



75 Jahre
Demokratie
lebendig



Deutscher Bundestag
Wissenschaftliche Dienste

Sachstand

**Werbungskosten-Pauschbetrag für Arbeitnehmer gemäß § 9a
Einkommensteuergesetz („Arbeitnehmer-Pauschbetrag“)**

**Werbungskosten-Pauschbetrag für Arbeitnehmer gemäß § 9a
Einkommensteuergesetz („Arbeitnehmer-Pauschbetrag“)**

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 054/24
Abschluss der Arbeit: 05.08.2024
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Geltende Regelung und grundsätzliche Anmerkungen zum Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Buchstabe a Einkommensteuergesetz	4
3.	Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit versus Vereinfachung durch Pauschalierung	5
4.	Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags durch das Steuerreformgesetz 1990 und Beschluss des Bundesverfassungsgerichts	7
5.	Wissenschaftliche Diskussion	8
5.1.	Vorschlag im „Darmstädter Entwurf“	8
5.2.	Diskussion nach der Senkung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages	9
5.3.	Forderung nach empirischer Evidenz	9
6.	Aktuelle empirische Daten	10
7.	Abzugsmöglichkeit von Werbungskosten in anderen europäischen Staaten	15

1. Fragestellung

Der Auftraggeber möchte wissen, ob es steuerrechtlich möglich wäre, den Werbungskosten-Pauschbetrag für Arbeitnehmer nach § 9a Satz 1 Buchstabe a Einkommensteuergesetz (EStG) in Höhe von derzeit 1.230 Euro auf 3.690 Euro zu verdreifachen. Zudem fragt er, ob es ähnliche Regelungen in anderen europäischen Ländern gibt.

2. Geltende Regelung und grundsätzliche Anmerkungen zum Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Buchstabe a Einkommensteuergesetz

Gemäß § 9a Satz 1 Buchstabe a Einkommensteuergesetz (EStG) ist von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG (soweit es sich nicht um Versorgungsbezüge handelt) ein Pauschbetrag in Höhe von 1.230 Euro als Werbungskosten abzuziehen, wenn der Steuerpflichtige keine höheren Werbungskosten nach § 9 EStG nachweist.

Im Folgenden wird dieser Pauschbetrag mit der Bezeichnung „Arbeitnehmer-Pauschbetrag“ verwendet.

Bei der Einkommensteuer verfügt der Bund nach Artikel 105 Grundgesetz (GG) über die Gesetzgebungskompetenz. Die Höhe des Arbeitnehmer-Pauschbetrags ist nicht an eine Bezugsgröße gebunden, zum Beispiel an das Existenzminimum, und damit in der Höhe nicht vorgegeben. Eine Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags ist somit rechtlich zwar möglich, wird jedoch durch die verfassungsrechtlichen Vorgaben, die Auswirkungen auf die Steuereinnahmen der Gebietskörperschaften und die Verknüpfung der Vorschrift mit anderen gesetzlichen Regelungen begrenzt.

Bezüglich der Auswirkungen auf die Steuereinnahmen bei einer Erhöhung sollte der Gesetzgeber folgende Punkte der bestehenden Regelung im Blick behalten:

Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag wird bei der Veranlagung von Amts wegen abgezogen, wenn der Steuerpflichtige keine höheren Werbungskosten nachweist. Eine Erhöhung käme allen Arbeitnehmern zugute und bedeutete entsprechend Mindereinnahmen.

Der Arbeitgeber muss den Arbeitnehmer-Pauschbetrag beim Lohnsteuerabzug bei den Arbeitnehmern mit Lohnsteuerklasse I bis V berücksichtigen (§ 39b Absatz 2 Satz 5 Nr. 1 EStG). Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer wird der Arbeitnehmer-Pauschbetrag nicht gezwölfelt, auch wenn der Steuerpflichtige nicht ununterbrochen im Kalenderjahr Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit erzielte. Auch in diesem Fall verzichtete der Staat bei einer deutlichen Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags auf Einnahmen.

Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag darf nur bis zur Höhe der Einnahmen abgezogen werden (§ 9a Satz 2 EStG). Negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und damit eine eventuelle Verlustverrechnung mit anderen Einkünften ist nur bei Einzelnachweis der Werbungskosten möglich. Diese Regelung wirkt stabilisierend auf die Steuereinnahmen.

Zudem ist der Arbeitnehmer-Pauschbetrag mit anderen steuerlichen Sachverhalten verknüpft:

Es besteht ein Zusammenhang zwischen der Nutzung der Entfernungspauschale gemäß § 9 Absatz 1 Nr. 4 EStG und der Nutzung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages, der bei Änderungen in der Höhe gegebenenfalls berücksichtigt werden müsste (vergleiche Kapitel 6).

Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag ist auch bei der steuerlichen Geltendmachung von Unterhaltszahlungen nach § 33a EStG von Bedeutung. Er wird bei der Berechnung der sogenannten Opfergrenze (§§ 1581, 1603, 1609 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB))¹ abgezogen. Diese bewirkt, dass dem Steuerpflichtigen nach Abzug der Unterhaltsleistungen genügend Mittel zur Bestreitung des Lebensbedarfs für sich und seine engere Familie verbleibt.²

Besteht für ein volljähriges Kind wegen einer Behinderung Anspruch auf Kindergeld, prüft die Kindergeldkasse, ob das Kind den notwendigen Lebensbedarf aus eigenen Mitteln decken kann. zu den eigenen Mitteln zählen auch die steuerpflichtigen Einkünfte im Sinne des EStG.³

3. Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit versus Vereinfachung durch Pauschalierung

Ein zentrales Prinzip der Besteuerung des Einkommens ist die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Dieses Prinzip ist Ausfluss des Gleichheitsgrundsatzes nach Artikel 3 Absatz 1 Grundgesetz (GG). Als Maßstäbe dieses Prinzips gelten im Steuerrecht

- die gleiche Besteuerung von Steuerpflichtigen mit gleichem Einkommen (horizontale Gleichbehandlung),
- die unterschiedliche Besteuerung bei unterschiedlichen Einkommen (vertikale Gleichbehandlung),
- die Ist-Besteuerung, die bei der Besteuerung des Einkommens hypothetische Sachverhalte ausschließt und
- die Geltung des subjektiven und des objektiven Nettoprinzips. Das subjektive Nettoprinzip gewährleistet den Abzug der existenzsichernden Aufwendungen, die ausschließlich in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen liegen, zum Beispiel den Abzug von Sonderausgaben. Das objektive Nettoprinzip schreibt bei der Ermittlung der Einkünfte den uneingeschränkten Abzug von Erwerbsaufwendungen vor, die ursächlich mit einer Einkunftsquelle

1 Daumoser, Ulrich: Unterhalt/Unterstützung an Personen im Inland, Kapitel 1.7.2 "Opfergrenze" des Unterhaltszahlenden, in: Haufe Steuer Office Kanzlei-Edition, Stand 4. Oktober 2023, HI2324943.

2 Oertel, Eva: § 9a EStG, I. Regelungsgegenstand und systematische Einordnung, Randziffer 1, in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 23. Auflage 2024.

3 Oertel, Eva: § 9a EStG, I. Regelungsgegenstand und systematische Einordnung, Randziffer 1, in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 23. Auflage 2024, sowie Familienkasse der Bundesagentur für Arbeit: Merkblatt Kindergeld, Stand Januar 2024, Seite 18f.

zusammenhängen. Deshalb muss der Steuerpflichtige, unter anderem, Werbungskosten abziehen können.⁴

Pauschalierungen dienen im Steuerrecht der Vereinfachung. Konkret auf die Möglichkeit bezogen, Werbungskosten in einer bestimmten Höhe ohne Einzelnachweis von den Einnahmen abziehen zu können, bedeutet für den Steuerpflichtigen die Befreiung von der Sammlung und Aufbewahrung jedes einzelnen Belegs. Die Finanzverwaltung auf der anderen Seite erspart sich die Prüfung jedes einzelnen Belegs bei der Feststellung der Werbungskosten. Bei den Werbungskosten sei die Überprüfung aufgrund der weit gefassten Definition in § 9 Absatz 1 Satz 1 EStG häufig zeitaufwendig und arbeitsintensiv, weil sich eine klare und eindeutige Abgrenzung zu den privaten Lebenshaltungskosten oftmals nur schwer vornehmen lasse.⁵

Bei einer solchen Vorgehensweise wird jedoch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht exakt gemessen.⁶ Zwar kann er, wie oben erläuterte, Werbungskosten auch in der tatsächlichen Höhe geltend machen. Sind jedoch seine tatsächlichen Werbungskosten geringer als der von Amts wegen berücksichtigte Pauschbetrag, wird ein für steuerliche Zwecke niedrigeres Einkommen ermittelt als das, über das er tatsächlich verfügt. Der Vorteil gegenüber anderen Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird umso höher, je mehr die tatsächlichen Werbungskosten vom Pauschbetrag abweichen. Auch gegenüber Steuerpflichtigen mit anderen Einkünften, die Betriebsausgaben oder Werbungskosten nur in tatsächlicher Höhe von den Einnahmen abziehen können, könnte eine Ungleichbehandlung entstehen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) ist jedoch dem Gesetzgeber eine solche Abweichung vom Prinzip der Erforderlichkeit des Einzelnachweises erlaubt, um der Verwaltung die Abwicklung eines Massenverfahrens wie die Veranlagung zur Einkommensteuer zu ermöglichen. Auch wenn es durch eine Pauschalierung zu einzelnen Härten kommen könne, verstoße sie nicht gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Artikel 3 Grundgesetz (GG).⁷ Der Spielraum des Gesetzgebers ist „freilich nicht unbegrenzt“.⁸

Zur Diskussion um die steuerliche Gerechtigkeit einer Pauschale und ihrer Höhe gehört auch, ob sie einen Anreiz zur Steuerhinterziehung gibt, ob der Staat seinen gesetzlichen Auftrag erfüllt, indem er seine Personalressourcen für bedeutende Steuersachverhalte einsetzt und Hinterziehung im großen Ausmaß aufdecken kann und inwieweit der Verzicht auf Steuereinnahmen

4 Kutschera, Andrea: Einkommensteuer, 1. Prinzipien der Einkommensteuer, in: Haufe Steuer Office Kanzlei-Edition Online, HI2649927, Stand: 16. Februar 2021, abgerufen am 30. Juli 2024.

