

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

### **Stellungnahme: Vereinfachte Einkommensbesteuerung – Möglichkeiten und Grenzen illustriert am Beispiel steuerlicher Abzüge in der Arbeitnehmerbesteuerung**

#### **Executive Summary**

Das deutsche Einkommensteuersystem ist im internationalen Vergleich durch ein hohes Maß an Komplexität gekennzeichnet. Steuerpflichtige können eine Vielzahl von Aufwendungen steuerlich geltend machen – mehr als in den meisten anderen Ländern. Der Steuerbefolgungs- und Verwaltungsaufwand ist u.a. dadurch im internationalen Vergleich hoch.

In Öffentlichkeit und Politik werden regelmäßig Rufe nach einer Vereinfachung des Einkommensteuersystems laut. Mit dem vorliegenden Gutachten trägt der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen zur Diskussion über die Komplexität der deutschen Einkommensteuer bei. Vereinfachungsmöglichkeiten werden im Kontext der Besteuerung von Arbeitnehmern – und hier konkret am Beispiel des Werbungskostenabzugs – besprochen. Die grundlegenden Einsichten des Gutachtens sind allerdings auch auf andere Bereiche der Einkommensbesteuerung übertragbar.

Vereinfachung kann im Kern über zwei komplementäre Wege erreicht werden: die Digitalisierung der Steuerverwaltung und steuergesetzliche Reformen. Digital erfasste Informationen sind ein Grundpfeiler einer umfassenden Vorausfüllung von Einkommensteuererklärungen und einer automatischen amtlichen Veranlagung von Steuerpflichtigen, wie sie bereits in verschiedenen Ländern erfolgreich praktiziert wird. Sie ist geeignet Befolgungs- und Verwaltungsaufwand signifikant zu reduzieren.

Häufig sind steuerrelevante Sachverhalte aber technisch, konzeptionell und mit Blick Datenschutzregeln nicht digital abbildbar. Hier kann eine Vereinfachung *steuergesetzlicher* Regelungen einen wichtigen Beitrag zur Reduktion von Befolgungs- und Verwaltungsaufwand leisten und die Gleichmäßigkeit der Einkommensbesteuerung und Digitaltauglichkeit des Steuerrechts stärken. Denkbar sind Vereinfachungen durch Pauschalierung und Typisierung, ebenso wie Streichungen steuerlicher Abzugstatbestände. Letzteres folgt der Vorstellung, dass die Anzahl der Abzüge selbst zur Komplexität der Einkommensteuer beiträgt.

Das Gutachten diskutiert vor diesem Hintergrund die Effizienz- und Verteilungswirkungen von Werbungskostenabzügen im deutschen Einkommensteuersystem und beleuchtet ihre steuerlichen Befolgungs- und Verwaltungskosten. Zielkonflikte werden aufgezeigt, deren Abwägung – einschließlich

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

der Entscheidung über die Gewährung des Abzugs – dem Gesetzgeber obliegt. Der Beirat formuliert zudem folgende grundlegende Einsichten:

- Steuerliche Regelungen sollten nicht an Sachverhalten anknüpfen, die für Steuerbehörden nicht überprüfbar sind. Ein Beispiel ist die Bestimmung der Entfernungspauschalung und Homeoffice-Pauschalung, die jeweils an die Anzahl der im Büro bzw. Homeoffice verbrachten Arbeitstage anknüpft. Diese können ex post nicht durch Steuerbehörden beobachtet werden (auch da keine dezidierten Nachweispflichten wie z.B. Fahrtenbücher bestehen). Das schafft Möglichkeiten für strategische Falschangaben.
- Steueradministrative Quasi-Pauschalierungen im Verwaltungsvollzug sollten vermieden werden: Aktuell lässt der deutsche Gesetzgeber eine Vielzahl steuerlicher Abzüge in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen zu. Die Steuerverwaltung verwendet zur administrativen Vereinfachung aber teils Quasi-Pauschalierungen, die für Steuerpflichtige meist nicht transparent sind und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung einschränken können. Ein Beispiel sind Werbungskostenabzüge für Arbeitsmittel, bei denen berufliche Nutzungsanteile nach aktuellem Recht zwar steuerlich geltend gemacht werden dürfen, aber für die Steueradministration schwer beobachtbar sind. Hier finden in der Praxis gesetzlich nicht verankerte Nichtaufgriffsgrenzen und pauschalierte Regeln Anwendung.

Entlang dieser Überlegungen spricht sich der Beirat für folgende Vereinfachungen der Werbungskostenabzüge in der Einkommensbesteuerung aus:

- Aufwendungen, die spezifisch für das Näheverhältnis zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber sind, dürfen nur auf der Seite des Arbeitgebers steuerlich geltend gemacht werden. Das betrifft vornehmlich Aufwendungen für Arbeitsmittel und für Verpflegungsmehraufwand bei Dienstreisen. Die Beschränkung reduziert Befolgungs- und Prüfaufwand, ebenso wie Möglichkeiten für strategische Falschangaben. Zudem werden Quasi-Pauschalungen der aktuellen Administration des Arbeitsmittelabzugs obsolet.
- Entfernungspauschale, Homeoffice-Pauschale und Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer werden zu einer Arbeitstagepauschale zusammengefasst. Das eliminiert Verwaltungsfriktionen an der Schnittstelle der Regeln, insbesondere aufwendige Prüfungen zum häuslichen Arbeitszimmer und die Erfassung der Arbeitstage im Büro und im Homeoffice, die von Steuerbehörden schwer überprüfbar und damit missbrauchsanfällig ist.
- Hohe Mehrbelastungen von Fernpendlern durch die Reform können durch eine Öffnungsklausel adressiert werden, die Aufwendungen für Entfernungskilometer jenseits einer festzusetzenden Wesentlichkeitsschwelle weiter zum Abzug zulässt.

## **Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen**

### **Vorabfassung**

- Weitere Abzüge mit üblicherweise geringen Abzugsbeträgen, deren Prüfung und Administration im Vergleich zum betroffenen Abzugsbetrag aufwendig ist, werden mit der Arbeitstagepauschale abgegolten.
- Der aktuelle Arbeitnehmerpauschbetrag entfällt.
- Der Beirat spricht sich dafür aus, Fort- und Weiterbildungskosten vollumfänglich als Werbungskosten abzugsfähig zu halten. Daneben sollten auch Aufwendungen für die Erstausbildung als vortragsfähige Werbungskosten anerkannt werden. Der Beibehalt weiterer Abzüge sollte vom Gesetzgeber entlang der im Gutachten skizzierten Überlegungen geprüft werden.
- Wird die Arbeitstagepauschale in den automatischen Lohnsteuerabzug integriert, ergeben sich zukünftig werbungskostenseitig lediglich für Steuerpflichtige mit größeren Aufwendungen Anreiz und Notwendigkeit für eine steuerliche Veranlagung. Über eine Ausweitung von Informationsmeldungen an Steuerbehörden (wie bspw. die Übermittlung von Informationen zu Aus- und Weiterbildungen durch (größere) Bildungsinstitutionen) kann dieser Personenkreis weiter reduziert werden. Die Reformen sind damit ein Schritt in Richtung einer automatischen steuerlichen Veranlagung in der Arbeitnehmerbesteuerung – wie sie bereits heute in verschiedenen Ländern praktiziert wird.

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

### 1. Motivation

Vereinfachungen des Einkommensteuersystems werden seit Jahren in Politik und Öffentlichkeit wiederkehrend gefordert. Eine Vereinfachung erscheint aus verschiedenen Gründen grundsätzlich wünschenswert: Sie erhöht die Transparenz und Nachvollziehbarkeit des Steuersystems und kann Steuerbefolgungskosten reduzieren. Der Verwaltungsaufwand in Finanzbehörden sinkt, und knappe Kapazitäten können zielgerichteter zur Steuereinhaltung eingesetzt werden. Das ist besonders wichtig in Zeiten von Fachkräftemangel in deutschen Steuerbehörden, der sich in den kommenden Jahren durch den demographischen Wandel voraussichtlich weiter verschärfen wird. Ein einfacheres Steuersystem erlaubt zudem, Veranlagungsprozesse für Steuerpflichtige – zum Beispiel über eine digital vorausgefüllte Steuererklärung – umfassend zu digitalisieren, zu vereinfachen und perspektivisch zu automatisieren. Das wird in mehreren europäischen Staaten bereits erfolgreich praktiziert, ist in Deutschland aber aktuell – auch aufgrund der Komplexität des Einkommensteuersystems – unterentwickelt.

Mit dem vorliegenden Gutachten trägt der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen zur Diskussion über die Vereinfachung des deutschen Einkommensteuerrechts bei. Das Gutachten nähert sich der Fragestellung, indem es die einkommensteuerlichen Abzugsmöglichkeiten einer Person mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in den Fokus nimmt. Diese betreffen die meisten der über 30 Millionen Einkommensteuererklärungen in Deutschland und sind damit fiskalisch und ökonomisch relevant.

Das Gutachten diskutiert zunächst konzeptionell die Rolle und Zielsetzung steuerlicher Abzüge im Einkommensteuersystem. Zudem werden Implikationen eines komplexen Steuersystems für Steuerbefolgung und -administration erörtert. Im zweiten Teil des Gutachtens betrachtet der Beirat die einkommensteuerlichen Abzugsmöglichkeiten in Deutschland genauer. Das Gutachten stellt deren Nutzung im Arbeitnehmerkontext entlang der Einkommensverteilung dar und beschreibt Effizienz- und Verteilungswirkungen von steuerlichen Abzügen auf Basis der empirischen Literatur. Zudem vergleicht der Beirat die Abzugsregeln in Deutschland international, insbesondere mit anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU).

Aufbauend auf diesen Erkenntnissen werden im letzten Kapitel des Gutachtens Reformoptionen diskutiert – von Pauschalierung und Typisierung bis hin zu Streichungen einzelner Steuerabzüge. Das Gutachten analysiert fiskalische und ökonomische Wirkungen der Vorschläge und benennt Zielkonflikte.

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

### 2. Problembeschreibung

Das deutsche Einkommensteuersystem weist im internationalen Vergleich eine hohe Regelungsdichte und Komplexität auf. Als grober Indikator hierfür dient die Wörterzahl des Einkommensteuergesetzes, die in Deutschland hoch und im Zeitablauf – wie in anderen Ländern auch – angestiegen ist (Benzarti und Wallossek 2024).

Das deutsche Einkommensteuerrecht kennt bspw. über 500 verschiedene Abzugsmöglichkeiten (Kirchhof 2011), mehr als die meisten anderen Länder. Tabelle 1 illustriert dies am Beispiel einiger steuerlicher Abzüge für Werbungskosten. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer in Deutschland können eine Vielzahl von Werbungskosten steuerlich geltend machen, unter anderem Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Arbeitsstätte, Aufwendungen für das Homeoffice, für Arbeitsmittel, Mitgliedsbeiträge für Berufsverbände und Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung.

Im internationalen Vergleich hat lediglich Österreich ähnlich detaillierte steuerliche Abzugsbestimmungen für Werbungskosten. Die meisten anderen Länder kombinieren pauschale Abzüge mit nur sehr wenigen bis gar keinen Abzugsmöglichkeiten.<sup>1</sup>

Konsistent mit diesen Beobachtungen ergeben sich signifikante steuerliche Befolgungskosten. Blaufus et al. (2019) schätzen basierend auf Befragungsdaten, dass Steuerpflichtige in Deutschland durchschnittlich rund 10 Stunden aufwenden, um ihre persönliche Einkommensteuererklärung auszufüllen und Nachweispflichten nachzukommen, wobei das Gros des Zeitaufwands auf Nachweispflichten entfällt. Die gesamte Befolgungsbelastung (einschließlich monetärer Kosten für Steuerberatungsdienstleistungen) wird mit durchschnittlich rund 320 Euro quantifiziert. Der Befolgungsaufwand steigt hierbei im Einkommen an und unterscheidet sich in der Höhe zwischen Arbeitnehmern mit durchschnittlich rund 224 Euro und Selbstständigen mit durchschnittlich rund 870 Euro Aufwand (Blaufus et al. 2019). Gemessen am gesamten Einkommensteueraufkommen machen die Befolgungskosten rund 2,0-2,9% aus und liegen damit höher als in mehreren anderen europäischen Ländern (Blaufus et al. 2019).

---

<sup>1</sup> Eine Ausnahme scheint auf den ersten Blick Belgien zu sein. Aufgrund der hohen Pauschale von über 5.500 Euro erbringen Steuerpflichtige dort allerdings meist nicht den Einzelnachweis. In den Niederlanden gibt es zwar eine Pendlerpauschale, diese wird aber von nur ca. 5% der Steuerpflichtigen genutzt. Hintergrund ist, dass der Arbeitgeber den Arbeitnehmern steuerfrei ein ÖPNV-Ticket stellen kann und dies in der Praxis oft genutzt wird. In diesem Fall ist kein Abzug der Pendelkosten möglich.

## Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen Vorabfassung

- 1 **Table 1: Internationaler Vergleich, Abzugsmöglichkeiten** (Quelle: Ernst & Young Worldwide Personal Tax and Immigration Guide 2023-24 & PwC  
2 Worldwide Tax Summaries Online. Informationsstand 3. März 2025)

	Deutschland	Frankreich	Spanien	Italien	Belgien	Niederlande	Schweden	Österreich
<b>Pauschale Abzugsbeträge</b>	1.230 Euro	10% des Einkommens, max. 13.522 Euro	- 2.000 – 6.498 Euro (je nach Einkommen; mehr mit Kindern oder über 65)	-	30% des Einkommens, maximal 5.750 Euro	-	15.400 – 30.500 SEK	132 Euro
<b>Pendelkosten Wohnung - Arbeit</b>	Ja, 30 ct pro km, ab Kilometer 21: 38 ct pro km	Nein (evtl. Ausnahme, wenn AN auf die pauschalen 10% verzichtet und Nachweise erbringt)	nein	Ja, 19% Steuergutschrift auf max. 250Euro	Ja, 15ct pro km, 27ct mit Fahrrad <i>Kaum relevant aufgrund der Pauschale</i>	Ja, nur Teile der ÖPNV Kosten, wenn nicht vom Arbeitgeber gestellt <i>Realität: Meist ÖPNV steuerfrei vom Arbeitgeber</i>	Ja, aber nur die günstigste Alternative (inkl. ÖPNV). Nur über 11.000 SEK abzugsfähig	Ja, Höhe ist pauschal nach km und ob ÖPNV genutzt
<b>Homeoffice</b>	Ja	Nein	Nein	Nein	Ja	Nein	Grdsl. nein (max. 4.000 SEK in absoluten Ausnahmen)	Ja
<b>Doppelte Haushaltsführung</b>	Ja	Nein	Nein	Nein	Nein	Nein	Ja, bis zu 2 Jahre	Ja
<b>Fortbildungskosten</b>	Ja	Nein	Nein	Ja, 19% Steuergutschrift auf max. 800 Euro	Nein	Nein	Nein	Ja
<b>Arbeitsmittel</b>	Ja	Nein	nein	Nein	Ja	Nein	Ja, aber nur mit Nachweis, dass nicht von AG gestellt, max. 5.000 SEK/Jahr	Ja

3  
4

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

- 1 Farbskala:
- 2 - Grün: Ausgaben sind abzugsfähig
- 3 - Gelb: Ausgaben sind zwar theoretisch abzugsfähig, aber entweder in der Praxis nicht relevant (z.B. nur ca. 5% der Steuerpflichtigen in den Niederlanden gibt Pendelkosten an; in Belgien
- 4 und Frankreich sind die Freibeträge ausreichend hoch, dass sich die Deklaration der Pendelkosten nicht lohnt)
- 5 - Rot: keine Abzugsfähigkeit

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 Komplexe Einkommensteuersysteme implizieren nicht nur hohe Befolgungskosten für  
2 die Steuerpflichtigen. Es fallen auch hohe Kosten auf Seiten der Steuerverwaltung  
3 hinsichtlich Prüfung und Durchsetzung des Steuerrechts an. Je komplexer und  
4 streitanfälliger das Einkommensteuersystem, desto mehr administrative Ressourcen  
5 werden gebunden, die anderweitig volkswirtschaftlich produktiv genutzt werden  
6 könnten. Dies fällt besonders in Zeiten wachsenden Fachkräftemangels ins Gewicht  
7 (selbst wenn Prozessautomatisierung durch Digitalisierung und künstliche Intelligenz  
8 hier zukünftig Entlastung schaffen könnte).

9

10 Höhere Komplexität erhöht zudem das Risiko von Vollzugsdefiziten. So verzeichnet  
11 das BMF insgesamt, über alle Steuerarten hinweg, mit rund 3 Mio. Fällen eine hohe  
12 Anzahl von Einsprüchen gegen Steuerbescheide, die in den Finanzbehörden und  
13 gerichtlich geklärt werden müssen. Laut OECD (2024, Grafik 8.3) gab es in  
14 Deutschland im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer 65 Einsprüche pro  
15 1000 Steuerpflichtige – mehr als in jedem anderen Land in dem Report; in 37 der 49  
16 Länder gab es laut dem OECD-Bericht unter zehn Einsprüche pro 1000  
17 Steuerpflichtige.

18

19 Die Komplexität der Einkommensteuer bindet nicht nur Ressourcen, sondern führt  
20 auch zu Unsicherheit über die steuerliche Belastung. Diese Unsicherheit hat  
21 unerwünschte Auswirkungen auf das Verhalten der Steuerpflichtigen (siehe z.B.  
22 Brown et al. (2017) zu privaten Anlageentscheidungen und Jacob et al. (2021) zur  
23 reduzierten Investitionstätigkeit von Unternehmen als Reaktion auf steuerliche  
24 Unsicherheit).

25

26 Darüber hinaus legen verschiedene Studien nahe, dass eine hohe Komplexität des  
27 Einkommensteuersystems Steuerhinterziehung und Steuervermeidung befördert und  
28 damit die Effizienzkosten der Besteuerung erhöht (Slemrod und Kopczuk 2002, Giertz  
29 et al. 2012). Steuerpflichtige verzerren ihr reales Verhalten, um steuerliche  
30 Vergünstigungen nutzen zu können, oder machen falsche Angaben zu  
31 Abzugstatbeständen. Eine Reihe von empirischen Forschungspapieren dokumentiert  
32 entsprechende Effekte (siehe bspw. Paetzold und Winner (2016) im Kontext von  
33 Abzügen für Pendelaufwendungen, Fack und Landais (2016) und Clifford und  
34 Mavrokonstantis (2021) für Zuwendungsaufwendungen, LaLumia et al. (2015) für  
35 kinderbezogene Steuervergünstigungen).

36

37 Komplexe Steuersysteme sind zudem anfällig für Lobbying und politische  
38 Einflussnahme. In einem Steuersystem mit vielen Einzelregelungen, die teils nur  
39 wenige Personen betreffen, können Interessenverbände gezielt darauf hinwirken für  
40 ihre Klientel vorteilhafte Regelungen zu implementieren (Olson 1965, Tullock 1989,  
41 Hettich und Winer 1999, Feld und Schaltegger 2012, Winer 2019).

42

## **Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen**

### **Vorabfassung**

1 Schlussendlich stellen komplexe Steuersysteme hohe Anforderungen an die  
2 Bevölkerung, die steuerlichen Regelungen zu verstehen und gegebenenfalls ihr  
3 Verhalten an den steuerlichen Regelungskontext anzupassen. In dem Maße, in dem  
4 Regeln nicht allen Steuerpflichtigen bekannt sind oder nicht vollumfänglich verstanden  
5 werden, kann die steuergesetzlich intendierte effektive Steuerlast (und ihre Verteilung)  
6 von der tatsächlichen effektiven Steuerlast (und ihrer Verteilung) abweichen.  
7 Korreliert bspw. das Wissen und das Verständnis steuerlicher Regeln und der  
8 Anreiz, professionelle steuerliche Beratungsdienstleistungen in Anspruch zu nehmen,  
9 positiv mit dem Einkommen, kann die Geltendmachung steuerlicher Vergünstigungen  
10 mit dem Einkommen zunehmen. Konsistent mit diesen Überlegungen zeigen Hauck  
11 und Wallossek (2024), dass eine relevante Anzahl von Steuerpflichtigen in  
12 Deutschland auf die Einreichung einer Steuererklärung verzichtet und so  
13 Einkommensteuer überzahlt. Das Phänomen ist am unteren Ende der  
14 Einkommensverteilung konzentriert und reduziert so die Progressivität des deutschen  
15 Einkommensteuertarifs.  
16

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

### 1 **3. Theoretische Begründung von Steuerabzügen**

2 Die Komplexität des Einkommensteuersystems ist unter anderem durch die Anzahl  
3 und die Ausgestaltung einkommensteuerlicher Abzugsmöglichkeiten determiniert. Der  
4 Gesetzgeber muss entscheiden, welche Aufwendungen er zum Steuerabzug zulässt  
5 und ob er den Abzug der tatsächlichen Aufwendungen vorschreibt oder auf  
6 pauschalierende Regelungen zurückgreift, die Abzüge standardisieren und  
7 vereinfachen.

8

9 Das folgende Kapitel erörtert effizienz- und verteilungsbezogene Argumente für die  
10 Gewährung einer steuerlicher Abzugsfähigkeit. Zudem werden Vor- und Nachteile  
11 pauschalierender und typisierender Steuerabzüge diskutiert. Die Argumentation  
12 erfolgt im Kontext der Werbungskosten in der Arbeitnehmerbesteuerung. Die  
13 grundlegenden Einsichten sind aber auf andere Bereiche der Einkommensteuer  
14 übertragbar.

15

#### 16 *3.1. Effizienzargumente*

17 Das Einkommensteuersystem sollte so ausgestaltet sein, dass  
18 Verhaltensverzerrungen durch Besteuerung möglichst vermieden werden. Im Kontext  
19 von Berufs- und Arbeitsplatzwahl fordert Effizienz, dass Arbeitnehmer den Beruf und  
20 die Beschäftigung wählen, die den höchsten Lohn nach Abzug aller zur Lohnerzielung  
21 notwendigen Kosten aufweist. Dies ist genau dann der Fall, wenn Werbungskosten  
22 steuerlich vollständig geltend gemacht werden können (Adam et al. 2010 als Teil der  
23 Mirrlees-Review).<sup>2</sup>

24

25 Die steuerliche Abzugsfähigkeit arbeitsbezogener Ausgaben kann dazu beitragen,  
26 Steuerverzerrungen in der Entscheidung zwischen Arbeit und Freizeit zu reduzieren.  
27 Ohne solche Abzüge wird die Erwerbsarbeit im Vergleich zur Freizeit zusätzlich  
28 unattraktiv, da notwendige Ausgaben für die Arbeitserbringung effektiv aus  
29 versteuertem Einkommen finanziert werden müssen. Steuerliche Abzüge wirken  
30 diesem Effekt entgegen, indem sie arbeitsbedingte Kosten berücksichtigen und so die  
31 Attraktivität der Erwerbsarbeit steigern.

32

33 Ein zentrales Argument für die steuerliche Begünstigung solcher Ausgaben liefert die  
34 Corlett-Hague-Regel (Corlett und Hague 1953). Sie besagt, dass Güter und  
35 Dienstleistungen, die komplementär zur Arbeit sind, steuerlich entlastet werden  
36 sollten, um die Verzerrungen der Arbeitsentscheidung zu minimieren.

---

<sup>2</sup> Die Entscheidung der Steuerpflichtigen bleibt unverzerrt, da Vorteile und Kosten – der Arbeitslohn und die dazugehörigen Werbungskosten – steuerlich symmetrisch behandelt werden. Die Argumentation abstrahiert hierbei von nicht-monetären Kosten oder Vorteilen (bspw. nutzenrelevanten Aspekten der Arbeitsumgebung wie Lärm, Verschmutzung oder einem guten Arbeitsklima). Berücksichtigt man diese, hängt der Anteil, zu dem monetäre Aufwendungen aus steuerlicher Sicht abzugsfähig sein sollten, an ihrer Korrelation mit den nicht-monetären Kostenkomponenten. Letztere sind empirisch schwer greifbar und werden daher gewöhnlich in Überlegungen zur Steuereffizienz ignoriert (bspw. Mirrlees-Review, Adam et al. 2010).

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 Arbeitsbezogene Ausgaben wie Kinderbetreuungskosten oder haushaltsnahe  
2 Dienstleistungen (wie Putzdienstleistungen, Gartenarbeit, Wäschereiservices) sind  
3 typische Beispiele für solche Güter. Sie ermöglichen es Arbeitnehmern, mehr Zeit für  
4 die Erwerbsarbeit aufzuwenden, indem zeitintensive private Aufgaben übernommen  
5 oder erleichtert werden (siehe bspw. Kleven et al. 2000). Die Anreizwirkung  
6 steuerlicher Abzüge ist dabei zielgenauer als eine differenzierte Besteuerung dieser  
7 Güter z.B. über die Mehrwertsteuer.

