

[zurück zur Übersicht](#)

BUNDESFINANZHOF

Rügt ein Steuerpflichtiger, der nicht zu den Abgeordneten des Deutschen Bundestages gehört, im finanzgerichtlichen Verfahren eine gleichheitswidrige Begünstigung der Abgeordneten aufgrund der diesen gewährten steuerfreien Kostenpauschale, so kommt eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht zur Überprüfung ihrer Verfassungsmäßigkeit mangels Entscheidungserheblichkeit nicht in Betracht.

ESTG § 3 Nr. 12 Satz 1, § 22 Nr. 4 Satz 2
GG Art. 3 Abs. 1, Art. 38 Abs. 1, Art. 93 Abs. 1 Nr. 2,
Art. 100 Abs. 1 Satz 1
AbgG § 12 Abs. 1 und 2

Urteil vom 11. September 2008 VI R 13/06

Vorinstanz: FG Münster vom 23. Januar 2006 10 K 2114/04 E (EFG
2006, 951)

Gründe

A.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden als Ehegatten für das Streitjahr (2000) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie erzielten im Streitjahr unter anderem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Richter am Finanzgericht bzw. als Ärztin. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte bei der Einkommensteuerveranlagung für das Streitjahr bei der Ermittlung der Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit entsprechend der Einkommensteuererklärung der Kläger Werbungskosten in Höhe von 23 374 DM an, die im Wesentlichen aus Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (15 284 DM), für Arbeitsmittel (2 602 DM) und für Telefon (810 DM) bestanden. Gegen den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr legten die Kläger Einspruch ein und begehrten unter anderem die Anerkennung von Berufsausgaben in Höhe von jeweils einem Drittel der erzielten Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, um eine Gleichbehandlung mit den Abgeordneten des Deutschen Bundestages zu erreichen, die zu ihren steuerpflichtigen Bezügen eine steuerfreie Kostenpauschale in Höhe von rund einem Drittel ihrer Gesamtbezüge erhielten.

Der Einspruch blieb erfolglos. Mit der hiergegen erhobenen Klage begehrten die Kläger die Erhöhung der abzugsfähigen Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit auf einen pauschalen Betrag in Höhe von 40 553 DM.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2006, 951 veröffentlichten Gründen ab. Zur Begründung führte das FG aus, beim Kläger sei ein pauschaler Werbungskostenabzug von den beruflichen Einnahmen entsprechend dem Verhältnis der Kostenpauschale gemäß § 12 Abs. 2 des Gesetzes über die Rechtsverhältnisse der Mitglieder des Deutschen Bundestages (Abgeordnetengesetz --AbgG--) zu den Gesamtbezügen der Abgeordneten nicht vorzunehmen. Eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) wegen der von den

Klägern behaupteten Verfassungswidrigkeit der aus § 3 Nr. 12 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) folgenden Steuerfreiheit der Kostenpauschale komme nicht in Betracht, da die Frage der Verfassungswidrigkeit der Vorschrift nicht entscheidungserheblich sei. Denn die Kläger könnten bei Verfassungswidrigkeit der Vorschrift nicht die Gewährung einer vergleichbaren Steuervergünstigung erreichen, da eine Gesetzesänderung zugunsten der Kläger offensichtlich ausscheide. Für den Kläger liege zudem mangels Vergleichbarkeit mit der Gruppe der Abgeordneten keine gleichheitswidrige Belastung vor. Um keine der Rechtsordnung fremde Popularklage gegen jegliche Ungleichbehandlungen im Steuerrecht zuzulassen, könnten allenfalls bestimmte Steuerpflichtige in vergleichbaren Umständen drittbevorzugende Normen überprüfen lassen. Der Kläger sei im Hinblick auf seine hohen Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht mit der Gruppe der Abgeordneten vergleichbar, da er die Entfernung zum Arbeitsort dauerhaft aus privaten Gründen in Kauf genommen habe, während die Tätigkeit der Abgeordneten sowohl am Sitz des Bundestages als auch im Wahlkreis stattfindet.

Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Die Beschränkung der steuerfreien Kostenpauschale auf die Abgeordneten verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da sie zu einer Ungleichbehandlung der Abgeordneten und der Vergleichsgruppe der höheren Beamten und leitenden Angestellten führe, in die auch der Kläger als Richter am Finanzgericht einzubeziehen sei. Die steuerfreie Kostenpauschale erfasse nach ihrer konkreten Ausgestaltung auch Positionen, die die Angehörigen der Vergleichsgruppe nur beschränkt oder gar nicht als Werbungskosten geltend machen könnten. Der Kläger sei hinsichtlich der berufsbezogenen Aufwendungen mit den Abgeordneten des Deutschen Bundestages, die eine steuerfreie Kostenpauschale ohne Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen erhielten, gleichzubehandeln. Die steuerfreie Kostenpauschale der Abgeordneten habe im Streitjahr bei 78 240 DM gelegen und damit rund ein Drittel der Gesamtbezüge der Abgeordneten betragen. Aus diesem Grund sei ein Drittel der Berufseinnahmen des Klägers pauschal als Berufsausgaben anzuerkennen. Das FG habe die Verfassungswidrigkeit der steuerfreien Kostenpauschale zu Unrecht nicht für entscheidungserheblich gehalten.

Die Kläger beantragen, das Urteil des FG aufzuheben und die Einkommensteuerveranlagung für das Streitjahr dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit über die bereits anerkannten Werbungskosten in Höhe von 23 374 DM hinaus weitere Werbungskosten in Höhe von 17 179 DM pauschal berücksichtigt werden.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Der Senat hat mit Beschluss vom 21. September 2006 das Bundesministerium der Finanzen (BMF) zum Beitritt aufgefordert. Das BMF hat daraufhin seinen Beitritt zum Revisionsverfahren erklärt (§ 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Zur Beantwortung der im Senatsbeschluss vom 21. September 2006 gestellten Fragen hat das BMF ein im Auftrag des Deutschen Bundestages erstelltes Rechtsgutachten eingereicht. Das Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen ist dem Revisionsverfahren ebenfalls beigetreten (§ 122 Abs. 2 Satz 2 FGO). Die Kläger haben sich gegen den Beitritt des BMF gewandt.

B.

Der Beitritt des BMF zum vorliegenden Revisionsverfahren ist zulässig.

Die Voraussetzungen für einen Beitritt des BMF sind erfüllt. Gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 FGO kann das BMF einem Revisionsverfahren beitreten, das eine auf Bundesrecht beruhende Abgabe oder eine Rechtsstreitigkeit über Bundesrecht betrifft. Im Streitfall liegt ein solches Revisionsverfahren vor, da über Ertragsteuern gestritten wird. Das BMF hat auch eine wirksame Beitrittserklärung abgegeben.

Im Streitfall steht dem Beitritt des BMF nicht entgegen, dass die durch den Beitritt erlangte Beteiligtenstellung des BMF im Revisionsverfahren allein dazu dienen soll, dem Deutschen Bundestag Gelegenheit zu geben, zu den im Beschluss vom 21. September 2006 gestellten Fragen des Senats Stellung zu nehmen. Entgegen der Auffassung der Kläger kann das BMF formal einem Revisionsverfahren beitreten, um auf diese Weise die Rechtsauffassungen und die Ansichten anderer Behörden und Organisationen im tatsächlichen Bereich vorzubringen (Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 122 FGO Rz 27). Denn ein solches Vorgehen des BMF dient auch dem mit der Regelung des § 122 Abs. 2 FGO verfolgten Zweck, zur sachgerechten Entscheidung in ein Verfahren Material einzuführen, das für den Bundesfinanzhof (BFH) sonst nicht oder nur schwer zugänglich wäre (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 14. Dezember 1983 I R 301/81, BFHE 140, 26, BStBl II 1984, 409, und BFH-Beschluss vom 23. August 2007 VI B 42/07, BFHE 218, 558, BStBl II 2007, 799; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 122 Rz 4; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 122 FGO Rz 21, m.w.N.). Der Beitritt des BMF ist deshalb nicht rechtsmissbräuchlich, zumal das Rechtsschutzinteresse der Kläger hierdurch nicht beeinträchtigt wird. Der Deutsche Bundestag erlangt schließlich durch den Beitritt des BMF nicht selbst die Stellung eines Beteiligten. Sein Vorbringen kann nur berücksichtigt werden, soweit es vom BMF als Beteiligtem übernommen wird.

C.

Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat es zu Recht abgelehnt, bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit entsprechend der steuerfreien Kostenpauschale der Abgeordneten des Deutschen Bundestages weitere Werbungskosten in Höhe von 17 179 DM pauschal zu berücksichtigen. Zutreffend hat das FG auch davon abgesehen, das Verfahren auszusetzen und dem BVerfG die Frage der Verfassungsmäßigkeit der steuerfreien Kostenpauschale vorzulegen.

