

Christopher Gräß, Daniel Vorgrimler

Zur steuerlichen Bedeutung der Entfernungspauschale

Der Koalitionsvertrag der neuen Bundesregierung sieht vor, eine Pendlerpauschale nur noch ab einer Entfernung von 20 km zu gewähren. Welche Bedeutung hatte die Entfernungspauschale bisher für die Steuerzahlungen von Arbeitnehmern? Welche Einkommensgruppen werden von der geplanten Kürzung besonders betroffen?

Im Rahmen der Diskussion um Vereinfachungen im Steuerrecht und den Abbau von steuerlichen Vergünstigungen zur Finanzierung von Tarifsenkungen bzw. der Verbreiterung der Finanzierungsbasis des Staates wird immer wieder die Abschaffung bzw. Kürzung der Entfernungspauschale gefordert, wie dies jetzt im Koalitionsvertrag vorgesehen ist. Die Senkung der Steuertarife infolge der letzten Steuerreform bis zum Veranlagungsjahr 2005 wurde bereits durch eine Kürzung der Entfernungspauschale in gewissem Umfang gegenfinanziert.

Die Befürworter einer Abschaffung der Entfernungspauschale stützen sich auf das Argument, dass aufgrund der Pauschale die Wohnung im „Grünen“ gegenüber der in der Stadt subventioniert wird, was als ungerecht empfunden wird. Befürworter der Entfernungspauschale sehen dagegen in ihr eine Möglichkeit, die Mobilität der Arbeitnehmer zu steigern, was sich positiv auf den Arbeitsmarkt auswirke. In der vorliegenden Untersuchung wird erstmalig auf der Basis realer Veranlagungsdaten die Bedeutung der Entfernungspauschale quantifiziert. Damit soll ein Beitrag zur Objektivierung der Diskussion geleistet werden. Hierzu werden zunächst die Datengrundlage und anschließend die Entfernungspauschale im Kontext der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beschrieben. Die eigentliche Analyse der steuerlichen Auswirkungen der Entfernungspauschale erfolgt anschließend.

Datengrundlage

Grundlage für die vorliegende Untersuchung sind die Ergebnisse der jährlichen Einkommensteuerstatistik des Veranlagungsjahres 2001. Die jährliche Einkommensteuerstatistik basiert auf Daten der Finanzverwaltung. Das Statistische Bundesamt wurde vom

Bundesministerium der Finanzen beauftragt, ab dem Veranlagungsjahr 2001 diese aufzubereiten und als jährliche Einkommensteuerstatistik zu veröffentlichen. Die jährliche Einkommensteuerstatistik ist nicht zu verwechseln mit der amtlichen Bundesstatistik zur Lohn- und Einkommensteuer, die alle drei Jahre (zuletzt für das Veranlagungsjahr 2001) erhoben wird. Diese beiden Statistiken weisen Unterschiede hinsichtlich ihres Erhebungszwecks, ihrer Periodizität, des Erhebungsablaufs und der Grundgesamtheit auf¹. Auf die vorliegende Analyse hat dies aber keinen Einfluss.

In den Einzeldaten der Einkommensteuerstatistik sind die Sachverhalte enthalten, welche die rund 28 Mio. Steuerpflichtigen im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung angeben. Für die Untersuchung der steuerlichen Bedeutung der Entfernungspauschale sind hierbei neben den Einkommensangaben besonders die Angaben relevant, die die Finanzverwaltung zur Ermittlung der Entfernungspauschale benötigt. Hierzu sind im Wesentlichen die Entfernung von der Wohn- zur Arbeitsstätte und die Tage, an denen diese Entfernungen zurückgelegt werden, zu zählen. Diese Angaben können je Steuerpflichtigen mehrfach enthalten sein, so z.B. wenn dieser im Laufe eines Jahres seine Arbeitsstelle und/oder seinen Wohnort wechselt. Dank der vorhandenen disaggregierten Daten können die Folgen von Steuerrechtsänderungen simuliert werden.

Aufgrund der den Steuerpflichtigen zugestandenen Fristen zur Einreichung ihrer Einkommensteuererklärung vergehen 2¾ Jahre, bis die letzten Daten eines Veranlagungsjahres zu Analysezwecken zur Verfügung stehen. Derzeit steht im Statistischen Bundesamt das Veranlagungsjahr 2001 als „aktuellstes“ Veranlagungsjahr zur Verfügung. Zwar liegen auch schon Daten für die darauf folgenden Veranlagungsjahre vor,

Christopher Gräß, 43, Dipl.-Volkswirt, ist Referatsleiter und Dr. Daniel Vorgrimler, 34, ist Referent im Statistischen Bundesamt in Wiesbaden.

¹ Zu den Unterschieden der beiden Statistiken vgl. V. Lietmeyer, V. Kordsmeyer, C. Gräß, D. Vorgrimler: Jährliche Einkommensteuerstatistik auf Basis der bisherigen Geschäftsstatistik der Finanzverwaltung, in: *Wirtschaft und Statistik*, 7/2005, S. 671-681.

Tabelle 1
Entstehung der Einkünfte
aus nichtselbständiger Arbeit 2001

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	Zahl der Steuerpflichtigen	Betrag in 1000 Euro	Durchschnitt in Euro	Median in Euro
Bruttolohn	24 141 431	838 033 363	34 713	29 365
Werbungskosten	24 188 195	57 885 412	2 393	1665
Versorgungsfreibetrag	2 010 344	4 942 304	2 458	3 068
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit insgesamt	23 758 463	775 593 541	32 645	27 351

diese sind jedoch noch nicht repräsentativ, weshalb sich die vorliegende Untersuchung auf Daten des Veranlagungsjahres 2001 beziehen muss².