5 Vergleiche zum Beispiel Albert, Uwe: Reformüberlegungen zum Lohnsteuerrecht, in: FinanzRundschau (FR) 10/2009, Seite 460 bis 465.

6 Oertel, Eva: § 9a EStG, II. Sinn und Zweck der Regelung, Randziffer 2, in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 23. Auflage 2024.

7 Ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, vergleiche zum Beispiel Beschluss vom 30. September 2015, Aktenzeichen 2 BvR 1961/10 (mit weiteren Nachweisen).

8 Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 10. April 1997, Aktenzeichen 2 BvL 77/92.

durch die gestiegene Kaufkraft der Steuerpflichtigen aufgrund geringerer Steuerlast kompensiert oder sogar überkompensiert wird.

4. Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags durch das Steuerreformgesetz 1990 und Beschluss des Bundesverfassungsgerichts

Durch das Steuerreformgesetz 1990 wurden der Weihnachtsfreibetrag (§ 19 Absatz 3 EStG alter Fassung) in Höhe von 600 DM und der Arbeitnehmerfreibetrag (§ 19 Absatz 4 EStG alter Fassung) in Höhe von 480 DM bei gleichzeitiger Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags von 564 DM auf 2.000 DM abgeschafft.⁹ Der Gesetzgeber begründete das Vorhaben mit Vereinfachungen für Steuerzahler und Finanzämter. Rund 75 Prozent der Arbeitnehmer bräuchten künftig ihre Werbungskosten nicht mehr besonders ermitteln und dem Finanzamt nachweisen.¹⁰

Der Bundesrat als Vertretung der steuerverwaltenden Länder äußerte im parlamentarischen Verfahren erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken, unter anderem gegen die Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags auf 2.000 DM:

Der auf 2.000 DM erhöhte Arbeitnehmerpauschbetrag habe für 40 bis 50 Prozent der Arbeitnehmer in Höhe von 1.400 DM bis 1.500 DM die Wirkung eines Steuerfreibetrages, da diese lediglich tatsächliche jährliche Aufwendungen unter 600 DM hätten. Dadurch werde die individuelle Steuergerechtigkeit so erheblich verletzt, dass dieser Pauschbetrag auch unter dem Gesichtspunkt der Steuervereinfachung nicht mehr zu rechtfertigen sei. Er begünstige Steuerpflichtige, die tatsächlich keine oder nur wesentlich geringere Aufwendungen hätten, und benachteilige in Relation zu diesen solche Steuerpflichtige, deren wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch Aufwendungen in Höhe des Pauschbetrages oder darüberhinausgehend tatsächlich gemindert sei.¹¹

In einem Verfahren im Jahr 1997 befasste sich das BVerfG mit den Änderungen der Arbeitnehmerbesteuerung durch das Steuerreformgesetz 1990. Die Richter stellten fest, dass Artikel 3 Absatz 1 GG die Ausgestaltung der steuerrechtlichen Regelungen in der Weise fordere, dass Gleichheit im Belastungserfolg für alle Steuerpflichtigen hergestellt werden könne. Der Gleichheitssatz fordere nicht eine immer mehr individualisierende und spezialisierende Gesetzgebung, die letztlich die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs gefährde, sondern die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes. Deshalb dürfe der Gesetzgeber einen steuererheblichen Vorgang um der materiellen Gleichheit willen im typischen Lebensvorgang erfassen und individuell gestaltbare Besonderheiten unberücksichtigt lassen. Er dürfe auch die Verwirklichung des Steueranspruchs verfahrensrechtlich erleichtern und dabei die für den Staat verfügbaren personellen und finanziellen Mittel berücksichtigen. Außerdem könne eine Tatbestandstypisierung dazu dienen, komplizierte Lebenssachverhalte übersichtlicher und

9 Steuerreformgesetz 1990 vom 25. Juli 1988, Bundesgesetzblatt I, Seite 1093.

10 Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP eines Steuerreformgesetzes 1990, Bundestags-Drucksache 11/2157 vom 19. April 1988, Seite 118.

11 Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Steuerreformgesetzes 1990, Bundestags-Drucksache 11/2226 vom 2. Mai 1988, Seite 9.

verständlicher zu machen, um so den steuerlichen Belastungsgrund zu verdeutlichen und in das Bewusstsein zu rücken.