I. Gemäß § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG sind u.a. steuerfrei die aus einer Bundeskasse gezahlten Bezüge, die in einem Bundesgesetz als Aufwandsentschädigung festgesetzt sind und als Aufwandsentschädigung im Haushaltsplan ausgewiesen werden. Steuerfreie Bezüge im Sinne dieser Vorschrift erhalten auch Abgeordnete des Deutschen Bundestages. Gemäß § 12 Abs. 1 AbgG steht den Abgeordneten des Deutschen Bundestages zur Abgeltung der durch das Mandat veranlassten Aufwendungen eine Amtsausstattung als Aufwandsentschädigung zu, die Geld- und Sachleistungen umfasst. Zu den Geldleistungen gehört nach § 12 Abs. 2 AbgG eine monatliche Kostenpauschale.

Der Kläger kann danach keine steuerfreie Kostenpauschale beanspruchen, da er im Streitjahr nicht zu den in § 12 Abs. 1 AbgG genannten Bundestagsabgeordneten gehörte.

II. Eine Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG scheidet im Streitfall aus, weil es bei der Entscheidung des Rechtsstreits auf die Gültigkeit von § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG i.V.m. § 12 Abs. 2 AbgG, die mit der dort geregelten steuerfreien Kostenpauschale nach Auffassung der Kläger in

verfassungswidriger Weise Bundestagsabgeordnete gleichheitswidrig begünstigen, nicht ankommt. Ob und inwieweit die steuerfreie Kostenpauschale der Bundestagsabgeordneten verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt, muss daher im Streitfall offenbleiben.

1. Wenn ein Gericht ein Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei der Entscheidung ankommt, für verfassungswidrig hält, ist das Verfahren gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG auszusetzen und eine Entscheidung des BVerfG einzuholen. Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG kommt es auf die Gültigkeit der vorgelegten Rechtsnorm nur dann im Sinne einer Entscheidungserheblichkeit an, wenn das Prozessgericht für den Fall der Verfassungsmäßigkeit der Norm zu einer anderen Entscheidung käme als bei ihrer Verfassungswidrigkeit (BVerfG-Urteil vom 27. Juni 1991 2 BvL 3/89, BVerfGE 84, 233, BStBl II 1991, 652, unter B.1.; BVerfG-Beschlüsse vom 2. Dezember 1997 2 BvL 55/92, 2 BvL 56/92, BVerfGE 97, 49, 60; vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, BFH/NV Beilage 4/2006, 481, unter B., jeweils m.w.N.).

An das Kriterium der Entscheidungserheblichkeit ist ein strenger Maßstab anzulegen, da hierdurch der Wesensunterschied der konkreten Normenkontrolle nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG zur abstrakten Normenkontrolle gemäß Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG gewahrt bleiben soll (BVerfG-Beschlüsse vom 24. März 1976 1 BvL 7/74, BVerfGE 42, 42, 49; in BVerfGE 97, 49, 66 f.; Müller-Terpitz, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfauf, Kommentar zum Grundgesetz, 11. Aufl., Art. 100 Rz 17; Sturm, in Sachs, Grundgesetz, 4. Aufl., Art. 100 Rz 16). Eine Richtervorlage setzt danach nicht nur voraus, dass das vorlegende Gericht von der Verfassungswidrigkeit der vorgelegten Norm überzeugt sein muss. Es muss hinzukommen, dass die Entscheidung der verfassungsrechtlichen Frage zur abschließenden Beurteilung des konkreten Ausgangsrechtsstreits unerlässlich ist (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 42, 42, 50; Sieckmann, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 5. Aufl., Art. 100 Rz 36; Dollinger, in: Umbach/Clemens/Dollinger, Bundesverfassungsgerichtsgesetz, 2. Aufl., § 80 Rz 58, m.w.N.).

2. Beanstandet der Kläger des Ausgangsverfahrens die Vorenthaltung einer gesetzlichen Begünstigung als gleichheitswidrig, so setzt die Entscheidungserheblichkeit einer Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG voraus, dass die Feststellung der Verfassungswidrigkeit der zur Prüfung gestellten Norm für den Kläger die Chance offenhält, eine für ihn günstigere Regelung durch den Gesetzgeber zu erreichen (BVerfG-Urteil vom 10. Februar 1987 1 BvL 18/81, 1 BvL 20/82, BVerfGE 74, 182, BStBl II 1987, 240, unter B.II.2.; BVerfG-Beschlüsse vom 31. Januar 1996 2 BvL 39/93, 2 BvL 40/93, BVerfGE 93, 386, 395; vom 17. April 2008 2 BvL 4/05, unter B.I., m.w.N.).