Zu beachten ist, dass ein Steuerpflichtiger im Falle von zusammen veranlagten Ehepaaren aus zwei Steuerfällen bestehen kann, die jeweils einen separaten Anspruch auf den so genannten Arbeitnehmer-Pauschbetrag haben können.

Entfernungspauschale im Kontext der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entstehen als Überschuss der Einnahmen dieser Einkunftsart über die Werbungskosten. Als wichtigste Einnahmequelle bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sind die Bruttolöhne eines Arbeitnehmers zu nennen. Werbungskosten sind nach § 9 EStG als Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen definiert. Hierunter fallen neben anderen nach § 9 EStG Abs. 1 die Aufwendungen eines Arbeitnehmers für die Wege zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte. Diese Kosten kann ein Arbeitnehmer mit Hilfe der Entfernungspauschale von den Einnahmen abziehen.

Der Gesetzgeber gewährt den Steuerpflichtigen bei verschiedenen Einkunftsarten einen so genannten Werbungskostenpauschbetrag, den diese unabhängig von den tatsächlich angefallenen Werbungskosten von den Einnahmen abziehen dürfen. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit spricht er dabei vom Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a EStG). Die tatsächlichen Werbungskosten werden nur in der Höhe relevant, wie sie den Pauschbetrag übersteigen. Werbungskosten entstehen bei einem Arbeitnehmer aus verschiedenen Quellen. Neben der Entfernungspauschale sind die Kosten aufgrund doppelter Haus-

haltensführung und die Arbeitsmittel als wichtigste zu nennen. Die Summe dieser Werbungskosten muss den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigen, damit von erhöhten steuerlich relevanten Werbungskosten gesprochen werden kann. Die Entfernungspauschale kann relevant werden, selbst wenn diese unterhalb des Arbeitnehmer-Pauschbetrags liegt, sofern sie in der Summe mit den anderen Werbungskosten den Pauschbetrag übersteigt.

Entstehung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Tabelle 1 enthält die wichtigsten Eckzahlen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der veranlagten Steuerpflichtigen. Danach wurden 2001 von den Arbeitgebern rund 838,0 Mrd. Euro an Bruttolöhnen ausgezahlt. Nach Abzug der Werbungskosten in Höhe von rund 57,9 Mrd. Euro und des Versorgungsfreibetrags von rund 4,9 Mrd. Euro verbleiben letztlich 775,6 Mrd. Euro an Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die Steuerpflichtigen zogen demnach knapp 7% von ihren Einnahmen als Werbungskosten wieder ab. Hinter den 24 Mio. Steuerpflichtigen mit Werbungskosten stehen gut 30 Mio. Steuerfälle.

Schon aufgrund des Arbeitnehmer-Pauschbetrags werden Werbungskosten von allen Steuerpflichtigen geltend gemacht, während der Versorgungsfreibetrag nur von jedem fünften abgezogen werden kann. Die Anzahl der Steuerpflichtigen mit Werbungskosten liegt sogar etwas über der mit positivem Bruttolohn. Bei diesen Steuerpflichtigen entstehen durch den Abzug der Werbungskosten negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Zusätzlich zum Bruttolohn erzielen rund 5 Mio. Steuerpflichtige steuerfreie Lohnersatzleistungen in Höhe von 23,3 Mrd. Euro, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen³. Hierzu zählen Arbeitslosengeld und Schlechtwettergeld.

Anteil der Entfernungspauschale an den Werbungskosten

Wie in Tabelle 1 dargestellt entstanden 2001 Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von rund 57,9 Mrd. Euro. Hiervon gehen 16,6 Mrd. Euro auf den so genannten Arbeitnehmer-Pauschbetrag zurück (vgl. Tabelle 2). Dieser beträgt nach § 9a EStG 2001 je Arbeitnehmer 2000

³ Einkünfte, die unter den Progressionsvorbehalt nach § 32 b EStG fallen, werden nicht direkt besteuert. Sie werden jedoch zur Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes herangezogen und erhöhen daher indirekt die Steuerschuld. Konkret bedeutet dies, dass der durchschnittliche Steuersatz bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes höher ist, als er eigentlich aufgrund des zu versteuernden Einkommens sein müsste.

² Zur Aktualität der Statistik vgl. V. Lietmeyer, V. Kordsmeyer, C. Gräb, D. Vorgrimler, a.a.O., S. 679-681.

STEUERPOLITIK

Tabelle 2
Lohnsteuerfälle 2001 nach Bruttolohn, Arbeitnehmer-Pauschbetrag und Werbungskosten sowie Größenklassen des Bruttolohns

