsitzwahl steht im Vordergrund, das Fernpendeln ist ein seltenes Phänomen. Anders sieht die Situation im dichtbesiedelten Deutschland mit seiner polyzentrischen Struktur und daher überlappenden Einzugsbereichen der produktiven Zentren aus. Von einem vollständigen Verzicht auf den steuerlichen Abzug der Fahrtkosten würde eine gesamtwirtschaftlich bedeutende Verzerrung der Arbeitsangebotsentscheidungen ausgehen.

Der Kilometersatz sollte umso niedriger sein, je weniger die externen Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte – Umweltschädigungen und Überfüllungsexternalitäten – dem Berufspendler angelastet werden. Während Schädigungen der Umwelt von anderen Verkehrsteilnehmern gleichermaßen hervorgerufen werden, treten Verkehrsstockungen in besonderem Maße während des Berufsverkehrs auf. Allerdings kann ein reduzierter steuerlicher Abzug aufgrund nicht internalisierter externer Effekte bestenfalls als zweitbeste Maßnahme eingestuft werden. Bei öffentlichen Verkehrsmitteln wäre es durchaus möglich, die externen Kosten dem Fahrgast über eine geeignete Gestaltung der Fahrpreise anzulasten. Die externen Kosten des Schadstoffausstoßes bei der Nutzung des Pkw werden durch die Mineralölsteuer bereits in hohem Maße internalisiert. Ohne entfernungs-, zeit- bzw. direkt auslastungsabhängige Straßennutzungsgebühren aber fehlt es noch an einer adäquaten Zuordnung der Überfüllungsexternalitäten zu den Verursachern.

Sofern typisierend davon ausgegangen werden kann, dass die Anschaffung eines Pkw privat veranlasst ist, sollten nur die Grenzkosten (Benzin, zusätzliche Werkstattkosten, zusätzliche Kosten in der Haftpflichtversicherung etc.) der Pkw-Nutzung zur Kalkulation des angemessenen Kilometersatzes herangezogen werden. Per saldo ist daher aufgrund der nicht angelasteten Überfüllungskosten unter Berücksichtigung der raumwirtschaftlichen Aspekte bei Pkw-Nutzung der gegenwärtige Kilometersatz von 0,30 € eher zu hoch als zu gering.

### Niedrige Entfernungspauschale gerecht!

Ein hoher Satz der Entfernungspauschale reduziert einerseits die Steuerlast der Nah- und Fernpendler und verlangt vom Staat andererseits, die Steuern an anderer Stelle und von anderen Steuerzahlern zu erheben. Eine Kürzung der Pauschale führt mittelfristig zu einer steuerlichen Entlastung der Steuerzahler mit kurzem Weg zur Arbeitsstätte.

Die Entfernungspauschale nutzt vor allem den Beziehern höherer Einkommen. Dies gleich aus mehreren Gründen: Wie jeder Abzug von der Bemessungsgrundlage rufen auch die

Fahrtkosten angesichts der Steuerprogression mit steigendem Einkommen eine steigende steuerliche Entlastung hervor. Dies ist dann ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit, wenn der Abzug (teilweise) ungerechtfertigt ist. Hinzu kommt, dass sich Bezieher höherer Einkommen größere Wohnungen, Häuser und Grundstücke leisten wollen und können. Sie werden das in der Regel nicht in Zentrumsnähe, sondern im Stadtumland und damit weit entfernt vom Arbeitsplatz tun. Das aber subventioniert der Staat mit der Entfernungspauschale. Bezieher geringerer Einkommen mit einer Wohnung im Zentrum kommen nicht in deren Genuss. Die Daten des Mikrozensus 2000 des Statistischen Bundesamtes scheinen zu bestätigen, dass die Länge des Arbeitsweges und die Höhe des Einkommens in einem engen positiven Verhältnis stehen. Die Entfernungspauschale verteilt eher von Arm zu Reich um als umgekehrt. Eine niedrige Pauschale ist also aus Verteilungsgesichtspunkten angemessen.

Eine geringe Pauschale bringt jedoch auch Verstöße gegen das Gleichbehandlungsgebot mit sich. Wenn Arbeitnehmer die Fahrtkosten nicht vollständig ansetzen können, dann werden sie Selbständigen gegenüber benachteiligt, die diese als Betriebsausgaben von den Einnahmen abziehen können. Diese Ungleichbehandlung kann aber mit dem Verweis auf die unauflösbare Verzahnung von Privatsphäre und Erwerbstätigkeit bei Selbständigen gerechtfertigt werden. Bei diesen tritt die private Veranlassung bei der Wohnortwahl im Vergleich zum Arbeitnehmer in den Hintergrund.