Bei der Einführung eines Mindestaufwands für alle Arbeitnehmer in Höhe von 2.000 DM pro Jahr in einer Werbungskostenpauschale blieb der Gesetzgeber nach Ansicht des BVerfG im Rahmen des ihm zustehenden Gestaltungsspielraums. Der Gleichheitssatz des Artikel 3 GG fordere nicht, dass der Gesetzgeber stets den gewillkürten Aufwand berücksichtigen müsse; der materiellen Gleichheit könne es auch genügen, wenn der Gesetzgeber für bestimmte Arten von Aufwendungen nur den Abzug eines typisiert festgelegten Betrages gestattet. Es gelte umso mehr für die Regelung des §9a EStG, der nur die Typisierung eines Mindestaufwandes vorsehe, den Nachweis höherer Werbungskosten aber ausdrücklich zulasse.

Die Richter stellten in diesem Beschluss auch klar, dass die systematische Unterscheidung von Einkunftsarten durch den Gesetzgeber für sich allein die Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen könne. Unterscheide das Einkommensteuerrecht mehrere Einkunftsarten und knüpften sich daran unterschiedliche Rechtsfolgen, müssten diese ihre Rechtfertigung - wenn auch in typisierender und generalisierender Weise - in sachlichen Gründen finden.¹²

5. Wissenschaftliche Diskussion

Die Diskussion um eine Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags ging nach dem Urteil des BVerfG weiter, wie die nachfolgenden Beiträge zeigen. Auch aktuell werden unter anderem Forderungen nach deutlicher Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages bei Verzicht auf Einzelfallgerechtigkeit erhoben, wobei zu den bekannten Argumenten die Notwendigkeit des wirtschaftlichen Ressourceneinsatzes vor dem Hintergrund des befürchteten Fachkräftemangels auch in der Finanzverwaltung tritt.¹³

5.1. Vorschlag im „Darmstädter Entwurf“

Im Jahr 2002 stellten Forscher der Technischen Universität Darmstadt den in Zusammenarbeit mit der Finanzverwaltung erarbeiteten sogenannten Darmstädter Entwurf vor. Dieser stellt die Vereinfachung derjenigen steuerlichen Regelungen ins Zentrum, die für Steuerpflichtige und Steuerbeamte den größten Ressourcenaufwand bedeuteten. Die Finanzverwaltung müsse sich darauf konzentrieren, dort Prüfungen vorzunehmen, wo das Risiko der Hinterziehungen am höchsten sei und gewönne durch die Vereinfachung der Regelungen bis dahin gebundenes Humankapital. Insofern seien die Einbußen bei der Erfassung der individuellen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen sachlich ausreichend begründet, zumal ein Ansatz der tatsächlichen Werbungskosten über den Pauschbetrag hinaus weiterhin möglich sei.

Die Forscher schlugen eine Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags von damals 1.044 Euro auf 2.556 Euro vor. Aus einer Probeziehung reiner Arbeitnehmereinkünfte habe sich ergeben, dass rund 75 Prozent der Fälle unter dem höheren Pauschbetrag von 2.556 Euro lägen. Damit

12 Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 10. April 1997, Aktenzeichen 2 BvL 77/92.

13 Vergleiche zum Beispiel Schneider, Katharina: Der Chef der Steuergewerkschaft fordert Systemwechsel, Handelsblatt.com vom 22. April 2024. Höfgen, Maurice: Nieder wieder Steuererklärung? Klar, geht das!, in Berliner Zeitung, 4. Mai 2024, Seite 7.

werde zum einen der steigenden Zahl von Fällen, in denen Werbungskosten über dem Pauschbetrag geltend gemacht würden, Rechnung getragen. Andererseits werde der Anreiz für Steuerpflichtige, die mit ihren Werbungskosten in die Nähe des Pauschbetrags beziehungsweise darüber kämen, durch unrichtige Angaben die Steuerlast zu verringern, gesenkt. Außerdem kamen die Forscher zu dem Ergebnis, dass die Erhöhung die unteren Einkunftsgruppen entlaste. Die Korrelation zwischen Bruttoarbeitslohn und Werbungskosten ist nach Ansicht der Forscher zwar positiv, aber schwach.¹⁴

5.2. Diskussion nach der Senkung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages

Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag wurde durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 von 1.044 Euro auf 920 Euro gesenkt.¹⁵ 2009 griff Albert die Diskussion um eine Erhöhung wieder auf und schlug die Einführung von 2.000 Euro vor. Er berief sich dabei im Wesentlichen auf die Argumentation im „Darmstädter Entwurf“ und hob zudem den Zusammenhang zwischen Werbungskosten-Pauschbetrag und Entfernungspauschale hervor: Es bestünde bei einer Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags in nur noch wenigen Fällen die Notwendigkeit, Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geltend zu machen. In einem höheren Arbeitnehmer-Pauschbetrag ginge ein erheblicher Betrag dieser Werbungskosten auf.¹⁶

5.3. Forderung nach empirischer Evidenz

Im Jahr 2020 erteilte Hey allen Erhöhungen des Arbeitnehmer-Pauschbetrages „ins Blaue hinein“ eine Absage. Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag belief sich 2020 auf 1.000 Euro. Nach Ansicht von Hey ist die Vorschrift „übereffektiv“, weil viele Arbeitnehmer mit ihren tatsächlichen Werbungskosten weit unterhalb der 1.000-Euro-Grenze liegen dürften. Das gelte umso mehr, wenn Werbungskosten lohnsteuerfrei vom Arbeitgeber ersetzt würden, wie etwa seit dem 1. Januar 2019 das sogenannte Jobticket (§ 3 Nr. 15 EStG), das zwar zu einer Kürzung der Entfernungspauschale des § 9 Absatz 1 Satz 3 Nr. 4 EStG, nicht aber zur Kürzung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages geführt habe.