Bruttolohn von ... bis unter ... Euro		Bruttolohn				Arbeitnehmer- Pauschbetrag			
		Fälle	%	1 000 Euro	%	Fälle	%	1 000 Euro	%
1-	10 000	5 484 086	18,1	25 746 123	3,1	4 984 519	30,0	4 714 556	28,4
10 000-	20 000	6 240 104	20,7	94 663 304	11,3	3 883 549	23,4	3 971 238	23,9
20 000-	30 000	7 440 473	24,6	187 035 626	22,3	3 544 878	21,4	3 624 929	21,8
30 000-	40 000	5 487 042	18,2	188 691 332	22,5	2 256 704	13,6	2 307 664	13,9
40 000-	50 000	2 600 344	8,6	115 441 791	13,8	923 765	5,6	944 625	5,7
50 000-	70 000	1 903 956	6,3	110 243 986	13,2	608 145	3,7	621 877	3,7
70 000-	90 000	569 209	1,9	44 517 276	5,3	189 812	1,1	194 099	1,2
90 000-	125 000	299 275	1,0	30 986 608	3,7	116 518	0,7	119 146	0,7
125 000-	225 000	149 481	0,5	23 538 101	2,8	71 144	0,4	72 751	0,4
225 000-	1 000 000	40 517	0,1	14 158 617	1,7	20 046	0,1	20 499	0,1
1 000 000	oder mehr	1 606	0,0	3 022 238	0,4	652	0,0	667	0,0
Insgesamt		30 216 093	100,0	838 045 000	100,0	16 599 732	100,0	16 592 051	100,0

Bruttolohn von ... bis unter ... Euro		Erhöhte Werbungskosten							
		insgesamt				dar.: für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte			
		Fälle	%	1 000 Euro	%	Fälle	%	1 000 Euro	%
1-	10 000	499 504	3,7	1 140 633	2,8	440 134	3,5	644 749	2,5
10 000-	20 000	2 356 555	17,3	6 146 424	14,9	2 182 010	17,1	3 913 488	14,9
20 000-	30 000	3 895 596	28,6	10 969 534	26,7	3 707 903	29,1	7 533 676	28,7
30 000-	40 000	3 230 339	23,7	9 488 478	23,1	3 092 019	24,2	6 554 986	24,9
40 000-	50 000	1 676 579	12,3	5 523 810	13,4	1 575 403	12,4	3 473 000	13,2
50 000-	70 000	1 295 811	9,5	4 848 388	11,8	1 181 500	9,3	2 766 756	10,5
70 000-	90 000	379 397	2,8	1 616 806	3,9	335 940	2,6	844 125	3,2
90 000-	125 000	182 757	1,3	849 966	2,1	157 676	1,2	380 763	1,4
125 000-	225 000	78 337	0,6	405 545	1,0	65 708	0,5	149 068	0,6
225 000-	1 000 000	20 471	0,2	130 407	0,3	16 236	0,1	33 313	0,1
1 000 000	oder mehr	954	0,0	15 159	0,0	678	0,0	1 277	0,0
Insgesamt		13 616 300	100,0	41 135 150	100,00	12 755 207	100,00	26 295 202	100,00

DM bzw. 1023 Euro⁴. Den Arbeitnehmer-Pauschbetrag kann im Prinzip jeder Arbeitnehmer vom Bruttolohn abziehen, soweit er nicht höhere Werbungskosten nachweisen kann. Kann er höhere Werbungskosten nachweisen, so darf er diese vom Bruttolohn abziehen. Dies wurde wie Tabelle 2 zeigt 2001 von 13,6 Mio. Arbeitnehmern in Höhe von über 41,1 Mrd. Euro getan. Den größten Anteil mit rund 64% an den erhöhten

Werbungskosten hatten dabei die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die, wie weiter unten gezeigt wird, prinzipiell der Entfernungspauschale entsprechen. Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung machen 5% aus und für Verpflegung 3%. Der Rest sind übrige Werbungskosten wie Aufwendungen für Arbeitsmittel. Gemessen an den Werbungskosten insgesamt, d.h. inklusive dem Werbungskostenpauschbetrag, liegt der Anteil der Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei 45% und reduziert die Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit um gut 3%.

⁴ Im Gesetzestext 2001 steht als Euro-Umrechnungsbetrag 1044 Euro. Dieser Betrag wird ab dem Veranlagungsjahr 2002 angewandt und entspricht nicht dem Betrag, der sich bei exakter Umrechnung ergeben würde. 2001 beträgt der Pauschbetrag faktisch 1023 Euro, da die Veranlagung in D-Mark durchgeführt wurde.

STEUERPOLITIK

**Tabelle 3
Lohnsteuerfälle 2001 nach Bruttolohn, Arbeitnehmer-Pauschbetrag und Werbungskosten
sowie nach Bundesländern**

Land	Bruttolohn				Arbeitnehmer-Pauschbetrag			
	Fälle	%	1 000 Euro	%	Fälle	%	1 000 Euro	%
Baden-Württemberg	4 095 021	13,6	121 332 415	14,5	2 453 350	14,8	2 452 813	14,8
Bayern	4 967 874	16,4	143 293 442	17,1	2 833 414	17,1	2 832 788	17,1
Berlin	1 042 421	3,4	28 731 013	3,4	566 977	3,4	567 212	3,4
Brandenburg	944 723	3,1	20 933 663	2,5	431 730	2,6	430 265	2,6
Bremen	207 962	0,7	5 659 677	0,7	131 039	0,8	130 945	0,8
Hamburg	604 403	2,0	18 314 588	2,2	368 974	2,2	369 698	2,2
Hessen	2 317 717	7,7	72 752 914	8,7	1 234 895	7,4	1 231 033	7,4
Mecklenburg-Vorpommern	601 683	2,0	12 423 204	1,5	307 614	1,9	307 308	1,9
Niedersachsen	2 828 544	9,4	77 288 894	9,2	1 506 926	9,1	1 506 057	9,1
Nordrhein-Westfalen	6 462 863	21,4	190 085 982	22,7	3 542 360	21,3	3 546 019	21,4
Rheinland-Pfalz	1 496 166	5,0	42 067 718	5,0	789 650	4,8	790 411	4,8
Saarland	351 377	1,2	10 013 277	1,2	173 066	1,0	174 101	1,0
Sachsen	1 538 051	5,1	31 183 697	3,7	821 504	4,9	816 208	4,9
Sachsen-Anhalt	865 561	2,9	17 701 031	2,1	443 475	2,7	442 276	2,7
Schleswig-Holstein	1 003 963	3,3	28 394 824	3,4	536 032	3,2	537 473	3,2
Thüringen	887 764	2,9	17 868 659	2,1	458 726	2,8	457 444	2,8
Insgesamt	30 216 093	100,0	838 045 000	100,0	16 599 732	100,0	16 592 051	100,0