Eine Abschaffung oder drakonische Kürzung der Entfernungspauschale brächte erhebliche Belastungen für immobile Fernpendler mit sich; eine moderate Kürzung sollte zumutbar sein. Was auf Singles zutrifft, gilt für auf Dauer angelegte Gemeinschaften umso mehr. Paare in festen Partnerschaften sind in der Wahl des Wohnortes bereits eingeschränkt, da sich zwei adäquate Arbeitsplätze schwerer an ein und demselben Ort finden lassen. Diese Beschränkung greift aber ganz besonders bei Familien, bei denen beide Elternteile berufstätig sind, da diese aufgrund der Notwendigkeit der Kinderbetreuung zusätzlichen Beschränkungen bei der Wahl des Arbeitsplatzes unterliegen. Für sie stellt eine Kürzung der Entfernungspauschale eine Belastung dar, der sie kaum ausweichen können. Daher sollte eine Kürzung nicht zu hoch ausfallen und moderat durch eine Anhebung des Kindergeldes bzw. des Kinderfreibetrages ergänzt werden. Es ist allemal günstiger, Familien direkt zu fördern als indirekt über die steuerliche Berücksichtigung der Fahrtkosten.

### **Pauschalierung sinnvoll**

Solange die Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht vollständig von der Liste der

anererkennungsfähigen Werbungskosten gestrichen werden, sollte an der pauschalierten Anrechnung der Aufwendungen nicht gerüttelt werden. Ein Einzelnachweis wäre mit höherem Zeitaufwand bzw. höheren monetären Kosten der Erhebung und Erfüllung verbunden. Ein Verzicht auf Pauschalierung würde der Steuerhinterziehung wieder Tür und Tor öffnen, da sich wahrheitswidrige Angaben über die Wahl des Verkehrsmittels nur mit beträchtlichem Aufwand aufdecken lassen. Ehrliche und Unehrlische würden in erheblichem Maße ungleich behandelt.

Die Entfernungspauschale hat darüber hinaus noch eine Kehrseite, die überraschenderweise ein Vorteil sein kann: Der von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abzuziehende Betrag ist unabhängig von dem gewählten Verkehrsmittel. Wenn der Steuerpflichtige von einem billigen, aber langsamen auf ein schnelles, aber teures Verkehrsmittel umsteigt, dann sind die zusätzlichen Kosten nicht abzugsfähig. Die Wahl des Pendlers wird zugunsten langsamer Verkehrsmittel mit geringeren monetären Kosten verzerrt. Dies aber spart dem Fiskus Mittel, die letztlich einen niedrigeren Steuersatz ermöglichen und damit die allgemeinen Verzerrungen der Besteuerung des Arbeitseinkommens reduzieren (vgl. Wrede 2000).

### **Niedrige Entfernungspauschale sinnvoll**

Effizienz und Gerechtigkeit ist gedient, wenn die Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte pauschal zu einem unter den internen Grenzkosten liegenden Satz abgegolten werden. Der Politik bleibt damit ein Ermessensspielraum. Das mag man beklagen oder begrüßen.

### **Literatur**

- Brueckner, J.K. (2003), »Transport subsidies, system choice, and urban sprawl«, *CESifo Working Paper* 1090.  
 Wrede, M. (2000), »Tax deductibility of commuting expenses and leisure: On the tax treatment of time-saving expenditure«, *FinanzArchiv* 57, 216–224.  
 Wrede, M. (2003), »Tax deductibility of commuting expenses and residential land use with more than one center«, *CESifo Working Paper* 972.