Kann der Gesetzgeber den Gleichheitsverstoß nach Aussetzung des Verfahrens bei einer Neuregelung auf verschiedenen Wegen beseitigen, ist von der Entscheidungserheblichkeit der zur Prüfung gestellten Norm in der Regel schon dann auszugehen, wenn sich bei einer der möglichen Entscheidungsvarianten für den Kläger des Ausgangsverfahrens eine günstigere Regelung ergibt. Die Entscheidungserheblichkeit ist nur in den Fällen zu verneinen, in denen die Schaffung einer für den Kläger günstigeren Regelung durch den Gesetzgeber schlechthin ausgeschlossen ist, weil der Gesetzgeber hieran aus Rechtsgründen oder aus offenkundig tatsächlichen Gründen gehindert ist (BVerfG-Beschlüsse vom 11. Oktober 1983 1 BvL 73/78, BVerfGE 65, 160, BStBl II 1984, 20, unter B.II.1.; vom 17. April 2008 2 BvL 4/05, unter B.I.; Sieckmann, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, a.a.O., Art. 100 Rz 54; Benda/Klein,

Verfassungsprozessrecht, 2. Aufl., Rz 857).

3. Nach diesen Grundsätzen kommt es im Rechtsstreit der Kläger um die Rechtmäßigkeit des gegen sie gerichteten Einkommensteuerbescheides auf die Gültigkeit des § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG i.V.m. § 12 Abs. 2 AbgG nicht an, weil der Gesetzgeber sowohl aus rechtlichen Gründen als auch aus offenkundig tatsächlichen Gründen daran gehindert ist, im Rahmen einer Neuregelung eine für den Kläger günstigere Regelung zu schaffen. Dies gilt unabhängig davon, ob die streitige Pauschale in ihrem personellen Anwendungsbereich verfassungsrechtlichen Anforderungen hinsichtlich der von ihr gewährten Steuerfreistellung genügt (a) oder ob sie Bezüge von der Besteuerung ausnimmt, die insoweit in verfassungswidriger Weise der Alimentation der Abgeordneten dienen (b).

a) Eine steuerliche Gleichstellung des Klägers mit Abgeordneten des Deutschen Bundestages kommt selbst dann nicht in Betracht, wenn die steuerfreie Kostenpauschale keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnete, weil sie realitätsgerecht ausgestaltet ist und damit (auch) nicht der Alimentation der Abgeordneten dient. Denn die steuerfreie Kostenpauschale könnte in diesem Fall durch den Gesetzgeber allenfalls auf solche Steuerpflichtige ausgedehnt werden, die im Hinblick auf den Zweck der Begünstigung einer mit den Bundestagsabgeordneten vergleichbaren Gruppe angehören. Zu einer solchen Gruppe gehört der Kläger nicht.

aa) Bei einer etwa gebotenen Neuregelung der Kostenpauschale besteht für den Gesetzgeber ein Gestaltungsspielraum, der grundsätzlich von einer Abschaffung der Begünstigung bis zu deren Erweiterung auf andere Steuerpflichtige reicht (Ulsamer, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, Bundesverfassungsgerichtsgesetz, § 80 Rdnr. 137; Völlmeke, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1992, 1345, 1346). Der Gestaltungsspielraum ist jedoch dadurch eingeschränkt, dass steuerliche Begünstigungsnormen als Ausnahme von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes bedürfen (BVerfG-Beschlüsse vom 11. November 1998 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, BStBl II 1999, 502, unter C.II.1.; vom 4. Dezember 2002 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27, BStBl II 2003, 534, unter C.I.1. c aa; vom 17. April 2008 2 BvL 4/05, unter C.I.1. b, m.w.N.; v. Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Rz A 777, m.w.N.; Völlmeke, NJW 1992, 1345, 1347; Drysch, Deutsches Steuerrecht 2008, 1217, 1221). Für die Beurteilung, ob für die steuerfreie Kostenpauschale ein solcher Rechtfertigungsgrund vorliegt, kommt dem mit der Begünstigung verfolgten Zweck wesentliche Bedeutung zu (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 29. April 1998 1 BvL 25/93, BVerfGE 98, 70, 81 f.; vom 8. Juni 2004 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, BFH/NV Beilage 1/2005, 33, unter C.II.3. a; v. Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 3 Rz A 778).

bb) Der Zweck der steuerfreien Kostenpauschale der Bundestagsabgeordneten besteht darin, die den Abgeordneten typischerweise entstehenden Aufwendungen unter Berücksichtigung der Besonderheiten des verfassungsrechtlich geregelten Abgeordnetenstatus zu erstatten.