8 Eine besonders komplexe Frage stellt die steuerliche Behandlung von Pendelkosten  
9 dar. Wie im nächsten Kapitel illustriert, sind Aufwendungen für Wege zwischen  
10 Wohnung und erster Tätigkeitsstätte in der deutschen Einkommensteuer die  
11 quantitativ bedeutendste Werbungskostenkategorie. Um die Effizienzwirkungen des  
12 Abzuges zu illustrieren, sei auf zwei Gedankenexperimente zurückgegriffen, in denen  
13 entweder der Wohnsitz des Arbeitnehmers oder der Arbeitsplatz als vollkommen fix  
14 betrachtet wird.<sup>3</sup> Ist der Wohnsitz fix, sind die Pendelkosten notwendige Ausgaben,  
15 um Einkommen zu erzielen. In diesem Fall sollten die Pendelkosten steuerlich  
16 begünstigt werden, da sie komplementär zur Erwerbsarbeit sind und die Verzerrung  
17 der Arbeitsanreize durch die Besteuerung mindern.<sup>4</sup>

18 Alternativ kann der Arbeitsplatz als fix angenommen werden. Die Wahl des  
19 Wohnsitzes ist dann eine private Entscheidung, die nicht notwendigerweise mit der  
20 Erwerbsarbeit verknüpft ist. Beispielsweise kann hier eine Präferenz für Land oder  
21 Stadt, oder die Nähe zu Verwandten eine Rolle spielen. In diesem Fall würden  
22 Effizienzgründe gegen einen steuerlichen Abzug sprechen (Wrede 2001). Richter  
23 (2006) und Richter und Söhn (2008) argumentieren gar, dass eine *Besteuerung* der  
24 Pendelaufwendungen sozial wünschenswert wäre: da die Opportunitätskosten der  
25 Pendelzeit dem *Nachsteuerlohn* (nicht dem Vorsteuerlohn) entsprechen, wird  
26 ineffizient viel gependelt wird. Denn Pendler berücksichtigen nur die privaten  
27 Opportunitätskosten des Pendelns (den Nettolohn) und missachten die entgangene  
28 Steuerzahlung, wenn sie Zeit in Pendeln statt in produktive und besteuerebare  
29 Tätigkeiten allozieren. Eine *Besteuerung* monetärer Pendelkosten würde dieser  
30 Ineffizienz entgegenwirken.

---

<sup>3</sup> Wenn der Wohnsitz als fix betrachtet wird, unterliegen die Vorteile des Pendelns – die höhere Entlohnung einer Beschäftigung in weiterer Entfernung des Wohnsitzes – der Einkommensbesteuerung. Besteuerung lässt die Beschäftigungsentscheidung dann unverzerrt, wenn die Pendelkosten von der Steuerbasis abzugsfähig sind. Wenn der Arbeitsort als fix betrachtet wird, unterliegen die Vorteile des Pendelns – der private Nutzen des Lebens in einer schöneren Umgebung oder der Nähe zu Familie und Freunden – nicht der Einkommensbesteuerung. Besteuerung lässt die Wohnortentscheidung dann unverzerrt, wenn die Pendelkosten nicht von der Steuerbasis abzugsfähig sind.

<sup>4</sup> Zusätzlich lässt sich argumentieren, dass die Abzugsfähigkeit der Pendelkosten den möglichen Distanzradius erhöht, in dem Arbeitnehmer gewillt sind, eine Beschäftigung aufzunehmen. Dies kann Marktmacht dominanter Unternehmen in lokalen Arbeitsmärkten schmälern und damit verbundene Effizienzverluste reduzieren.

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 Darüber hinaus kann versucht werden, Abzugsmöglichkeiten zu nutzen, um  
2 Marktversagen zu verringern. Die steuerliche Abzugsfähigkeit von  
3 Pendelaufwendungen kann bspw. einer Entlastung überfüllter Innenstädte  
4 entgegenwirken. Dem stehen jedoch negative externe Effekte des Pendelns wie CO<sub>2</sub>-  
5 Emissionen, Staus und erhöhter Flächenverbrauch auf dem Land gegenüber.  
6 Empirische Evidenz legt nahe, dass Steuerpflichtige in Deutschland ihren Pendelweg  
7 aufgrund der Pendlerpauschale signifikant ausweiten (Agrawal et al. 2024), wodurch  
8 sich bei regelmäßigem Pendeln erhebliche Externalitäten ergeben können.

9 Ein weiteres Beispiel für die Zielsetzung steuerlicher Abzugsregelungen ist die  
10 Förderung von Aus- und Weiterbildung. Die Abzugsfähigkeit von  
11 Weiterbildungskosten kann nicht nur individuelle Arbeitsmarktchancen verbessern,  
12 sondern auch dazu beitragen, positive Externalitäten zu internalisieren. So profitieren  
13 teils Kolleginnen und Kollegen und das Unternehmen insgesamt von Wissens- und  
14 Produktivitätsspillovers.

15 Mögliche positive Lenkungswirkungen steuerlicher Abzüge können allerdings durch  
16 Informationsfraktionen eingeschränkt sein. Empirische Evidenz legt nahe, dass  
17 Abzugstatbestände Steuerpflichtigen oft nicht bekannt sind (siehe bspw. Harju et al.  
18 2021). Teilweise sind die finanziellen Anreize auch zu schwach, um das gewünschte  
19 Verhalten auszulösen. In solchen Fällen verpuffen die Lenkungswirkungen und führen  
20 lediglich zu Mitnahmeeffekten und Steuerausfällen.

21 Ob Abzüge mit Lenkungsintention in der Einkommensteuer wünschenswert sind oder  
22 nicht, kann zudem nicht allein aus einer beobachteten steuerlichen Verhaltenswirkung  
23 abgelesen werden. Vielmehr müssen die induzierte Verhaltensreaktion und ihre  
24 fiskalischen Kosten mit dem Kosten-Nutzen-Verhältnis alternativer Instrumente  
25 verglichen werden. So stehen dem Gesetzgeber verschiedene Möglichkeiten zur  
26 Verfügung, mögliche positive externe Effekte zu internalisieren. Im Kontext von  
27 Pendelaktivitäten könnte bspw. eine (höhere) öffentliche Bezuschussungen von  
28 Tickets des öffentlichen Nahverkehrs (wie das Deutschlandticket) erfolgen. Gewählt  
29 werden sollte grundsätzlich das Instrument, welches das beste Kosten-Nutzen-  
30 Verhältnis unter Berücksichtigung von Steuerbefolgungs- und  
31 Steuerverwaltungskosten bietet.

32 Lenkungsinstrumente in der Einkommensteuer unterliegen schließlich  
33 konzeptionellen Restriktionen. Werden Lenkungsanreize über Abzüge von der  
34 Steuerbasis gewährt, ergibt sich eine stärkere Anreizwirkung für Steuerpflichtige mit  
35 höheren Einkommen, da sie sich höheren Grenzsteuersätzen gegenübersehen. Wenn  
36 die Steuersensitivität mit dem Einkommen abnimmt, kann sich ein ungünstiges  
37 Verhältnis zwischen fiskalischen Kosten, Mitnahmeeffekten und Lenkungswirkungen  
38 ergeben. Über eine Ausgestaltung des Lenkungsinstrumentes als Steuergutschrift  
39 kann eine homogene Anreizwirkung entlang der Einkommensverteilung erzielt

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 werden. Dennoch gilt hier gleichermaßen, dass bei Anreizinstrumenten außerhalb der  
2 Einkommensteuer mehr Flexibilität bei der Ausgestaltung möglich ist und Anreize  
3 unter Umständen zielgenauer auf Gruppen zugeschnitten werden können, bei denen  
4 die gewünschte Lenkungswirkung und Internalisierung stark ausfällt, sodass  
5 Lenkungsziele mit den geringstmöglichen Kosten erreicht werden können.

### 6 7 *3.2. Leistungsfähigkeitsprinzip*

8 Neben den beschriebenen Effizienzüberlegungen können steuerliche Abzüge in der  
9 Einkommensteuer über das Leistungsfähigkeitsprinzip begründet sein. Im Zentrum  
10 steht das Nettoprinzip in seinen Ausprägungen als objektives und als subjektives  
11 Nettoprinzip. Grundgedanke ist, dass nur dem Steuerpflichtigen tatsächlich zur  
12 Verfügung stehendes Einkommen besteuert werden sollte. Nach dem objektiven  
13 Nettoprinzip sind Aufwendungen, die der Steuerpflichtige zur Erzielung von  
14 Einnahmen erbringt, von den Einnahmen abzuziehen, da diese dem Steuerpflichtigen  
15 nicht frei zur Verfügung stehen. Nach dem subjektiven Nettoprinzip darf das  
16 Existenzminimum nicht besteuert werden.

17  
18 Der Gesetzgeber ist über den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)  
19 verfassungsrechtlich an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit gebunden, der  
20 gebietet, die Belastung mit Finanzzwecksteuern an der wirtschaftlichen  
21 Leistungsfähigkeit auszurichten.<sup>5</sup> Das gilt im besonderen Maße im  
22 Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des jeweiligen  
23 Steuerpflichtigen hin angelegt ist.<sup>6</sup>

24  
25 Die Anwendung des objektiven Nettoprinzips ist in der Praxis allerdings mit  
26 Herausforderungen verbunden. Denn Aufwendungen lassen sich oft nicht eindeutig  
27 der beruflichen oder privaten Sphäre zuordnen, sondern sind vielmehr sogenannte  
28 „gemischte Aufwendungen“, d.h. teils privat und teils beruflich veranlasst. Welcher Teil  
29 gemischter Kosten nach dem Nettoprinzip steuerlich abzugsfähig sein sollte, ist dabei  
30 oft unklar, da der beruflich veranlasste Anteil im Allgemeinen nicht oder nur mit hohen  
31 Kosten quantifizierbar ist, und die Angaben der Steuerpflichtigen hierzu für  
32 Steuerbehörden kaum überprüfbar sind. Zudem ist das objektive Nettoprinzip  
33 konzeptionell eng gefasst: wohlfahrtsrelevante, aber nicht ausgabenwirksame  
34 Unterschiede zwischen Arbeitnehmern bleiben (aufgrund mangelnder Erfassbarkeit)  
35 unberücksichtigt. Das betrifft bspw. Unterschiede in der Arbeitsanstrengung – u.a. in  
36 Bezug auf Arbeitszeit, Arbeitsumgebung sowie physische und psychische  
37 Arbeitsbelastung – die notwendig ist, um Arbeitseinkommen in bestimmter Höhe zu  
38 erzielen.

5 BVerfGE 137, 350 (367 Rn. 43); 148, 217 (244 Rn. 106); 152, 274 (313 Rn. 99); BVerfG v.  
8.12.2021 – 2 BvL 1/13, BVerfGE 160, 41 (Rn. 55).

6 StRspr. BVerfGE 43, 108 (120); 61, 319 (343 f.); 66, 214 (223); 82, 60 (86); 89, 346 (352); 127,  
224 (248); 145, 106 (142 f. Rn. 99); 152, 274 (313 Rn. 99).

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

### 1 **4. Pauschalierung und Typisierung**

2 Entscheidet sich der Gesetzgeber vor dem Hintergrund der oben genannten  
3 Überlegungen, die steuerliche Abzugsfähigkeit bestimmter Aufwendungen  
4 zuzulassen, ist grundsätzlich sowohl unter Effizienzgesichtspunkten als auch mit Blick  
5 auf das Nettoprinzip eine umfängliche Abzugsfähigkeit der beruflich bedingten  
6 Aufwendungen wünschenswert. Denn über den steuerlichen Abzug der tatsächlichen  
7 Kosten können Zielsetzungen steuerlicher Abzugsregelungen zielgenau realisiert  
8 werden. Eine Vergrößerung durch Rückgriff auf pauschalierende und typisierende  
9 Lösungen, bei denen Steuerpflichtige standardisierte Abzugsbeträge ohne Nachweis  
10 der tatsächlichen Höhe der Ausgaben in Anspruch nehmen können, erscheint  
11 konzeptionell zunächst einmal nicht wünschenswert.

12

13 Eine Abzugsfähigkeit der tatsächlichen Kosten ist vor allem dann vorteilhaft, wenn die  
14 steuerlichen Abzüge

- 15 • gesetzlich klar geregelt und messbar sind,
- 16 • eindeutig von nicht abzugsfähigen Aufwendungen unterscheidbar sind,
- 17 • beim Steuerpflichtigen geringen Nachweis- und Meldeaufwand erzeugen,
- 18 • geringen Spielraum für Steuermisbrauch bieten und
- 19 • durch Finanzverwaltungen im Nachgang mit geringem Aufwand und zu geringen  
20 Kosten auf ihre Richtigkeit geprüft werden können.

21 Diesem Grundsatz folgend haben sich Deutschland und andere Länder  
22 steuerhistorisch im 19. und 20. Jahrhundert von pauschalierten Lösungen in der  
23 Ausgestaltung des Steuersystems entfernt, als steuerlich relevante Tatbestände (v.a.  
24 Einkommens- und Vermögensrealisierungen von Steuerpflichtigen) leichter  
25 beobachtbar, erfassbar und für Steuerbehörden prüfbar wurden.

26

27 Im Kontext steuerlicher Abzüge bei der Einkommensteuer sind pauschalierende und  
28 typisierende Regelungen aber heute noch weit verbreitet und gängige Praxis. D.h.  
29 Steuerpflichtigen wird – mit dem Ziel der administrativen Vereinfachung – gewährt,  
30 Aufwendungen in bestimmter Höhe ohne detaillierte Einzelbelege oder Nachweise  
31 steuerlich geltend zu machen. Verfassungsrechtlich müssen in Deutschland  
32 pauschalierte Abzugsbeträge an den Sachverhaltsmerkmalen „typischer“  
33 Steuerpflichtiger ausgerichtet sein, wobei in der Praxis keine stringente und  
34 datenbasierte Definition des „typischen“ Steuerpflichtigen erfolgt (siehe auch die  
35 detaillierte verfassungsrechtliche Einordnung in Kapitel 6.3 des Gutachtens). Im  
36 internationalen Vergleich finden sich, wie oben dargestellt, über strukturell und  
37 ökonomisch vergleichbare Länder bemerkenswerte Unterschiede in gewährten  
38 pauschalen Abzugsbeträgen für vergleichbare Sachverhalte (siehe Tabelle 1).

39

40 *Administrative und Befolgungskosten*

41

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 Es liegt in der Natur pauschalierender Regeln, Genauigkeit bei der Bestimmung der  
2 gesetzlichen Einkommensteuerbemessungsgrundlage aufzugeben, um  
3 Steuerbefolgung, Steueradministration und Steuerdurchsetzung zu vereinfachen.  
4 Pauschalierungen und Typisierungen eliminieren hierbei nicht nur Nachweiskosten für  
5 Steuerpflichtige, sondern auch Prüfaufwand für die Steuerverwaltung. Spezifisch  
6 muss im Kontext pauschalierter Abzüge lediglich dokumentiert und geprüft werden,  
7 ob die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steuerabzug vorliegen. Ein Nachweis  
8 der Sachrichtigkeit der Abzugshöhe entfällt. Wie oben dargestellt greift Deutschland  
9 bei der Ausgestaltung einkommensteuerlicher Abzugsregeln weniger als andere  
10 Länder auf pauschalierende und typisierende Lösungen zurück. Selbiges mag zu den  
11 im internationalen Vergleich hohen Befolgungs- und Verwaltungskosten der  
12 deutschen Einkommensteuer beitragen.

13

14 Man kann hierbei kritisch fragen, ob Digitalisierung in der öffentlichen Verwaltung und  
15 die wachsende Bedeutung künstlicher Intelligenz steuergesetzliche Vereinfachungen  
16 durch Pauschalierung und Typisierung zukünftig nicht obsolet machen – d.h. ob durch  
17 neue technische Möglichkeiten auch komplexe Einkommensteuersysteme mit  
18 niedrigen Befolgungs- und Verwaltungskosten administriert werden können.

19

20 Teilweise ist Potenzial hierfür zweifelsohne gegeben. Chatbots können  
21 Steuerpflichtige bspw. beim Ausfüllen von Steuererklärungen unterstützen und so  
22 Steuerberatungsdienstleistungen ersetzen. Sind entsprechende KI-basierte Tools  
23 kostenlos, zuverlässig und breit für Steuerpflichtige zugänglich, können  
24 Befolgungskosten und Steuerinformationsfraktionen reduziert werden. Auch die  
25 Rechtsanwendung im Massenverfahren lässt sich in weiten Teilen digitalisieren und  
26 damit vereinfachen.

27

28 Für die vorgelagerte Sachverhaltserfassung gilt das allerdings nur bedingt.  
29 Digitalisierung kann hier Vereinfachung schaffen, wenn Informationen aus  
30 nichtsteuerlichen Gründen institutionell erfasst sind und mit Steuerbehörden geteilt  
31 werden können oder wenn eine digitale Erfassung technisch möglich und unter  
32 Datenschutzgesichtspunkten vertretbar ist. Dem sind allerdings in der Praxis Grenzen  
33 gesetzt. Wenn Steuerpflichtige bspw. Arbeitsmittel wie Laptops oder Werkzeug  
34 anschaffen, deren Kosten bei beruflicher Nutzung nach aktuellem Rechtsstand  
35 steuerlich geltend gemacht werden dürfen, wird auch in einer digitalen Welt die  
36 Eigenmeldung in der Steuererklärung nicht obsolet. Denn eine automatisierte Meldung  
37 von Einkaufsdaten an Finanzbehörden würde tief in Privatsphäre und Datenschutz  
38 eingreifen – genauso wie die Erfassung von Nutzungsinformationen (bspw. über  
39 Bewegungsdaten). Auch in einer digitalen Welt muss der Steuerpflichtige damit den  
40 beruflich bedingten Arbeitsmittelaufwand weiterhin selbst erklären und  
41 dokumentieren, und die Steuerbehörde muss die entsprechenden Angaben auf ihre  
42 Richtigkeit hin prüfen.

43

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 In diesen Fällen können steuergesetzliche Vereinfachungen zur Reduktion von  
2 Befolungs- und Verwaltungsaufwand beitragen. Sie sind Voraussetzung für eine  
3 umfassende Automatisierung von Veranlagungsprozessen, wie sie in der  
4 Arbeitnehmerbesteuerung bereits heute in verschiedenen Ländern existiert (bspw.  
5 Österreich, Norwegen, Finnland). Steuererklärungen werden dann auf Grundlage der  
6 Daten, die im Finanzamt vorliegen, automatisch befüllt; wird in  
7 Aufwendungskategorien, in denen keine automatische Informationsmeldung über  
8 Drittparteien erfolgt, auf pauschalierende und typisierende Abzüge zurückgegriffen,  
9 können hierüber Veranlagungsfälle – und damit Befolungs- und Verwaltungsaufwand  
10 – weiter reduziert werden. Für mehr Steuerpflichtige gilt, dass eine umfassend  
11 vorausgefüllte Steuererklärung digital übermittelt und – nach Prüfung der Richtigkeit  
12 der Angaben – vom Steuerpflichtigen per Klick eingereicht werden kann.

13

### *Steuermissbrauch*

14 Wie in Kapitel 2 dargestellt legt empirische Evidenz nahe, dass Steuerpflichtige  
15 Abzugsregeln teils systematisch missbrauchen und Abzüge oberhalb der  
16 tatsächlichen Aufwendungen angeben, um ihre Steuerlast zu reduzieren. Hierdurch  
17 erhöhen sich die Effizienzkosten der Einkommensbesteuerung (siehe bspw. Giertz et  
18 al. 2012).

19

20  
21 Probleme treten vor allem dann auf, wenn Kapazitäten in der Steuerverwaltung fehlen  
22 und Steuererklärungen nur punktuell geprüft werden können bzw. wenn die Prüfung  
23 tatsächlicher Aufwendungen nicht automatisiert und datenbasiert auf Basis von  
24 Informationen von Drittparteien erfolgen kann, die sich in der Praxis als effektives  
25 Instrument zur Unterbindung von Steuerhinterziehung erwiesen haben (bspw. Kleven  
26 et al. 2011; Boas et al. 2024).

27

28 Hier kann Pauschalierung und Typisierung helfen, Steuermissbrauch zu beschränken.  
29 Verzichtet der Gesetzgeber im Kontext pauschalierter Steuerabzüge auf  
30 Öffnungsklauseln, die tatsächliche Aufwendungen oberhalb bestimmter  
31 Schwellenwerte zum Abzug zulassen, entfällt die Missbrauchsoption. Mit  
32 Öffnungsklauseln werden Möglichkeiten für Fehlverhalten zwar nicht eliminiert, aber  
33 eingeschränkt. Für Steuerbehörden reduziert sich der Prüf- und  
34 Steuerdurchsetzungsaufwand.

35

### *Pauschalierung und Typisierung in Steuergesetz und Verwaltung*

36 Eine gesetzliche Pauschalierung und Typisierung ist zudem dann sinnvoll, wenn  
37 andernfalls steuergesetzlich zwar der tatsächliche Werbungsaufwand abzugsfähig ist,  
38 aber in der steueradministrativen Praxis – ohne steuergesetzliche Grundlage –  
39 verwaltungsvereinfachend pauschalisierte Lösungen Anwendung finden.

40

41  
42 Das betrifft zum einen Abzüge mit typischerweise niedrigen Abzugsbeträgen, bei  
43 denen eine Prüfung der Richtigkeit der steuerlichen Angaben mit unverhältnismäßig

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 hohen Kosten verbunden ist. Hier finden in der Verwaltungspraxis teils Quasi-  
2 Pauschalen Anwendung, bei denen Finanzbehörden Aufwendungsbeträge unter einer  
3 festgesetzten Grenze ohne Nachweis anerkennen. Diese Grenzen sind allerdings  
4 nicht transparent im Gesetz geregelt.

5  
6 Quasi-Pauschalen werden zum anderen auch genutzt, wenn steuerlich relevante und  
7 steuerlich nicht relevante Aufwendungsanteile nicht leicht durch Dritte beobachtbar  
8 und damit schwer abgrenzbar sind. Im Kontext von Werbungskosten ist dies vor allem  
9 bei gemischt veranlassenen Aufwendungen relevant, die teils privat und teils beruflich  
10 bedingt sind. Hier bedienen sich Finanzbehörden teilweise pauschalierter  
11 Regelungen, um die Administration des Steuerabzugs in der Praxis handhabbar zu  
12 machen. Ein Beispiel ist die Anschaffung technischer Arbeitsmittel wie Laptops, die  
13 ohne Nachweis zu mindestens 50% steuerlich geltend gemacht werden, wenn die  
14 generelle Verwendung für Arbeitszwecke eindeutig ist.<sup>7</sup>

15  
16 Mit Blick auf Rechtssicherheit und Transparenz ist eine Ausgestaltung steuerlicher  
17 Vorschriften über das Steuergesetz einer Ausgestaltung über administrativen  
18 Vorschriften vorzuziehen. Gesetzliche Regelungen bieten grundsätzlich eine höhere  
19 Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen. Sie sind transparenter und für  
20 Steuerpflichtige leichter nachvollziehbar als administrative Praxisregelungen, die auf  
21 einer weniger klaren Grundlage fußen. Finden über Finanzbehörden hinweg  
22 unterschiedliche pauschalierende Vereinfachungen Anwendung, kommt es zudem zu  
23 einer gesetzlich nicht legitimierten ungleichmäßigen Anwendung des  
24 Einkommensteuerrechts.

25  
26 *Verteilungswirkungen*

27 Ob der Abzug tatsächlicher Aufwendungen gewährt wird oder pauschalierende und  
28 typisierende Regeln Anwendung finden, hat zudem Verteilungswirkungen. Zum einen  
29 impliziert jede Pauschalierung, dass – konditional auf die steuerliche Geltendmachung  
30 – Steuerpflichtige mit tatsächlichen Aufwendungen unterhalb der Pauschale durch die  
31 Pauschale bessergestellt werden. Steuerpflichtige mit tatsächlichen Aufwendungen  
32 oberhalb der Pauschale werden spiegelbildlich schlechter gestellt. Der letztere Effekt  
33 kann über Öffnungsklauseln abgemildert werden, die einen Aufwendungsabzug  
34 oberhalb bestimmter Schwellenwerte zu tatsächlichen Kosten weiter zulassen.