Martin Gasche\*

## Abschaffung der Entfernungspauschale ökonomisch nicht sinnvoll

### Derzeitige Regelungen

Nach § 9 Einkommensteuergesetz sind Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte – unabhängig vom benutzten Verkehrsmittel – in pauschalierter Form als Werbungskosten von der Steuerbemessungsgrundlage abzugsfähig: Für die ersten zehn vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte konnten im Jahr 2003 noch 36 Cent und für jeden weiteren Kilometer 40 Cent angesetzt werden. Der Kompromiss des Vermittlungsausschusses vom Dezember 2003 sieht eine Reduktion der Entfernungspauschale auf einheitlich 30 Cent pro Kilometer ab dem 1. Januar 2004 vor. Zur Beurteilung einer Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte muss auch die steuerliche Behandlung der relevanten Alternativen zum Pendeln, nämlich der Umzug und die doppelte Haushaltsführung in die Betrachtung einbezogen werden. Derzeit werden Umzugskosten dann als Werbungskosten anerkannt, wenn der Umzug aufgrund eines Arbeitsplatzwechsels notwendig ist und wenn durch den Wohnungswechsel der erforderliche Zeitaufwand für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wesentlich reduziert wird. Eine dritte Möglichkeit – vor allem für den Fall, dass der Arbeitsplatz an einem weiter entfernten Ort gelegen ist – besteht darin, zwar eine Wohnung am neuen Arbeitsort zu beziehen, aber auch die alte Wohnung beizubehalten. Es ist also auch die Frage nach der Abzugsfähigkeit der Kosten für die doppelte Haushaltsführung relevant. In Deutschland sind die Mehraufwendungen für die

doppelte Haushaltsführung grundsätzlich von der Steuerbemessungsgrundlage abzugsfähig. Allerdings wurde mit dem Jahressteuergesetz 1996 die Abzugsfähigkeit auf zwei Jahre begrenzt. Die Befristung wurde damit begründet, dass es in dieser Übergangszeit für den Steuerpflichtigen möglich sein sollte, am neuen Beschäftigungsort eine Wohnung zu finden und sich dort dauerhaft einzurichten (vgl. Bundesverfassungsgericht 2003). Ein Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 4. Dezember 2002 erklärte allerdings die Befristung der Abzugsfähigkeit im Falle von Kettenabordnungen und im Falle von beiderseits berufstätigen Ehegatten für verfassungswidrig (vgl. Bundesverfassungsgericht 2002). Als Reaktion auf dieses Urteil wurde – noch über die Forderungen des Verfassungsgerichts hinausgehend – die zeitliche Befristung ab dem Jahr 2003 gänzlich aufgehoben.

### Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte aus ökonomischer Sicht

Zur Beurteilung der Entfernungspauschale kommt es darauf an, ob aus juristischer oder aus ökonomischer Sicht argumentiert wird. Aus juristischer Sicht sind Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte notwendig, um überhaupt Einkommen zu erzielen. Nach dem objektiven Nettoprinzip müssen sie deshalb von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Teilweise wird in der Pauschalierung sogar ein Verstoß gegen das Nettoprinzip gesehen, da im Falle der Pkw-Nutzung die damit verbundenen Gesamtkosten pro Kilometer durch die Entfernungspauschale nicht vollständig abgedeckt werden können.<sup>1</sup>

Doch ist die Gewährung der (vollen) Abzugsfähigkeit auch aus ökonomischer Sicht sinnvoll? Zur Beantwortung dieser Frage und konkreter zur Ableitung der allokativen Wirkungen der Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten zur Arbeit wird zunächst das finanzwissenschaftliche Kriterium der Entscheidungsneutralität herangezogen. Danach ist die Entscheidung eines Wirtschaftssubjekts unverzerrt, eine steuerliche Maßnahme also entscheidungsneutral, wenn die Rangfolge der Handlungen durch die steuerliche Maßnahme nicht berührt wird, mithin keine (ineffizienten) Verhaltensänderungen hervorgerufen werden. Bezogen auf die Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten heißt das: Steuerliche Regelungen dürfen die Arbeitsplatzwahl des Steuerpflichtigen und die Mobilitätsentscheidung, also die Entscheidung zwischen Pendeln und Umziehen, nicht beeinflussen.

Zur Konkretisierung wird ein kleines Modell betrachtet<sup>2</sup>, in dem ein repräsentativer Arbeitnehmer vor den Fragen steht,

\* Dr. Martin Gasche ist wissenschaftlicher Mitarbeiter im Stab des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung.

Der Verfasser dankt Herrn Dr. Christhart Bork für wichtige Hinweise und für die Informationen zum Zusammenhang zwischen Höhe der Fahrtkosten und Einkommen. Der Verfasser vertritt in diesem Beitrag seine persönliche Auffassung.

<sup>1</sup> Vgl. Tipke (1985, 159). Die Geldkosten pro Kilometer werden z.B. vom ADAC regelmäßig höher – auf mind. 50 Cent – geschätzt.