Land	Erhöhte Werbungskosten							
	insgesamt				dar.: für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte			
	Fälle	%	1 000 Euro	%	Fälle	%	1 000 Euro	%
Baden-Württemberg	1 641 657	12,1	4 640 111	11,3	1 554 781	12,2	2 971 196	11,3
Bayern	2 134 460	15,7	6 538 264	15,9	1 994 331	15,6	4 111 112	15,6
Berlin	475 437	3,5	1 288 843	3,1	443 175	3,5	707 844	2,7
Brandenburg	512 993	3,8	1 723 838	4,2	455 231	3,6	1 059 815	4,0
Bremen	76 922	0,6	223 983	0,5	72 154	0,6	134 189	0,5
Hamburg	235 425	1,7	646 052	1,6	220 738	1,7	346 999	1,3
Hessen	1 082 815	8,0	3 393 646	8,2	1 032 780	8,1	2 294 309	8,7
Mecklenburg-Vorpommern	294 069	2,2	960 247	2,3	263 249	2,1	578 742	2,2
Niedersachsen	1 321 613	9,7	3 959 765	9,6	1 257 906	9,9	2 736 540	10,4
Nordrhein-Westfalen	2 920 486	21,4	8 764 775	21,3	2 776 401	21,8	5 727 296	21,8
Rheinland-Pfalz	706 511	5,2	2 161 828	5,3	672 336	5,3	1 539 343	5,9
Saarland	178 311	1,3	512 310	1,2	170 129	1,3	346 281	1,3
Sachsen	716 547	5,3	2 124 906	5,2	638 445	5,0	1 145 298	4,4
Sachsen-Anhalt	422 086	3,1	1 369 698	3,3	377 233	3,0	810 730	3,1
Schleswig-Holstein	467 930	3,4	1 464 739	3,6	443 594	3,5	997 625	3,8
Thüringen	429 038	3,2	1 362 144	3,3	382 724	3,0	787 882	3,0
Insgesamt	13 616 300	100,0	41 135 150	100,0	12 755 207	100,0	26 295 202	100,0

In erster Linie sind es die untersten Einkunftsclassen, die den Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Anspruch nehmen, während bei den höheren Einkunftsclassen diejenigen mit erhöhten Werbungskosten überwiegen (vgl. Tabelle 2). Bis zu einem Bruttolohn von 40 000 Euro steigt der Anteil der Fahrtkosten an den erhöhten Werbungskosten von 56% auf fast 70% (vgl. Abbildung 1). Danach sinkt der Anteil wieder und bei Bruttolöhnen über 90 000 Euro machen sie weniger

als die Hälfte der erhöhten Werbungskosten aus, bei den Spitzenverdienern sind es nicht einmal mehr ein Viertel.

Tabelle 3 enthält die gleichen Angaben wie Tabelle 2, diesmal aber nicht nach der Höhe des Bruttolohns, sondern nach Bundesländern untergliedert. Wie erwartet sind es die Stadtstaaten, deren Arbeitnehmer unterdurchschnittlich erhöhte Werbungs- und Fahrtkosten bei der Einkommensteuererklärung ansetzen.

Abbildung 1
Anteil der Fahrtkosten an den erhöhten Werbungskosten nach Einkommen
 (in %)

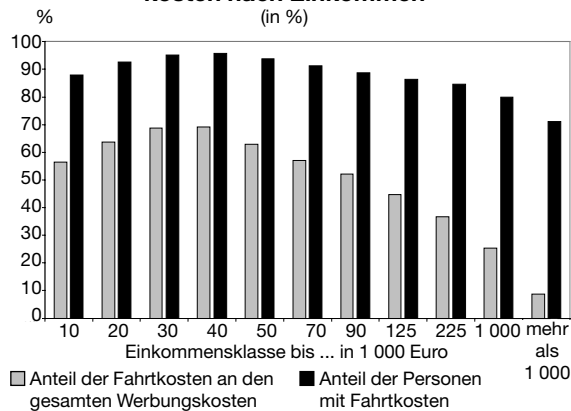


Tabelle 4
Für die Entfernungspauschale relevante Kilometer 2001

Kilometer	Eintragungen (in Mio.)	Tage (in Mrd.)	relevante Kilometer insgesamt (in Mrd.)
≤ 10 km	15,9	2,75	25,8
> 10 km	13,2	2,29	43,5

Tabelle 5
Pendler unterteilt nach Ost-/Westdeutschland
 in %

Region	Steuerpflichtige insgesamt	Pendler insgesamt	Pendler mit durchschnittlich mehr als 100 km
Westdeutschland	81,4	79,7	67,8
Ostdeutschland ¹	18,6	20,3	32,2

¹ Neue Bundesländer inklusiv Berlin.