35  
36 Zudem ist ein Kernunterschied zwischen pauschalierten Abzugsbestimmungen und  
37 der steuerlichen Geltendmachung tatsächlich entstandener Aufwendungen, dass  
38 Pauschalen automatisiert in der Steuerveranlagung berücksichtigt werden (siehe  
39 bspw. die Werbungskostenpauschale im Lohnsteuerabzug), während dies für

---

<sup>7</sup> Vereinigte Lohnsteuerhilfe e.V. 2024, „Fiskus sponsert Laptop“: <https://www.vlh.de/arbeiten-pendeln/beruf/fiskus-sponsert-laptop.html>

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 tatsächliche Abzugsbeträge nicht der Fall ist. Letztere müssen vom Steuerpflichtigen  
2 gegenüber der Steuerbehörde erklärt werden.

3

4 Empirische Evidenz legt nahe, dass nicht allen Steuerpflichtigen mit entsprechenden  
5 Aufwendungen diese tatsächlich geltend machen. Steuerpflichtige haben teils  
6 unvollständiges Wissen über für sie relevante Aspekte des Einkommensteuersystems  
7 (Chetty et al. 2013, Harju et al. 2021). Außerdem können monetäre sowie Zeit- und  
8 Anstrengungskosten der steuerlichen Geltendmachung verhindern, dass  
9 Steuerpflichtige Abzüge nutzen, die ihnen gesetzlich zustehen.

10

11 Das ist insbesondere dann relevant, wenn das Phänomen entlang der  
12 Einkommensverteilung variiert und Abzüge beispielsweise am unteren Ende der  
13 Verteilung weniger häufig geltend gemacht werden als in der Mitte oder am oberen  
14 Ende der Verteilung (gegeben die Existenz entsprechender Aufwendungen). Dann  
15 erzielt das Steuersystem nicht die vom Gesetzgeber gewünschte  
16 Umverteilungswirkung.

17

18 Theoretische Überlegungen und Evidenz legen ein entsprechendes Muster nahe:  
19 Informationsbeschaffungskosten sowie die Bereitschaft und Fähigkeit, steuerliche  
20 Regeln zu durchdringen, steigt mit dem Ausbildungsniveau und den allgemeinen  
21 Fähigkeiten an. Konsistent damit zeigt empirische Evidenz, dass ‚tax literacy‘, d.h. das  
22 Wissen über Steuern, positiv mit dem Einkommen korreliert (Pham et al. 2020). Auch  
23 die Wahrscheinlichkeit eine Steuererklärung einzureichen oder einen Steuerberater  
24 zu nutzen, steigt mit dem Einkommen (Hauck und Wallossek 2024).<sup>8</sup> Diese Muster in  
25 der Nutzung von Steuervergünstigungen können quantitativ relevante fiskalische und  
26 verteilungsbezogene Wirkungen haben, die nicht steuergesetzlich verankert sind.  
27 Hauck und Wallossek (2024) zeigen für Deutschland, dass Steuerpflichtige, die auf  
28 das Einreichen einer Steuererklärung verzichten, insgesamt Steuern in Höhe von rund  
29 1 Mrd. Euro überzahlen (Hauck und Wallossek 2021).<sup>9</sup>

30

31 Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass Abzüge in der  
32 Einkommensbesteuerung über Effizienzrationale und über das  
33 Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt werden können. Entscheidet sich der  
34 Gesetzgeber, den obigen Überlegungen folgend, bestimmte Aufwendungen zum  
35 Steuerabzug zuzulassen, ist grundsätzlich konzeptionell ein unbeschränkter  
36 Aufwendungsabzug wünschenswert. Pauschalierte Steuerabzüge können dann

---

<sup>8</sup> Die Kosten für Steuerberatungsdienstleistungen sind bspw. teils fix. Der Anreiz Steuerberatungsdienstleistungen in Anspruch zu nehmen, steigt damit mit dem Einkommen an.

<sup>9</sup> Hauck und Wallossek (2021) quantifizieren hierbei lediglich Steuerüberzahlungen, die daraus resultieren, dass unterjährige Schwankungen im Einkommen der Steuerpflichtigen, die zu Lohnsteuerzahlungen oberhalb der Einkommensteuerschuld führen, nicht über das Einreichen einer Steuererklärung ausgeglichen werden. Steuerimplikationen möglicher nicht geltend gemachter Steuerabzüge werden von den Autoren hingegen nicht berücksichtigt. Siehe Bhargava und Manoli (2015), Ramnath und Tong (2017).

## **Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen** **Vorabfassung**

- 1 wohlfahrtserhöhend sein, wenn hierdurch der Prüf- und Verwaltungsaufwand der
- 2 Finanzbehörden im Massenverfahren signifikant reduziert und die Gleichmäßigkeit
- 3 der Besteuerung erhöht wird.
- 4

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

### 1 **5. Arbeitnehmerbezogene Abzüge in der deutschen Einkommensteuer**

2 Basierend auf diesen theoretisch-konzeptionellen Überlegungen sollen im folgenden  
3 Abschnitt die wichtigsten im gegenwärtigen deutschen Steuerrecht existierenden  
4 Abzugsmöglichkeiten für Arbeitnehmer, sogenannte Werbungskosten, genauer  
5 betrachtet werden.

6  
7 In Tabelle 2 wird auf Basis der Daten der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2017  
8 („FAST“) die Bedeutung verschiedener Werbungskostenpositionen ausgewertet. Die  
9 Statistik zeigt die Anzahl an Steuerpflichtigen, die jeweilige Posten der  
10 Werbungskosten nutzen, die Summe des Abzugsbetrags in Mrd. Euro sowie den  
11 durchschnittlichen Abzug in Euro. Die Werbungskostenabzüge sind anhand der  
12 Gesamtsumme sortiert. Alle Auswertungen beziehen sich auf Steuerpflichtige mit  
13 Einkommen vorwiegend aus nichtselbständiger Arbeit (definiert als Arbeitnehmer, bei  
14 denen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit höher sind als die Einkünfte aus  
15 anderen Einkunftsarten). Dies sind insgesamt rund 36,9 Mio. Steuerpflichtige. Diese  
16 Statistiken beinhalten damit nicht die Betriebsausgaben Selbständiger oder  
17 Gewerbetreibender.

18  
19  
20 **Tabelle 2: Nutzung von Werbungskostenabzügen**  
21 (FAST 2017, eigene Berechnungen)

	<b>Anzahl Steuerpflichtige mit Abzug</b>	<b>Summe in Mrd. Euro</b>	<b>Durchschnitt in Euro</b>
Wege Wohnung und Arbeitsstätte	13.267.387	21,48	1.619,13
Mehraufwendungen für Verpflegung minus Kürzungsbetrag wegen Mahlzeitengestellung	2.770.997	4,19	1.510,98
Weitere Werbungskosten	12.892.760	3,98	308,44
Aufwendungen für Arbeitsmittel	11.283.617	2,73	242,00
Fortbildungskosten	1.761.170	2,47	1.403,02
Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung	362.622	2,30	6.353,50
Beiträge zu Berufsverbänden	3.615.945	1,06	292,00
Häusliches Arbeitszimmer	995.297	1,01	1.011,83

22  
23 Besonders häufig geltend gemacht werden Aufwendungen für Wege zwischen  
24 Wohnung und erster Arbeitsstätte, Arbeitsmittel und die Residualkategorie „weitere“  
25 Abzüge, die als Sammelkategorie verschiedene Aufwendungen umfasst.  
26 Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und erster Arbeitsstätte umfassen im  
27 Aggregat insgesamt mehr als 21 Mrd. Euro im Jahr 2017 und wurden in mehr als 13,2

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 Mio. Steuererklärungen steuerwirksam angegeben. Der vom Gesamtaufwand  
2 betrachtet zweitgrößte Posten sind Mehraufwendungen für Verpflegung abzüglich  
3 dem Kürzungsbetrag wegen Mahlzeitengestellung mit über 4 Mrd. Euro an gesamten  
4 Abzügen. Die Position mit den höchsten durchschnittlichen Kosten pro  
5 Steuerpflichtigem (ca. 6.350 Euro) sind Mehraufwendungen für die doppelte  
6 Haushaltsführung, die im Aggregat ca. 2,3 Mrd. Euro ausmachen, aber nur von rund  
7 360.000 Steuerpflichtigen geltend gemacht werden.

8

9 Im Folgenden diskutieren wir die einzelnen Kategorien im Hinblick auf ihre empirische  
10 Nutzung sowie auf weitere reformrelevante Aspekte, wie beispielsweise die mit dem  
11 Abzug verbundenen Befolgungs- und Verwaltungskosten.

12

### 13 5.1. *Wege Wohnung und Arbeitsstätte („Entfernungspauschale“)*

14 Wir betrachten zunächst den Abzug für Fahrtkosten zwischen Wohnung und erster  
15 Tätigkeitsstätte. Diese können über eine sogenannte Entfernungspauschale  
16 steuerlich geltend gemacht. Die Entfernungspauschale beträgt 0,30 Euro für jeden  
17 vollen Kilometer Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und soll  
18 die Fahrtkosten abgelten, die für jeden Arbeitstag im Betrieb anfallen. Ab dem 21.  
19 Entfernungskilometer erhöht sich die Entfernungspauschale auf 0,38 Euro pro  
20 gefahrenen Kilometer. Der Abzug ist auf 4.500 Euro pro Kalenderjahr begrenzt, wobei  
21 Fahrten, die der Arbeitnehmer mit einem eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen  
22 Kraftwagen zurücklegt, von der Begrenzung ausgenommen sind.

23

24 Wie sich die Pauschale zu den tatsächlichen Wegekosten des Steuerpflichtigen  
25 verhält, hängt von der Wahl des Verkehrsmittels ab. Nutzt ein Steuerpflichtiger auch  
26 für weitere Pendelstrecken öffentliche Verkehrsmittel, etwa das Deutschlandticket,  
27 können die tatsächlichen monetären Pendelkosten deutlich geringer ausfallen als die  
28 steuerlich geltend gemachte Pendlerpauschale. Das Gros (68%) der Pendler in  
29 Deutschland nutzt allerdings das Auto, dessen Kosten nur teilweise – bei Nutzung  
30 eines Mittelklassewagens bspw. zu rund 30% – über die Pendlerpauschale abgedeckt  
31 sind.<sup>10</sup>

32

33 Hinsichtlich der konkreten Politikausgestaltung können Informationen zur  
34 tatsächlichen Nutzung der Entfernungspauschale Orientierung bieten. Abbildung 1  
35 präsentiert daher zentrale Statistiken zur Entfernungspauschale in Deutschland, die  
36 der Lohn- und Einkommensteuerstatistik für das Jahr 2017 entnommen sind (dem  
37 aktuellsten Jahr, das zum Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens für  
38 wissenschaftliche Auswertungen zur Verfügung stand). Abbildung 1a zeigt die  
39 Verteilung des Abzugsbetrags, konditional auf eine steuerwirksame

---

<sup>10</sup> [https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2021/09/PD21\\_N054\\_13.html](https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2021/09/PD21_N054_13.html). Die ADAC-Kostentabelle weist beispielsweise für einen Golf 1,5 TSI Gesamtkosten von 49,2 Cent/km aus. Nach dieser Berechnung ergeben sich für den Entfernungskilometer 98,4 Cent. Siehe die Erläuterungen im Abschlussbericht der Expertenkommission „Bürgernahe Einkommensteuer“.

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

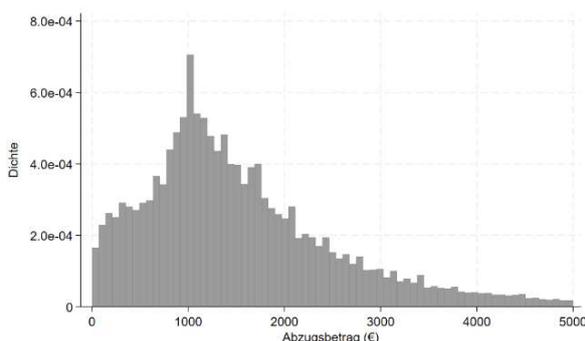
1 Geltendmachung.<sup>11</sup> Der durchschnittliche Abzugsbetrag lag im Jahr 2017 bei 1619  
2 Euro, der durchschnittliche Arbeitsweg bei 29km; der Steuerzahler am Median machte  
3 1346 Euro geltend und wies einen Arbeitsweg von 22km auf.<sup>12</sup> Der Arbeitsweg von  
4 Steuerpflichtigen, welche die Pendlerpauschale nicht geltend machen, ist, wenig  
5 überraschend, kürzer (laut Mikrozensus haben 48,1% der Arbeitnehmer in  
6 Deutschland einen Arbeitsweg von weniger als 10 Kilometern).

7  
8 Abbildungen 1b und 1c zeigen, dass die Nutzung der Entfernungspauschale mit dem  
9 Einkommen ansteigt. Abbildung 1b verdeutlicht die durchschnittliche steuerlich  
10 geltend gemachte Entfernungspauschale pro Perzentil der Einkommensverteilung,  
11 wobei Nichtnutzung mit einem Pendelkostenbetrag von Null einget. Abbildung 1c  
12 beschreibt den durchschnittlichen steuerlich geltend gemachten Pendelkostenbetrag  
13 pro Einkommensperzentil, konditional auf die Nutzung. Die Grafiken zeigen, dass nicht  
14 nur die Geltendmachung der Entfernungspauschale im Einkommen steigt, sondern  
15 auch die Höhe des Abzugsbetrags, konditional auf die Geltendmachung. *Relativ zum*  
16 *Einkommen* sinken die Aufwendungen entlang der Einkommensverteilung (rote Kurve  
17 in Abbildung 1c). Die Daten legen damit nahe, dass ein signifikanter Teil der deutschen  
18 Arbeitnehmerschaft Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und erster Arbeitsstätte  
19 steuerlich geltend macht und die Abzugsbeträge quantitativ relevant sind. Obwohl die  
20 Nutzung mit dem Einkommen ansteigt, ist sie dennoch relativ breit gestreut. Mögliche  
21 Reformen der Entfernungspauschale treffen damit eine große und bezogen auf das  
22 Einkommen relativ heterogene Gruppe von Steuerpflichtigen.

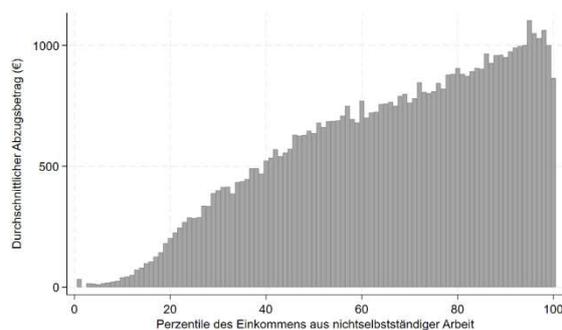
23  
24

**Abbildung 1: Statistiken zur Entfernungspauschale**

**(a) Verteilung des Abzugsbetrags**



**(b) Nutzung entlang der Einkommensverteilung**



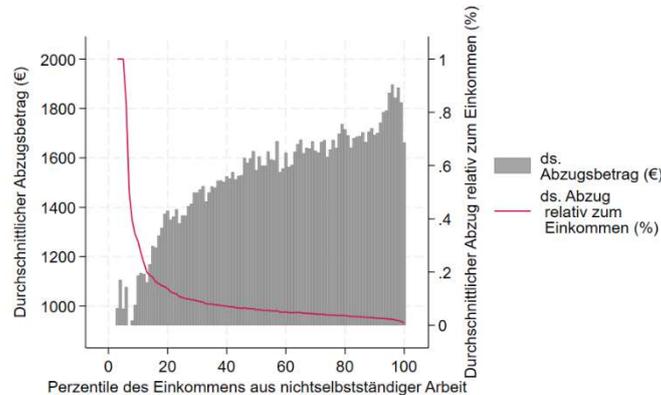
<sup>11</sup> Die Pendlerpauschale ist steuerwirksam, wenn die gesamten Werbungskosten des Steuerpflichtigen, einschließlich der steuerlich geltend gemachten Aufwendungen im Rahmen der Entfernungspauschale, höher liegen als der Werbungskostenpauschbetrag (i.H.v. 1000 Euro im Jahr 2017).

<sup>12</sup> Hierbei werden nur diejenigen Steuerpflichtigen berücksichtigt, für welche die Entfernungspauschale steuerwirksam ist, d.h., Steuerpflichtige, deren gesamte Werbungskosten unter Berücksichtigung der Entfernungspauschale oberhalb des Werbungskostenpauschbetrags liegen.

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

### c) Absolute und relativ Abzüge entlang der Einkommensverteilung konditional auf die Geltendmachung



Anmerkung: Die Grafik zeigt verschiedene Statistiken zur Entfernungspauschale. Grafik a) illustriert die Verteilung des steuerwirksamen Abzugsbetrags. Grafik b) zeigt die Nutzung des Abzugs entlang der Perzentile der Einkommensverteilung (durchschnittliche Entfernungspauschale pro Einkommensperzentil, wobei Nichtnutzung mit Null eingeht). Grafik c) zeigt die durchschnittliche Entfernungspauschale pro Einkommensperzentil, konditional auf die Nutzung (graue Balken) und die durchschnittliche Entfernungspauschale pro Einkommensperzentil (konditional auf die Nutzung) relativ zum Bruttoeinkommen des Steuerpflichtigen aus nichtselbstständiger Arbeit.

Die Administration der Entfernungspauschale nach aktuellem Einkommensteuerrecht erfordert die Erfassung zweier Kerninformationen: erstens, der Entfernung zwischen Wohnort und erster Tätigkeitsstätte und zweitens der Anzahl der geleisteten Büro- und Home Office-Arbeitstage. Aktuell müssen Arbeitnehmer Informationen zur Entfernung (und weitere Daten, bspw. zum genutzten Verkehrsmittel) in ihrer Steuererklärung angeben. Mittelfristig ist eine automatisierte Bestimmung der Entfernung durch die Steuerbehörde basierend auf geographischen Navigationsdienstleistungssystemen und Wohn- und Arbeitsortinformationen aus dem Melderegister und Arbeitgebermeldungen möglich.

Relevante Befolungs- und Prüfkosten treten hingegen im Kontext der Meldung der Büroarbeitstage auf. Theoretisch müssen Arbeitnehmer und ihre Arbeitgeber die Arbeitstage im Büro erfassen und gegenüber der Steuerbehörde nachweisen. Zwar schreibt das Gesetz nicht vor, wie die Dokumentation seitens der Arbeitnehmer zu erfolgen hat. Im Streitfall trifft den Arbeitnehmer aber die Darlegungslast, wenn er Abzüge geltend machen will. Die Überprüfung der Richtigkeit der angegebenen Anzahl der Büroarbeitstage ist ex post für Steuerbehörden kaum umsetzbar, auch weil keine dezidierten Nachweispflichten („Fahrtenbücher“) bestehen. Das schafft Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung: Steuerpflichtige können die angegebenen Tage im Büro höher als tatsächlich abgeleistet ausweisen, um von einer höheren Entfernungspauschale zu profitieren (sofern diese die Homeoffice-Pauschale

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 übersteigt, die Arbeitnehmer erhalten, wenn sie einen Arbeitstag im Homeoffice  
2 verbringen, siehe unten für eine detaillierte Besprechung).

3  
4 Tabelle 3 erörtert die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für Wege zwischen  
5 Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit Blick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip, auf  
6 Steuereffizienz, Steuerhinterziehungsmöglichkeiten sowie Befolgungs- und  
7 Verwaltungsaufwand.

8  
9 **Tabelle 3: Entfernungspauschale**

10

Kriterium	Bewertung
Leistungsfähigkeits- und Nettoprinzip	Gemischt veranlasste Aufwendung
Effizienz	Effizienzimplikationen abhängig davon, ob Wohn- oder Arbeitsort als fix angenommen wird. Zudem uneindeutige externe Effekte des Pendelns (siehe Abschnitt 3).
Steuerhinterziehung und -vermeidung	Hinterziehungsmöglichkeiten durch Falschangabe von Arbeitstagen im Büro; Information ex post durch Finanzämter schwer überprüfbar, auch weil keine konkreten Dokumentationspflichten („Fahrtenbuch“) bestehen.
Befolgungs- und Verwaltungskosten	V.a. Erfassung und Überprüfung der im Büro verbrachten Arbeitstage aufwendig

11  
12  
13 Ob eine steuerliche Abzugsfähigkeit von Pendelaufwendungen aus sozialer Sicht  
14 wünschenswert ist oder nicht hängt, wie in Abschnitt 3 dargestellt, neben  
15 uneindeutigen externen Effekten des Pendelns entscheidend davon ab, ob man den  
16 Wohnort oder den Arbeitsort als fix unterstellt. Dasselbe gilt in Bezug auf das  
17 Leistungsfähigkeits- und das objektive Nettoprinzip, das fordert, *beruflich bedingte*  
18 Pendelkosten zum Steuerabzug zuzulassen. Unterstellt man, dass der private  
19 Wohnort fix ist, sind Pendelkosten zur Arbeitsstätte im Wesen beruflicher Natur und  
20 damit ist aus Sicht des objektiven Nettoprinzips eine Abzugsfähigkeit angezeigt.  
21 Unterstellt man hingegen räumliche Mobilität, ist die Wohnortwahl Ausdruck privater  
22 Präferenzen: die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnort ist privat bedingt und  
23 reflektiert bei größeren Pendeldistanzen die Entscheidung des Arbeitnehmers, nicht  
24 in direkter Nähe zur Arbeitsstätte zu wohnen, sondern Pendelkosten in Kauf zu  
25 nehmen, um an einem Ort zu leben, der soziale oder anderweitige Nutzenvorteile  
26 bietet, etwa die geographische Nähe zu Familie und Freunden, landschaftliche  
27 Vorteile oder lokale Annehmlichkeiten („amenities“) hinsichtlich Schulen,  
28 Kulturangebot, Restaurants und Einkaufsmöglichkeiten. Aus Sicht des  
29 Leistungsfähigkeits- und objektiven Nettoprinzips ist in diesem Fall der steuerliche

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 Abzug der Pendelkosten nicht gerechtfertigt. So wird in Ländern wie den USA, in  
2 denen Pendelkosten nicht steuerlich geltend gemacht werden können, auf die private  
3 Natur der Wohnortentscheidung und des Pendelns verwiesen (bereits Due 1977).

4  
5 Ob die eine oder andere Annahme die Lebenssituation von Arbeitnehmern besser  
6 beschreibt, kann sich grundsätzlich von Individuum zu Individuum unterscheiden.  
7 Empirische Evidenz legt nahe, dass Mobilität im Raum positiv mit dem Bildungsgrad  
8 und mit dem Einkommen korreliert (Topolova 2010, Borjas et al. 1992, Hunt 2000).  
9 Räumliche Mobilität schwankt zudem über Länder hinweg. Arbeitnehmer in  
10 Deutschland sind in Bezug auf ihren Wohnort im Raum weniger mobil als  
11 Arbeitnehmer in vielen anderen Ländern: Während bspw. 21% der Arbeitnehmer in  
12 den USA angeben, innerhalb der letzten fünf Jahre in eine andere Stadt umgezogen  
13 zu sein, sind es in Deutschland weniger als 5% (Esipova et al. 2013). Agrawal et al.  
14 (2024) zeigen zudem, dass 86% der Arbeitnehmer, die in Deutschland ihre  
15 Arbeitsstelle wechseln, dies tun, ohne simultan den Wohnort zu wechseln.

### 16 17 *5.2. Homeoffice-Pauschale und Aufwendungen für häusliches Arbeitszimmer*

18 Seit der Corona-Pandemie ist das Homeoffice in Deutschland fest verankert. Rund ein  
19 Viertel der Beschäftigten in Deutschland gibt an, zumindest teilweise von zu Hause zu  
20 arbeiten (ifo 2024). Kosten für die Arbeit im Homeoffice (bspw. für Strom und den auf  
21 den häuslichen Arbeitsplatz entfallenden Mietaufwand) werden aktuell über Abzüge  
22 für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer oder über die sogenannte  
23 Homeoffice-Pauschale steuerlich berücksichtigt.

24  
25 Unterhält der Steuerpflichtige ein häusliches Arbeitszimmer (definiert als einen  
26 abgeschlossenen Raum, der ausschließlich für berufliche Zwecke genutzt wird), sind  
27 die Aufwendungen steuerlich abzugsfähig, sofern das häusliche Arbeitszimmer den  
28 Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet  
29 („Mittelpunktsfälle“). In diesem Fall sind die gesamten Aufwendungen für das  
30 Arbeitszimmer ohne eine Höchstbetragsbegrenzung absetzbar. Steht kein anderer  
31 Arbeitsplatz zur Verfügung, sind die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer bis  
32 maximal 1.260 Euro/p.a. beschränkt abzugsfähig.