<sup>2</sup> Das Modell orientiert sich an Richter und Theile (1998, 354 ff.).

ob er einen neuen Arbeitsplatz annehmen und – damit zusammenhängend – ob er umziehen oder pendeln soll.<sup>3</sup> Angenommen wird, dass ein Arbeitsplatzwechsel deshalb in Frage kommt, weil eine positive Lohndifferenz  $\Delta W$  (ausgedrückt in Barwerten) besteht, und dass diese Lohndifferenz die höhere Arbeitsproduktivität am neuen Arbeitsplatz widerspiegelt. Weiterhin wird unterstellt, dass  $\Delta W$  den zusätzlichen Nutzen für den Arbeitnehmer repräsentiert. Diesem zusätzlichen Nutzen stehen Kosten entweder in Form des Barwerts der beruflich veranlassten Pendelkosten  $PK$  oder in Form von Umzugskosten  $UK$  gegenüber.

Um zu zeigen, wie eine einkommensteuerliche Regelung die Entscheidungen des Arbeitnehmers beeinflusst, wird als Referenz die Situation ohne Staat betrachtet. Der Arbeitnehmer wird dann den Wohnsitz beibehalten, wenn der Barwert der Pendelkosten kleiner ist als die Umzugskosten ( $PK < UK$ ). Er wird umziehen, wenn  $PK > UK$  gilt. Er wird sich also so entscheiden, dass seine Mobilitätskosten  $MK$  minimiert werden. Der Arbeitsplatz wird dann gewechselt, wenn der Barwert des Lohnzuwachses höher ist als die Mobilitätskosten:

$$\Delta W > MK = \min(PK, UK).$$

Nun wird angenommen, dass ein Staat eine Einkommensteuer erhebt und der Arbeitnehmer den Grenzsteuersatz  $t$  aufweist, mit dem die Lohndifferenz belastet wird. Die Fahrtkosten und die Umzugskosten seien von der Steuerbemessungsgrundlage abzugsfähig, was im Prinzip der derzeitigen steuerlichen Regelung entspricht. Der Arbeitnehmer würde sich nun für einen Arbeitsplatzwechsel entscheiden, wenn gilt:

$$(1 - t) \Delta W > MK = \min((1 - t) PK, (1 - t) UK).$$

In diesem Fall werden alle Kosten und der Lohnzuwachs um den gleichen Faktor gekürzt, die Einkommensteuer ist entscheidungsneutral, da sie die Rangfolge der Handlungen unberührt lässt. Gegenüber der Situation ohne Staat gibt es keine Verhaltensänderungen.

Schafft man die Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten und der Umzugskosten ab, dann wird sich der Arbeitnehmer für einen Arbeitsplatzwechsel entscheiden, wenn gilt:

$$(1 - t) \Delta W > MK = \min(PK, UK).$$

Die Verweigerung der Abzugsfähigkeit würde die Entscheidungsneutralität beseitigen. Denn nun ist eine Situation möglich, in der der Arbeitnehmer sich nicht mehr für einen Arbeitsplatzwechsel entscheidet, weil die Mobilitätskosten die

Nettolohndifferenz überschreiten. Dies ist genau dann der Fall, wenn die Differenz zwischen dem Lohnzuwachs und den Mobilitätskosten kleiner als die Steuer auf den Lohnzuwachs ist:  $(\Delta W - MK) < t \Delta W$ . Durch die Nichtgewährung der Abzugsfähigkeit kommt es zu einer ineffizienten Verhaltensänderung und damit zu einer allokativen Verzerrung, die eine optimale Faktorallokation verhindert. Dies muss beachtet werden, wenn im Rahmen einer großen Steuerreform die gänzliche Abschaffung der Entfernungspauschale gefordert wird (vgl. auch Sinn 2003).

Würde nur eine Kostenart abzugsfähig gestellt, z.B. nur die Umzugskosten, dann würde bei einem Arbeitsplatzwechsel zusätzlich die Mobilitätsentscheidung zugunsten des Umzugs verzerrt. Auch hier könnte es durch die steuerliche Regelung zu Verhaltensänderungen kommen, wenn  $PK < UK$  aber  $PK > (1 - t) UK$  gilt. Die Entscheidungsneutralität wäre auch hier nicht mehr gegeben.

