Beschluss vom 15. November 2016, VI R 4/15

Verfassungsmäßigkeit der Entfernungspauschale

ECLI:DE:BFH:2016:B.151116.VIR4.15.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4 S 2, EStG § 9 Abs 2 S 1, EStG § 9 Abs 2 S 2, GG Art 3 Abs 1, GG Art 100 Abs 1 S 1, PBefG § 2 Abs 1 S 1 Nr 4, PBefG § 8 Abs 2, PBefG § 42, PBefG § 46 Abs 2 Nr 1, PBefG § 47, EStG VZ 2010

vorgehend FG Nürnberg, 28. Juli 2014, Az: 7 K 784/13

Leitsätze

1. Es begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, dass durch die Entfernungspauschale sämtliche gewöhnlichen wie außergewöhnlichen Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßige Arbeitsstätte abgegolten werden.

2. Insbesondere ist in dem Umstand, dass der Gesetzgeber Benutzer öffentlicher Verkehrsmittel von der abzugsbeschränkenden Wirkung der Entfernungspauschale ausgenommen hat, kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) zu erblicken.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 29. Juli 2014 7 K 784/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit den tatsächlichen Kosten oder nur in Höhe der Entfernungspauschale angesetzt werden können.

2 Die verheirateten Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden für das Streitjahr (2010) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Sie erzielten im Streitjahr u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

3 In der Einkommensteuererklärung machte der Kläger für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Entfernung 43 km) die tatsächlichen Kosten von 0,44 €/km geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die geltend gemachten Wegekosten hingegen lediglich in Höhe der Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes --EStG--).

4 Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1184 veröffentlichten Gründen ab.

5 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Der Umstand, dass Arbeitnehmer Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nur in Höhe einer Entfernungspauschale geltend machen, mit öffentlichen Verkehrsmitteln reisende Steuerpflichtige hingegen die tatsächlich entstandenen Kosten absetzen könnten, verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG).

6 Sie beantragen,
das Urteil des FG Nürnberg vom 29. Juli 2014 7 K 784/13 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2010 in Gestalt der Teileinspruchsentscheidung vom 17. Mai 2013 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer unter Anerkennung weiterer Werbungskosten in Höhe von 5.415 € herabgesetzt wird,

hilfsweise dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Abs. 2 EStG im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG gemäß Art. 100 GG zur Entscheidung vorzulegen.

7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

8 II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Die Revision der Kläger ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat die Aufwendungen des Klägers für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zu Recht nur nach Maßgabe der Entfernungspauschale zum Werbungskostenabzug zugelassen.

9 1. Auf das Streitjahr (2010) ist nach § 52 Abs. 23d Satz 1 EStG § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale vom 20. April 2009 (BGBl I 2009, 774) anzuwenden. Denn § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Abs. 2, Abs. 4 EStG i.d.F. des Art. 1 Nr. 4 Buchst. a Doppelbuchst. aa, Buchst. b und Buchst. d des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20. Februar 2013 (BGBl I 2013, 285) tritt nach dessen Art. 6 Satz 1 erst am 1. Januar 2014 in Kraft.

10 2. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 EStG sind Werbungskosten auch die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die regelmäßige Arbeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte von 0,30 € anzusetzen. Nach § 9 Abs. 2 Satz 1 EStG sind durch die Entfernungspauschalen "sämtliche Aufwendungen" abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte veranlasst sind, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel. Diese können nach § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG auch angesetzt werden, soweit sie den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag überschreiten.

11 Nach diesen Rechtsgrundsätzen hat das FA die Aufwendungen des Klägers für seine arbeitstäglichen Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zutreffend mit 2.967 € beziffert und in dieser Höhe als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt. Denn der Kläger hat die Wegstrecken nicht mit öffentlichen Verkehrsmitteln, sondern mit einem Kfz zurückgelegt. Damit ist der Abzug seiner über die Entfernungspauschale hinausgehenden tatsächlich entstandenen Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nach § 9 Abs. 2 Satz 1 EStG ausgeschlossen.