Sollte man eine deutliche Erhöhung in Erwägung ziehen, müsste zunächst ausgewertet werden, in wie vielen Fällen Arbeitnehmer Aufwendungen zwischen 1.000 Euro und beispielsweise 2.500 Euro geltend machen. Erst anhand einer solchen Analyse ließe sich ermitteln, ob die gegenüber dem 1.000-Euro-Betrag dann noch massivere Begünstigung der Arbeitnehmer, die nur sehr geringe Werbungskosten hätten, in Verhältnis zu der durch Anhebung des Pauschbetrages erreichten Verwaltungsvereinfachung stehe.

Statt einer Anhebung des festen Pauschbetrages werde gelegentlich auch gefordert, von einem fixen Betrag auf einen durch eine – widerlegbare – Höchstgrenze gedeckelten Betrag relativ zu den Einnahmen überzugehen, um die Begünstigungswirkung etwas abzuschwächen sowie die

14 Bizer, Kilian; Lyding, Jürgen: Für eine pragmatische Politik der Steuervereinfachung – ein Darmstädter Entwurf, in: Wirtschaftsdienst 2002, Seite 471 bis 477.

15 Senkung durch Artikel 9 Nr. 12 des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 (HBeglG 2004) vom 29. Dezember 2003, Bundesgesetzblatt I, Seite 3076.

16 Albert, Uwe: Reformüberlegungen zum Lohnsteuerrecht, in: FinanzRundschau (FR) 10/2009, Seite 460 bis 465.

Regelung auch auf andere Einkunftsarten auszuweiten. Allerdings dürfte die Vereinfachungswirkung eines eher moderaten Vereinfachungsfreibetrags bei den Gewinneinkunftsarten eher gering sein, solange am Nachweis höherer Aufwendungen festgehalten werde, was wiederum zwingend sei, weil sich eine bestimmte Kostenquote hier nicht typisieren lasse. Für die Ausdehnung der Werbungskostenpauschale auf andere Einkunftsarten spreche damit weniger die Vereinfachung als das Ziel der Gleichbehandlung aller Einkunftsarten. § 9a Satz 1 Nr. 1a EStG erschöpfe sich eben nicht nur in schlichter Vereinfachung, sondern führe für alle Arbeitnehmer ohne oder mit nur sehr geringen tatsächlichen Werbungskosten zu einer nicht unbedeutlichen Vergünstigung. Hey widersprach anhand einer älteren Auswertung der Lohn- und Einkommensteuerstatistik einer nur schwachen Korrelation zwischen Bruttoarbeitslohn und Werbungskostenabzug. Den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigende Werbungskosten machten regelmäßig Arbeitnehmer in höheren Einkunftsclassen geltend.¹⁷

6. Aktuelle empirische Daten

Laut den steuerpolitischen Faustformeln des Bundesministeriums der Finanzen bedeutet die Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages um 100 Euro im Jahr 2025 Steuermindereinnahmen in Höhe von 0,6 Milliarden Euro (volle Jahreswirkung).¹⁸

Aus einer Auswertung der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2020¹⁹ durch das Statistische Bundesamt mit Fokus auf die unbeschränkt Lohn- und Einkommensteuerpflichtigen mit Brutto-lohn und unterschieden nach Größenklassen des Bruttolohns und nach Werbungskosten lassen sich folgende Werte aus den Gesamtzahlen ablesen:

- Rund 37,6 Millionen unbeschränkt Lohn- und Einkommensteuerpflichtige haben im Jahr 2020 knapp 1,5 Billionen Euro Bruttolohn erhalten.
- Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag in der damaligen Höhe von 1.000 Euro wurde bei rund 22,9 Millionen Steuerpflichtigen berücksichtigt. Bezogen auf die Gesamtzahl der unbeschränkt Lohn- und Einkommensteuerpflichtigen entspricht dies rund 60,7 Prozent.
- Rund 13,3 Millionen Steuerpflichtige haben erhöhte Werbungskosten von insgesamt knapp 39,5 Milliarden Euro geltend gemacht. Bezogen auf die Gesamtzahl der unbeschränkt Lohn- und Einkommensteuerpflichtigen entspricht dies einem Anteil von rund 35,4 Prozent. Rein rechnerisch hat jeder Steuerpflichtige, der Werbungskosten anstelle des Arbeitnehmer-Pauschbetrags angesetzt hat, den Abzug von Werbungskosten in Höhe von 2.966 Euro genehmigt bekommen.