Die mandatsbedingten Aufwendungen der Abgeordneten sind im Lichte des verfassungsrechtlich definierten Abgeordnetenstatus zu bestimmen. Der Abgeordnete ist Inhaber eines öffentlichen Amtes und Träger eines freien Mandats. Grundlage des freien Mandats ist Art. 38 Abs. 1 GG, der den Bestand

und die Ausübung des Mandats schützt (BVerfG-Urteil vom 4. Juli 2007 2 BvE 1-4/06, BVerfGE 118, 277, 324, m.w.N.). Gemäß Art. 38 Abs. 1 Satz 2 GG sind die Abgeordneten Vertreter des ganzen Volkes, an Aufträge und Weisungen nicht gebunden und nur ihrem Gewissen unterworfen. Die Abgeordneten sind bei der Ausübung ihres freien Mandats unabhängig. Sie bestimmen in eigener Verantwortung, wie sie ihr Amt ausüben, wo sie den Schwerpunkt ihrer Arbeit sehen und welche Kosten sie dabei auf sich nehmen (BVerfG-Urteil in BVerfGE 118, 277, 336 f.; Bayerischer Verfassungsgerichtshof, Entscheidung vom 15. Dezember 1982 Vf. 22 - VII - 80, Deutsches Verwaltungsblatt 1983, 706, 710; Kretschmer, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfau, a.a.O., Art. 38 Rz 62; Kissel, Festschrift für Zeuner, S. 79, 81).

Die Kostenpauschale wird den Bundestagsabgeordneten gemäß § 12 Abs. 2 Satz 1 AbgG insbesondere für den Ausgleich von Bürokosten (Nr. 1), Mehraufwendungen am Sitz des Bundestages und bei Reisen (Nr. 2), Fahrtkosten für Fahrten in Ausübung des Mandats (Nr. 3) sowie sonstigen mandatsbedingten Kosten wie Aufwendungen für Repräsentation und Wahlkreisbetreuung (Nr. 4) gewährt. Sie erfasst damit Aufwendungen, die den Bundestagsabgeordneten aufgrund ihres Abgeordnetenstatus typischerweise entstehen (vgl. BTDrucks 7/5903, S. 12). Mit der Kostenpauschale werden die genannten Aufwendungen der Abgeordneten unabhängig davon abgegolten, in welcher Höhe sie tatsächlich anfallen. Die pauschale Erstattung dieser Aufwendungen soll der Verwaltungsvereinfachung dienen (BFH-Urteil vom 29. März 1983 VIII R 97/82, BFHE 138, 430, BStBl II 1983, 601, unter 2. der Gründe; Braun/Jantsch/Klante, Abgeordnetengesetz, § 12 Rz 10) und zudem Abgrenzungsschwierigkeiten vermeiden, die beim Einzelnachweis mandatsbedingter Aufwendungen dadurch auftreten, dass die Aufgaben eines Abgeordneten aufgrund der Besonderheiten des Abgeordnetenstatus nicht in abschließender Form bestimmt werden können (vgl. "Zweites Gutachten zur Neuregelung der Diäten der Mitglieder des Bundestages" des Beirates für Entschädigungsfragen beim Präsidium des Deutschen Bundestages, BTDrucks 7/5531, S. 32, 44). Darüber hinaus wird teilweise auch vorgebracht, dass die Kostenpauschale Chancen- und Statusgleichheit der Abgeordneten gewährleiste und der Verzicht auf eine Einzelabrechnung Rückschlüsse auf das "politische Bewegungsprofil" (Inhalt und Umfang der politischen Betätigung) des Abgeordneten verhindere.

Bei der Kostenpauschale der Bundestagsabgeordneten handelt es sich um eine Gesamtpauschale, mit der die in § 12 Abs. 2 Satz 1 AbgG aufgezählten Kosten zusammengefasst werden. Die Gesamtpauschale sollte nach dem Willen des Gesetzgebers der Tatsache Rechnung tragen, dass die von der Pauschalierung erfassten Aufwendungen bei den einzelnen Abgeordneten in unterschiedlicher Zusammensetzung anfallen (BTDrucks 7/5903, S. 12; Braun/Jantsch/Klante, a.a.O., § 12 Rz 10). Mit der Schaffung der Gesamtpauschale hat der Gesetzgeber bewusst von der zunächst vorgesehenen Aufteilung in drei Einzelpauschalen für die Kosten des Wahlkreisbüros und der Wahlkreisbetreuung, für die Kosten der Zweitwohnung und Verpflegung sowie für Reisekosten Abstand genommen (vgl. zur Aufteilung BTDrucks 7/5531, S. 22). Die Kostenpauschale kann daher im Hinblick auf die von ihr erfassten mandatsbedingten Aufwendungen nur als Ganzes beurteilt werden.