### Mehraufwendungen für die doppelte Haushaltsführung

Das Modell wird nun um die Handlungsalternative der doppelten Haushaltsführung erweitert. Die doppelte Haushaltsführung wird in der Regel dann gewählt, wenn der Arbeitsplatz so weit entfernt ist, dass Pendeln nicht in Frage kommt, und wenn der Umzug ebenfalls zu hohe Kosten verursachen würde, etwa weil der Arbeitsplatzwechsel nur zeitlich befristet ist oder weil der Ehepartner seinen Arbeitsplatz aufgeben müsste, aber keinen adäquaten Arbeitsplatz am neuen Wohnort findet. Sind Umzugskosten und Pendelkosten steuerlich abzugsfähig, der Barwert der Mehraufwendungen für die doppelte Haushaltsführung  $DHF$  dagegen nicht, dann stellt sich das Entscheidungsproblem wie folgt dar:

$$(1 - t) \Delta W <> MK = \min((1 - t) PK, (1 - t) UK, DHF).$$

Eine effiziente Faktorallokation kann so verhindert werden, da ein Arbeitsplatzwechsel nicht stattfindet, wenn zwar  $\Delta W > DHF = MK$  gilt, wegen der Besteuerung des Lohnzuwachses aber der Arbeitsplatzwechsel sich nicht mehr lohnt:  $(1 - t) \Delta W < DHF = MK$ . Zudem wird die Mobilitätsentscheidung für den Fall, dass die Umzugskosten abzugsfähig sind, zugunsten des Umzugs verzerrt. Dies kann zusätzlich auch die Effizienz der Faktorallokation beeinträchtigen, wenn etwa der Ehepartner gezwungen ist, seinen Arbeitsplatz aufzugeben und keinen neuen Arbeitsplatz oder nur einen Arbeitsplatz findet, in dem er nicht gemäß seiner Produktivität eingesetzt wird. Aus diesem Grunde ist die bis zum Jahr 2003 geltende Befristung der Abzugsfähigkeit der Mehraufwendungen für die doppelte Haushaltsführung in allokativer Hinsicht skeptisch zu betrachten. Wird der Abzug (ohne Befristung) gewährt, gilt für das Entschei-

<sup>3</sup> Zur Vereinfachung wird die Möglichkeit der doppelten Haushaltsführung zunächst außer Acht gelassen.

dungsproblem:  $(1 - t) \Delta W < MK = \min((1 - t) PK, (1 - t) UK, (1 - t) DHF)$ . In diesem Fall ist Entscheidungsneutralität sowohl im Hinblick auf die Arbeitsplatzwahl als auch hinsichtlich der Mobilitätsentscheidung gegeben.

### Andere Kosten: private Pendelkosten und Mietpreisunterschiede

Oft wird darauf hingewiesen, dass Pendler nicht nur die Fahrtkosten von der Steuer absetzen können, sondern noch einen zweiten Vorteil in Form von geringeren Mieten auf dem Land hätten. Im Modell könnte man einen Mietpreisunterschied berücksichtigen, indem man den Barwert der Mietpreisdifferenz  $\Delta MP$  zu den Umzugskosten addiert.<sup>4</sup> Da Mietpreisunterschiede nicht von der Steuer abgesetzt werden können, stellt sich die Entscheidung für den Arbeitnehmer wie folgt dar:<sup>5</sup>

$$(1 - t) \Delta W < MK = \min((1 - t) PK, (1 - t) UK + \Delta MP)$$

In diesem Fall würde die Mobilitätsentscheidung zugunsten des Pendelns verzerrt und die Entscheidungsneutralität verletzt. Allerdings spiegeln Mietpreisunterschiede oft den Nutzen aus Standortvorteilen wider, weshalb die Mietpreisunterschiede in das Nutzenkalkül hinsichtlich der Arbeitsplatz- und Mobilitätsentscheidung nicht einzubeziehen sind (vgl. Richter und Theile 1998, 354). Denn die mit dem Umzug verbundenen Standortvorteile stellen ein Konsumelement dar, das mit höheren Mieten bezahlt wird und deshalb einkommensteuerlich irrelevant sein sollte (vgl. Sachverständigenrat 2003, Ziffer 493).