33  
34 Seit der Corona-Pandemie können Arbeitnehmer für jeden Tag im Homeoffice eine  
35 sogenannte Homeoffice Pauschale geltend machen, selbst dann, wenn kein  
36 Arbeitszimmer vorliegt, das den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und  
37 beruflichen Tätigkeit bildet und unabhängig davon, ob ein anderer Arbeitsplatz zur  
38 Verfügung steht. Die Homeoffice-Pauschale wurde im Jahr 2020 zunächst auf 5 Euro  
39 pro Arbeitstag im Homeoffice für maximal 120 Arbeitstage (max. 600 Euro pro  
40 Kalenderjahr) festgesetzt. In Jahr 2023 wurde die Homeoffice-Pauschale auf 6 Euro  
41 pro Arbeitstag erhöht und kann seitdem begrenzt auf max. 1.260 Euro pro  
42 Kalenderjahr für insgesamt 210 Arbeitstage geltend gemacht werden.

43

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 Eine Abzugsfähigkeit von Homeoffice-Kosten kann grundsätzlich gerechtfertigt  
2 werden. Aufwendungen, die Arbeitnehmern im Homeoffice entstehen und die  
3 berufsbezogen sind, sollten von der Steuerbasis abzugsfähig sein, um  
4 Beschäftigungsentscheidungen (bspw. die Wahl zwischen einer Beschäftigung mit  
5 und ohne Homeoffice-Tätigkeit) unverzerrt zu lassen. Eine Tätigkeit im Homeoffice ist  
6 zudem mit erheblichen Zeitersparnissen verbunden: Arbeitnehmer, die im Homeoffice  
7 arbeiten, sparen Pendelzeit – mit potentiell positiven Effekten auf ihr Arbeitsangebot:  
8 Empirische Evidenz legt nahe, dass ein Teil der eingesparten Pendelzeit in Arbeitszeit  
9 umgewandelt wird (Bloom et al. 2015, Gibbs et al. 2023). Gerade für Arbeitnehmer mit  
10 Kindern erlaubt das Homeoffice zudem, familiäre Verpflichtungen und berufliche  
11 Aufgaben zu kombinieren und so das Arbeitsangebot auszuweiten (Arntz et al. 2022).  
12 Effekte des Homeoffice auf die Produktivität von Arbeitnehmern sind in der  
13 empirischen Forschung allerdings umstritten (Bloom et al. 2015, Gibbs et al. 2023).

14  
15 **Tabelle 4: Homeoffice und häusliches Arbeitszimmer**

Kriterium	Bewertung
Leistungsfähigkeits- und Nettoprinzip	Beruflich veranlasst
Effizienz	Abzug vermeidet Verzerrung der Beschäftigungsentscheidung; möglicherweise positive Arbeitsangebotseffekte
Steuerhinterziehung und -vermeidung	Hinterziehungsmöglichkeiten durch Falschangabe von Arbeitstagen im Büro bzw. Homeoffice; Information ex post durch Finanzämter schwer überprüfbar
Befolgungs- und Verwaltungskosten	Geltendmachung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer erfordert Erfassung, Dokumentation und Prüfung umfassender Angaben; bei Home Office Pauschale vor allem Kosten durch Dokumentation und Überprüfung der im Büro verbrachten Arbeitstage

17  
18 Neben diesen Effizienzüberlegungen kann das objektive Nettoprinzip eine steuerliche  
19 Geltendmachung der Homeoffice-Kosten begründen, sofern sie beruflich veranlasst  
20 sind – wobei diese in der Praxis häufig nicht leicht von privater Nutzung zu trennen ist.  
21 Im Kontext der gesetzlichen Abzugsbestimmungen für das häusliche Arbeitszimmer  
22 nimmt der Gesetzgeber an, dass alle mit dem Arbeitszimmer verbundenen Kosten  
23 beruflicher Natur sind; im Kontext der Homeoffice-Pauschale werden die beruflichen  
24 Kosten mit 6 Euro pro Arbeitstag im Homeoffice pauschaliert abgegolten.

25

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 Verwaltungsaufwand für die Finanzbehörden ergibt sich im aktuellen  
2 Einkommensteuersystem vor allem durch Friktionen an der Schnittstelle zwischen der  
3 Homeoffice-Pauschale, Abzügen für das häusliche Arbeitszimmer und Abzügen für  
4 Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Während die Homeoffice-  
5 Pauschale für jeden Tag im Homeoffice pauschal gewährt wird, können unter  
6 bestimmten Voraussetzungen alle Kosten des häuslichen Arbeitszimmers steuerlich  
7 geltend gemacht werden. Die Zugangsvoraussetzungen hierfür haben sich in der  
8 Steuerverwaltungspraxis als streitanfällig und verwaltungsintensiv erwiesen.<sup>13</sup> Die  
9 Steuerprüfung der Voraussetzungen ist zudem mit Eingriffen in die Privatsphäre der  
10 Steuerpflichtigen durch unangekündigte Hausbesuche von Steuerprüfern verbunden.

11  
12 An der Schnittstelle zur Entfernungspauschale müssen die Arbeitstage, die ein  
13 Arbeitnehmer im Homeoffice und im Büro verbracht hat, erfasst werden; diese  
14 Aufteilung ist im Streitfall gegenüber dem Finanzamt zu belegen. Dabei ist die  
15 retrospektive Aufklärung dieser Aufteilung durch die Finanzämter schwierig, sodass  
16 die Angaben des Steuerpflichtigen in der Praxis nur im Ausnahmefall überprüft  
17 werden.

18  
19 Wie oben dargelegt, kann das Anlass zu steuerstrategischem Erklärungsverhalten  
20 geben. Konkret können Arbeitnehmer nach der aktuellen Regelung Tage im  
21 Homeoffice mit einer Homeoffice-Pauschale i.H.v. 6 Euro steuerlich geltend machen;  
22 Arbeitnehmer, die weniger (mehr) als 20km von ihrer ersten Tätigkeitsstätte entfernt  
23 wohnen, können pro Arbeitstag, den sie im Büro verbringen, eine  
24 Entfernungspauschale von weniger (mehr) als 6 Euro (=0,30 Euro\*20km) anrechnen.  
25 Für Arbeitnehmer, deren Wohnsitz kürzer (weiter) als 20km von ihrer ersten  
26 Tätigkeitsstätte entfernt liegt, ergibt sich damit der Anreiz die Homeoffice-Arbeitstage  
27 zu hoch (niedrig) anzugeben.<sup>14</sup>

28  
29 Abbildung 2a) zeigt die Verteilung der Aufwendungen für ein häusliches  
30 Arbeitszimmer, die der Lohn- und Einkommensteuerstatistik für das Jahr 2017  
31 entnommen ist. Abbildung 2b) beschreibt die durchschnittliche Höhe der  
32 Aufwendungen entlang der Perzentile der Einkommensverteilung (wobei  
33 Nichtnutzung mit Aufwendungen von Null berücksichtigt ist). Abbildung 2c) zeigt den  
34 Abzugsbetrag entlang der Einkommensverteilung, konditional auf die Nutzung. Die  
35 Grafik verdeutlicht, dass Aufwendungen für ein Arbeitszimmer vor allem am oberen  
36 Ende der Einkommensverteilung geltend gemacht werden und konditional auf die  
37 Nutzung mit dem Einkommen steigen.<sup>15</sup> Die Einkommensteuerstatistik des Jahres  
38 2017 enthält keine Informationen zur Geltendmachung der Homeoffice-Pauschale, da

---

<sup>13</sup> Siehe bspw. Steuerberaterkammer Stuttgart (2017).

<sup>14</sup> Möglicherweise können sich reale Verzerrungen der Tage im Homeoffice und Büro ergeben.

<sup>15</sup> Im Jahr 2017 konnten Steuerpflichtige Aufwendungen für ein Arbeitszimmer nicht nur in „Mittelpunktsfällen“ steuerlich geltend machen, sondern auch dann, wenn der Arbeitgeber (wie bei Lehrern oder Außendienstmitarbeitern) kein eigenes Büro zur Verfügung stellt. In diesen Fällen konnten Steuerpflichtige Aufwendungen bis zu einer Höchstgrenze von 1.250 Euro steuerlich geltend machen.

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

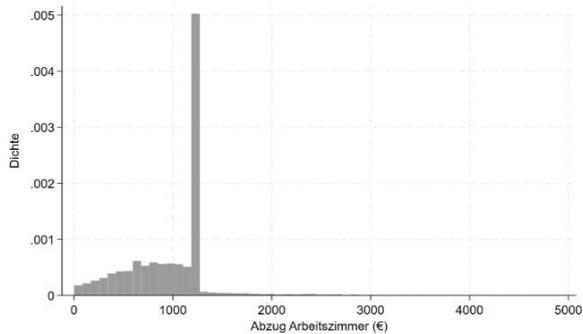
## Vorabfassung

1 die Regelung erst 2020 eingeführt wurde. Analysen der pseudonymisierten  
2 Steuerbescheide aus der Initiallieferung der Länder für spätere Jahre legen allerdings  
3 nahe, dass die Homeoffice-Pauschale von einer signifikanten Anzahl von  
4 Steuerpflichtigen genutzt wird: Entsprechende Aufwendungen sind in rund 22,4% der  
5 Steuerbescheide für das Jahr 2021 enthalten (Maier 2024).

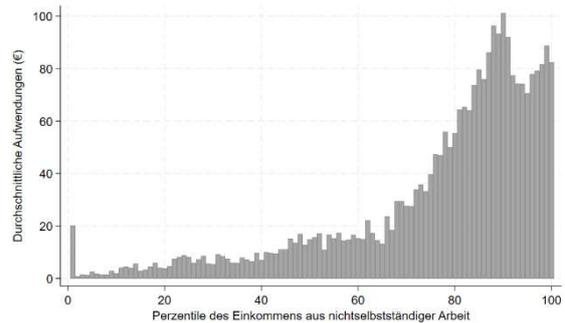
6  
7

**Abbildung 2: Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer**

**a) Verteilung des Abzugsbetrags**

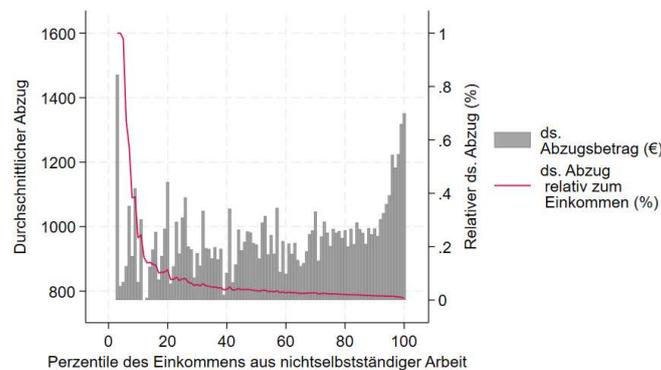


**b) Nutzung entlang der Einkommensverteilung**



8  
9  
10

**c) Absolute und relativ Abzüge entlang der Einkommensverteilung konditional auf die Geltendmachung**



11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20

Anmerkung: Die Grafik zeigt verschiedene Statistiken zu Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer. Grafik a) illustriert die Verteilung des steuerwirksamen Abzugsbetrags. Grafik b) zeigt die Nutzung des Abzugs entlang der Perzentile der Einkommensverteilung (durchschnittliche Aufwendungen pro Einkommensperzentil, wobei Nichtnutzung mit Null eingeht). Grafik c) zeigt die durchschnittliche Aufwendung für das häusliche Arbeitszimmer pro Einkommensperzentil, konditional auf die Nutzung (graue Balken) und die durchschnittliche Aufwendung pro Einkommensperzentil (konditional auf die Nutzung) relativ zum Bruttoeinkommen des Steuerpflichtigen aus nichtselbstständiger Arbeit.

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

### 1 5.3. Aufwendungen für Arbeitsmittel

2 Arbeitnehmer in Deutschland können zudem Aufwendungen für Arbeitsmittel  
3 einkommensteuerlich geltend machen. Wie in Abschnitt 3 dargelegt, ist eine  
4 steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten für beruflich genutzte Arbeitsmittel aus  
5 Effizienzsicht wie mit Blick auf das Nettoprinzip grundsätzlich gerechtfertigt. Sie stellt  
6 sicher, dass Arbeitnehmer Beschäftigungsverhältnisse wählen, in denen sie netto,  
7 also unter Berücksichtigung von Lohnhöhe und Arbeitsmittelkosten, die höchste  
8 Produktivität aufweisen. Konsistent mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem  
9 objektiven Nettoprinzip unterliegt so nur tatsächlich verfügbares Einkommen der  
10 Besteuerung.

11  
12 In der Praxis ergibt sich jedoch die Herausforderung, dass viele Aufwendungen für  
13 Arbeitsmittel gemischter Natur sind, d.h. teils beruflich und teils privat veranlasst sind.  
14 Laptops, Tablets oder Drucker können beruflich und privat genutzt werden, ebenso  
15 wie Handwerksutensilien. Der berufliche Nutzungsanteil ist hierbei in vielen Fällen nur  
16 schwer beobachtbar. Eine rigorose Dokumentation des beruflichen Nutzungsanteils  
17 und eine entsprechende Prüfung durch das Finanzamt ist mit hohem Aufwand  
18 verbunden und in der Praxis kaum umsetzbar. Ohne Prüfung und Durchsetzung  
19 steuergesetzlicher Regeln haben Steuerpflichtige Anreize und Möglichkeiten,  
20 berufliche Nutzungsanteile systematisch zu hoch auszuweisen und so ihre  
21 Steuerschuld zu senken.

22  
23 Die Steuerverwaltungspraxis arbeitet hier zur administrativen Vereinfachung mit  
24 Quasi-Pauschalen. So kann die Anschaffung technischer Geräte ohne Nachweis zu  
25 mindestens 50% steuerlich geltend gemacht werden, wenn die generelle Verwendung  
26 für Arbeitszwecke eindeutig ist. Bei einem tatsächlich niedrigeren beruflichen  
27 Nutzungsanteil entstehen dem Steuerpflichtigen dann private Vorteile. Damit  
28 verbunden können sich Anreize ergeben, technische Geräte und Werkzeug für die  
29 private Nutzung anzuschaffen und den Staat über die Quasi-Pauschale an den Kosten  
30 zu beteiligen.

31  
32 Verwandt hierzu erkennen Finanzämter steuerlich geltend gemachte Arbeitsmittel bis  
33 zu einer Nichtaufgriffsgrenze (i.d.R. 110 Euro) grundsätzlich ohne Prüfung an.  
34 Während sich steueradministrative Vereinfachungen ergeben, entstehen zugleich  
35 Anreize für strategisches Verhalten: Steuerpflichtige können selbst dann  
36 Aufwendungen in Höhe der Nichtaufgriffsgrenze geltend machen, wenn diese gar  
37 nicht entstanden sind – zumindest dann, wenn sie über die Nichtaufgriffsgrenze  
38 informiert sind.

39  
40 Tabelle 2 und Abbildung 3 enthalten verschiedene Statistiken zu steuerlich geltend  
41 gemachten Aufwendungen aus der Lohn- und Einkommensteuerstatistik für das Jahr  
42 2017. Wie in Tabelle 2 dargestellt, werden Aufwendungen für Arbeitsmittel häufig –  
43 explizit von rund 11 Mio. Steuerpflichtigen – steuerlich geltend gemacht. Abbildung 3

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

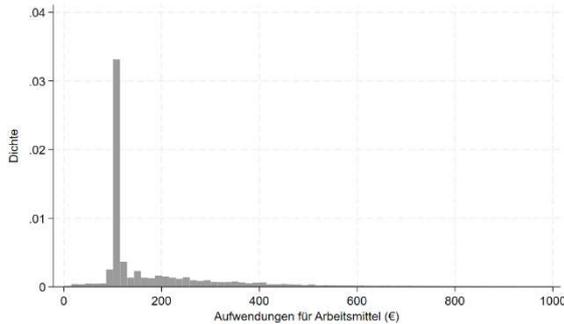
## Vorabfassung

1 zeigt zudem die Verteilung der Aufwendungen für Arbeitsmittel (Abbildung 3a) und die  
2 Nutzung des Abzugs entlang der Einkommensverteilung (Abbildung 3b). Abbildung  
3 3c) veranschaulicht die durchschnittliche Abzugshöhe je Einkommensperzentil,  
4 konditional auf die Geltendmachung, absolut und relativ zum Einkommen.  
5

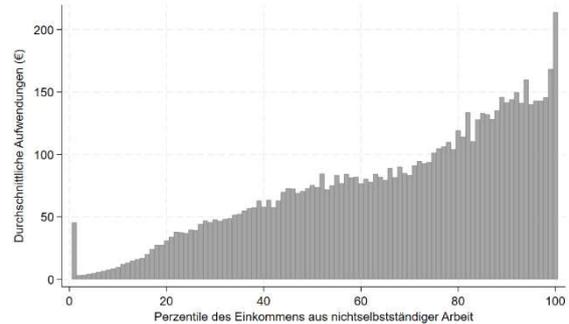
6

**Abbildung 3: Aufwendungen für Arbeitsmittel**

**a) Verteilung des Abzugsbetrags**

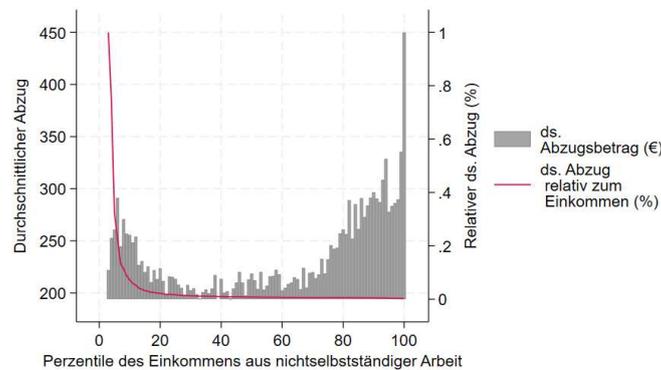


**b) Nutzung entlang der Einkommensverteilung**



7  
8

**c) Absolute und relativ Abzüge entlang der Einkommensverteilung konditional auf Geltendmachung**



9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21

Anmerkung: Die Grafik zeigt verschiedene Statistiken zu Aufwendungen für Arbeitsmittel. Grafik a) illustriert die Verteilung des steuerwirksamen Abzugsbetrags. Grafik b) zeigt die Nutzung des Abzugs entlang der Perzentile der Einkommensverteilung (durchschnittliche Aufwendungen pro Einkommensperzentil, wobei Nichtnutzung mit Null eingeht). Grafik c) zeigt die durchschnittliche Aufwendung für Arbeitsmittel pro Einkommensperzentil, konditional auf die Nutzung (graue Balken) und die durchschnittliche Aufwendung pro Einkommensperzentil (konditional auf die Nutzung) relativ zum Bruttoeinkommen des Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit.

Konsistent mit den obigen Überlegungen zeigt sich, dass eine Vielzahl von Steuerpflichtigen Abzüge in Höhe der Nichtaufgriffsgrenze von 110 Euro geltend machen. Aufwendungen für Arbeitsmittel steigen zudem mit dem Einkommen, sowohl konditional als auch unkonditional auf die Nutzung des Abzugs (Abbildung 3b) vs. 3c).

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 Ein Charakteristikum der Arbeitsmittelaufwendungen ist, dass sie in der Regel  
2 spezifisch für eine bestimmte Arbeitgeber-Arbeitnehmer-Beziehung sind und  
3 grundsätzlich sowohl auf Seiten der Firma als auch auf Seiten des Arbeitnehmers  
4 steuerlich geltend gemacht werden können. Ökonomisch ist der Abzug von  
5 Arbeitsmittelaufwendungen auf Firma- und Arbeitnehmerseite äquivalent.<sup>16</sup>

6  
7 **Tabelle 5: Aufwendungen für Arbeitsmittel**

8

Kriterium	Bewertung
Leistungsfähigkeits- und Nettoprinzip	Berufliche Aufwendungen; Steuerabzug daher grundsätzlich mit Blick auf das Leistungsfähigkeits- und das Nettoprinzip vertretbar, sofern nicht vom Arbeitgeber übernommen; allerdings Probleme bei Abgrenzung privater und beruflicher Nutzungsanteile
Effizienz	Abzug grundsätzlich gerechtfertigt, aber Stellung durch den Arbeitgeber ebenfalls effizient
Steuerhinterziehung und -vermeidung	Da berufliche und private Veranlassung schwer zu trennen (z.B. Laptops, Tablets), besteht erhebliches Potential für Falschangaben und Hinterziehung
Befolungs- und Verwaltungskosten	Hohe Befolgungskosten, da Belege gesammelt werden müssen und beruflicher Nutzungsanteil bestimmt werden muss

9  
10 Mit Blick auf steuerliche Befolgungskosten und administrativen Aufwand in der  
11 Steuerverwaltung erscheint eine Berücksichtigung der Arbeitsmittelaufwendungen auf  
12 Seiten des Unternehmens kostengünstiger. Administrative Einheiten in Unternehmen  
13 können aufgrund von Skalenerträgen Steuerabzüge im Zweifel zu geringeren Kosten  
14 erfassen, dokumentieren und geltend machen als einzelne Arbeitnehmer. Die  
15 gesamten Steuerbefolgungskosten sinken hierdurch. Für die Finanzämter reduziert  
16 sich der Verwaltungs- und Prüfaufwand. Die Anzahl der Angaben von Arbeitsmitteln  
17 in Steuerveranlagungen von Arbeitnehmern geht zurück – unter Umständen kann sich

---

<sup>16</sup> Betrachtet man bspw. einen Arbeitnehmer, dessen berufliche Tätigkeit die Anschaffung von Arbeitsmitteln in Höhe von 200 Euro im Monat erfordert, kann das Unternehmen die Aufwendungen tragen – die monatlichen Kosten von 200 Euro sind dann von der Unternehmenssteuerbasis abzugsfähig. Einigen sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer hingegen darauf, dass die Mehraufwendungen durch den Arbeitnehmer getragen werden, schmälert ein entsprechender Werbungskostenabzug für den Arbeitnehmer die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Der Arbeitnehmer ist allerdings nur dann bereit, die entstandenen Mehraufwendungen zu übernehmen, wenn er über einen um 200 Euro höheren Lohn kompensiert wird. Die Steuer- und Einkommenswirkung ist damit identisch zum Fall, in dem das Unternehmen die Mehraufwendungen trägt: Das Vorsteuereinkommen des Arbeitnehmers bleibt unverändert (Lohnanstieg um 200 Euro und Arbeitsmittelaufwendung von 200 Euro), während beim Unternehmen steuerlich abzugsfähige Lohnkosten in Höhe von 200 Euro anfallen.

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 gar eine Reduktion der Veranlagungsfälle ergeben (wenn zuvor eine Steuererklärung  
2 nur aufgrund der Arbeitsmittelgeltendmachung eingereicht wurde). Aufwendungen  
3 werden dann „gebündelt“ auf Seiten des Unternehmens an das Finanzamt gemeldet.<sup>17</sup>  
4 Zudem können hierdurch Missbrauch und Steuerhinterziehung eingeschränkt werden.  
5 Denn im Gegensatz zu Arbeitnehmern darf erwartet werden, dass Unternehmen nur  
6 die Kosten tatsächlich beruflich genutzter Arbeitsmittel übernehmen und steuerlich  
7 geltend machen. Selbst wenn Firmen, im Kontext von Arbeitsmitteln, über  
8 Lohnreduktionen an Steuervorteilen durch Fehlangaben zu privaten Nutzungsanteilen  
9 partizipieren, wäre diese Art von Kollusion – die durch einzelne Mitarbeiter enthüllt  
10 werden kann – in der Praxis schwer aufrecht zu halten (Kleven et al. 2016). Firmen  
11 unterliegen zudem grundsätzlich über Betriebsprüfungen einer engmaschigeren  
12 Kontrolle durch Finanzbehörden als Einzelpersonen, so dass das Entdeckungsrisiko  
13 von Fehlverhalten höher und mögliche Strafen bei Entdeckung (bspw. schärfere  
14 künftige Betriebsprüfungen) größer sind.