So weisen z.B. die Arbeitnehmer in Hamburg 2,2% der Bruttolohnsumme Deutschlands, aber nur 1,6% der erhöhten Werbungskosten und nur 1,3% der Fahrtkosten auf. Auffallend ist darüber hinaus, dass in den neuen Bundesländern (ohne Berlin) überdurchschnittlich erhöhte Werbung- und Fahrtkosten nachgewiesen werden. In der Summe beträgt der Anteil der fünf neuen Bundesländer an der Bruttolohnsumme Deutschlands, lediglich 11,9%, an den erhöhten Werbungskosten aber 18,3% und an den Fahrtkosten immerhin 16,7%.

Wege zur Arbeit

Die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte in Höhe von 26,3 Mrd. Euro entsprechen im Wesentlichen der Entfernungspauschale, die für 2001 eine Höhe von 26,7 Mrd. Euro erreichte⁵. Die Entfernungspauschale berechnet sich nach § 9 Abs. 1 EStG. Danach kann ein Arbeitnehmer im Veranlagungsjahr 2001 für die ersten 10 Kilometer 0,70 DM (0,36 Euro) und für jeden weiteren Kilometer 0,80 DM [0,40 Euro] ansetzen⁶. Als Wegstrecke gilt die einmalige Entfernung zwischen Wohnort und Arbeitsstätte. In Tabelle 4 sind die relevanten Kilometer, aufgeteilt nach bis zu 10 km und diejenigen Kilometer, welche die 10 km übersteigen, aufgeführt. Da ein Arbeitnehmer mehrere Einträge bezüglich der Wegstrecke in der Einkommensteuererklärung angeben kann bzw. muss und diese aufgrund der unterschiedlichen Behandlung der gefahrenen Kilometer getrennt behandelt werden

müssen, übersteigt die Anzahl der Eintragungen die Anzahl der Steuerfälle mit Fahrtkosten um ungefähr 3 Mio. Nach der Tabelle 4 weisen von den 15,9 Mio. Eintragungen 13,2 Mio. eine Wegstrecke vom Wohnort zur Arbeitsstätte mit mehr als 10 km für insgesamt 2,29 Mrd. Tage auf. Innerhalb des Jahres 2001 summierten sich die einfach zurückgelegten Entfernungen auf 25,8 Mrd. km (bis 10 km) und 43,5 Mrd. km (ab 10 km). Insgesamt ergibt dies eine einfache Entfernung von 69,3 Mrd. km, welche die Arbeitnehmer mit erhöhten Werbungskosten im Jahr 2001 zurückgelegt haben. Hierbei spielt die Art des Transportmittels keine Rolle.

Durchschnittlich legt ein Arbeitnehmer mit erhöhten Werbungskosten in Deutschland 28,7 km zur Arbeit zurück. Dieser Wert liegt in Ostdeutschland mit 31,4 km höher als in Westdeutschland mit 28,1 km, bei einer deutlich höheren Streuung. Der Median liegt für Ostdeutschland mit 20,6 km allerdings unter dem von Westdeutschland mit 21,7 km (für Gesamtdeutschland 21,2 km). Wie auch Tabelle 5 zeigt, wird in Ostdeutschland das arithmetische Mittel von Fernpendlern, die sehr große Entfernungen zur Arbeitsstätte zurücklegen, überdurchschnittlich nach oben beeinflusst. Nach dieser Tabelle sind ostdeutsche Pendler im Vergleich zu allen Steuerpflichtigen bereits leicht überproportional vertreten. Bei der Betrachtung jener Pendler, die täglich durchschnittlich mehr als 100 km an einfacher Wegstrecke zur Arbeit zurücklegen, ist der Anteil der ostdeutschen Steuerpflichtigen gegenüber der Grundgesamtheit sogar um über 50% erhöht.

Tabelle 6 stellt die relevanten Kilometer nach Kilometergrößenklassen dar. Hierbei wird wiederum ein Eintrag bezüglich der Arbeitsstätte in der Einkommen-

⁵ Um auf die Fahrtkosten zu kommen, wird von der Entfernungspauschale der steuerpflichtige Fahrtkostensatz abgezogen.

⁶ Für das Veranlagungsjahr 2005 beträgt die Entfernungspauschale einheitlich 0,30 Euro je Kilometer.

Tabelle 6
Anzahl der Tage und der relevanten Kilometer
nach Kilometergrößenklassen 2001

Von ... bis unter ... Kilometer	Fälle ¹		Maßgebliche Tage für E-Pauschale in 1 000	Relevante Kilometer	
	Anzahl	%		Summe in 1 000	%
1-6	1 158 008	7,3	181 923	634 143	0,9
6-11	1 651 803	10,3	279 952	2 321 884	3,3
11-16	2 915 928	18,3	555 770	7 428 438	10,7
16-21	2 436 744	15,3	456 241	8 240 358	11,9
21-31	3 277 083	20,5	589 956	14 965 683	21,6
31-41	1 727 475	10,8	298 116	10 567 123	15,2
41-51	936 444	5,9	154 864	7 041 082	10,1
51-61	550 191	3,4	87 301	4 840 491	7,0
61-71	351 844	2,2	52 004	3 417 245	4,9
71-81	231 358	1,4	31 818	2 409 895	3,5
81-91	146 036	0,9	18 721	1 605 127	2,3
91-101	102 157	0,6	11 903	1 142 564	1,6
101-151	225 645	1,4	21 239	2 532 915	3,7
151-201	70 607	0,4	3 675	634 439	0,9
201-251	43 983	0,3	1 582	357 285	0,5
251-301	28 932	0,2	841	232 678	0,3
301 oder mehr	108 603	0,7	2 228	1 003 108	1,4
Insgesamt	15 962 841	100,0	2 748 139	69 374 460	100,0