Wie die Kostenpauschale selbst dient auch ihre Steuerfreiheit der Vereinfachung und der Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten, da die Besteuerung der Kostenpauschale und die Geltendmachung der mandatsbezogenen Aufwendungen als Werbungskosten entfallen (vgl. v. Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 3 Rz B 12/32).

cc) Der Kläger gehört als Richter am Finanzgericht nicht zu einer Gruppe von Steuerpflichtigen, die im Hinblick auf den Zweck der steuerfreien Kostenpauschale mit den Bundestagsabgeordneten vergleichbar ist.

(1) Die beruflich veranlassten Aufwendungen des Klägers --nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) im Streitjahr im Wesentlichen Aufwendungen für Telefon und Arbeitsmittel sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte-- lassen sich nur mit einzelnen, durch § 12 Abs. 2 Satz 1 AbgG erfassten mandatsbedingten Aufwendungen der Bundestagsabgeordneten vergleichen.

Die Aufwendungen des Klägers für Telefon und Arbeitsmittel entsprechen zwar den Aufwendungen eines Bundestagsabgeordneten für Telefon bzw. Büromaterial und Literatur, die als Teil der Bürokosten i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AbgG in der im Streitjahr geltenden Fassung von der steuerfreien Kostenpauschale erfasst werden. Über diese Aufwendungen hinaus beinhalten die Bürokosten jedoch auch Aufwendungen für Miete, Nebenkosten und Inventar, die unmittelbar auf das Wahlkreisbüro eines Bundestagsabgeordneten entfallen. Die Aufwendungen des Klägers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mögen zwar mit den Aufwendungen eines Bundestagsabgeordneten für Fahrten in Ausübung eines Mandats gemäß § 12 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AbgG partiell vergleichbar sein. Dem Kläger entstehen aber jedenfalls keine Aufwendungen, die den Mehraufwendungen der Abgeordneten am Sitz des Bundestages und bei Reisen (§ 12 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AbgG) oder den Aufwendungen für Repräsentation und Wahlkreisbetreuung i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AbgG entsprechen.

(2) Unabhängig von Art und Umfang der dem Kläger im Streitjahr tatsächlich entstandenen Werbungskosten unterscheiden sich die in der steuerfreien Kostenpauschale zusammengefassten mandatsbedingten Aufwendungen der Abgeordneten auch in ihrer Struktur grundlegend von den Aufwendungen anderer Berufsgruppen. Denn sie bestehen im Wesentlichen aus besonderen, berufseigenen Aufwendungen, die anderen Berufsgruppen --und damit auch dem Kläger-- fremd sind.

Das Tätigkeitsfeld der Abgeordneten umfasst neben der parlamentarischen Tätigkeit im Deutschen Bundestag auch die politische Arbeit im Wahlkreis einschließlich des Kontakts zum Wähler. In gleicher Weise wie die parlamentarische Tätigkeit ein Abgeordnetenbüro im Deutschen Bundestag erforderlich macht, setzt die politische Arbeit im Wahlkreis regelmäßig die Existenz eines Wahlkreisbüros voraus. Bei den Kosten für Einrichtung und Unterhaltung eines solchen Wahlkreisbüros (§ 12 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AbgG) handelt es sich daher um besondere, unmittelbar mit dem Abgeordnetenstatus verbundene Aufwendungen, die als berufseigener Aufwand der Abgeordneten nicht mit den Kosten anderer Steuerpflichtiger für ein häusliches Arbeitszimmer oder ein geschäftliches Büro vergleichbar sind (vgl. Braun/Jantsch/Klante, a.a.O., § 12 Rz 18).

Neben den Bürokosten gemäß § 12 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AbgG gehören auch die Kosten für Repräsentation und Wahlkreisbetreuung i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AbgG zu den besonderen, berufseigenen Aufwendungen der Abgeordneten, die keiner anderen Berufsgruppe in vergleichbarer Weise entstehen. Denn diese Kosten fallen ebenfalls im Rahmen der politischen Arbeit der Abgeordneten im Wahlkreis an und sind daher als mandatsbedingte Aufwendungen anzusehen. Bei anderen Berufsgruppen wird dagegen eine steuerliche Berücksichtigung von

Repräsentationsaufwendungen aufgrund der Nähe zur Lebensführung regelmäßig durch § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG ausgeschlossen (Nolde in Herrmann/Heuer/Raupach, § 12 EStG Rz 60 ff.; Claßen in Lademann, EStG, § 12 EStG Rz 29/109; Arndt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 12 Rz B 15; Tipke, Finanz-Rundschau --FR-- 2006, 949, 955).