15

#### 16 *5.4. Mehraufwendungen für Verpflegung minus Kürzungsbetrag wegen* 17 *Mahlzeitengestellung*

18 Darüber hinaus können Steuerpflichtige im Kontext von Dienstreisen  
19 Mehraufwendungen für Verpflegung geltend machen, wenn diese Aufwendungen  
20 nicht durch den Arbeitgeber übernommen werden. Wie im Vorkapitel bei den  
21 Arbeitsmitteln kann grundsätzlich mit Blick auf Steuereffizienz und das objektive  
22 Nettoprinzip die Abzugsfähigkeit gerechtfertigt werden.

23

24 Die Natur des Steuerabzugs ist zudem vergleichbar mit demjenigen im Vorkapitel.  
25 Dienstreisen sind spezifisch für die Aufgaben in einer konkreten Arbeitnehmer-  
26 Arbeitgeber-Beziehung. Sie können nach der aktuellen gesetzlichen Regelung  
27 entweder auf Seiten des Arbeitgebers oder auf Seiten des Arbeitnehmers steuerlich  
28 geltend gemacht werden. Die Steuer- und Einkommenswirkung ist äquivalent. Aber  
29 eine Geltendmachung auf Seiten des Arbeitgebers geht analog zu den Arbeitsmitteln  
30 plausiblerweise mit geringeren Befolgungskosten und geringerem administrativen  
31 Aufwand einher.

32

---

<sup>17</sup> Das gilt ebenso für Kontexte, in denen Arbeitsmittel teils beruflich und teils privat genutzt werden. Der private Nutzungsanteil muss dann als Sachbezug vom Arbeitnehmer versteuert werden.

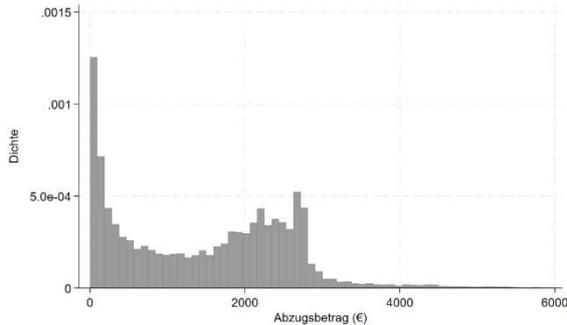
# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

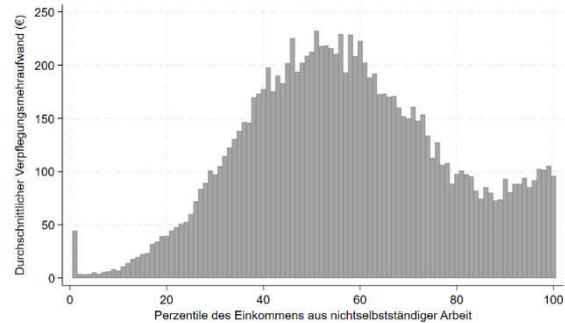
1

**Abbildung 4: Mehraufwendungen für Verpflegung**

**a) Verteilung des Abzugsbetrags**



**b) Nutzung entlang der Einkommensverteilung**

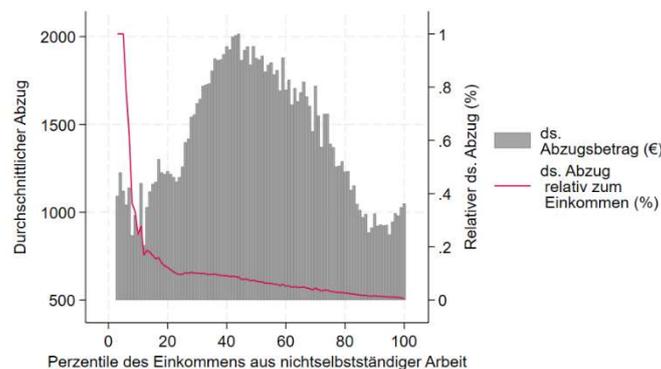


2

**c) Absolute und relativ Abzüge entlang der Einkommensverteilung**

3

**konditional auf Geltendmachung**



4

5 Anmerkung: Die Grafik zeigt verschiedene Statistiken zu Aufwendungen für Mehraufwendungen für Verpflegung.

6 Grafik a) illustriert die Verteilung des steuerwirksamen Abzugsbetrags. Grafik b) zeigt die Nutzung des Abzugs

7 entlang der Perzentile der Einkommensverteilung (durchschnittliche Aufwendungen pro Einkommensperzentil,

8 wobei Nichtnutzung mit Null eingeht). Grafik c) zeigt die durchschnittliche Aufwendung pro Einkommensperzentil,

9 konditional auf die Nutzung (graue Balken) und die durchschnittliche Aufwendung pro Einkommensperzentil

10 (konditional auf die Nutzung) relativ zum Bruttoeinkommen des Steuerpflichtigen aus nichtselbstständiger Arbeit.

11

12 Wie aus Tabelle 2 ersichtlich, werden entsprechende Aufwendungen von 2,8 Millionen

13 Steuerpflichtigen in ihrer Einkommensteuererklärung geltend gemacht. Nach der

14 aktuellen gesetzlichen Regelung können Steuerpflichtige für jeden Tag, den sie 24

15 Stunden von ihrer Wohnung und ersten Arbeitsstätte abwesend sind, 28 Euro

16 steuerlich geltend machen, für jeden Tag, den sie mindestens 8 Stunden abwesend

17 sind, 14 Euro. Erhalten die Steuerpflichtigen an den Dienstreisetagen vom Arbeitgeber

18 oder auf dessen Veranlassung von Dritten eine Mahlzeit gestellt, verringert sich die

19 Verpflegungspauschale um 20 % für die Gestellung eines Frühstücks und 40 % für

20 die Gestellung eines Mittag- oder Abendessens.

21

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 Abbildung 4 umfasst Statistiken zu den Mehraufwendungen für Verpflegung. Die  
2 Abbildung zeigt, dass Steuerpflichtige, die den Verpflegungsmehraufwand in ihren  
3 privaten Steuererklärungen nutzen, in den meisten Fällen hohe Abzugsbeträge  
4 geltend machen: im Durchschnitt 1.511 Euro pro Jahr. Dies entspricht 63  
5 Arbeitstagen, an denen der Pauschalbetrag von 24 Euro pro Tag angesetzt wird (siehe  
6 Abbildung 4a) und Tabelle 2). Im Gegensatz zu anderen Werbungskostenabzügen  
7 wird der Verpflegungsmehraufwand zudem vor allem von Steuerpflichtigen in der Mitte  
8 der Einkommensverteilung genutzt (nicht am oberen Ende der Verteilung).

9  
10 Steuerbefolgungs- und administrative Kosten werden über die Komplexität der  
11 Ausgestaltung des Verpflegungsmehraufwands zusätzlich erhöht. So muss unter der  
12 aktuellen Regelung für jeden Dienstreisetag die Mahlzeitengestellung bestimmt  
13 werden. Die Regelung hat zum Ziel, den tatsächlichen Mehraufwand der  
14 Steuerpflichtigen adäquat abzubilden, erzeugt aber Dokumentationsaufwand. Die  
15 tatsächliche Mahlzeitengestellung ist zudem für Finanzämter in der Praxis schwer  
16 nachprüfbar, was Möglichkeiten für Steuerhinterziehung eröffnet – insbesondere  
17 dann, wenn die Meldung und steuerliche Geltendmachung nicht über den Arbeitgeber,  
18 sondern direkt durch den Steuerpflichtigen selbst erfolgt.

19  
20 **Tabelle 6: Mehraufwendungen für Verpflegung**

21

Kriterium	Bewertung
Leistungsfähigkeits- und Nettoprinzip	Berufliche veranlasste Kosten; Steuerabzug daher grundsätzlich mit Blick auf das Leistungsfähigkeits- und das Nettoprinzip vertretbar, sofern nicht vom Arbeitgeber übernommen
Effizienz	Abzug grundsätzlich gerechtfertigt; aber Stellung durch den Arbeitgeber ebenfalls effiziente Alternative
Steuerhinterziehung und -vermeidung	Hinterziehungsmöglichkeiten, v.a. im Rahmen von Falschangaben zur Mahlzeitengestellung
Befolgungs- und Verwaltungskosten	Hohe Befolgungskosten, da Reisetage und erhaltene Kostenerstattung/Mahlzeitengestellung dokumentiert werden müssen.

22  
23  
24 **5.5. Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung**

25 Steuerpflichtige können zudem Werbungskosten für Mehraufwendungen für eine  
26 doppelte Haushaltsführung steuerlich geltend machen. Während, wie in Tabelle 2  
27 dargestellt, die Anzahl der Steuerpflichtigen mit entsprechenden Aufwendungen  
28 relativ gering ist (ca. 360.000 Steuerpflichtige), sind die durchschnittlich geltend

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 gemachten Kosten mit 6.353,50 Euro deutlich höher als in anderen  
2 Werbungskostenpositionen.

3

4 Eine steuerlich relevante doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn Steuerpflichtige  
5 aus beruflichen Gründen eine Zweitwohnung in der Nähe ihres ersten Tätigkeitsortes  
6 unterhalten und ein tägliches Pendeln zwischen der Hauptwohnung und der ersten  
7 Tätigkeitsstätte nicht zumutbar ist (mehr als eine Stunde Fahrzeit zwischen  
8 Hauptwohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. eine Entfernung größer als 50 km).

9

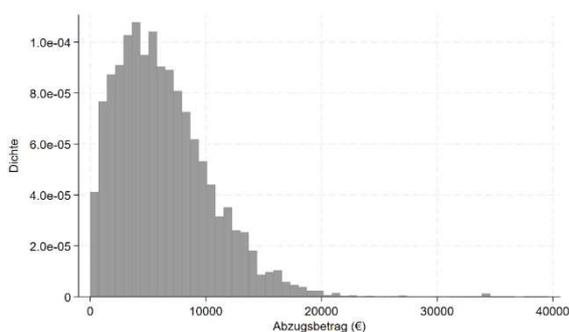
10 Nach der aktuell geltenden gesetzlichen Regelung können Mehraufwendungen für  
11 eine doppelte Haushaltsführung umfangreich steuerlich geltend gemacht werden.  
12 Entgegen der konzeptionell verwandten Entfernungspauschale – bei der „typische“  
13 Aufwendungen lediglich teilweise steuerlich geltend gemacht werden dürfen (siehe  
14 oben) – lässt der Gesetzgeber bei der doppelten Haushaltsführung anfallende Kosten  
15 vollumfänglich zum Abzug zu. So können Fahrtkosten, Umzugskosten,  
16 Unterkunftskosten und sonstige Aufwendungen, zum Beispiel Hausrat und  
17 Einrichtungsgegenstände der Zweitwohnung, steuerlich geltend gemacht werden.  
18 Kosten für die Nutzung der weiteren Unterkunft können bis zu 1.000 Euro pro Monat  
19 als Werbungskosten von der Steuerbasis abgezogen werden. Zu den  
20 Unterkunftskosten gehören unter anderem Miete und Betriebskosten, aber auch  
21 Kosten für Reinigung und Pflege, Zweitwohnungssteuer, Rundfunkbeitrag oder Miet-  
22 oder Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze.

23

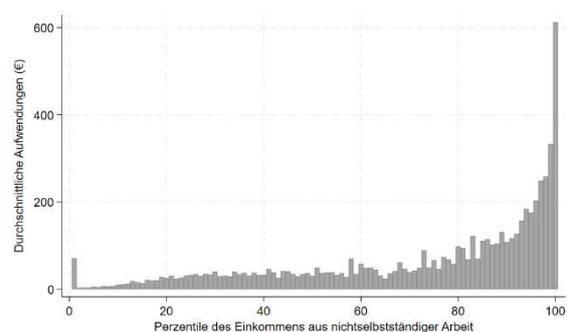
24

### **Abbildung 5: Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung**

#### **a) Verteilung des Abzugsbetrags**



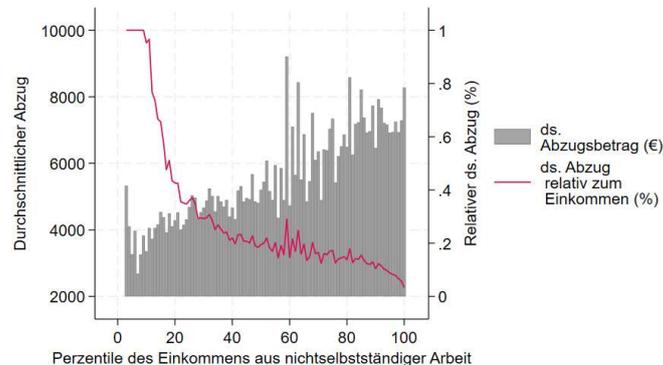
#### **b) Nutzung des Abzugsbetrags entlang der Einkommensverteilung**



# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

### c) Absolute und relativ Abzüge entlang der Einkommensverteilung konditional auf Geltendmachung



Anmerkung: Die Grafik zeigt verschiedene Statistiken zu Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung. Grafik a) illustriert die Verteilung des steuerwirksamen Abzugsbetrags. Grafik b) zeigt die Nutzung des Abzugs entlang der Perzentile der Einkommensverteilung (durchschnittliche Aufwendungen pro Einkommensperzentil, wobei Nichtnutzung mit Null eingeht). Grafik c) zeigt die durchschnittliche Aufwendung pro Einkommensperzentil, konditional auf die Nutzung (graue Balken) und die durchschnittliche Aufwendung pro Einkommensperzentil (konditional auf die Nutzung) relativ zum Bruttoeinkommen des Steuerpflichtigen aus nichtselbstständiger Arbeit.

Fahrten zum Zweitwohnsitz sowie wöchentliche Familienheimfahrten können mit der Entfernungspauschale (0,30 Euro für die ersten 20km, 0,38 Euro für weitere Kilometer) steuerlich geltend gemacht werden (bzw. bei Reisen mit öffentlichen Verkehrsmitteln oder Flugzeug die tatsächlichen Fahrtkosten). Erfolgen wöchentliche Familienheimfahrten nicht, können Telefonkosten bzw. Anteile von Grundgebühr oder der Flatrate-Gebühr abgesetzt werden. Zudem können Umzugskosten in voller Höhe sowie Einrichtungsgegenstände und Hausrat bis zu einem Höchstbetrag von 5000 Euro geltend gemacht werden. In den ersten drei Monaten der doppelten Haushaltsführung können Steuerpflichtige entlang der in Kapitel 5.4 dargestellten Regelungen Mehraufwand für Verpflegung steuerlich geltend machen.

Abbildung 5 veranschaulicht die Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung. Sie zeigt, dass vor allem Steuerpflichtige am oberen Ende der Einkommensverteilung den steuerlichen Abzug für eine doppelte Haushaltsführung nutzen. Zudem zeigt sich, dass mit steigenden Einkommen die Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung auch konditional auf ihre Nutzung zunehmen.

Mit der doppelten Haushaltsführung sind Befolungs- und Verwaltungskosten verbunden. Die Kleinteiligkeit der Abzüge mit vielen Einzelpositionen macht die Regelung grundsätzlich anfällig für Dokumentationsaufwand und hohe Verwaltungs- und Prüfkosten. Steuerpflichtige müssen nachweisen, dass sie die Zugangsvoraussetzungen für die doppelte Haushaltsführung erfüllen und die angefallenen Kosten dokumentieren. Insbesondere bei der erstmaligen Angabe der doppelten Haushaltsführung entsteht potentiell ein erheblicher Deklarationsaufwand.

## Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

### Vorabfassung

1 Dieser kann in Folgejahren geringer ausfallen, insbesondere wenn Aufwendungen –  
2 wie bspw. die Miete der Zweitwohnung – im Zeitablauf konstant bleiben.

3

4 Finanzämter müssen Sachverhaltsmerkmale zu Mietaufwand, Neben- und  
5 Zusatzkosten (bspw. für die Wohnungsreinigung), Hotelübernachtungen ebenso wie  
6 Aufwendungen für Familienheimfahrten und Telefonkosten kleinteilig prüfen.  
7 Aufwendungen zur doppelten Haushaltsführung werden zudem in der Regel nicht  
8 institutionell erfasst, so dass das Potenzial für eine automatisierte Prüfung der  
9 angegebenen Informationen (durch einen Abgleich mit digital erfassten Informationen  
10 zertifizierter Dritter) gering ist. Konsistent mit der Kleinteiligkeit und Vielschichtigkeit  
11 der Regelungen legt anekdotische Evidenz nahe, dass es im Kontext der doppelten  
12 Haushaltsführung häufig zu Auseinandersetzungen zwischen Steuerpflichtigen und  
13 Finanzbehörden kommt (siehe bspw. Adrian 2012).

14

15 Siehe Tabelle 7 für eine Zusammenfassung. Mit Blick auf Steuereffizienz und das  
16 objektive Nettoprinzip kann ein steuerlicher Abzug der Kosten für die doppelte  
17 Haushaltsführung grundsätzlich gerechtfertigt werden. In dem Maße, in dem die  
18 Kosten der doppelten Haushaltsführung beruflicher Natur sind, sollten sie mit Blick auf  
19 das Leistungsfähigkeits- und Nettoprinzip steuerlich abzugsfähig sein. Unter  
20 Effizienzgesichtspunkten ist hervorzuheben, dass die Abzugsfähigkeit der  
21 Aufwendungen unter Umständen arbeitsangebotserhöhend wirken kann: Leben  
22 Arbeitnehmer unter der Woche von ihren Familien getrennt, sinken die  
23 Opportunitätskosten der Arbeit und geleistete Arbeitsstunden und Arbeitsbereitschaft  
24 könnten relativ zu einer Beschäftigung ohne doppelte Haushaltsführung ansteigen.  
25 Möglicherweise werden zudem Arbeitgeber-Arbeitnehmerbeziehungen mit guter  
26 Match-Qualität und hoher Produktivität befördert, wenn durch die Abzugsfähigkeit der  
27 geographische Radius steigt, in dem Arbeitnehmer bereit sind, eine Beschäftigung  
28 anzunehmen. Dem stehen mögliche negative Effekte auf das Arbeitsangebot des  
29 Partners entgegen. Werden bei einer doppelten Haushaltsführung Kinder unter der  
30 Woche nur von einem Elternteil betreut (häufig der Mutter), können Möglichkeiten zur  
31 Erwerbsarbeit für diese sinken.<sup>18</sup>

32

33

---

<sup>18</sup> Auswertungen der Lohn- und Einkommensteuerstatistik für das Jahr 2017 zeigen, dass rund 35% der Steuerpflichtigen, die Kosten für eine doppelte Haushaltsführung steuerlich geltend machen, in Haushalten mit Kindern leben.

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

Tabelle 7: Doppelte Haushaltsführung

Kriterium	Bewertung
Leistungsfähigkeits- und Nettoprinzip	Gemischt veranlasste Aufwendung
Effizienz	Möglicherweise arbeitsangebotserhöhende Wirkung, allerdings ggf. negative Wirkung auf Arbeitsangebot eines (kinderbetreuenden) Partners
Steuerhinterziehung und -vermeidung	Aufgrund der Komplexität mit vielen detaillierten Einzelabzügen besteht grundsätzlich Potenzial für steuerlichen Missbrauch
Befolgungs- und Verwaltungskosten	Umfassende Angaben in der Einkommensteuererklärung notwendig, die von Finanzbehörden überprüft werden müssen

Mit Einschränkungen gelten zudem die in Abschnitt 3 ausgeführten Effizienzüberlegungen zur konzeptionell verwandten Entfernungspauschale: In dem Maße, in dem der Arbeitsort von Steuerpflichtigen (relativ) fix ist, kann die doppelte Haushaltsführung Ausdruck privater Wohnortpräferenzen sein: unter Effizienzgesichtspunkten und mit Blick auf das Nettoprinzip sollte dann kein Steuerabzug erfolgen. Pendeln Arbeitnehmer im Kontext einer doppelten Haushaltsführung über weite Distanzen, ist es zudem weniger wahrscheinlich, dass Pendelbewegungen aus dem ländlichen in den urbanen Raum erfolgen und sich über die Entlastung urbaner Hausmärkte positive regionale Effekte ergeben. Negative Umweltwirkungen und Verstopfungsexternalitäten im Verkehrskontext bleiben hingegen auch beim Pendeln über weite Distanzen bestehen.

### *5.6. Fortbildungskosten*

Wie in Tabelle 2 illustriert, machen zudem ca. 1,8 Millionen Steuerpflichtige Fort- und Weiterbildungskosten steuerlich als Werbungskosten geltend. Im Einkommensteuerrecht umfasst die berufliche Fort- oder Weiterbildung alle Bildungsmaßnahmen, die ein Arbeitnehmer nach seiner abgeschlossenen Ausbildung in Anspruch nimmt, bspw. Masterstudiengänge, Lehrgänge, Seminare, Abendkurse und Umschulungen. Dienen diese Kurse dem Erhalt und der Erweiterung der beruflichen Produktivität des Arbeitnehmers, sind die entsprechenden Aufwendungen beruflich bedingt, und mit Blick auf das Nettoprinzip ist eine Abzugsfähigkeit der Kosten von der Steuerbasis angezeigt.

Die steuerliche Anrechnung ist auch unter Effizienzgesichtspunkten wünschenswert. Aus Wohlfahrtssicht sollten Arbeitnehmer Bildungsmaßnahmen genau dann durchführen, wenn sie produktivitätsfördernd wirken, d.h. wenn sie das

## Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

### Vorabfassung

1 Lebenseinkommen, abzüglich der Studienkosten, steigern. Die steuerliche  
2 Abzugsfähigkeit stellt sicher, dass diese Bildungsentscheidung unverzerrt bleibt.<sup>19</sup>  
3 Eine entsprechende Einsicht wurde bereits in einem Gutachten des  
4 Wissenschaftlichen Beirats aus dem Jahr 2010 formuliert, in dem sich der Beirat dafür  
5 ausspricht, den Hochschulzugang stärker als bisher beitragspflichtig zu machen und  
6 im Anschluss an das Studium eine steuerliche Anrechnung der Studienbeiträge zu  
7 gewähren (Wissenschaftlicher Beirat beim BMF 2010).

8  
9 Konsistent mit diesen Überlegungen ist bei Kosten für Weiter- und Fortbildungen nach  
10 der Erstausbildung, die steuerlich als Werbungskosten geltend gemacht werden  
11 können, ein Verlustvortrag möglich: Verluste aus Weiterbildungsperioden können  
12 angesammelt und mit späterem Einkommen verrechnet werden. Kosten der  
13 Erstausbildung sind nach Auffassung des Gesetzgebers hingegen als  
14 Sonderausgaben zu betrachten und damit nicht vortragsfähig. Da Menschen in  
15 Erstausbildung in der Regel geringe Einkommen haben, können die meisten  
16 Berechtigten entsprechende Ausbildungsaufwendungen daher nicht zum Abzug  
17 bringen.

18  
19 Die Abzugsfähigkeit von Weiterbildungskosten geht zudem in der Regel mit relativ  
20 geringen Steuerbefolgungs- und Verwaltungskosten einher. (Größere)  
21 Bildungsinstitutionen erstellen standardmäßig Studien- und Aufwendungsberichte,  
22 die bei Finanzämtern als Belege eingereicht werden und von Behörden zur  
23 Verifizierung der Richtigkeit der Information herangezogen werden können.  
24 Mittelfristig ist eine automatische Meldung von Bildungsaufwendungen durch  
25 zertifizierte Institutionen (bspw. Universitäten, Fachhochschulen,  
26 Handwerkskammern) an die Finanzbehörden und eine Nutzung zur Vorausfüllung von  
27 Steuererklärungen oder automatischen Steuerveranlagungen denkbar. Möglichkeiten  
28 und Anreize für Steuerhinterziehung und Missbrauch erscheinen in diesem Kontext  
29 gering. Bei kleineren Maßnahmen und Bildungsinstitutionen können sich  
30 entsprechend höhere administrative Kosten und ein höheres Missbrauchspotenzial  
31 ergeben.

32

---

<sup>19</sup> Internalisiert der Arbeitnehmer nicht alle positiven gesellschaftlichen Wirkungen der von ihm gewählten Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen, investiert er ineffizient wenig in Fort- und Weiterbildung. Steuersubventionen können zu einer Internalisierung dieser externen Effekte beitragen.