12 Die Richtigkeit der einfachrechtlichen Rechtsanwendung ist zwischen den Beteiligten zu Recht auch nicht streitig.

13 3. Eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG scheidet im Streitfall aus.

14 a) Es begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, dass durch die Entfernungspauschale sämtliche gewöhnlichen wie außergewöhnlichen Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte abgegolten werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 und Abs. 2 Satz 1 EStG). Der Gesetzgeber hat das ihm eingeräumte Regelungsermessen insoweit nicht überschritten. Vielmehr erweisen sich diese berufliche Mobilitätskosten nur eingeschränkt berücksichtigenden Regelungen für den --auch hier vorliegenden-- Grundfall, den immer wiederkehrenden Fahrten zu einer regelmäßigen Arbeitsstätte, nach der mittlerweile ständigen Rechtsprechung des erkennenden Senats als sachgerechte und folgerichtige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip (z.B. Senatsurteile vom 6. November 2014 VI R 21/14, BFHE 247, 427, BStBl II 2015, 338; vom 20. März 2014 VI R 29/13, BFHE 245, 196, BStBl II 2014, 849; vom 9. Februar 2012 VI R 22/10, BFHE 236, 426, BStBl II 2012, 827, m.w.N.). Eine Verletzung von Grundrechten oder grundrechtsgleicher Rechte des Klägers durch die Anwendung der im Streitfall werbungskostenabzugsbeschränkend wirkenden Entfernungspauschale liegt nicht vor.

15 b) Der Umstand, dass der Gesetzgeber entsprechende Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel nach § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG, auch soweit sie den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag überschreiten, zum Werbungskostenabzug zulässt, verstößt ebenfalls nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

16 aa) Zum einen verkennen die Kläger die Reichweite des allgemeinen Gleichheitssatzes im Hinblick auf eine möglicherweise gleichheitswidrige Begünstigung der Benutzer öffentlicher Verkehrsmittel. Die gleichheitswidrige Privilegierung einer Gruppe stellt sich zwar als Benachteiligung der übrigen Steuerpflichtigen dar (Beschlüsse des Bundesfinanzhofs vom 21. Oktober 1994 VI R 15/94, BFHE 175, 368, BStBl II 1995, 142, unter VI.; vom 24. Februar 1999 X R 171/96, BFHE 188, 69, BStBl II 1999, 450, unter C.II.2.; vom 14. November 2001 X R 32-33/01, BFHE 197, 199, BStBl II 2002, 183, unter C.II.3.; Senatsurteil vom 11. September 2008 VI R 13/06, BFHE 223, 39, BStBl II 2008, 928, unter C.II.5.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 1395, 1400 f.). Dennoch kann durch den Gleichheitssatz kein allgemeines und generelles Abwehrrecht eines jeden Steuerpflichtigen gegenüber solchen Rechtsvorschriften begründet werden, die zu einer gleichheitswidrigen Steuerentlastung führen (hierzu Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 40 FGO Rz 88; Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, 2. Aufl., § 124 Rz 274; Sachs, Festschrift für Friauf, S. 309, 328; grundlegend Maurer, Festschrift für Weber, S. 345, 354 f.; BVerfG-Beschluss vom 26. Juli 2010 2 BvR 2227/08, 2 BvR 2228/08, BVerfGK 17, 438; Senatsbeschluss vom 21. September 2006 VI R 81/04, BFHE 215, 196, BStBl II 2007, 114).

17 bb) Zum anderen teilt der Senat die verfassungsrechtlichen Bedenken der Kläger an der Vorschrift des § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG auch in der Sache nicht.

18 (1) Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengeren Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird im Bereich des Einkommensteuerrechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: Durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip. Danach unterliegt der Einkommensteuer grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen sowie den (privaten) existenzsichernden Aufwendungen andererseits (BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, m.w.N.).