17 Hey, Johanna: Vereinfachungszwecknormen im Lohnsteuerrecht: Anspruch und Wirklichkeit, in: FinanzRundschau (FR), 1/2020, Seite 1 bis 10.

18 Bundesministerium der Finanzen: [Datensammlung zur Steuerpolitik 2024](#), aktualisiert am 18. April 2024, abgerufen am 1. August 2024.

19 Laut Statistischem Bundesamt liegen die Angaben aufgrund der langen Fristen zur Abgabe der Steuererklärungen und der Bearbeitungsdauer bei der Finanzverwaltung nur mit einer erheblichen zeitlichen Verzögerung (circa 3,5 Jahre) vor. Daher seien die aktuellsten Daten für das Veranlagungsjahr 2020 verfügbar.

-
- Diese erhöhten Werbungskosten gehen bei einem Großteil der Steuerpflichtigen auf den Ansatz der Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurück. Von den rund 13,3 Millionen Steuerpflichtigen mit erhöhten Werbungskosten machten rund 12,4 Millionen Steuerpflichtige und somit rund 93,3 Prozent diese Art der Werbungskosten geltend. Bezogen auf die abgesetzten Beträge machten die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (rund 19,1 Milliarden Euro) rund 48,2 Prozent an den gesamten geltend gemachten erhöhten Werbungskosten (knapp 39,5 Milliarden Euro) aus.

Innerhalb der Bruttolohnklassen lassen sich folgende Tendenzen feststellen:

- In den Bruttolohnklassen von 2.500 Euro bis unter 27.500 Euro liegt der Anteil derjenigen Lohn- und Einkommensteuerpflichtigen, die den Arbeitnehmer-Pauschbetrag erhalten, in Relation zu den gesamten Lohn- und Einkommensteuerpflichtigen jeweils bei über 60 Prozent. Das Maximum mit rund 82,2 Prozent findet sich in der Bruttolohnklasse bis unter 12.500 Euro Bruttolohn. In den weiteren Gehaltsklassen liegt der Anteil jeweils zwischen 50 Prozent und 60 Prozent. Lediglich in den beiden höchsten Gehaltsklassen, 500.000 bis unter 1.000.000 Euro Bruttolohn und 1.000.000 Euro und mehr sinkt der Anteil auf 48,5 Prozent beziehungsweise 43,2 Prozent.
- Der Anteil derjenigen, die erhöhte Werbungskosten geltend machen, steigt (in Relation zu den unbeschränkt Lohn- und Einkommensteuerpflichtigen mit Bruttolohn) mit der Zunahme des Bruttolohns. Sind es in der Bruttolohnklassen bis unter 12.500 Euro noch nicht einmal 10 Prozent, nutzen in der Bruttolohnklasse von 125.000 Euro bis 150.000 Euro mit 76,4 Prozent die meisten Steuerpflichtigen die erhöhten Abzugsmöglichkeiten. In den höheren Einkommensklassen sinkt der Wert auf ca. 67,5 Prozent.
- Von diesen erhöhten Werbungskosten entfällt, wie oben dargestellt, der größte Teil auf die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. In allen Bruttolohnklassen von 12.500 Euro bis unter 225.000 Euro beläuft sich der Anteil der Steuerpflichtigen, die innerhalb der erhöhten Werbungskosten die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abziehen, auf über 90 Prozent.
- Beim Durchschnitt der Werbungskosten, die anstelle des Arbeitnehmer-Pauschbetrags abgezogen werden, lassen sich mehrere Stufen ausmachen: Der Durchschnitt liegt immer über 2.000 Euro, in der Bruttolohnklasse von 65.000 Euro bis unter 70.000 Euro übersteigt der Durchschnitt die Marke von 3.000 Euro, in der Bruttolohnklasse von 125.000 Euro bis 150.000 Euro die Marke von 4.000 Euro.

Die Daten sind im Einzelnen der nachfolgenden Tabelle 1 zu entnehmen.

Tabelle 1: Unbeschränkt Lohn- und Einkommensteuerpflichtige mit Bruttolohn und Werbungskosten für Arbeitnehmer, Auszug aus einer Auswertung des Statistischen Bundesamtes, Stand 29. Juli 2024

