Bundesministerium
der Finanzen

EU 2007.DE

MR'in Himsel
i.V. Unterabteilungsleiter IV A

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:
Vertretungen der Länder
beim Bund

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 1888 682-0
FAX +49 (0) 1888 682-2707
E-MAIL poststelle@bmf.bund.de
TELEX 886645
DATUM 4. Mai 2007

- Verteiler AO 1 -

BETREFF **Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung zur Abziehbarkeit von Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 9 Abs. 2 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007);**
Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO, § 69 Abs. 2 FGO)

BEZUG TO-Punkt 17 der Sitzung AG AO I/2007 vom 25. bis 27. April 2007

GZ **IV A 7 - S 0623/07/0002**

DOK 2007/0195456
(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Das Niedersächsische Finanzgericht und das Finanzgericht des Saarlandes haben mit Beschlüssen vom 27. Februar 2007 - 8 K 549/06 - und vom 22. März 2007 - 2 K 2442/06 - dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob die Neuregelung zur Abziehbarkeit von Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 9 Abs. 2 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007) verfassungsgemäß ist (Az. des Bundesverfassungsgerichts: 2 BvL 1/07 und 2 BvL 2/07). Ferner hat das Niedersächsische Finanzgericht mit nicht rechtskräftigem Beschluss vom 2. März 2007 - 7 V 21/07 - insoweit Aussetzung der Vollziehung gewährt.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

Anträge auf Aussetzung der Vollziehung, mit denen in Rechtsbehelfsverfahren gegen die Ablehnung der Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte, gegen die Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen oder gegen künftig ergehende Einkommensteuerbescheide für Veranlagungszeiträume ab 2007 begehrt wird, Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeits- oder Betriebsstätte über die Regelungen des § 9 Abs. 2 EStG und § 4 Abs. 5a Satz 4 EStG (in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007) hinaus steuermindernd zu berücksichtigen, sind abzulehnen. Es bestehen keine „ernstlichen Zweifel“

im Sinne des § 361 Abs. 2 Satz 2 AO bzw. § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO, da § 9 Abs. 2 EStG nicht gegen das Grundgesetz verstößt.

Die Neuregelung verstößt nicht gegen das Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit. Sie verletzt weder das objektive noch das subjektive Nettoprinzip (so auch Urteil des FG Baden-Württemberg vom 7. März 2007 - 13 K 283/06 -).

Beim objektiven Nettoprinzip handelt es sich um eine einfachgesetzliche, durch den Steuergesetzgeber bestimmte Konkretisierung des verfassungsrechtlichen Gebots der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, für die das Bundesverfassungsgericht bisher offen gelassen hat, ob die Geltung dieses Prinzips auch verfassungsrechtlich geboten ist (BVerfG-Beschluss vom 4. Dezember 2002, BStBl 2003 II S. 534 [540]). Durch die Neuregelung hat der Gesetzgeber für die Wege zwischen Wohnung und Arbeits- bzw. Betriebsstätte den Anwendungsbereich des objektiven Nettoprinzips neu definiert. Bei Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeits- oder Betriebsstätte handelt es sich - entgegen der Auffassung des Niedersächsischen Finanzgerichts und des Finanzgerichts des Saarlandes in den Beschlüssen vom 27. Februar 2007 (8 K 549/06) und vom 22. März 2007 (2 K 2442/06) - um sog. gemischte Aufwendungen, deren Entstehung im Einzelfall sowohl private als auch berufliche Verursachungsgründe haben kann. Indem diese Aufwendungen durch die Neuregelung unabhängig von der Entfernung künftig (einfach-)gesetzlich ausschließlich der Privatsphäre zugeordnet und somit nicht mehr als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben angesehen werden, sind diese Aufwendungen dem Anwendungsbereich des objektiven Nettoprinzips entzogen. Der Gesetzgeber hat insoweit seinen verfassungsrechtlich anerkannten Einschätzungs- und Gestaltungsfreiraum bei der Schaffung einfachgesetzlichen Rechts in verfassungsrechtlich zulässiger Weise genutzt. Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Beschluss vom 4. Dezember 2002 (BStBl 2003 II S. 534 [541]) zur doppelten Haushaltsführung ausgeführt, es sei eine „Grundentscheidung des deutschen Einkommensteuerrechts, die steuerrechtlich erhebliche Berufssphäre nicht erst „am Werkstor“ beginnen zu lassen“. Der weite Einschätzungs- und Gestaltungsfreiraum des Gesetzgebers insbesondere bei solchen gemischten Aufwendungen schließt denknotwendig grundsätzlich auch die Befugnis ein, derartige einfachgesetzliche „Grundentscheidungen“ zu ändern (so zutreffend auch Urteil des FG Baden-Württemberg vom 7. März 2007 - 13 K 284/06 -, Juris, Rz. 23).