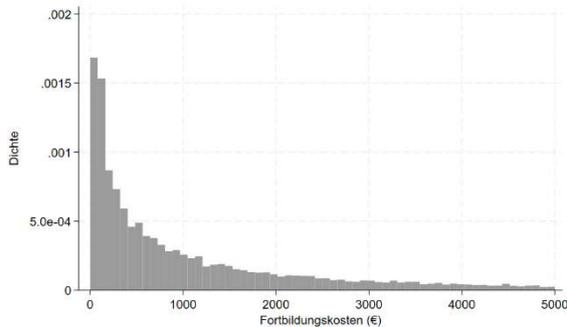
# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

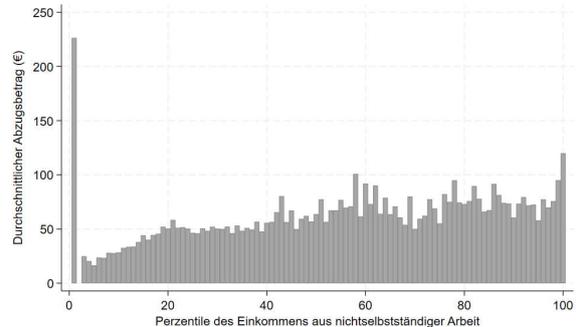
1

**Abbildung 6: Fortbildungskosten**

**a) Verteilung des Abzugsbetrags**



**b) Nutzung entlang der Einkommensverteilung**

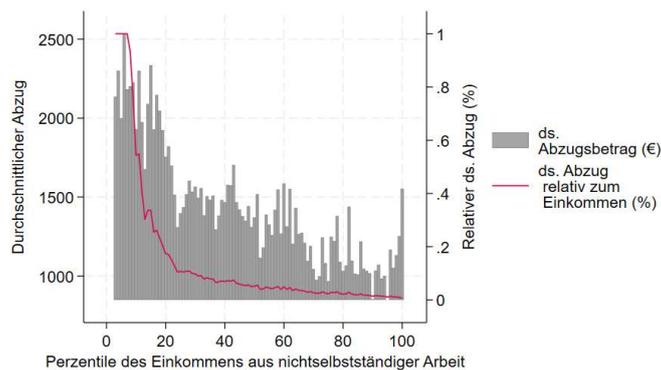


2

**c) Absolute und relativ Abzüge entlang der Einkommensverteilung konditional auf Geltendmachung**

3

4



5

6 Anmerkung: Die Grafik zeigt verschiedene Statistiken zu Aufwendungen für Fort- und Weiterbildungen. Grafik a)  
7 illustriert die Verteilung des steuerwirksamen Abzugsbetrags. Grafik b) zeigt die Nutzung des Abzugs entlang der  
8 Perzentile der Einkommensverteilung (durchschnittliche Aufwendungen pro Einkommensperzentil, wobei  
9 Nichtnutzung mit Null eingeht). Grafik c) zeigt die durchschnittliche Aufwendung pro Einkommensperzentil,  
10 konditional auf die Nutzung (graue Balken) und die durchschnittliche Aufwendung pro Einkommensperzentil  
11 (konditional auf die Nutzung) relativ zum Bruttoeinkommen des Steuerpflichtigen aus nichtselbstständiger Arbeit.

12

13 Abbildung 6 illustriert die Verteilung der Fortbildungskosten. Die Organisation der  
14 Grafik folgt den vorherigen Abbildungen und zeigt, dass Fortbildungskosten in der Tat  
15 häufig von Personen ohne steuerbares Einkommen geltend gemacht werden, d.h.  
16 dass Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Fortbildungsmaßnahme oft keiner beruflichen  
17 Tätigkeit nachgehen (siehe Abbildung 6b). Dies unterstreicht die Bedeutung der oben  
18 diskutierten Vortragsfähigkeit entsprechender Kosten.

19

20

**Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen**  
**Vorabfassung**

1  
2

**Tabelle 8: Fortbildungskosten**

<b>Kriterium</b>	<b>Bewertung</b>
Leistungsfähigkeits- und Nettoprinzip	Fort- und Weiterbildungen haben einen klaren Bezug zur Tätigkeit. Arbeitgeber haben aufgrund der Möglichkeit zum Arbeitsplatzwechsel nur begrenzt Anreize, die Kosten zu übernehmen. Abzugsfähigkeit mit Blick auf das Leistungsfähigkeits- und Nettoprinzip angezeigt
Effizienz	Abzugsfähigkeit ist angezeigt, um Bildungsentscheidung unverzerrt zu lassen; positive externe Effekte von Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen
Steuerhinterziehung und -vermeidung	Eher gering
Befolgungs- und Verwaltungskosten	Abhängig von der Art der Fortbildung; bei einzelnen größeren Maßnahmen gering; Kosten steigen bei Vielzahl von kleineren Einzelmaßnahmen.

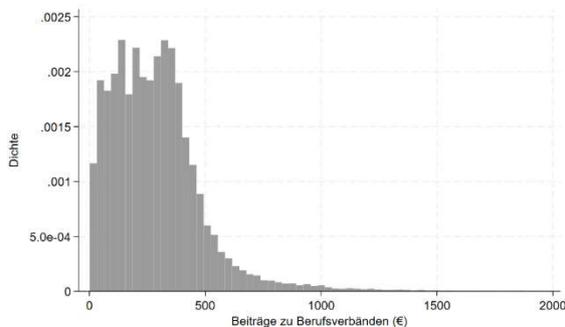
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13

**5.7. Beiträge zu Berufsverbänden**

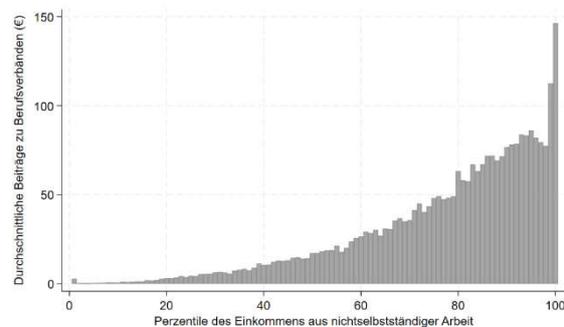
Abbildung 7 zeigt darüber hinaus die Verteilung der Beiträge zu Berufsverbänden, bspw. Gewerkschaften oder Industrievereinigungen. Entsprechende Beiträge werden von etwa 10 % der Steuerpflichtigen steuerlich geltend gemacht. Diese Ausgaben konzentrieren sich überwiegend auf das obere Ende der Einkommensverteilung. Zudem steigt die Höhe der geltend gemachten Beiträge (konditional auf die Geltendmachung) mit zunehmendem Einkommen an.

**Abbildung 7: Beiträge zu Berufsverbänden**

**a) Verteilung des Abzugsbetrags**



**b) Nutzung des Abzugs entlang der Einkommensverteilung**

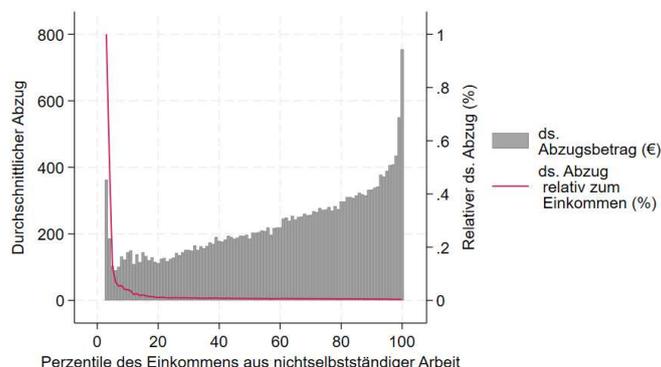


# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1  
2  
3

### c) Absolute und relativ Abzüge entlang der Einkommensverteilung konditional auf Geltendmachung



4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11

Anmerkung: Die Grafik zeigt verschiedene Statistiken zu Aufwendungen für Beiträge zu Berufsverbänden. Grafik a) illustriert die Verteilung des steuerwirksamen Abzugsbetrags. Grafik b) zeigt die Nutzung des Abzugs entlang der Perzentile der Einkommensverteilung (durchschnittliche Aufwendungen pro Einkommensperzentil, wobei Nichtnutzung mit Null eingeht). Grafik c) zeigt die durchschnittliche Aufwendung pro Einkommensperzentil, konditional auf die Nutzung (graue Balken) und die durchschnittliche Aufwendung pro Einkommensperzentil (konditional auf die Nutzung) relativ zum Bruttoeinkommen des Steuerpflichtigen aus nichtselbstständiger Arbeit.

12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19

Beiträge zu Berufsverbänden sind grundsätzlich beruflicher Natur. Ihre Abzugsfähigkeit kann über das objektive Nettoprinzip begründet werden. Die Vorteile aus der Mitgliedschaft fallen hierbei weitestgehend nur beim Arbeitnehmer an und sind nicht auf eine bestimmte Arbeitnehmer-Arbeitgeber-Beziehung beschränkt. Oft hat der Arbeitgeber – etwa bei einer Gewerkschaftsmitgliedschaft – dezidiert keinen Anreiz, entsprechende Kosten zu übernehmen (anders als bspw. bei Aufwendungen für Arbeitsmittel oder Mehraufwendungen für Verpflegung im Kontext von Dienstreisen).

20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30

Ob eine steuerliche Abzugsfähigkeit entsprechender Kosten unter Effizienzgesichtspunkten wünschenswert ist, hängt entscheidend davon ab, ob die berufliche Organisation von Arbeitnehmern mit positiven oder negativen gesamtgesellschaftlichen Wirkungen einhergeht. Das ist a priori unklar und kontextspezifisch. Der Wissens- und Erfahrungsaustausch in Berufsverbänden kann produktivitätssteigernd wirken und die Organisation von Arbeitnehmern in Berufsverbänden die gesellschaftliche Repräsentation von Arbeitnehmergruppen verbessern. Negative Effizienzwirkungen sind aber ebenso denkbar. Berufsverbände können genutzt werden, um Marktmacht auszuüben, nicht-informatives Lobbying zu betreiben und so Renten abzuschöpfen.

31  
32  
33  
34

Der mit dem Abzug verbundene Befolgungsaufwand und die administrativen Lasten für die Finanzämter sind plausiblerweise relativ gering, auch da Steuerhinterziehungsmöglichkeiten limitiert sind. Viele Berufsverbände, wie Gewerkschaften, berufsständige Kammern, Fach- oder Wirtschaftsverbände sind

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 große Institutionen – eine automatische Übermittlung von Informationen zu  
2 Mitgliedbeitragszahlungen an Finanzbehörden und eine automatische Verarbeitung  
3 im Kontext der steuerlichen Veranlagung scheint im Rahmen fortschreitender  
4 Digitalisierung denkbar.

5  
6 Siehe auch Tabelle 9 für eine Zusammenfassung.

7  
8  
9

**Tabelle 9: Beiträge zu Berufsverbänden**

Kriterium	Bewertung
Leistungsfähigkeits- und Nettoprinzip	Grundsätzlich beruflich veranlasst. Allerdings legt Abbildung 7 nahe, dass viele Steuerpflichtige, die hier höhere Beiträge geltend machen, keine Gewerkschaftsangehörige mit Tarifverträgen sind.
Effizienz	Unklar, abhängig davon, ob die berufliche Organisation von Arbeitnehmern mit positiven oder negativen gesamtgesellschaftlichen Wirkungen verbunden ist.
Befolgungs- und Verwaltungskosten	eher gering
Steuerhinterziehung und -vermeidung	eher gering

10  
11

### 12 5.8. Weitere Werbungskosten

13 Zu guter Letzt können Steuerpflichtige Werbungskosten in der Residualkategorie  
14 „weitere Werbungskosten“ geltend machen. Während hier grundsätzlich eine Vielzahl  
15 von Werbungskosten Berücksichtigung finden kann, liefert die Auswertung der Lohn-  
16 und Einkommensteuerstatistik des Jahres 2017 einige interessante Einsichten.  
17 Erstens werden „weitere“ Werbungskosten von vielen Steuerpflichtigen – fast 13  
18 Millionen Arbeitnehmer im Jahr 2017 – geltend gemacht. Zweitens sind die  
19 Aufwendungsbeträge, konditional auf die Geltendmachung, gering und liegen bei im  
20 Durchschnitt rund 300 Euro. Im Median liegen die Aufwendungen nochmals deutlich  
21 niedriger bei 116 Euro.

22

23 Abbildung 8a zeigt die Verteilung des Abzugsbetrags an. Besonders häufig werden  
24 Beträge von 16 Euro und 116 Euro geltend gemacht, was nahelegt, dass viele  
25 Steuerpflichtige die Kontoführungspauschale i.H.v. 16 Euro unter „weitere  
26 Werbungskosten“ geltend machen und ggf. zusätzlich Kosten für Steuerberater  
27 ansetzen (Finanzämter akzeptieren hier Ausgaben, die sowohl dem beruflichen als  
28 auch dem privaten Bereich zugeordnet werden können, bis zu einer Höhe von 100  
29 Euro als Mischkosten).

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

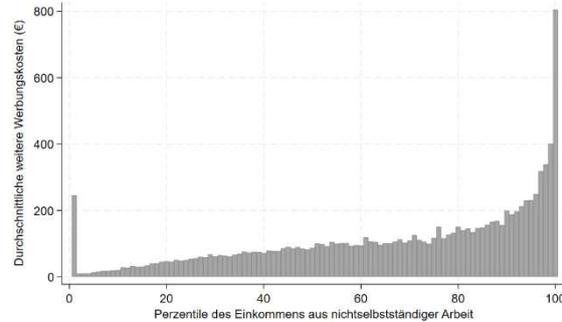
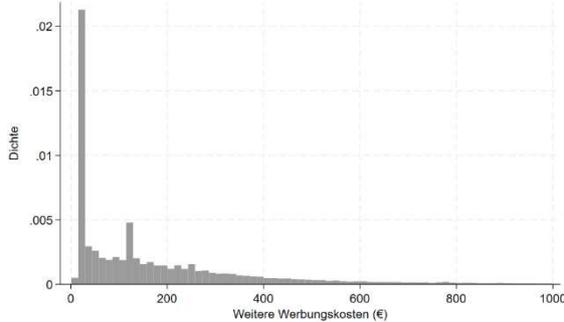
## Vorabfassung

1  
2

**Abbildung 8: Weitere Werbungskosten**

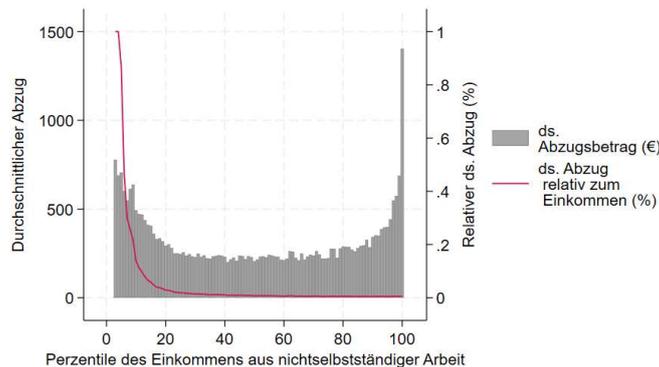
**a) Verteilung des Abzugsbetrags**

**b) Nutzung des Abzugs entlang der Einkommensverteilung**



3  
4  
5

**c) Absolute und relativ Abzüge entlang der Einkommensverteilung konditional auf Geltendmachung**



6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13

Anmerkung: Die Grafik zeigt verschiedene Statistiken zu Aufwendungen für „weitere“ Werbungskosten. Grafik a) illustriert die Verteilung des steuerwirksamen Abzugsbetrags. Grafik b) zeigt die Nutzung des Abzugs entlang der Perzentile der Einkommensverteilung (durchschnittliche Aufwendungen pro Einkommensperzentil, wobei Nichtnutzung mit Null eingeht). Grafik c) zeigt die durchschnittliche Aufwendung pro Einkommensperzentil, konditional auf die Nutzung (graue Balken) und die durchschnittliche Aufwendung pro Einkommensperzentil (konditional auf die Nutzung) relativ zum Bruttoeinkommen des Steuerpflichtigen aus nichtselbstständiger Arbeit.

14  
15  
16

Die Abzugsfähigkeit der entsprechenden Aufwendungen folgt keinem ersichtlichen Effizienzgedanken, sondern ist über das Nettoprinzip begründet.

### 5.9 Gesamtwerbungskosten

18 Während die obige Darstellung Einzelabzüge der Werbungskosten illustriert, sieht das  
19 Einkommensteuergesetz zudem einen Werbungskostenpauschbetrag vor (aktuell  
20 1.230 Euro; im Jahr 2017: 1.000 Euro), der ohne Nachweis geltend gemacht werden  
21 kann und direkt im Lohnsteuerabzug berücksichtigt ist. Wenn höhere  
22 Werbungskostenabzüge vorliegen und geltend gemacht werden, müssen

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 Steuerpflichtige eine Einkommensteuererklärung einreichen und die Abzugsbeträge  
2 wie oben dargestellt einzeln angeben und im Fall einer Steuerprüfung gegenüber dem  
3 Finanzamt mit Zahlungsnachweisen und Belegen dokumentieren.

4

5 Abbildung 9 zeigt die Verteilung der Gesamtwerbungskosten von Steuerpflichtigen im  
6 Jahr 2017 (Auswertung erneut auf Basis der Lohn- und Einkommensteuerstatistik für  
7 2017). Das linke Bild zeigt, dass rund 60% der Steuerpflichtigen die  
8 Werbungskostenpauschale nutzen. Zudem findet sich eine breite Streuung der  
9 Werbungskosten, mit teilweise sehr hohen Beträgen (die rechte Abbildung erfasst nur  
10 Kosten bis 5.000 Euro für Steuerpflichtige, die nicht die Pauschale nutzen).

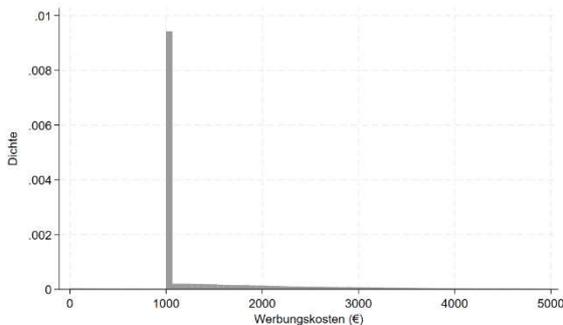
11

12

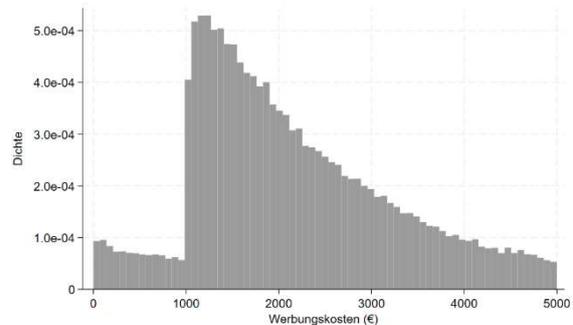
**Abbildung 9 – Verteilung der Werbungskosten**

13

**a) Durchschnittliche  
Werbungskosten**



**b) Ohne Nutzung der Pauschale**



14 Anmerkung: Die Grafik zeigt die Verteilung der gesamten Werbungskosten. Grafik a) weist hierbei die  
15 Gesamtverteilung aus, einschließlich der Steuerpflichtigen, die den Werbungskostenpauschbetrag geltend  
16 machen. Grafik b) zeigt – zur besseren Verdeutlichung – dieselbe Verteilung, aber ohne diejenigen  
17 Steuerpflichtigen, die den Werbungskostenpauschbetrag geltend machen.

18

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

### 6 Reformoptionen

#### 6.1 Begründung von Vereinfachungsmaßnahmen

Welche Implikationen ergeben sich aus dieser Diskussion für die Ausgestaltung arbeitnehmerbezogener Abzugstatbestände in der deutschen Einkommensteuer? Grundsätzlich stehen dem Gesetzgeber zwei zentrale Reformoptionen zur Verfügung: die Streichung von steuerlichen Abzugsmöglichkeiten sowie eine Vereinfachung des Einkommensteuersystems durch Pauschalierung und Typisierung. Eine Streichung von Abzugsmöglichkeiten folgt der Vorstellung, dass die Anzahl der Steuerabzüge selbst zur Komplexität des Einkommensteuersystems beiträgt – unter anderem Befolgungs- und Verwaltungskosten und Informationsfraktionen erzeugt. Eine Streichung von Abzügen stellt dabei für den Steuerpflichtigen zunächst einmal keinen Vorteil dar: Selbst wenn durch die Geltendmachung eines Abzugs Dokumentations- und Befolgungskosten entstehen, impliziert die Nutzung des Abzugs, dass ein Nettovorteil aus der Geltendmachung erzielt wurde. Effektive Steuererhöhungen durch die Streichung von Steuerabzügen können aber durch anderweitige Anpassungen des Steuertarifs, bspw. eine Senkung der Grenzsteuersätze, an die Steuerpflichtigen zurückgegeben werden. In dem Maße, in dem Nachteile aus der Streichung des Abzugs nicht mit Vorteilen aus einer möglichen Tarifanpassung korrespondieren, resultieren aber Verteilungseffekte.

Wie in den vorherigen Kapiteln dargestellt gehen die Werbungskostenabzüge der Einkommensteuer mit komplexen und teils uneindeutigen Effizienz- und Verteilungswirkungen einher. Wenngleich eine Streichung von Abzügen den steuerlichen Befolgungs- und Verwaltungsaufwand reduziert, müssen diese Vorteile gegen mögliche Nachteile abgewogen werden, unter anderem, dass grundsätzlich wünschenswerte Ziele nach Streichung des Abzugs nicht mehr erreicht werden. Diese Abwägung muss der Gesetzgeber treffen. Wissenschaftlich können – wie im Vorkapitel geschehen – Vor- und Nachteile aufgezeigt und, sofern aus der empirischen Literatur bekannt, Anhaltspunkte für ihre quantitative Bedeutung gegeben werden. Teils stehen einer Abschaffung steuerlicher Abzüge auch verfassungsrechtliche Gründe entgegen. Während der Gesetzgeber bspw. aus ökonomischer Sicht eine Streichung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung erwägen könnte, muss der Abzug aus juristischer Sicht mit Blick auf den Schutz von Ehe und Familie zumindest für berufstätige verheiratete Paare erhalten bleiben. Denn Beschränkungen des Abzugs von Erwerbsaufwendungen dürfen nicht zu einer Benachteiligung von Ehe und Familie führen. Selbst privat motivierte Entscheidung zur Wohnortwahl und doppelten Haushaltsführung sind hierbei durch Art. 6 Abs. 1 GG geschützt.

Der Beirat adressiert Steuervereinfachungsanliegen daher im Folgenden mit engerem Blick auf die Vollzugstauglichkeit und die Gleichmäßigkeit des

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 Einkommensteuerrechts im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung. Konkret bedeutet  
2 dies

3 (1) die Streichung von Tatbestandsmerkmalen, die im Massenfallrecht der  
4 Arbeitnehmerbesteuerung nicht ausreichend nachprüfbar sind;

5 (2) die Überführung von Pauschalierungen und Typisierungen (Vermutungen), die  
6 aktuell im Verwaltungsvollzug eingesetzt werden, in gesetzliche  
7 Abzugstatbestände.

8 Diese beiden Maßnahmen sorgen für eine Verbesserung der Gleichmäßigkeit und  
9 Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und vermeiden nicht intendierte  
10 Verteilungswirkungen.

11

### 12 *6.2. Konkrete Vereinfachungsmaßnahmen*

#### 13 *6.2.1 Streichung von Abzugsmöglichkeiten für Arbeitsmittel und* 14 *Verpflegungsmehraufwand*

15 Ohne (wesentliche) Einschränkungen des Nettoprinzips ist eine Vereinfachung des  
16 Werbungskostenabzugs insbesondere dann möglich, wenn steuerliche  
17 Aufwendungen das arbeitsrechtliche Näheverhältnis zwischen Arbeitnehmer und  
18 Arbeitgeber betreffen. Hier kann – wie oben dargestellt – über eine Beschränkung des  
19 Abzugs auf die Arbeitgeberseite Befolungs- und Verwaltungsaufwand reduziert  
20 werden. Arbeitgeber können über Skaleneffekte steuerliche Abzüge leichter  
21 administrieren als individuelle Steuerpflichtige. Steuerbehörden profitieren von der  
22 Interaktion mit weniger (und professionelleren) Steuerpflichtigen. Und die  
23 Beschränkung reduziert Steuerhinterziehungspotenzial – und damit Prüfaufwand der  
24 Steuerverwaltung. Während bei Abzügen auf Arbeitnehmerseite Anreize für  
25 Fehlverhalten bestehen, ist dies bei firmenseitigen Abzügen nur eingeschränkt der  
26 Fall (siehe Kleven et al. (2016) und die Argumentation in den Abschnitten 5.3 und 5.4).