Bruttolohn von ... bis unter ... Euro	Bruttolohn: Anzahl Steuerpflichtige	Bruttolohn: in 1.000 Euro	tatsächliche Werbungskosten/Arbeitnehmer-Pauschbetrag: Anzahl Steuerpflichtige	tatsächliche Werbungskosten/Arbeitnehmer-Pauschbetrag: in 1.000 Euro	erhöhte Werbungskosten: Anzahl Steuerpflichtige	erhöhte Werbungskosten: in 1.000 Euro	innerhalb der erhöhten Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: Anzahl Steuerpflichtige	innerhalb der erhöhten Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: in 1.000 Euro
1 – 2.500	3.196.464	3.722.167	1.705.732	1.306.135	19.949	64.039	12.218	7.642
2.500 - 5.000	1.973.340	7.272.077	1.418.674	1.403.451	35.716	95.566	27.292	20.060
5.000 - 7.500	1.480.965	9.140.896	1.154.992	1.149.587	57.767	137.833	48.205	43.139
7.500 - 10.000	1.312.810	11.502.477	1.072.817	1.073.096	77.289	175.139	67.221	66.305
10.000 - 12.500	1.305.519	14.673.110	1.073.202	1.077.709	114.614	251.146	102.495	109.717
12.500 - 15.000	1.295.065	17.828.956	996.829	1.004.414	194.111	433.860	178.162	207.408
15.000 - 17.500	1.278.394	20.730.582	914.403	924.481	266.772	638.973	245.614	296.175
17.500 - 20.000	1.203.432	22.570.912	840.831	853.578	269.062	624.391	248.311	311.357
20.000 - 22.500	1.254.672	26.675.910	837.236	851.707	311.608	735.520	289.167	381.241
22.500 - 25.000	1.295.753	30.778.381	843.708	860.237	362.489	873.841	337.341	456.972
25.000 - 27.500	1.309.373	34.367.799	812.021	831.283	411.628	1.019.818	382.333	526.035
27.500 - 30.000	1.316.034	37.825.426	779.769	801.437	457.585	1.176.185	423.748	600.362
30.000 - 32.500	1.329.571	41.518.488	756.455	780.995	500.109	1.316.258	464.855	668.383
32.500 - 35.000	1.298.775	43.823.709	718.207	746.305	523.678	1.393.432	488.654	704.952

Bruttolohn von ... bis unter ... Euro	Bruttolohn: Anzahl Steuerpflichtige	Bruttolohn: in 1.000 Euro	tatsächliche Werbungskosten/Arbeitnehmer-Pauschbetrag: Anzahl Steuerpflichtige	tatsächliche Werbungskosten/Arbeitnehmer-Pauschbetrag: in 1.000 Euro	erhöhte Werbungskosten: Anzahl Steuerpflichtige	erhöhte Werbungskosten: in 1.000 Euro	innerhalb der erhöhten Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: Anzahl Steuerpflichtige	innerhalb der erhöhten Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: in 1.000 Euro
35.000 - 37.500	1.296.216	46.963.535	702.947	734.713	547.657	1.467.124	511.830	740.106
37.500 - 40.000	1.227.906	47.574.915	663.978	699.183	543.913	1.456.766	509.724	740.147
40.000 - 42.500	1.174.731	48.445.493	620.275	658.055	533.594	1.427.819	501.462	733.146
42.500 - 45.000	1.056.915	46.214.503	550.943	591.501	502.160	1.353.628	472.204	697.690
45.000 - 47.500	945.958	43.725.100	493.030	536.827	473.050	1.286.670	445.163	661.673
47.500 - 50.000	880.357	42.901.476	455.337	500.865	449.527	1.233.023	423.741	638.278
50.000 - 55.000	1.508.851	79.094.287	791.425	886.813	819.592	2.286.570	772.694	1.180.036
55.000 - 60.000	1.247.010	71.620.516	665.014	761.400	724.759	2.076.287	683.332	1.062.593
60.000 - 65.000	1.048.518	65.430.484	565.782	658.767	633.886	1.866.864	596.650	950.806
65.000 - 70.000	889.079	59.947.240	481.007	567.532	564.814	1.702.576	531.545	862.896
70.000 - 75.000	753.571	54.582.178	410.687	489.826	496.790	1.540.485	467.465	780.680
75.000 - 80.000	634.325	49.107.694	349.099	419.863	428.130	1.362.280	402.934	694.145
80.000 - 85.000	545.429	44.966.540	298.021	360.721	375.722	1.228.155	353.841	622.820
85.000 - 90.000	468.022	40.920.619	253.827	308.088	327.142	1.090.017	307.844	549.184
90.000 - 95.000	405.850	37.511.082	218.217	265.476	287.736	978.162	270.547	486.717
95.000 - 100.000	345.084	33.621.848	185.641	226.506	249.097	867.925	234.006	423.858