¹ Doppelzählungen möglich. Bei Ehegatten gegebenenfalls zwei Fälle.

mensteuererklärung eines Arbeitnehmers als ein Fall gezählt. Hat ein Arbeitnehmer demnach einen Eintrag mit einer Entfernung von 17 km und einen Eintrag mit einer Entfernung von 125 km wird er jeweils in den entsprechenden Klassen gezählt. Gewichtet werden diese Entfernungseinträge mit den jeweils relevanten Tagen. Diese betragen in der Klasse von 1 bis 6 km durchschnittlich 157 Tage, während die Klasse über 300 km an durchschnittlich 20 Tagen relevant ist. In der letzten Spalte der Tabelle 6 sind schließlich die für die erhöhten Werbungskosten relevanten Entfernungskilometer in den jeweiligen Klassen enthalten.

Wie die Tabelle 6 zeigt, legen mehr als die Hälfte (rund 54%) der Arbeitnehmer mit erhöhten Werbungskosten Entfernungen zwischen 11 und weniger als 31 km vom Wohnort zur Arbeitsstätte zurück. Diese sind für 44,2% der zurückgelegten Kilometer verantwortlich. Gut 15% der Arbeitnehmer liegen in den Klassen zwischen 31 und weniger als 51 km und legen dabei rund ein Viertel aller Kilometer zurück. Eine nicht unerhebliche Gruppe sind die Arbeitnehmer, die als Fernpendler an mindestens einem Tag im Jahr mehr als 100 km zur Arbeitsstätte zurücklegen. Insgesamt trifft dies auf 477 000 oder 3% der Arbeitnehmer zu. Sie legen dabei 4,7 Mrd. km zurück,

was knapp 7% der gesamten Strecke darstellt. Die Vermutung, dass in erster Linie besser verdienende größere Strecken zur Arbeitsstätte in Kauf nehmen, konnte nicht nachgewiesen werden. Die durchgeführten Korrelationsanalysen ergaben sowohl für Ost- als auch Westdeutschland und Deutschland insgesamt keinen linearen Zusammenhang zwischen den Größen „durchschnittliche Entfernung pro Kopf“ und „durchschnittliches Einkommen“. Die Analyse ist allerdings aufgrund der Datenlage auf Arbeitnehmer mit erhöhten Werbungskosten beschränkt.

Steuerliche Auswirkung der Entfernungspauschale

Im Folgenden wird die steuerliche Bedeutung der Entfernungspauschale aufgezeigt. Hierzu müssen einige Annahmen getroffen werden, welche die Aussagekraft der Analysen aber nicht entscheidend einschränken. Zunächst wird davon ausgegangen, dass eine Veränderung der Entfernungspauschale direkt die Werbungskosten verändert und hierdurch direkt das zu versteuernde Einkommen. So reduziert eine Kürzung der Entfernungspauschale die relevanten Werbungskosten und erhöht so sowohl das zu versteuernde Einkommen als auch die tarifliche Einkommensteuer. Dies ist in aller Regel auch tatsächlich der Fall, aber nicht unbedingt. Des Weiteren werden lediglich tarifliche Effekte betrachtet. Anpassungsreaktionen werden nicht beachtet, und es findet auch keine Datenfortschreibung statt. Allerdings ist es auch nicht zu erwarten, dass Steuerpflichtige aufgrund einer Veränderung der Entfernungspauschale kurzfristig ihren Wohnort wechseln. Vielmehr dürfte eine veränderte Rechtslage bei der bereits aus anderen Gründen anstehenden Wahl einer neuen Wohnung oder Arbeitsstätte zu Verhaltensreaktionen aufgrund der Änderung der Entfernungspauschale führen. Dies wird sich erst längerfristig bemerkbar machen. Daher dürfte eine Ignorierung von Anpassungsreaktionen kurzfristig die Qualität der Ergebnisse nicht negativ beeinflussen.

Wirkungsanalyse

Wird die tarifliche Einkommensteuer derjenigen ermittelt, die über erhöhte Werbungskosten verfügen, können unter den oben genannten Annahmen Vergleichsrechnungen durchgeführt werden. In diesen Rechnungen werden Entfernungspauschale und Steuertarif variiert und so der tarifliche Effekt einer Änderung der Entfernungspauschale ermittelt.

Tabelle 7 enthält die tarifliche Steuerlast der Steuerpflichtigen mit erhöhten Werbungskosten, die sich im Rahmen unterschiedlicher rechtlicher Rahmenbedingungen ergibt. Zum einen wurden dabei die

Tabelle 7
Steuerliche Auswirkung einer Veränderung der Entfernungspauschale

Tarif	Entfernungs- pauschale/ Rechtsstand	Tarifliches steuerauf- kommen in Mrd. Euro ¹	Basis: Tarif 01 Veränderung in Mrd. Euro	Rechtsstand 01 01/01 = 100
2001	Keine	92,9	+ 5,8	106,7
	2001	87,1	0	100,0
2005	2001	76,5	- 10,6	87,8
	2005	77,9	- 9,2	89,4
	Koalitions- modell	80,1	- 7,0	91,9
	Keine	81,9	- 5,2	94,0

¹ Ausgewiesen wird das Steueraufkommen derjenigen Steuerpflichtigen, die über erhöhte Werbungskosten verfügen.