27

28 Dies gilt unter den oben genannten Werbungskosten vor allem für Aufwendungen für  
29 Arbeitsmittel und Mehraufwand für Verpflegungen bei Dienstreisen. Bei beiden  
30 Aufwendungsposten handelt es sich um Kosten, die Tätigkeiten im Kontext einer  
31 spezifischen Arbeitnehmer-Arbeitgeber-Beziehung betreffen. Beide Aufwendungen  
32 werden in der Praxis häufig arbeitnehmerseitig geltend gemacht, sind aber durch die  
33 Finanzbehörden schwer auf ihre Richtigkeit prüfbar. Finanzämter greifen zudem in der  
34 Praxis teils auf Quasi-Pauschalen zurück, um die Administration zu erleichtern.

35

36 Eine Beschränkung des Werbungskostenabzugs auf die Firmenseite eliminiert diese  
37 Probleme. Es ist hierbei grundsätzlich zu erwarten, dass entsprechende Kosten durch  
38 den Arbeitgeber als Betriebsausgaben übernommen und steuerlich geltend gemacht  
39 werden. Arbeitgeber sind zudem bereits heute arbeitsrechtlich verpflichtet, ihren  
40 Arbeitnehmern geeignete und essentielle Arbeitsmittel zur Verfügung zu stellen (§  
41 611a Abs. 1 BGB). Eine entsprechende Vorschrift könnte auf andere  
42 Ausgabenkategorien übertragen werden.

43

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

### 6.3 Typisierung und Pauschalierung

Zudem besteht, wie oben dargestellt, die Möglichkeit über Typisierung und Pauschalierung zu vereinfachen. Erneut ergeben sich Vorteile insbesondere dann, wenn andernfalls (auch in einer digitalen Welt) die Erfassung und Prüfung von Sachverhaltsmerkmalen mit hohem Aufwand einhergehen.

Im Werbungskostenkontext gilt dies unter anderem für die Schnittstelle zwischen Entfernungspauschale, Home Office Pauschale und Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer. Home Office Pauschale und Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer betreffen denselben Abzugstatbestand: Beide erlauben Steuerpflichtigen Kosten im Home Office steuerlich geltend zu machen. An der Schnittstelle ergibt sich für Steuerbehörden, wie oben dargestellt, Prüfaufwand – v.a. die Prüfung der Zugangsvoraussetzungen für den Abzug von Arbeitszimmeraufwendungen hat sich in der Praxis als verwaltungsaufwändig und streitanfällig erwiesen. Eine Streichung des Abzugs würde hier entsprechend Entlastung schaffen.

Home Office und Entfernungspauschale greifen zudem bereits heute vereinfachend auf pauschalierte Lösungen zurück: die Entfernungspauschale gilt gefahrene Pendelkilometer pauschal mit einem fixen Euro-Betrag (0,30 Euro bzw. ab dem 21. Kilometer 0,38 Euro) ab, die Home Office Pauschale erlaubt Arbeitnehmern pro Tag im Home Office 6 Euro steuerlich geltend zu machen. Während die Erfassung und Prüfung der Länge des Arbeitswegs administrativ unproblematisch ist, ergeben sich Friktionen daraus, dass Arbeitnehmer Tage im Home-Office und Büro dokumentieren müssen und die entsprechenden Angaben in der steuerlichen Veranlagung von Finanzbehörden nur schwer auf ihre Richtigkeit hin prüfbar sind. Digitalisierung und KI können diese Befolgungskosten nicht nivellieren und lösen auch in der Steuerverwaltung nicht das Grundproblem der schwierigen ex-post-Prüfung.

Der Beirat spricht sich daher für eine Zusammenlegung der genannten Abzüge zu einer „Arbeitstagepauschale“ aus. Steuerpflichtige dürfen hiernach pro Arbeitstag einen festen Euro-Betrag steuerlich geltend machen. Die jetzige Entfernungs- und Home Office Pauschale sowie der Abzug von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer entfallen. Die „Arbeitstagepauschale“ knüpft damit – entgegen der aktuellen gesetzlichen Regelung – an einem leicht beobachtbaren und digital erfassbaren Merkmal, dem Arbeitstag, an und ist für Finanzbehörden einfach administrier- und durchsetzbar. Ein analoger Vorschlag wurde jüngst auch von der durch das BMF eingesetzten Expertenkommission „Bürgernahe Einkommensteuer“ vorgebracht.

Um Steuerpflichtige, die über weite Distanzen zur Arbeit pendeln, über die Arbeitstagepauschale nicht steuerlich deutlich schlechter zu stellen und eine (zu starke) Durchbrechung des Nettoprinzips zu vermeiden, könnte der Gesetzgeber über

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 eine Öffnungsklausel mögliche negative Steuerbelastungswirkungen abschwächen:  
2 Pendelkosten könnten mit einem fixen Betrag je gefahrenen Kilometer jenseits einer  
3 Wesentlichkeitsgrenze (bspw. einer Pendeldistanz von 30km) weiter zum Abzug  
4 zugelassen werden.

5

6 Für Vollzeit Arbeitnehmer, die das ganze Steuerjahr ohne Unterbrechung tätig waren,  
7 könnte die Arbeitstagepauschale für die üblichen 220 Arbeitstage pro Jahr gewährt  
8 werden. Bei kürzeren Beschäftigungsdauern würden entsprechend weniger  
9 Arbeitstage berücksichtigt. Bei Teilzeitkräften könnte der Gesetzgeber eine weitere  
10 Kürzung in Erwägung ziehen oder die Arbeitgeber zur einmaligen Meldung eines  
11 „Teilzeitmodells“ verpflichten, das über die üblichen wöchentlichen Arbeitstage des  
12 Arbeitnehmers informiert.

13

14 Ein zweiter Komplex, in dem durch Pauschalierung und Typisierung Vereinfachung  
15 geschaffen werden kann, sind Aufwendungen, die entweder ausnahmslos alle  
16 Arbeitnehmer betreffen oder Aufwendungen, die in ihrer quantitativen Bedeutung  
17 gering sind. Ein Beispiel ist der steuerliche Abzug von Kontoführungsgebühren:  
18 Praktisch jeder Arbeitnehmer, der formal in Deutschland beschäftigt ist, erhält sein  
19 Gehalt per Banküberweisung auf ein Bankkonto gezahlt. Steuerlich können  
20 Kontoführungsgebühren aktuell in Höhe von 16 Euro als Werbungskosten geltend  
21 machen. Die Kontoführungsgebühren müssen hierfür allerdings explizit als weitere  
22 Werbungskosten in der Steuererklärung angegeben werden. Diese und vergleichbare  
23 Aufwendungen sollten über die Arbeitstagepauschale abgegolten werden. Hierdurch  
24 entfallen Steuerbefolgungskosten und die Bindung administrativer Ressourcen in der  
25 Steuerverwaltung für Kleinstbeträge. Zudem wird ein Beitrag zur Gleichmäßigkeit der  
26 Besteuerung geleistet: Wird die Arbeitstagepauschale automatisch für alle  
27 Arbeitnehmer im Lohnsteuerabzug berücksichtigt, wird eine Divergenz von  
28 tatsächlicher und gesetzlich intendierter Steuerbelastung durch Informationsfraktionen  
29 und Nicht-Geltendmachung steuerlicher Abzüge vermieden.

30

### 31 *6.4 Beibehaltung bestehender Abzugsfähigkeiten*

32 Neben der Arbeitstagepauschale sollten nach Ansicht des Beirats aufgrund der in  
33 Kapitel 5 genannten Gründe Fortbildungskosten weiterhin in voller Aufwendungshöhe  
34 abzugsfähig bleiben. Wie oben dargelegt empfiehlt der Beirat hierbei allerdings, neben  
35 Aufwendungen für Weiter- und Fortbildungen auch Aufwendungen für die  
36 Erstausbildung als vortragsfähige Werbungskosten anzuerkennen.

37

38 Darüber hinaus muss der Gesetzgeber entscheiden, ob er vor dem Hintergrund der  
39 Diskussion in Kapitel 5 Aufwendungen für Berufsverbände und die doppelte  
40 Haushaltsführung zukünftig weiterhin zum Abzug zulassen möchte. Bei der doppelten  
41 Haushaltsführung muss die Abzugsfähigkeit für verheiratete Partner aufgrund  
42 verfassungsrechtlicher Vorgaben erhalten bleiben.

43

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 Im Kontext der doppelten Haushaltsführung besteht grundsätzlich einiges Potenzial  
2 für Verwaltungsvereinfachungen. Hoher Verwaltungsaufwand ergibt sich im aktuellen  
3 System gar nicht so sehr aus der Prüfung der quantitativ bedeutenden  
4 Abzugspositionen, wie der Miet- und Fahrtkosten, sondern vielmehr durch die Prüfung  
5 kleinteiliger Aufwendungsposten bspw. für Strom, Wasser, Stellplatz, Telefon oder  
6 dem Verpflegungsmehraufwand in den ersten drei Monaten.<sup>20</sup> Die Abzugsfähigkeit der  
7 letztgenannten Kleinaufwendungen ist teils auch konzeptionell fraglich: Verbringen  
8 Steuerpflichtige Arbeitstage am Zweitwohnsitz, fallen am Erstwohnsitz weniger  
9 Nebenkosten, bspw. für Wasser und Strom, an. Es ist auch unklar, ob dem typischen  
10 Steuerpflichtigen mit Zweitwohnsitz eine Selbstverpflegung in den ersten drei Monaten  
11 nicht zuzumuten ist. Folgt man den o.g. Reformvorschlägen, steht Steuerpflichtigen  
12 mit doppelter Haushaltsführung zudem die Arbeitstagepauschale zu. Von daher ließe  
13 sich begründen, die Abzugsfähigkeit einzelner, mit hohem Prüfaufwand verbundener  
14 Posten abzuschaffen und nur die Fahrtkosten zwischen Wohnort und Zweitwohnsitz  
15 sowie die im Mietvertrag vereinbarte Kaltmiete – unter Beibehaltung der Höchstgrenze  
16 – abzugsfähig zu machen. Aufgrund der starken regionalen Unterschiede in den  
17 Wohnkosten könnte der Gesetzgeber zudem erwägen, die Höchstgrenze für die  
18 Erstattung von Mietaufwendungen entlang lokaler Mietspiegel auszudifferenzieren.

19

### 20 *6.5 Reformalternative: Erhöhung des Werbungskostenpauschbetrag*

21 Folgt der Gesetzgeber den oben ausgeführten Reformüberlegungen, wird der  
22 Werbungskostenpauschbetrag des aktuellen Einkommensteuersystems obsolet und  
23 könnte ersatzlos gestrichen werden.

24

25 Eine grundsätzliche Alternative zu dem ausgeführten Reformvorschlag ist die  
26 Beibehaltung der aktuellen Regeln, verbunden mit einer Anhebung des  
27 Werbungskostenpauschbetrags. Je höher der Pauschbetrag, desto geringer sind die  
28 Anreize von Steuerpflichtigen Werbungskosten jenseits des Pauschbetrages geltend  
29 zu machen, was ebenfalls vereinfachend wirkt und die Anzahl der  
30 werbungskostenbezogenen Veranlagungen reduzieren kann.

31

32 Der Vorteil der beschriebenen Reformvorschläge gegenüber einer Erhöhung des  
33 aktuellen Werbungskostenpauschbetrags besteht darin, dass hier die  
34 Befolgungskosten für diejenigen Steuerpflichtigen gesenkt werden, die aktuell  
35 Werbungskosten jenseits des Werbungskostenpauschbetrages geltend machen.  
36 Zudem entfällt der mit den Abzügen verbundene Kontrollaufwand der  
37 Finanzverwaltung.

38

39 Die Arbeitstagepauschale bildet darüber hinaus die tatsächlichen Werbungskosten  
40 von Steuerpflichtigen genauer ab als der Werbungskostenpauschbetrag (der  
41 unabhängig von der Anzahl der Arbeitstage gewährt wird). Ist ein Arbeitnehmer bspw.

---

<sup>20</sup> Das gilt insbesondere dann, wenn der Aufwand in Relation zum Abzugsbetrag betrachtet wird.

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 nur in einer Hälfte des Jahres erwerbstätig, wird berücksichtigt, dass er niedrigere  
2 arbeitsbezogene Kosten hat als ein Arbeitnehmer, der das ganze Jahr arbeitet. Die  
3 beschriebenen Reformvorschläge erzielen so eine vereinfachende Wirkung unter  
4 Berücksichtigung der tatsächlichen Aufwendungen und zu fiskalisch geringeren  
5 Kosten als eine Ausweitung des Werbungskostenpauschbetrags.

6  
7 Zudem werden „überflüssige“ Befolgungskosten im aktuellen System eliminiert – d.h.  
8 Befolgungskosten, die dadurch entstehen, dass Steuerpflichtige Werbungsaufwand  
9 erfassen und dokumentieren, obwohl die entsprechenden Abzüge den  
10 Werbungskostenpauschbetrag nicht übersteigen und damit nicht steuerwirksam  
11 werden. Wallossek (2024) zeigt, dass Millionen von Steuerpflichtigen in Deutschland  
12 – vermutlich aufgrund von Informationsfraktionen – Informationsfelder des  
13 Einzelnachweises befüllen, obwohl die angegebenen Informationen keine  
14 Steuerwirksamkeit entfalten. Die vom Beirat vorgeschlagene Reform eliminiert die  
15 Wahl zwischen Einzelnachweis und Pauschale und die damit verbundenen Fraktionen  
16 und Kosten.

### 17 18 *6.6 Werbungskostenabzug bei nicht selbständiger und selbständiger* 19 *Beschäftigung*

20 Die beschriebenen Vereinfachungsmöglichkeiten im Kontext der Werbungskosten  
21 beziehen sich nur auf die Arbeitnehmerbesteuerung, d.h. auf Werbungskosten zur  
22 Generierung von Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit. Es stellt sich damit die  
23 Frage, in welchem Bezug die beschriebenen Regelungen zu  
24 Werbungskostenabzügen in anderen Einkunftsarten stehen. Vornehmlich relevant  
25 sind hierbei die Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Im Jahr 2017 gaben rund eine  
26 Million Steuerpflichtige in Deutschland an, sowohl Einkommen aus selbständiger als  
27 auch Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit zu beziehen. Für diesen  
28 Personenkreis könnten sich durch Asymmetrien in der Ausgestaltung von  
29 Abzugsmöglichkeiten für selbständige und nichtselbständige Tätigkeiten  
30 unerwünschte Steuergestaltungsmöglichkeiten ergeben.

31  
32 Steuerliche Regelungen sollten daher, wenn möglich, über die Einkunftsarten hinweg  
33 symmetrisch ausgestaltet sein. Sollte sich der Gesetzgeber zu Streichungen oder  
34 Pauschalierungen von Werbungskostenabzügen in der Arbeitnehmerbesteuerung  
35 entschließen (bspw. im Bereich der doppelten Haushaltsführung), ist grundsätzlich  
36 eine analoge Anpassung der Abzüge im Kontext der Besteuerung von Selbständigen  
37 angezeigt.

38  
39 Das gilt dezidiert nicht für die im Gutachten vorgeschlagene Streichung der Abzüge  
40 für Arbeitsmittel und Verpflegungsmehraufwand bei Dienstreisen auf  
41 Arbeitnehmerseite. Steuersystematisch müssen diese Abzüge bei Einkommen aus  
42 selbständiger Arbeit vollständig abzugsfähig bleiben. Hierdurch ergibt sich aber keine  
43 Ungleichbehandlung oder Arbitragemöglichkeit zwischen Arbeitnehmer- und

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 Selbständigenbesteuerung – denn auch im Kontext nichtselbständiger Arbeit sind  
2 diese Werbungskosten grundsätzlich weiterhin abzugsfähig, ihr Abzug ist lediglich auf  
3 die Seite des Arbeitgebers beschränkt.

4

5 Darüber hinaus ist eine Übertragung der Arbeitstagepauschale in die  
6 Selbständigenbesteuerung grundsätzlich denkbar. Analog zur  
7 Arbeitnehmerbesteuerung würde sie hierbei (vornehmlich) Aufwendungen für Wege  
8 zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Kosten für das Homeoffice  
9 abdecken.<sup>21</sup> Das limitiert Möglichkeiten zur Steueroptimierung.

10

11 Grundsätzlich existieren im aktuellen Steuerrecht aber auch bereits unterschiedliche  
12 Pauschalen über Einkunftsarten hinweg, die u.a. mit Zielen der  
13 Verwaltungsvereinfachung begründet werden. Das aktuelle Regelung erlaubt bspw.  
14 bei hauptberuflicher selbständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit  
15 pauschal ein Betriebsausgabenabzug von 30% (bei einer Höchstgrenze von 3.600  
16 Euro), der nicht für nichtselbständige oder andere selbständige Berufe gilt.

17

### 18 *6.7 Verfassungsrechtlicher Rahmen (Grenzen) einer Vereinfachung des Abzugs* 19 *von Erwerbsaufwendungen*

20 Eine Vereinfachung des Abzugs von Werbungskosten im Bereich der  
21 Arbeitnehmereinkünfte muss den verfassungsrechtlichen Vorgaben für die  
22 Ausgestaltung der Einkommensteuer genügen. Insbesondere ist der Rechtsprechung  
23 des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 3 GG und Art. 6 GG Rechnung zu tragen. Im  
24 Folgenden wird kritisch beurteilt, ob die o.g. konkreten Vereinfachungsmaßnahmen  
25 diesen Vorgaben entsprechen.

26

#### 27 *6.7.1 Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab des Einkommensteuerrechts*

28 Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet dem Gesetzgeber,  
29 wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Aus  
30 dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und  
31 Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom  
32 bloßen Willkürverbot bis zu einer strengeren Bindung an  
33 Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen.<sup>22</sup> Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür,  
34 unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen  
35 sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen  
36 unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen.<sup>23</sup>

37

---

<sup>21</sup> Büroaufwendungen für externe Räumlichkeiten sind bei Selbständigen grundsätzlich in Höhe der tatsächlichen Kosten steuerlich abzugsfähig.

<sup>22</sup> StRspr. BVerfGE 105, 73 (111); 107, 27 (45 f.); 112, 268 (279).

<sup>23</sup> StRspr; vgl. BVerfGE 126, 268 (277); 133, 377 (407 Rn. 74); 138, 136 (180 Rn. 121); 145, 106 (142 Rn. 98).

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 Dem Steuergesetzgeber gesteht das Bundesverfassungsgericht sowohl bei der  
2 Auswahl des Steuergegenstands als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes  
3 einen weit reichenden Entscheidungsspielraum zu.<sup>24</sup> Der Gleichheitssatz bindet ihn  
4 aber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit, der gebietet, die Belastung mit  
5 Finanzzwecksteuern an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten.<sup>25</sup> Das  
6 gilt insbesondere im Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des  
7 jeweiligen Steuerpflichtigen hin angelegt ist.<sup>26</sup> Offen gelassen hat das Gericht bisher,  
8 ob das objektive Nettoprinzip verfassungsrechtlich garantiert ist, es handelt sich aber  
9 um eine das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierende Grundentscheidung des  
10 einfachen Gesetzgebers, von der dieser nicht ohne weiteres abweichen kann.<sup>27</sup>  
11 Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung der mit der Wahl des  
12 Steuergegenstandes getroffenen gesetzgeberischen Entscheidung bedürfen vielmehr  
13 eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und  
14 Ausmaß zu rechtfertigen vermag.<sup>28</sup>

15

### 16 6.7.2 Vereinfachung durch Pauschalierung und Typisierung

17 Ein solcher sachlicher Grund kann in einer Vereinfachung liegen. Dem  
18 Vereinfachungsanliegen des Gesetzgebers kommt im Hinblick auf einen effizienten  
19 und gleichheitssatzkonformen Gesetzesvollzug erhebliche Bedeutung zu. Daher darf  
20 der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes  
21 getroffenen Belastungsentscheidung generalisierende, typisierende und  
22 pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit  
23 unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu  
24 verstoßen.<sup>29</sup> Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist er berechtigt, die Vielzahl  
25 der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden  
26 Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt.<sup>30</sup>

27 Typisierung bedeutet, bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete  
28 Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen. Besonderheiten, die im  
29 Tatsächlichen durchaus bekannt sind, können generalisierend vernachlässigt werden.  
30 Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht  
31 gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen.

---

<sup>24</sup> BVerfGE 127, 1 (27); 139, 285 (309 Rn. 72); 145, 106 (143 f. Rn. 102); 148, 147 (184 f. Rn. 96); 152, 274 (313 Rn. 100).

<sup>25</sup> BVerfGE 137, 350 (367 Rn. 43); 148, 217 (244 Rn. 106); 152, 274 (313 Rn. 99); BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, BVerfGE 160, 41 (Rn. 55).

<sup>26</sup> StRSpr. BVerfGE 43, 108 (120); 61, 319 (343 f.); 66, 214 (223); 82, 60 (86); 89, 346 (352); 127, 224 (248); 145, 106 (142 f. Rn. 99); 152, 274 (313 Rn. 99).

<sup>27</sup> StRSpr. vgl. BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 Rn. 40.

<sup>28</sup> StRSpr. vgl. BVerfGE 105, 73 (125); 137, 350 (366 Rn. 41); 138, 136 (181 Rn. 123); 141, 1 (40 Rn. 96); 145, 106 (144 Rn. 104); 148, 147 (184 Rn. 96).

<sup>29</sup> Vgl. BVerfGE 84, 348 (359); 113, 167 (236); 126, 268 (278 f.); 133, 377 (412 Rn. 86); 145, 106 (145 Rn. 106)

<sup>30</sup> Vgl. BVerfGE 11, 245 (254); 78, 214 (227); 84, 348 (359); 122, 210 (232); 126, 268 (278); 133, 377 (412 Rn. 86); 145, 106 (145 f. Rn. 106); BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274 (Rn. 101).

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 Begünstigungen oder Belastungen können in einer gewissen Bandbreite zum Zwecke  
2 der Verwaltungsvereinfachung nach oben und unten pauschalierend bestimmt  
3 werden.<sup>31</sup> Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen allerdings von einer  
4 möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände  
5 einschließenden Beobachtung ausgehen. Insbesondere darf der Gesetzgeber keinen  
6 atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall  
7 als Maßstab zugrunde legen.<sup>32</sup>

8 Die mit der Typisierung notwendig verbundene Ungleichheit der steuerlichen  
9 Belastung muss zudem in einem angemessenen Verhältnis zu den Vorteilen der  
10 Vereinfachung stehen. Typisierung setzt voraus, dass die durch sie eintretenden  
11 Härten und Ungerechtigkeiten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären, lediglich  
12 eine verhältnismäßig kleine Anzahl von Personen betreffen und das Ausmaß der  
13 Ungleichbehandlung gering ist. Zur Herstellung der Verhältnismäßigkeit kann bei  
14 größeren Abweichungen ein Einzelnachweis erforderlich sein. Der Bundesfinanzhof  
15 fordert im Fall von typisierenden Wertfeststellungen einen Einzelnachweis ab einer  
16 Abweichung von mehr als 40%.<sup>33</sup>

### 17 *6.7.3 Gesetzgeberischer Gestaltungsspielraum bei gemischt veranlassten* 18 *Aufwendungen*

19 Einen größeren Gestaltungsspielraum nimmt das Bundesverfassungsgericht bei  
20 gemischt veranlassten Aufwendungen an, die – wie etwa Aufwendungen für Wege  
21 zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte – die private Lebensführung des  
22 Steuerpflichtigen berühren.<sup>34</sup> Die Abgrenzung, ob Aufwendungen den Bereich der  
23 Einkommenserzielung (berufliche Sphäre) oder den einkommensteuerlich  
24 unbeachtlichen Bereich des Privaten und der Einkommensverwendung betreffen, sei  
25 nicht immer leicht durchzuführen. Die Zuordnung obliege vorrangig dem Gesetzgeber,  
26 dem es grundsätzlich freistehe, ob er die Aufwendungen wegen ihrer Veranlassung  
27 durch die Erwerbstätigkeit als Werbungskosten und Betriebsausgaben behandelt oder  
28 ob er sie wegen der privaten Mitveranlassung vom Abzug ausschließt. Das  
29 Bundesverfassungsgericht greift nur dann ein, wenn die vom Gesetzgeber getroffene  
30 Lösung evident nicht mehr vom Gerechtigkeitsdenken getragen, sondern willkürlich  
31 ist.<sup>35</sup>

32  
33 Vor diesem Hintergrund bewegt sich die vorgeschlagene pauschalierende  
34 Berücksichtigung von Werbungskosten durch eine Arbeitstagepauschale – die  
35 Aufwendungen für Wege zwischen Wohnort und erster Tätigkeitsstätte, der Home

---

<sup>31</sup> BVerfGE 111, 115 (137).