Bruttolohn von ... bis unter ... Euro	Bruttolohn: Anzahl Steuerpflichtige	Bruttolohn: in 1.000 Euro	tatsächliche Werbungskosten/Arbeitnehmer-Pauschbetrag: Anzahl Steuerpflichtige	tatsächliche Werbungskosten/Arbeitnehmer-Pauschbetrag: in 1.000 Euro	erhöhte Werbungskosten: Anzahl Steuerpflichtige	erhöhte Werbungskosten: in 1.000 Euro	innerhalb der erhöhten Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: Anzahl Steuerpflichtige	innerhalb der erhöhten Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: in 1.000 Euro
100.000 - 112.500	663.021	70.193.029	353.116	431.042	489.424	1.768.676	459.045	832.232
112.500 - 125.000	456.711	54.059.173	237.996	291.384	345.870	1.316.856	323.745	581.024
125.000 - 150.000	538.589	73.250.470	274.087	336.945	411.546	1.678.694	383.540	675.241
150.000 - 175.000	268.658	43.275.979	135.698	167.728	202.740	890.727	187.361	318.353
175.000 - 200.000	144.029	26.834.955	73.626	91.350	105.832	498.172	96.675	159.382
200.000 - 225.000	84.423	17.851.034	43.578	54.315	60.156	300.355	54.365	86.635
225.000 - 250.000	53.747	12.716.728	27.770	34.531	37.687	199.108	33.803	52.862
250.000 - 375.000	102.200	30.283.749	53.655	67.131	68.965	399.166	60.780	90.101
375.000 - 500.000	26.588	11.334.756	13.758	17.066	17.744	119.502	15.159	20.304
500.000 - 1.000.000	19.766	12.894.331	9.581	11.661	13.389	108.849	11.169	13.631
1.000.000 oder mehr	5.068	10.353.960	2.189	2.476	3.530	57.026	2.752	2.847
Insgesamt	37.640.789	1.498.106.564	22.855.160	23.836.178	13.316.829	39.497.481	12.428.992	19.057.135

7. Abzugsmöglichkeit von Werbungskosten in anderen europäischen Staaten

Die Rechtslage zum Abzug von Werbungskosten durch Arbeitnehmer wurde in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, der Schweiz und dem Vereinigten Königreich geprüft. Die nachfolgenden Informationen stammen, wenn nicht anders angegeben, aus: European Commission: Taxes in Europe, Database v4, Abruf am 29. Juli 2024, Rechtsstand 2024.

Danach lässt eine große Anzahl europäischer Staaten keinen Abzug der Werbungskosten von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zu. Dazu gehören: Estland, Italien, Litauen, Malta, die Niederlande, Rumänien, Slowakei, Spanien, Tschechien und Ungarn.

Einige Staaten lassen einen Abzug auf Grundlage der tatsächlichen Ausgaben zu. Zu diesen Staaten gehören Dänemark, Griechenland, Irland, Lettland, Portugal, Schweden, die Schweiz²⁰, Slowenien, das Vereinigte Königreich²¹ und Zypern. Von diesen Staaten wiederum begrenzen einige den für steuerliche Zwecke ansetzbaren Betrag.

In der nachfolgenden Tabelle sind die Staaten mit der Möglichkeit des pauschalen Abzugs der Werbungskosten enthalten:

Staat	Regelung für Arbeitnehmer beim Abzug der Werbungskosten
Belgien	<p>Der Arbeitnehmer hat die Wahl zwischen</p> <ul style="list-style-type: none"> – einem Nachweis über seine tatsächlichen Werbungskosten (keine Begrenzung), oder – einen pauschalierten Prozentsatz des Einkommens (30 Prozent), maximal 5.750 Euro für 2024. <p>Berechnungsgrundlage ist der Bruttolohn abzüglich der Sozialversicherungsbeiträge und der ihnen gleichgestellten Beiträge.</p>
Finnland	<p>Pauschbetrag in Höhe von 750 Euro jährlich.</p> <p>Über den Pauschalabzug hinausgehende Werbungskosten sind auf Antrag abzugsfähig.</p>

²⁰ Schweizerische Eidgenossenschaft: Berufskosten gemäß Artikel 26 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990, Stand am 16. Mai 2024.

²¹ GOV.UK: [Claim tax relief for your job expenses](#), abgerufen am 30. Juli 2024.

Staat	Regelung für Arbeitnehmer beim Abzug der Werbungskosten
Frankreich	Pauschaler Werbungskostenabzug in Höhe von 10 Prozent des Bruttoeinkommens, mindestens 495 Euro, höchstens 14.171 Euro (2024) oder Abzug tatsächlichen Werbungskosten bei Vorlage der Belege. ²²
Luxemburg	Abzug eines Pauschbetrags in Höhe von 540 Euro jährlich oder Nachweis der tatsächlichen Werbungskosten.
Österreich	Für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich abzusetzen. Darüber hinaus sind im Gesetz aufgelistete Ausgaben unter bestimmten Bedingungen als Werbungskosten abziehbar, dazu gehören unter anderem Fahrtkosten und Ausgaben für Homeoffice. ²³
Polen	Arbeitnehmer dürfen bei nur einem Arbeitsverhältnis einen Pauschbetrag in Höhe von 3.000 Złoty (ca. 700 Euro, Stand 29. Juli 2024) abziehen. Arbeitnehmer können einen höheren Betrag abziehen, wenn: <ul style="list-style-type: none"> – sie Einkommen von mehr als einem Arbeitgeber beziehen (maximal 4.500 Złoty), – ihr Wohnsitz in einer anderen Stadt als der Stadt ihres Arbeitgebers liegt und sie keine Sonderzulage erhalten (maximal 3.600 Złoty) – wenn sie beide oben genannten Kriterien erfüllen (maximal 5.400 Złoty).

22 République Française: Code général des impôts, Artikel 83,3, Stand 31. Juli 2024.

23 § 16 Absatz 3 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), Stand am 30. Juli 2024.