(3) Die vom Kläger angestrebte Erweiterung der steuerfreien Kostenpauschale der Bundestagsabgeordneten auf andere Berufsgruppen scheidet schließlich auch daran, dass die beruflich veranlassten Aufwendungen anderer Berufsgruppen im Gegensatz zu den besonderen, mandatsbedingten Aufwendungen der Abgeordneten nicht durch eine Einheitspauschale mit Abgeltungswirkung erfasst werden.

Den Abgeordneten ist es gemäß § 22 Nr. 4 Satz 2 EStG verwehrt, über die Kostenpauschale hinaus anfallende mandatsbedingte Aufwendungen als Werbungskosten geltend zu machen. Denn die steuerfreie Kostenpauschale ist gemäß § 12 Abs. 1 AbgG Teil der Amtsausstattung, die insoweit Abgeltungswirkung entfaltet (BFH-Urteile vom 3. Dezember 1987 IV R 41/85, BFHE 151, 446, BStBl II 1988, 266; in BFHE 138, 430, BStBl II 1983, 601; BTDrucks 7/5531, S. 26). Die übrigen Steuerpflichtigen können dagegen betrieblich bzw. beruflich veranlasste Aufwendungen bei entsprechendem Nachweis grundsätzlich in unbegrenzter Höhe als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen und daher auch Verluste erzielen. Die Pauschbeträge für Werbungskosten gemäß § 9a EStG stehen dem nicht entgegen, denn ihnen kommt als Mindestpauschalen keine Abgeltungswirkung zu. An der Schaffung einer der steuerfreien Abgeordnetenpauschale vergleichbaren Pauschalierung mit Abgeltungswirkung ist der Gesetzgeber aber bereits dadurch gehindert, dass es an einem der Kostenpauschale entsprechenden Katalog typischer berufseigener Aufwendungen der einzelnen Berufsgruppen fehlt.

b) Sollte die steuerfreie Kostenpauschale der Abgeordneten in ihrer derzeitigen Form insbesondere der Höhe nach nicht realitätsgerecht ausgestaltet sein und damit faktisch insoweit der Alimentation dienen, so verstieße sie gegen Art. 3 Abs. 1 GG. In diesem Fall wäre der Gesetzgeber aus Rechtsgründen daran gehindert, neben den Abgeordneten auch andere Steuerpflichtige wie den Kläger durch eine pauschale Steuerfreistellung zu begünstigen und die insoweit verfassungswidrige steuerfreie Kostenpauschale auf diese Steuerpflichtigen zu erstrecken. Denn die steuerfreie Aufwandsentschädigung für Abgeordnete ist nach der Rechtsprechung des BVerfG nur dann verfassungsgemäß, wenn sie auf wirklich entstandenen, sachlich angemessenen, mit dem Mandat verbundenen besonderen Aufwand beschränkt ist. Anders als der besondere, berufseigene Aufwand der Abgeordneten kann der allgemeine Aufwand, wie er auch sonst in jedem Beruf anfällt, nicht mit einer steuerfreien Aufwandsentschädigung ausgeglichen werden. Die steuerfreie Aufwandsentschädigung kann in diesem Rahmen in Orientierung am tatsächlichen Aufwand pauschaliert werden (BVerfG-Urteil vom 5. November 1975 2 BvR 193/74, BVerfGE 40, 296, 328; BVerfG-Beschluss vom 20. Juni 1978 2 BvR 314/77, BVerfGE 49, 1, 2). Die Pauschalierung der Aufwandsentschädigung darf aber nicht zu einem verschleierte Einkommen führen, mit dem die Steuerpflicht der Abgeordnetenentschädigung umgangen wird (Klein in Maunz/Dürig, Komm. z. GG, Art. 48 Rz 189; Kretschmer, in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hopfauf, a.a.O., Art. 48 Rz 15; Lang, Gesetzgebung in eigener Sache, S. 78; vgl. auch Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, Urteil vom 15. September 1981 Rs. 208/80, Slg. 1981, 2205, 2220 Rz 21).