<sup>32</sup> BVerfGE 116, 164 (182 f.); 122, 210 (232 f.); 126, 268 (279); 132, 39 (49 Rn. 29); 133, 377 (412 Rn. 87); 137, 350 (375 Rn. 66); 145, 106 (146 Rn. 107).

<sup>33</sup> BFH v. 16.11.2022 - II R 39/20, BStBl. II 2024, 246 (Rz 27); BFH v. 27.5.2024 – II B 78/23, DStR 2024, 1355 (Rn. 31).

<sup>34</sup> BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274 (Rn. 112).

<sup>35</sup> Vgl. BVerfGE 47, 1 (23).

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1 Office Pauschale und weiteren kleineren Aufwendungsposten subsumiert – im  
2 verfassungsrechtlichen Rahmen.

3

### 4 *6.7.4 Auf Arbeitnehmerinkünfte beschränkte Vereinfachungsmaßnahmen*

5 Der entwickelte Reformvorschlag sieht zudem vor, mit Blick auf steueradministrative  
6 Vereinfachungen Abzugsmöglichkeiten, wenn sie spezifisch für eine Arbeitnehmer-  
7 Arbeitgeber-Beziehung sind, auf die Seite des Arbeitgebers zu beschränken.

8

9 Grundsätzlich sind Aufwendungen in unterschiedlichen Einkunftsarten steuerlich  
10 gleich zu behandeln.<sup>36</sup> § 9 Abs. 5 EStG ordnet daher eine sinngemäße Anwendung  
11 der Betriebsausgabenabzugsverbote des § 4 Abs. 5 EStG auch auf die  
12 Quelleneinkünfte an. § 4 Abs. 4 (z.B. Nr.6, 6a, 6c), Abs. 9, 10 EStG verweist auf  
13 Vorschriften zum Werbungskostenabzug im Rahmen der Überschusseinkunftsarten.

14

15 Eine Ungleichbehandlung (wie im Gutachten vorgeschlagen) kann aber gerechtfertigt  
16 sein, soweit die zugrundeliegenden Sachverhalte voneinander abweichen. Auf  
17 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) beschränkte Regeln können sich  
18 etwa rechtfertigen lassen mit dem nur hier eingreifenden Lohnsteuerverfahren oder  
19 der besonderen Nähebeziehung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber, aufgrund  
20 derer davon ausgegangen werden kann, dass Nachteile infolge der Versagung des  
21 Abzugs bestimmter Werbungskosten (z.B. Verpflegungsmehraufwand oder  
22 Arbeitsmittel) vom Arbeitgeber kompensiert werden. Allerdings ergibt sich dann das  
23 Folgeproblem, ob der Abzugstatbestand generell gestrichen wird, weil die Fälle  
24 außerhalb von § 19 EStG zahlenmäßig zu vernachlässigen sind, und wenn die  
25 Streichung nur für Arbeitnehmer erfolgt, ob – zur Rechtfertigung der Benachteiligung  
26 gegenüber Beziehern anderer Einkünfte – im typischen Regelfall davon ausgegangen  
27 werden kann, dass es zu einer Kompensation durch den Arbeitgeber kommt.

28

29 Systematisch folgerichtig muss, wenn der Werbungskostenabzug beim Arbeitnehmer  
30 im Hinblick auf eine mögliche Kostenübernahme durch den Arbeitgeber  
31 ausgeschlossen wird, die Übernahme der Aufwendungen durch den Arbeitgeber von  
32 einer Besteuerung beim Arbeitnehmer freigestellt werden (z.B. Werkzeuggeld, § 3 Nr.  
33 30 EStG).

34

### 35 *6.7.5 Reformkosten*

36 Die oben beschriebenen Änderungen rufen potentiell Übergangskosten hervor. Diese  
37 Transaktionskosten bestehen zum Beispiel darin, dass sich Steuerpflichtige mit den  
38 neuen Regeln vertraut machen müssen und ggf. neu optimieren und ökonomische  
39 Entscheidungen überdenken müssen. In welchem Umfang diese Transaktionskosten  
40 entstehen, lässt sich schwer beziffern. Die o.g. Regelungen sind aber in der  
41 Ausgestaltung vereinfachend und verfolgen grundsätzlich gerade das Ziel,

---

<sup>36</sup> *Bergkemper*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 9 EStG Anm. 591 (2020).

## Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

### Vorabfassung

1 Befolgungskosten für Steuerpflichtige möglichst gering zu halten. So werden  
2 Einzelabzüge und ihr Nebeneinander mit einem Pauschbetrag eliminiert.  
3  
4 Eine Reform kann zudem viele neue steuergerichtlich zu klärende Zweifelsfragen  
5 entstehen lassen und neue Anreize für Interessengruppen generieren, auf dieses  
6 neue System gestaltend Einfluss zu nehmen. Das aktuell gewachsene System mag  
7 als Gleichgewicht verstanden werden, in dem sich die unterschiedlichen  
8 Gestaltungskräfte gegenseitig bereits abgearbeitet und zumindest teilweise erschöpft  
9 haben. Demgegenüber steht die in Kapitel 2 vorgebrachte Evidenz, dass das deutsche  
10 Einkommensteuerrecht in der aktuellen Form streitanfällig und in der Verwaltung  
11 kostspielig ist. Der skizzierte Reformvorschlag versucht dezidiert, streitanfällige und  
12 verwaltungsintensive Abzugsregelungen zu eliminieren. Zudem impliziert die  
13 Reduktion von Abzugsregeln und die stärkere Nutzung pauschalierter Lösungen, dass  
14 Angriffspunkte für Lobbyismus und politische Einflussnahme reduziert sind, da  
15 Einzelinteressen nicht mehr isoliert über die Anpassung enger steuerlicher  
16 Regelungen „bedient“ werden können.  
17

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

### 7 Schlussfolgerungen

Der Beirat spricht sich für eine Vereinfachung der deutschen Einkommensbesteuerung aus. Das Gutachten dokumentiert, dass das deutsche Einkommenssteuersystem im internationalen Vergleich durch ein hohes Maß an Komplexität und hohen Verwaltungsaufwand gekennzeichnet ist.

Vereinfachungsmöglichkeiten werden im Kontext der Besteuerung von Arbeitnehmern – und hier konkret am Beispiel des Werbungskostenabzugs – besprochen. Ziel ist es, die Anzahl der Einkommensteuerveranlagungen zu reduzieren und stattdessen in möglichst vielen Fällen Abzugstatbestände abschließend bereits im Lohnsteuerverfahren zu berücksichtigen. Dies führt zu einer Entlastung sowohl auf Ebene der Finanzverwaltung als auch der Arbeitnehmer.

Grundsätzlich können steuergesetzliche Vereinfachungen durch Pauschalierung und Typisierung oder durch eine Streichung steuerlicher Abzüge erreicht werden – letzteres folgt der Vorstellung, dass die Anzahl der Abzüge selbst zur Komplexität des Einkommenssteuersystems beiträgt. Das Gutachten beleuchtet Chancen entsprechender steuergesetzlicher Vereinfachungsmaßnahmen und diskutiert Zielkonflikte – auch vor dem Hintergrund von Vereinfachungsmöglichkeiten durch Digitalisierung.

Das Gutachten begründet zunächst den steuerlichen Abzug von Werbungskosten aus Effizienzsicht und mit Blick auf das objektive Nettoprinzip. Die Wohlfahrtseffekte der meisten steuerlichen Abzüge erweisen sich hierbei als uneindeutig – der Gesetzgeber muss bei der Entscheidung zur Abzugsfähigkeit unterschiedliche Ziele gegeneinander abwägen. Entscheidet er sich einen steuerlichen Abzug zuzulassen, ist grundsätzlich konzeptionell zunächst einmal der Abzug der tatsächlichen Aufwendung wünschenswert, da hierdurch gesetzgeberische Intentionen zielgenauer erreicht werden als bei pauschalierenden und typisierenden Lösungen.

Dieses Prinzip stößt allerdings an seine Grenzen

- wenn steuerliche Regeln in der Praxis nicht oder nur schwer administrierbar sind – d.h. wenn Erfassungs- und Prüfkosten hoch sind und Digitalisierung nicht verspricht, diesen Aufwand signifikant zu reduzieren
- wenn in der Verwaltungspraxis gesetzlich nicht legitimierte und wenig transparente Quasi-Pauschalen genutzt werden
- oder wenn die Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch unvollständige Nutzung steuerlicher Abzüge oder/und hohes Missbrauchspotenzial eingeschränkt ist.

Hier kann eine Vereinfachung *steuergesetzlicher* Regelungen einen Beitrag zur Reduktion steuerlicher Befolgungs- und Verwaltungskosten leisten und die Gleichmäßigkeit der Einkommensbesteuerung und die Digitaltauglichkeit des Steuerrechts stärken.

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34  
35  
36  
37  
38  
39  
40  
41

Entlang dieser Überlegungen spricht sich der Beirat für folgende Vereinfachungen der Werbungskostenabzüge in der Einkommensbesteuerung aus:

- Aufwendungen, die spezifisch für das Näheverhältnis zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber sind, können nur auf der Seite des Arbeitgebers steuerlich geltend gemacht werden. Das betrifft vornehmlich Aufwendungen für Arbeitsmittel und für Verpflegungsmehraufwand bei Dienstreisen. Die Beschränkung reduziert Befolgungs- und Prüfaufwand, ebenso wie Möglichkeiten für strategische Falschangaben. Zudem werden Quasi-Pauschalen der aktuellen Administration des Arbeitsmittelabzugs obsolet.
- Entfernungspauschale, Home Office Pauschale und Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer werden zu einer Arbeitstagepauschale zusammengefasst. Das eliminiert Verwaltungsfriktionen an der Schnittstelle der Regeln, insbesondere aufwendige Prüfungen zum häuslichen Arbeitszimmer und die Erfassung der Arbeitstage im Büro und im Home Office, die von Steuerbehörden schwer überprüfbar und damit missbrauchsanfällig ist.
- Hohe Mehrbelastungen von Fernpendlern durch die Reform können durch eine Öffnungsklausel adressiert werden, die Aufwendungen für Entfernungskilometer jenseits einer festzusetzenden Schwelle weiter zum Abzug zulässt.
- Weitere Abzüge mit üblicherweise geringen Abzugsbeträgen, deren Prüfung und Administration im Vergleich zum betroffenen Abzugsbetrag aufwendig ist, werden mit der Arbeitstagepauschale abgegolten.
- Der Beirat spricht sich dafür aus, Fort- und Weiterbildungskosten vollumfänglich als Werbungskosten abzugsfähig zu halten. Daneben sollten auch Aufwendungen für die Erstausbildung als vortragsfähige Werbungskosten anerkannt werden. Der Beibehalt weiterer Abzüge sollte vom Gesetzgeber entlang der im Gutachten skizzierten Überlegungen geprüft werden.
- Wird die Arbeitstagepauschale in den automatischen Lohnsteuerabzug integriert, bestehen zukünftig lediglich für Steuerpflichtige mit größeren Aufwendungen aus Werbungkostensicht Anreiz und Notwendigkeit für eine steuerlich Veranlagung. Über eine Ausweitung von Informationsmeldungen an Steuerbehörden (die bspw. die Übermittlung von Informationen zu Aus- und Weiterbildungen durch (größere) Bildungsinstitutionen einschließt) kann dieser Personenkreis weiter reduziert werden. Die Reformen sind damit ein Schritt in Richtung einer automatischen steuerlichen Veranlagung in der Arbeitnehmerbesteuerung – wie sie bereits heute in verschiedenen Ländern praktiziert wird.

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

### 1 Literaturverzeichnis

- 2 **Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Gammie, M., Johnson,**  
3 **P., Myles, G., & Poterba, J. M. (2010).** *Dimensions of Tax Design*. Part of the  
4 Mirrlees Review. Oxford: Oxford University Press.
- 5 **Adrian, G. (2012).** Streitfall doppelte Haushaltsführung, FAZ PRO Finanzen,  
6 28.07.2012, [https://www.faz.net/aktuell/finanzen/pro-finanzen/steuertipps/steuertipp-](https://www.faz.net/aktuell/finanzen/pro-finanzen/steuertipps/steuertipp-streitfall-doppelte-haushaltsfuehrung-11835613.html)  
7 [streitfall-doppelte-haushaltsfuehrung-11835613.html](https://www.faz.net/aktuell/finanzen/pro-finanzen/steuertipps/steuertipp-streitfall-doppelte-haushaltsfuehrung-11835613.html)  
8
- 9 **Agrawal, D., E. Janeba, E. Jahn (2024),** Do Commuting Subsidies Drive Workers to  
10 Better Firms?, SSRN Working Paper.
- 11 **Arntz, M., Yahmed, S. B., & Berlingieri, F. (2022).** Working from Home, Hours  
12 Worked and Wages: Heterogeneity by Gender and Parenthood. *Labour Economics*,  
13 76, 102169.
- 14 **Bhargava, S., & Manoli, D. (2015).** Psychological Frictions and the Incomplete  
15 Take-up of Social Benefits: Evidence from an IRS Field Experiment. *American*  
16 *Economic Review*, 105(11), 3489–3529.
- 17 **Benzarti, Y., & Wallossek, L. (2024).** Rising Income Tax Complexity. *National Tax*  
18 *Journal* 77(1), 143–73.
- 19 **Blaufus, K., Hechtner, F., & Jarzembki, J. (2019).** The Income Tax Compliance  
20 Costs of Private Households: Empirical Evidence from Germany. *Public Finance*  
21 *Review*, 47(5), 1–27.
- 22 **Bloom, N., J. Liang, J. Roberts, Z. Ying (2015).** Does Working from Home Work?  
23 Evidence from a Chinese Experiment, *The Quarterly Journal of Economics*, 130 (1),  
24 165-218.
- 25 **Boas, H., N. Johannesen, C. Kreiner, L. Larsen and G. Zucman (2024).** Taxing  
26 Capital in a Globalized World: The Effects of Automatic Information Exchange, NBER  
27 Working Paper 32714.
- 28 **Borjas, G. J., Bronars, S. G., & Trejo, S. J. (1992).** Self-Selection and Internal  
29 Migration in the United States. *Journal of Urban Economics*, 32, 159–185.
- 30 **Brown, D. C., Cederburg, S., & O’Doherty, M. S. (2017).** Tax Uncertainty and  
31 Retirement Savings Diversification. *Journal of Financial Economics*, 126(3), 689–  
32 712.
- 33 **Clifford, S., & Mavrokonstantis, P. (2021).** Tax Enforcement Using a Hybrid between  
34 Self- and Third-Party Reporting. *Journal of Public Economics*, 203, 104519.
- 35 **Corlett, W.J. and Hague, D.C. (1953).** Complementarity and the Excess Burden of  
36 Taxation, *Review of Economic Studies*, 21(1), pp. 21–30.

## Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen Vorabfassung

- 1 **Chetty, R., J.N. Friedman and E. Saez (2013).** Using Differences in Knowledge  
2 across Neighborhoods to Uncover the Impacts of the EITC on Earnings, *American*  
3 *Economic Review* 103(7), 2683–2721.
- 4 **Due, J. (1977).** Personal Deductions. In A. Pechman (Ed.), *Comprehensive Income*  
5 *Taxation* (pp. 1–20). Washington, DC: The Brookings Institution.
- 6 **Esipova, Neli, Anita Pugliese, and Julie Ray (2013).** The Demographics of Global  
7 Internal Migration. *Migration Policy Practice*, 3(2), 3–5.
- 8 **Fack, G., & Landais, C. (2016).** The Effect of Tax Enforcement on Tax Elasticities:  
9 Evidence from Charitable Contributions in France. *Journal of Public Economics*, 133,  
10 23–40.
- 11 **Feld, L. P., & Schaltegger, C. A. (2012).** Die Politische Ökonomik der Besteuerung.  
12 *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, 13(1-2), 116–136.
- 13 **Gibbs, M., F. Mengel and C. Siemroth (2023).** Work from Home and Productivity:  
14 Evidence from Personnel and Analytics Data on Information Technology  
15 Professionals, *Journal of Political Economy Microeconomics* 1(1).
- 16 **Ifo (2024).** Ifo Konjunkturumfrage – Homeoffice in Deutschland fest verankert, März  
17 2024.
- 18 **Saez, E., J. Slemrod, and S. Giertz (2012).** The Elasticity of Taxable Income with  
19 Respect to Marginal Tax Rates: A Critical Review, *Journal of Economic Literature*  
20 *2012*, 50:1, 3–50
- 21 **Harju, J., Jysmä, S., Koivisto, A., & Kosonen, T. (2021).** Does Household Tax  
22 Credit Increase Demand and Employment in the Service Sector? Publications of the  
23 Government's Analysis, Assessment and Research Activities 2021:1, Helsinki,  
24 <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-383-081-3>.
- 25 **Hauck, T., & Wallossek, L. (2021).** Automatische Einkommensteuererstattungen  
26 zur Entlastung niedriger Einkommen. *Wirtschaftsdienst*, 101(12), 956–959.
- 27 **Hauck, T., & Wallossek, L. (2024).** Optional (Non-)Filing and Effective Taxation.  
28 *Journal of Public Economics*, 238, 105187.
- 29 **Hettich, W., & Winer, S. L. (1999).** *Democratic Choice and Taxation: A Theoretical*  
30 *and Empirical Analysis*. Cambridge: Cambridge University Press.
- 31 **Hunt, J. (2000).** Why Do People Still Live in East Germany? *IZA Discussion Paper*,  
32 123. Bonn.
- 33 **Jacob, M., Wentland, K., & Wentland, S. A. (2021).** Real Effects of Tax  
34 Uncertainty: Evidence from Firm Capital Investments. *Management Science*, 68(6),  
35 4065–4089.

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

- 1 **Kleven, H., Richter, W. F., & Sørensen, P. B. (2000).** Optimal Taxation with  
2 Household Production, *Oxford Economic Papers*, 52, 584–594.
- 3 **Kleven, H., Knudsen, M., Thustrup Kreiner, C., Pedersen, S., & Saez, E. (2011).**  
4 Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Tax Audit Experiment in Denmark.  
5 *Econometrica*, 79(3), 651–692.
- 6 **Kleven, H., Kreiner, C.T., & Saez, E. (2016).** Why Can Modern Governments Tax  
7 So Much? An Agency Model of Firms as Fiscal Intermediaries. *Economica*, 83, 219–  
8 246
- 9 **Kirchhof, P. (2011).** *Bundessteuergesetzbuch, Ein Reformentwurf zur Erneuerung*  
10 *des Steuerrechts*. Schriftenreihe des Instituts für Finanz- und Steuerrecht,  
11 Forschungsstelle Bundesgesetzbuch, Bd. 4, Heidelberg.
- 12 **LaLumia, S., Sallee, J. M., & Turner, N. (2015).** New Evidence on Taxes and the  
13 Timing of Birth. *American Economic Journal: Economic Policy*, 7(2), 258–293.
- 14 **Maier, K. (2024).** Vereinfachte Einkommensteuererklärungen für Arbeitnehmer –  
15 Vorschläge zur Verschlinkung der Anlage N anhand einer empirischen Auswertung  
16 pseudonymisierter Steuerbescheide, mimeo, LMU München.
- 17 **OECD (2024).** Tax Administration 2024: Comparative Information on OECD and  
18 other Advanced and Emerging Economies. Paris, [https://doi.org/10.1787/2d5fba9c-](https://doi.org/10.1787/2d5fba9c-en)  
19 [en](https://doi.org/10.1787/2d5fba9c-en).
- 20 **Olson, M. (1965).** *The Logic of Collective Action: Public Goods and the Theory of*  
21 *Groups*. Harvard: Harvard University Press.
- 22 **Paetzold, J., & Winner, H. (2016).** Taking the High Road? Compliance with  
23 Commuter Tax Allowances and the Role of Evasion Spillovers. *Journal of Public*  
24 *Economics*, 143, 1–14.
- 25 **Pham, A., Genest-Grégoire, A., Godbout, L., & Guay, J.-H. (2020).** Tax Literacy: A  
26 Canadian Perspective. *Canadian Tax Journal*, 68(4), 987–1007.
- 27 **Ramnath, S. P., & Tong, P. K. (2017).** The Persistent Reduction in Poverty from  
28 Filing a Tax Return. *American Economic Journal: Economic Policy*, 9(4), 367–394.
- 29 **Richter, W. F. (2006).** Efficiency Effects of Tax Deductions for Work-Related  
30 Expenses, *International Tax and Public Finance*, 13, 685–699.
- 31 **Richter, W. F. & Söhn H. (2008).** Streichung der Entfernungspauschale –  
32 (verfassungs-) rechtliche und ökonomische Aspekte. *Steuer und Wirtschaft*, 2, 117–  
33 133.
- 34 **Steuerberaterkammer Stuttgart (2017).** Das (häusliche) Arbeitszimmer und der  
35 Fiskus – ein streitanfälliges Duo. Stuttgart, [https://stbk-stuttgart.de/das-haeusliche-](https://stbk-stuttgart.de/das-haeusliche-arbeitszimmer-und-der-fiskus-ein-streitanfaelliges-duo/)  
36 [arbeitszimmer-und-der-fiskus-ein-streitanfaelliges-duo/](https://stbk-stuttgart.de/das-haeusliche-arbeitszimmer-und-der-fiskus-ein-streitanfaelliges-duo/).

# Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

## Vorabfassung

- 1 **Slemrod, J. and W. Kopczuk (2002)**, The optimal elasticity of taxable income,  
2 Journal of Public Economics 84(1), 91-112.
- 3 **Topolova, P. (2010)**. Factor Immobility and Regional Impacts of Trade  
4 Liberalization. *American Economic Journal: Applied Economics*, 2(4), 1–41.
- 5 **Tullock, G. (1989)**. The Economics of Special Privilege and Rent Seeking.  
6 Amsterdam: Kluwer Academic Publishers.
- 7 **Wallossek, L. (2024)**. Lost in Deduction – Taxpayers’ Mistakes When Itemizing,  
8 mimeo, University of Oslo.
- 9 **Winer, S. L. (2019)**. The Political Economy of Taxation: Power, Structure,  
10 Redistribution. In R. D. Congleton, B. Grofman & S. Voigt (Ed.), *The Oxford*  
11 *Handbook of Public Choice*, Vol. 2 (pp. 455–498). Oxford: Oxford University Press.
- 12 **Wissenschaftlicher Beirat beim BMF (2010)**. *Beitragspflichtiger Hochschulzugang*.  
13 Berlin,  
14 [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher Beirat/Gutachten und Stellungnahmen/Ausgew](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher%20Beirat/Gutachten%20und%20Stellungnahmen/Ausgewaehlte%20Texte/1010121a3002.pdf)  
15 [aehlte Texte/1010121a3002.pdf](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher%20Beirat/Gutachten%20und%20Stellungnahmen/Ausgewaehlte%20Texte/1010121a3002.pdf).  
16
- 19 **Wrede, M., 2001**. Should Commuting Expenses Be Tax Deductible? A Welfare  
20 Analysis, *Journal of Urban Economics*, 49(1), 80-99.
- 21
- 22

**Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen**  
**Vorabfassung**

**Verzeichnis der Mitglieder**

Stand: 17.09.24

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32

Prof. Jörg Rocholl (Vorsitzender)	Berlin
Prof. Alfons Weichenrieder (Stellv. Vorsitzender)	Frankfurt/M
Prof. Klaus Adam	London
Prof. Thiess Büttner	Nürnberg-Erlangen
Prof. Lars P. Feld	Freiburg/Br.
Prof. Clemens Fuest	München
Prof. Klaus-Dirk Henke	Berlin
Prof. Joachim Hennrichs	Köln
Prof. Johanna Hey	Köln
Prof. Bernd Friedrich Huber	München
Prof. Martin Jacob	Barcelona
Prof. Kai A. Konrad	München
Prof. Jan Pieter Krahen	Frankfurt/M.
Prof. Dominika Langenmayr	Paris
Prof. Andreas Peichl	München
Prof. Helga Pollak	Göttingen
Prof. Wolfram F. Richter	Dortmund
Prof. Nadine Riedel	Münster
Prof. Almuth Scholl	Konstanz
Prof. Ronnie Schöb	Berlin
Prof. Ulrich Schreiber	Mannheim
Prof. Christoph Spengel	Mannheim
Prof. Christoph Trebesch	Stanford
Prof. Marcel Thum	Dresden
Prof. Christian Waldhoff	Berlin
Prof. Dietmar Wellisch	Hamburg
Prof. Volker Wieland	Frankfurt/M.
Prof. Berthold Wigger	Karlsruhe
Prof. Horst Zimmermann	Marburg/Lahn