Weiterhin wird argumentiert, dass im Umzugsfall nicht nur die Umzugskosten selbst, sondern auch private Pendelkosten in Form von Heimfahrten zu Freunden, Verwandten und Bekannten anfallen. Diese privaten Pendelkosten  $pPK$  sind indirekt beruflich veranlasst, da sie vom Arbeitsplatzwechsel und dem damit verbundenen Umzug herrühren (vgl. Richter und Theile 1998, 354). Da die privaten Pendelkosten steuerlich nicht berücksichtigt werden, wird ebenfalls die Mobilitätsentscheidung zugunsten des Pendelns (und der doppelten Haushaltsführung) verzerrt; Entscheidungsneutralität ist nicht mehr gegeben.

Generell wird die Entscheidungsneutralität hinsichtlich der Mobilitätsentscheidung immer dann verletzt, wenn andere Kosten  $AK$  auftreten, die zwar mit den verschiedenen Handlungsalternativen verbunden sind, steuerlich aber nicht berücksichtigt werden. Dem kann erstens dadurch begegnet werden, dass alle Kosten nicht mehr abzugsfähig sind. Die Entscheidungsregel für den Arbeitsplatzwechsel würde sich dann darstellen als:<sup>6</sup>

$$(1 - t) \Delta W > MK = \min(PK, UK + AK).$$

Hinsichtlich der Mobilitätsentscheidung wäre Entscheidungsneutralität hergestellt, allerdings würde dies dazu führen, dass die Entscheidungsneutralität hinsichtlich der Arbeitsplatzwahl verzerrt wird, da der Arbeitnehmer im Fall  $(\Delta W - MK) < t \Delta W$  den Arbeitsplatzwechsel unterlassen würde, den er ohne Einkommensteuer noch vollzogen hätte. Durch die Verweigerung der Abzugsfähigkeit wird also eine Neutralität hinsichtlich der Entscheidung zwischen Umzug und Pendeln auf Kosten einer effizienten Faktorallokation erreicht.

Zweitens kann die Entscheidungsneutralität sowohl hinsichtlich der Mobilitätsentscheidung als auch hinsichtlich der Arbeitsplatzwahl realisiert werden, indem alle Kosten abzugsfähig gestellt werden:

$$(1 - t) \Delta W < MK = \min((1 - t) PK, (1 - t) UK + (1 - t) AK).$$

Dies ist allerdings in der Praxis mit Abgrenzungsproblemen verbunden und missbrauchsanfällig. Nicht zuletzt würde es zu enormen Einnahmenverlusten für den Fiskus kommen.

Die dritte Möglichkeit, um Entscheidungsneutralität bei der Mobilitätsentscheidung zu erreichen, besteht darin, die Abzugsfähigkeit z.B. der Pendelkosten zu begrenzen, die Umzugskosten aber weiter voll abzugsfähig zu stellen. Es wird nun angenommen, dass von den beruflich bedingten Pendelkosten nur der Betrag  $x PK$  abgesetzt werden kann, wobei  $x < 1$  gilt. Ein Arbeitsplatzwechsel würde dann stattfinden, wenn gilt:

$$(1 - t) \Delta W > MK = \min((1 - tx) PK, (1 - t) UK + AK).$$

Der Faktor  $x$  könnte so gewählt werden, dass die Neutralität der Mobilitätsentscheidung (zumindest approximativ) hergestellt werden kann. Dies führt aber dazu, dass die Arbeitsplatzentscheidung verzerrt wird, nämlich dann wenn  $(1 - t) \Delta W < (1 - tx) PK = MK$  aber  $(1 - t) \Delta W > (1 - t) PK$  gilt. Somit zeigt sich eine Trade-off-Beziehung zwischen Neutralität der Mobilitätsentscheidung und Neutralität hinsichtlich der Arbeitsplatzwahl. Es kommt also bei der Entscheidung für oder gegen eine Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten zum Arbeitsplatz darauf an, ob man eine effiziente Faktorallokation oder eine unverzerrte Mobilitätsentscheidung höher gewichtet.

Bei der Begrenzung der Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist zudem zu bedenken, dass nicht nur im Falle eines Umzugs zusätzliche Aufwendungen entstehen, die steuerlich nicht berücksichtigt

<sup>4</sup> Analog könnte man auch  $\Delta MP$  von den Pendelkosten subtrahieren.

<sup>5</sup> Zur Vereinfachung wird die doppelte Haushaltsführung nicht berücksichtigt.