Die Neuregelung verletzt auch nicht das subjektive Nettoprinzip. Insbesondere kommt es durch die Neuregelung nicht - wie unzutreffend vom Niedersächsischen Finanzgericht in seinem Beschluss vom 27. Februar 2007 (8 K 549/06) und vom Finanzgericht des Saarlandes in seinem Beschluss vom 22. März 2007 (2 K 2442/06) vertreten wird – zu einer Besteuerung des Existenzminimums (auch nicht in unteren Einkommensklassen). Die verfassungsrechtlich gebotene steuerliche Freistellung des Familienexistenzminimums ist durch das System von Grundfreibetrag und Familienleistungsausgleich sichergestellt. Sowohl Aufwendungen für das sächliche Existenzminimum der Steuerpflichtigen als auch Aufwendungen für das säch-

liche Existenzminimum sowie den Betreuungs- und Erziehungsbedarf von Kindern werden entsprechend den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts in realitätsgerecht typisierter Höhe von der Besteuerung freigestellt (vgl. Existenzminimumberichte der Bundesregierung, zuletzt Sechster Existenzminimumbericht vom 2. November 2006, BT-Drucks. 16/3265; BVerfG-Beschlüsse vom 10. November 1998, BStBl 1999 II S. 174, 182, 193 und 194).

Darüber hinaus könnte der steuerliche Abzug von Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeits- oder Betriebsstätte als privat veranlasste Aufwendungen von Verfassungs wegen allenfalls zwingend sein, soweit die Aufwendungen „im Lichte der Grundrechte“ pflichtbestimmt bzw. unvermeidbar, also „verfassungsrechtlich zwangsläufig“ sind (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 4. Dezember 2002, BStBl 2003 II S. 534 [541], und vom 16. März 2005, BVerfGE Bd. 112 S. 268 [280]). Das Bundesverfassungsgericht hat in dem Beschluss vom 4. Dezember 2002 festgestellt, dass verfassungsrechtlich bislang noch nicht abschließend geklärt ist, wieweit über den Schutz des Existenzminimums hinaus sonstige private Aufwendungen von Verfassungs wegen einkommensmindernd zu berücksichtigen sind. Es hat jedoch herausgearbeitet, dass sich ein verfassungsrechtliches Gebot zur einkommensmindernden Berücksichtigung privater Aufwendungen nur im Einzelfall im Wege der differenzierenden Würdigung der Gründe, die einen Aufwand veranlassen, im Lichte betroffener Grundrechte feststellen lässt (BStBl 2003 II S. 534 [541]; s. auch BVerfGE Bd. 112 S. 268 [280]). Der durch das Bundesverfassungsgericht geprägte Begriff der verfassungsrechtlichen Zwangsläufigkeit kann daher nicht mit dem einfachgesetzlichen Begriff der steuerlichen Zwangsläufigkeit gleichgesetzt werden. Vielmehr ist der Begriff der verfassungsrechtlichen Zwangsläufigkeit eigenständig zu interpretieren und umfasst nur solche privaten Aufwendungen, die der Deckung eines grundrechtlich geschützten privaten Bedarfs des Steuerpflichtigen dienen.

Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeits- oder Betriebsstätte sind grundsätzlich nicht in diesem Sinne verfassungsrechtlich zwangsläufig. Die Wahl eines bestimmten Wohnorts ist eine freie Entscheidung des Steuerpflichtigen, die er in Ausübung seiner grundrechtlich geschützten allgemeinen Handlungsfreiheit treffen, für die er jedoch grundsätzlich keinen Anspruch auf Förderung seiner Grundrechtbetätigung durch den Staat geltend machen kann. In besonderem Maße überwiegen private Motive für die Wohnortwahl eines Steuerpflichtigen bei der Entscheidung, wo er „vor Ort“, d.h. im Umkreis seiner Arbeits- oder Betriebsstätte, seine Wohnung begründet.