Tarife variiert und zum anderen die Rechtsstände der Entfernungspauschale. In der zweiten Ergebniszeile kann als Vergleichsbasis der Ist-Zustand 2001 abgelesen werden. Danach beträgt 2001 die tarifliche Einkommensteuer für die Steuerpflichtigen mit erhöhten Werbungskosten 87,1 Mrd. Euro. Um die weiteren Ergebnisse besser miteinander vergleichen zu können, wurde auch diese Steuerlast neu berechnet und nicht aus den Daten entnommen. Sie weicht aber nur unwesentlich (um 0,2%) von der tatsächlichen, in den Daten enthaltenen tariflichen Steuerlast ab.

Durch die Entfernungspauschale wurde die tarifliche Einkommensteuerlast 2001 um 5,8 Mrd. Euro (von 92,9 Mrd. Euro auf 87,1 Mrd. Euro) gesenkt. Berücksichtigt wurde hierbei ein Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 1023 Euro. Dies bedeutet, dass ein Steuerpflichtiger, der aufgrund der Abschaffung der Entfernungspauschale Werbungskosten von unter 1023 Euro aufweist, diesen Betrag als Werbungskosten ansetzt. Dies reduziert die Wirkung einer Abschaffung der Entfernungspauschale⁷.

Durch den Übergang vom Einkommensteuertarif 2001 auf den Tarif 2005 reduziert sich die Steuerlast bei den Steuerpflichtigen mit erhöhten Werbungskosten von 87,1 Mrd. auf 76,5 Mrd. Euro. Eine Abschaffung der Entfernungspauschale hätte unter den Bedingungen des Tarifs 2005 eine Erhöhung der tariflichen Einkommensteuerlast von 5,4 Mrd. Euro zur Folge (Differenz von 81,9 Mrd. Euro zu 76,5 Mrd. Euro). Die Erhöhung fällt um 400 Mio. Euro niedriger

⁷ Werden bei den Steuerpflichtigen, die aufgrund des Wegfalls der Entfernungspauschale unter den Arbeitnehmer-Pauschbetrag fallen, die tatsächlichen Werbungskosten anstelle des Pauschbetrags angesetzt, würde sich die tarifliche Steuerlast auf rund 95 Mrd. Euro erhöhen.

aus als unter den Tarifbedingungen des Jahres 2001, für das eine Erhöhung von 5,8 Mrd. Euro ermittelt wurde. Die Bedeutung der Entfernungspauschale sinkt demnach aufgrund der reduzierten Steuersätze um 400 Mio. Euro.

Im Jahr 2005 gelten mit 0,30 Euro pro Entfernungskilometer gegenüber 2001 reduzierte Sätze bei der Entfernungspauschale. Dies erhöht die tarifliche Steuerlast von 76,5 Mrd. Euro auf 77,9 Mrd. Euro (+1,4 Mrd. Euro). Eine Abschaffung der Entfernungspauschale würde unter Berücksichtigung des Rechtsstandes und des Tarifs 2005 zu einer Erhöhung der tariflichen Einkommensteuer von 4,0 Mrd. Euro führen (von 77,9 Mrd. Euro auf 81,9 Mrd. Euro). Dies sind 1,8 Mrd. Euro weniger als bei einer Abschaffung der Entfernungspauschale unter der Berücksichtigung des Tarifs 2001 mit dem Rechtsstand 2001 (Differenz von 5,8 Mrd. Euro zu 4,0 Mrd. Euro). Die Bedeutung der Entfernungspauschale ist somit durch die Veränderung des Tarifs und des Rechtsstandes um 1,8 Mrd. Euro gesunken. 1,4 Mrd. Euro sind dabei auf die Änderung des Rechtsstandes zurückzuführen und 400 Mio. Euro auf die Tarifänderung.

Der Koalitionsvertrag sieht vor, eine Pendlerpauschale nur noch für Wegstrecken über 20 km zu gewähren und im Gegenzug den Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 920 Euro auf 1100 Euro zu erhöhen. Die Simulationsrechnung für den Koalitionsvertrag basiert entsprechend auf den Annahmen, dass für die ersten 20 km keine Entfernungspauschale gewährt wird und für die Entfernungen darüber hinaus 0,30 Euro pro Entfernungskilometer. Dies führt zu einer weiteren Erhöhung der tariflichen Steuerlast von 2,2 Mrd. Euro bei den Steuerpflichtigen mit erhöhten Werbungskosten gegenüber dem Rechtsstand 2005 mit dem Tarif 2005 (77,9 Mrd. Euro auf 80,1 Mrd. Euro). Da eine Abschaffung der Entfernungspauschale unter diesen Bedingungen nur noch zu einer Erhöhung der tariflichen Einkommensteuer von 80,1 Mrd. Euro auf 81,9 Mrd. Euro führt, würde die steuerliche Bedeutung der Entfernungspauschale auf 1,8 Mrd. Euro zurückgehen und wäre damit nicht einmal mehr halb so hoch wie in der Ausgangslage 2001. Zu beachten ist allerdings, dass aufgrund der Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags diejenigen Steuerpflichtigen, die keine erhöhten Werbungskosten ausweisen, um ca. 600 Mio. Euro entlastet werden. Nach dieser Modellrechnung käme es daher zu Steuermehreinnahmen von 1,6 Mrd. Euro⁸.

⁸ Das Bundesfinanzministerium geht nach einem Bericht des Handelsblatts ebenfalls von Steuermehreinnahmen von 1,6 Mrd. Euro aus, vgl. Handelsblatt vom 10.11.2005.