<sup>6</sup> Es wird als Beispiel angenommen, dass die zusätzlichen Kosten  $AK$  im Falle des Umzugs anfallen.

werden können, sondern auch beim Pendeln zusätzliche Kosten anfallen, z.B. in Form von Zeitkosten.

### **Privat veranlasste Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte**

Ist die Entscheidung des Arbeitnehmers für den Umzug gefallen, z.B. weil der neue Arbeitsplatz sehr weit vom derzeitigen Wohnort entfernt ist und auch die doppelte Haushaltsführung keine relevante Alternative darstellt, dann steht der Arbeitnehmer vor der Frage, ob er eine neue Wohnung direkt am Arbeitsort oder etwas weiter entfernt vom Arbeitsort wählt und pendelt. Diese Entscheidung ist nun nicht mehr beruflich veranlasst, sondern fällt in die Privatsphäre. Wählt der Arbeitnehmer eine Wohnung, die weiter entfernt vom Arbeitsort liegt, dann sind die deshalb entstehenden Pendelkosten privat veranlasst und die Gewährung ihrer Abzugsfähigkeit würde die Standortwahl der Wohnung zugunsten einer weiter entfernten Wohnung verzerren. Die Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten zur Arbeitsstätte wäre also in diesem Fall für eine unverzerrte Wohnortentscheidung sinnvoll. Damit die Entscheidungsneutralität bei der Arbeitsplatzwahl gewahrt bliebe, müssten die Umzugskosten zur neuen Wohnung aber weiterhin abzugsfähig sein.

Privat veranlasste Pendelkosten können auch dann entstehen, wenn eine Umzugsentscheidung gar nicht im Zusammenhang mit einem Arbeitsplatzwechsel steht, mithin  $\Delta W = 0$  gilt. Pendelkosten die deshalb anfallen, weil der Arbeitnehmer bei gegebenem Arbeitsplatz eine weiter entfernte Wohnung im Grünen bezieht, sind privat veranlasst. Die Abzugsfähigkeit der Umzugskosten würde die Entscheidung zugunsten des Umzugs und die Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten würde – bei getroffener Umzugsentscheidung – die Entscheidung zugunsten eines weiter entfernten Wohnorts verzerren (vgl. Sachverständigenrat 2003, Ziffer 495).

Die Tatsache, dass es auch Fälle gibt, in denen die Fahrtkosten zur Arbeitsstätte privat veranlasst sind, spricht dafür, die Abzugsfähigkeit der Pendelkosten zu begrenzen. Die Abzugsfähigkeit darf aber nicht vollständig verweigert werden, da es auch Fälle gibt, in denen die steuerliche Berücksichtigung der Pendelkosten eine optimale Faktorallokation und eine unverzerrte Mobilitätsentscheidung gewährleistet. Mit Blick auf die allokativen Wirkungen ist somit die derzeitige Regelung im Einkommensteuerrecht, die – im Falle der Pkw-Nutzung – einen begrenzten Abzug der Fahrtkosten in Form der Entfernungspauschale, einen (bedingten) Abzug der Umzugskosten und einen Abzug der Mehraufwendungen für die doppelte Haushaltsführung zulässt, sinnvoll und sollte auch im Rahmen einer großen Steuerreform nicht aufgegeben werden.

### **Verteilungspolitische, umweltpolitische und regionalpolitische Aspekte**

Die Ausführungen haben gezeigt, dass die gänzliche Abschaffung der Entfernungspauschale nicht effizient wäre. Allerdings muss gefragt werden, ob aus verteilungspolitischer, umweltpolitischer oder regionalpolitischer Sicht eine Abschaffung gerechtfertigt werden kann. Verteilungspolitisch bedenklich wäre der Abzug der Pendelkosten dann, wenn er in großem Ausmaß vor allem die Bezieher hoher Einkommen begünstigen würde, wenn er also regressiv wirken würde. Dies wäre dann gegeben, wenn die Entfernung zum Arbeitsplatz mit zunehmenden Einkommen signifikant zunehmen würde.<sup>7</sup> Tatsächlich ist die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für Bezieher höherer Einkommen im Durchschnitt tendenziell höher als für Geringverdiener, der Unterschied ist aber nicht so groß, als dass man damit eine Abschaffung der Entfernungspauschale rechtfertigen könnte (vgl. DIW 2003b, 628). Zudem zeigt sich empirisch, dass eine Abschaffung der Entfernungspauschale die Bezieher geringer Einkommen relativ stärker belasten würde (vgl. DIW 2003a, 606, Fn. 17). So würden bei Wegstrecken von 20 bis 50 Kilometern die Nettoeinkommenseinbußen bei Geringverdienern 3% und bei gut Verdienenden 1,5% betragen (vgl. DIW 2003b, 628).<sup>8</sup>