Allerdings hat die gebotene Würdigung der Änderung der Grundentscheidung „im Lichte der Grundrechte“ den Gesetzgeber veranlasst, im Wege von Härteregelungen den Abzug der Pauschalbeträge für Entfernungen ab dem 21. Kilometer zuzulassen, weil besondere Härten für Fernpendler entstehen können, deren Wohnortwahl durch familiäre Erfordernisse bestimmt sein kann. Dies gilt insbesondere auch für Fälle beiderseits berufstätiger Ehegatten, die - entgegen der Auffassung des Niedersächsischen Finanzgerichts in dem Beschluss vom

27. Februar 2007 (8 K 549/06) und des Finanzgerichts des Saarlandes in dem Beschluss vom 22. März 2007 (2 K 2442/06) – durch die Neuregelung nicht benachteiligt und in ihrer Entscheidung für einen gemeinsamen Familienwohnsitz nicht beeinträchtigt werden. Insoweit ist durch die Härtefallregelung des § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG im Zusammenhang mit der speziellen Härtefallregelung für Familienheimfahrten (§ 9 Abs. 2 Sätze 7 bis 9 EStG) sichergestellt, dass Ehegatten unabhängig davon, ob und wo sie einen gemeinsamen Familienwohnsitz begründen und ob ein Ehegatte an seinem vom Familienwohnsitz abweichenden Beschäftigungsort eine doppelte Haushaltsführung begründet, stets die Aufwendungen für Wege abziehen können, die über Entfernungen von 20 km – gemessen von dem der Arbeits- oder Betriebsstätte nächstgelegenen Hausstand, von dem aus die täglichen Wege zurückgelegt werden - hinausgehen.

Auch vor dem Hintergrund, dass von Arbeitnehmern heute eine erhöhte Mobilität und Flexibilität gefordert wird, hielt der Gesetzgeber zur Wahrung der sozialen Ausgewogenheit der Regelung die Härtefallregelung für sachgerecht. Damit hat der Gesetzgeber die verfassungsrechtlichen Grenzen seines Einschätzungs- und Gestaltungsfreiraums gewahrt, wobei offen bleiben kann, ob eine so weit reichende Härteregelung „im Lichte der Grundrechte“ tatsächlich geboten war.

Die Änderung der Grundentscheidung ist schließlich auch folgerichtig umgesetzt worden. Das Werkstorprinzip ist keineswegs – wie das Finanzgericht des Saarlandes in dem Beschluss vom 22. März 2007 (2 K 2442/06) annimmt - nur punktuell umgesetzt worden. Insbesondere ist der den Beschlüssen des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 27. Februar 2007 (8 K 549/06) und des Finanzgerichts des Saarlandes vom 22. März 2007 (2 K 2442/06) zugrunde liegenden Meinung, der Gesetzgeber sei von Verfassungs wegen zu einer „Alles-oder-Nichts-Regelung“ gezwungen gewesen, die Härtefallregelung mache die Neuregelung unzulässig, nicht zu folgen. Sie ist schon im Hinblick auf das auch im Steuerrecht geltende Verhältnismäßigkeitsprinzip nicht überzeugend.

Selbst wenn „ernstliche Zweifel“ vorlägen, käme eine Aussetzung der Vollziehung nicht in Betracht, da dann das Interesse an einer geordneten Haushaltsführung höher zu bewerten wäre als das Interesse der Antragsteller an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes gegen die Anwendung einer formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Rechtsnorm (BFH-Beschlüsse vom 6. November 1987, BStBl 1988 II S. 134, und vom 20. Juli 1990, BStBl 1991 II S. 104).

In Rechtsbehelfsverfahren gegen die Ablehnung der Herabsetzung unanfechtbar festgesetzter Einkommensteuer-Vorauszahlungen scheidet eine Aussetzung der Vollziehung schon deshalb aus, weil kein vollziehbarer Verwaltungsakt vorliegt (BFH-Beschluss vom 27. März 1991, BStBl II S. 643).

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag
Himsel