19 (2) Diesen verfassungs- wie einfachrechtlichen Maßstäben wird die Regelung des § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG gerecht. Denn der Gesetzgeber wahrt damit das objektive Nettoprinzip in besonderer Weise und trägt folgerichtig dem Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit Rechnung. Überdies ist der Steuergesetzgeber grundsätzlich nicht gehindert, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen. Er darf nicht nur durch Ge- und Verbote, sondern ebenso durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen. Der Bürger wird dann nicht rechtsverbindlich zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet, erhält aber durch Sonderbelastung eines unerwünschten Verhaltens oder durch steuerliche Verschonung eines erwünschten Verhaltens ein Motiv, sich für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen zu entscheiden. Verfolgt der Gesetzgeber erkennbar solche Förderungs- und Lenkungsziele, können sie steuerliche Belastungen oder Entlastungen rechtfertigen, sofern die Regelung gleichheits- und zweckgerecht ausgestaltet ist (BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, m.w.N.; Senatsurteil vom 26. März 2009 VI R 42/07, BFHE 224, 448, BStBl II 2009, 724).

20 Hiernach ist die Privilegierung öffentlicher Verkehrsmittel in § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG verfassungsrechtlich unbedenklich. Denn diese Regelung ist erkennbar von umwelt- und verkehrspolitischen Zielen getragen (vgl. BTDrucks 14/4242, 5). Es ist deshalb gleichheitsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel von der abzugsbegrenzenden Wirkung der Entfernungspauschale ausnimmt. Der Umstand, dass diese Verkehrsmittel insbesondere gegenüber dem motorisierten privaten Individualverkehr in Bezug auf den Primärenergieverbrauch und den Ausstoß von Treibhausgasen umweltfreundlicher sind, rechtfertigt deren Privilegierung.

21 (3) Die Auffassung der Kläger, nach § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG seien --entgegen der umweltpolitischen Zielsetzung dieser Vorschrift-- auch Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem Taxi jenseits

der Entfernungspauschale zu berücksichtigen, kann verfassungsrechtliche Zweifel an der sach- und zweckgerechten Ausgestaltung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 Satz 2 EStG nicht begründen.

22 Dabei kann der Senat offen lassen, ob es sich bei einem Taxi einfachrechtlich um ein öffentliches Verkehrsmittel i.S. dieser Vorschriften handelt (so FG Düsseldorf, Urteil vom 8. April 2014 13 K 339/12 E, juris). Allein der Umstand, dass die Beförderung von Personen mit Kfz im Gelegenheitsverkehr etwa einem Taxi nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, § 47 des Personenbeförderungsgesetzes i.d.F. vom 8. August 1990 (PBefG) i.V.m. § 46 Abs. 2 Nr. 1 PBefG genehmigungspflichtig ist und nach § 8 Abs. 2 PBefG zum öffentlichen Personennahverkehr zählt, zwingt hierzu jedenfalls nicht. § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG lässt sich nach Wortlaut sowie Sinn und Zweck der Vorschrift auch dahingehend verstehen, dass lediglich Aufwendungen für regelmäßig verkehrende öffentliche Verkehrsmittel (im Linienverkehr, § 42 PBefG) nicht unter die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale fallen sollen.

23 Der Gesetzgeber ist jedenfalls bei der Ordnung von Massenerscheinungen berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt. Auf dieser Grundlage darf er grundsätzlich generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen (BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, m.w.N.).

24 Diese Typisierungsgrundsätze hat der Gesetzgeber auch dann nicht verfehlt, wenn nach § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG Taxikosten jenseits der Entfernungspauschale als Werbungskosten zu berücksichtigen wären. Denn der Steuergesetzgeber hat die umweltpolitische Zwecksetzung der Regelungen über die Entfernungspauschale insoweit an einem Regelbefund (Fahrten mit regelmäßig verkehrenden öffentlichen Verkehrsmitteln) und nicht an einem Ausnahmetatbestand ausgerichtet.

25 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de