Die Entfernungspauschale wird vor allem aus umweltpolitischer Sicht kritisiert, da sie das Pendeln und damit den »Umweltverbrauch« begünstige. Ihre Abschaffung wäre deshalb aus umweltpolitischer Sicht vorteilhaft. Hier muss aber bedacht werden, dass es nicht Aufgabe der Einkommensteuer sein sollte, umweltpolitische Ziele zu realisieren. Diese könnten durch eine – richtig ausgestaltete – Ökosteuer zielgenauer erreicht werden.

Aus regionalpolitischer Sicht wird als Argument gegen die Entfernungspauschale regelmäßig angeführt, dass mit der Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten die Zersiedelung der Landschaft gefördert, hohe Verkehrsströme und damit einhergehend hohe Infrastrukturkosten erzeugt würden (vgl. DIW 2003a, 605). Allerdings ist vor allem in vielen Gegenden in den neuen Bundesländern die Entvölkerung von abgelegenen Räumen ein Problem, das durch die Reduktion oder gar die Abschaffung der Entfernungspauschale noch verschärft würde. Zu bedenken ist auch, dass es in Vergangenheit Teil der Struktur- und Regionalpolitik war, die Menschen aus den

<sup>7</sup> Die Tatsache, dass der absolute Vorteil aus der Entfernungspauschale vom Grenzsteuersatz abhängt, ist keinesfalls verteilungspolitisch bedenklich, sondern – da es sich bei den Fahrtkosten um Werbungskosten handelt, die von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden müssen – konform mit dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

<sup>8</sup> Dies ist damit zu begründen, dass bei gleich hohen abzugsfähigen Fahrtkosten der Anteil der Fahrtkosten am Gesamteinkommen bei Geringverdienern größer ist als bei Personen mit höherem Einkommen. Entsprechend kann die Verweigerung des Abzugs bei Geringverdienern – trotz höherem Grenzsteuersatz für Personen mit hohen Einkommen – zu größeren prozentualen Nettoeinkommenseinbußen führen.

Ballungsräumen herauszulocken. Eine Verweigerung der Abzugsfähigkeit würde eine nachträgliche Bestrafung bedeuten.

### Fazit

Insgesamt zeigt sich, dass zur Realisierung einer effizienten Faktorallokation der Abzug der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von der Steuerbemessungsgrundlage geboten ist. Die Tatsache, dass auch privat veranlasste Fahrtkosten entstehen können, spricht für eine Begrenzung des steuerlichen Abzugs. Eine solche Begrenzung ist in Form der Entfernungspauschale im deutschen Einkommensteuerrecht verwirklicht worden. Eine weitere Reduktion oder gar eine Abschaffung der Entfernungspauschale kann ökonomisch nicht begründet werden.

### Literatur

- Bundesverfassungsgericht (2002), 2 BvR 400/98 vom 4. Dezember 2002, Absatz-Nr. (1-75), [http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs20021204\\_2bvr040098.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/rs20021204_2bvr040098.html).
- Bundesverfassungsgericht (2003), *Pressemitteilung* 30 vom 7. April.
- DIW (2003a), »Entfernungspauschale: Kürzung gerechtfertigt«, *DIW-Wochenbericht* (40).
- DIW (2003b), »Entfernungspauschale: Bezieher hoher Einkommen begünstigt – Aktuelle Ergebnisse zum Verkehrsverhalten privater Haushalte«, *DIW-Wochenbericht* (42).
- Richter, W. und C. Theile (1998), »Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: Ein Vorschlag zur Verwirklichung einkommensteuerlicher Entscheidungsneutralität«, *Steuer und Wirtschaft* (4), 351–357.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2003), *Jahresgutachten 2003/04, Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren*, Wiesbaden.
- Sinn, H.W.(2003), *Hände weg von der Entfernungspauschale*, ifo Standpunkt, Nr. 48, München, 2. Oktober.
- Tipke, K. (1985), »Von der Unordnung zur Neuordnung des Einkommensteuerrechts«, in A. Raupach, K. Tipke und A. Uelner (Hrsg.), *Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts*, Köln, 133–173.