Tabelle 8
Steuerliche Auswirkung der Entfernungspauschale 2001 nach Einkommen

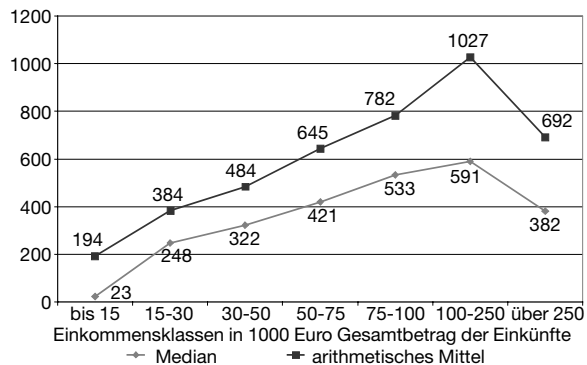
Gesamtbetrag der Einkünfte von ... bis unter ... Euro	Tarifliches Steueraufkommen in 1 000 Euro		Differenz	
	mit Entfernungspauschale	ohne Entfernungspauschale	absolut in 1 000 Euro	relativ
bis 15 000	352 214	604 243	252 028	71,6%
15 000-30 000	9 442 332	10 968 659	1 526 326	16,2%
30 000-50 000	23 126 390	25 033 238	1 906 848	8,2%
50 000-75 000	23 109 777	24 397 597	1 287 819	5,6%
75 000-100 000	11 742 372	12 213 912	471 539	4,0%
100 000-250 000	13 435 548	13 774 456	338 907	2,5%
über 250 000	5 938 493	5 957 079	18 585	0,3%
Insgesamt	87 147 127	92 949 182	5 802 055	6,7%

Verteilungsanalyse

Die Entfernungspauschale hat die Steuerzahler 2001 um 5,8 Mrd. Euro entlastet (siehe Tabelle 7). Tabelle 8 verteilt diesen Betrag auf 7 Einkommensklassen, die anhand des Gesamtbetrags der Einkünfte gebildet wurden. Hierbei zeigt sich, dass die Einkommensklasse zwischen 30 000 Euro und 50 000 Euro mit 1,9 Mrd. Euro absolut am meisten von der Pauschale profitiert. Relativ ist es die unterste Einkommensklasse, die ihre Steuerlast am stärksten reduzieren kann. Bei einer Streichung der Entfernungspauschale würde sich die Steuerlast bei diesen Steuerpflichtigen um über 70% erhöhen.

Aus der Tabelle 8 darf nicht geschlossen werden, dass entgegen den Erwartungen ein Steuerpflichtiger mit geringem Einkommen stärker von der Entfernungspauschale profitiert als einer mit höheren Einkommen. Abbildung 2 zeigt für die gleichen Einkommensklassen die durchschnittliche Steuerentlastung eines Steuerpflichtigen. Hierbei zeigt sich, dass mit Ausnahme der höchsten Einkommensklasse die Durchschnitte (sowohl Median als auch arithmetisches Mittel) ansteigen. So ist die durchschnittliche Entlastung in der zweithöchsten Einkommensklasse mit 1027 Euro ungefähr fünfmal höher als in der untersten Klasse mit 194 Euro. Auch das Ergebnis einer Korrelationsanalyse mit den Merkmalen Gesamtbetrag der Einkünfte und steuerlicher Vorteil ergeben mit 0,31 (Grundtabelle) bzw. 0,35 (Splittingtabelle) positive Werte. Der Rückgang des Vorteils in der höchsten Klasse dürfte damit zu begründen sein, dass in dieser Klasse der Anteil der Steuerpflichtigen mit erhöhten Werbungskosten, die auch Fahrtkosten aufweisen, deutlich geringer ist

Abbildung 2
Durchschnittliche Steuerentlastung durch die Entfernungspauschale nach Einkommensklassen
(in Euro)



als bei den anderen Klassen. Damit ist auch der Anteil derjenigen, die von einer Änderung der Entfernungspauschale nicht betroffen ist höher, was sich bei den Durchschnittswerten bemerkbar macht.

Die Ergebnisse zeigen also, dass wie erwartet die höheren Einkommensklassen stärker von der Entfernungspauschale profitieren als die niedrigeren Klassen. Dies liegt nicht daran, dass die höheren Einkommensklassen größere Entfernungen zur Arbeit zurücklegen müssen, sondern daran, dass aufgrund der steigenden Grenzsteuersätze bei ihnen ein Steuerfreibetrag zu größeren Entlastungen führt⁹. Allerdings liegt die Mehrheit der Steuerpflichtigen mit erhöhten Werbungskosten in den Einkommensklassen zwischen 15 000 und 75 000 Euro, weshalb auch über 80% des Entlastungsbetrags von 5,8 Mrd. Euro auf diese entfallen.

Fazit

Der Beitrag stellt die Bedeutung der Entfernungspauschale in ihrer bisherigen Form dar. Es zeigt sich, dass die Reduzierung der Entfernungspauschale in der von der neuen großen Koalition vorgeschlagenen Form erheblichen Einfluss auf die Steuerbelastung der Steuerpflichtigen haben wird. Durch die gleichzeitige Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags werden nur noch wenige Steuerpflichtige erhöhte Werbungskosten aufweisen, wodurch die Werbungskosten als Gestaltungsmöglichkeit der Steuerbelastung insgesamt stark an Bedeutung verlieren werden.

⁹ Vgl. G. Schlick: Die Flat Tax als gerechtigkeitsförderndes Einkommensteuermodell, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 85. Jg. (2005), H. 9, S. 582-589.