Nach diesen Maßstäben wäre der Gesetzgeber gehalten, auch bei einer typisierenden Ausgestaltung der steuerfreien Kostenpauschale diese bei einer Neuregelung nach dem besonderen, berufseigenen und tatsächlich entstandenen

Aufwand der Abgeordneten zu bemessen. Dies muss auch dann gelten, wenn sich die Verfassungswidrigkeit der steuerfreien Kostenpauschale daraus ergeben sollte, dass die Einschätzung zur Höhe der typischerweise anfallenden mandatsbedingten Aufwendungen auf ungesicherter empirischer Basis stünde (vgl. hierzu Klein in Maunz/Dürig, a.a.O., Art. 48 Rz 191; v. Arnim in: Dolzer/ Vogel/Graßhof (Hg.), BK, Art. 48 Rz 184; Lang, a.a.O., S. 79) oder die Öffentlichkeit nicht in geeigneter Form über den genauen Betrag der --jährlich an die Entwicklung der allgemeinen Lebenshaltungsausgaben aller privaten Haushalte anzupassenden (§ 12 Abs. 2 Satz 2 AbgG)-- Kostenpauschale unterrichtet würde (vgl. hierzu Klein in Maunz/Dürig, a.a.O., Art. 48 Rz 191; Trute, in: v. Münch/Kunig, GGK, 5. Aufl., 2000, Rz 34 zu Art. 48). Jedenfalls aber könnten die Aufwendungen des Klägers nur in der tatsächlich angefallenen Höhe berücksichtigt werden. Eine darüber hinausgehende Berücksichtigung von Abzügen entspräche insoweit nicht mehr dem Grundsatz der steuerlichen Lastengleichheit.

4. Die Entscheidungserheblichkeit der vom Kläger als verfassungswidrig gerügten Normen kann auch nicht dadurch erreicht werden, dass anstelle der die Steuerfreiheit der Kostenpauschale regelnden Vorschriften des § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG i.V.m. § 12 Abs. 1 und 2 AbgG die allgemeinen Vorschriften des EStG zur Prüfung gestellt werden, die den Einkommensteuertarif und die steuerliche Bemessungsgrundlage regeln. Denn nach der Rechtsprechung des BVerfG ist die Überprüfung einer den Tarif oder die Bemessungsgrundlage regelnden "Klammernorm" in den Fällen des gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses auf besondere Einzelfälle beschränkt. Eine solche Überprüfung ist nur dann vorzunehmen, wenn die Gleichheitswidrigkeit --wie etwa bei der Bewertung im Recht der Erbschaft- und Schenkungsteuer durch Bemessungsgrundlage und Steuersatz oder bei den Regelungen zum familiären Existenzminimum durch Zusammenwirken von Kindergeld und Kinderfreibetrag-- bei komplexeren Regelungswerken erst aus der Gesamtschau mehrerer Vorschriften und deren Auswirkungen folgt (BVerfG-Beschlüsse vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653; vom 22. Juni 1995 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655, unter B.I.; vom 7. November 2006 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, BFH/NV Beilage 2/2007, 237, unter B.I.). In solchen Fällen kann die verfassungswidrige Rechtslage anhand jeder der betroffenen Normen zur Prüfung gestellt werden. Im Streitfall ergibt sich die steuerfreie Kostenpauschale indessen schon aus den Begünstigungsnormen selbst, so dass kein aus der Komplexität der Regelung folgendes Bedürfnis für eine Gesamtschau mit den allgemeinen Regelungen des EStG besteht.

5. Die Entscheidungserheblichkeit lässt sich schließlich auch nicht damit begründen, dass durch eine möglicherweise gleichheitswidrige Begünstigung der Bundestagsabgeordneten das Recht des Klägers aus Art. 3 Abs. 1 GG auf eine gleichmäßige Steuerbelastung verletzt werde (vgl. hierzu Tipke, FR 2006, 949, 957). Die gleichheitswidrige Privilegierung einer Gruppe stellt sich zwar als Benachteiligung der übrigen Steuerpflichtigen dar (BFH-Beschlüsse vom 21. Oktober 1994 VI R 15/94, BFHE 175, 368, BStBl II 1995, 142, unter VI.; vom 24. Februar 1999 X R 171/96, BFHE 188, 69, BStBl II 1999, 450, unter C.II.2. der Gründe; vom 14. November 2001 X R 32-33/01, BFHE 197, 199, BStBl II 2002, 183, unter C.II.3. der Gründe; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 1395, 1400 f.). Dennoch kann durch den Gleichheitssatz kein allgemeines und generelles Abwehrrecht eines jeden Steuerpflichtigen gegenüber solchen Rechtsvorschriften begründet werden, die zu einer gleichheitswidrigen Steuerentlastung führen (vgl. hierzu Tipke in Tipke/Kruse, a.a.O., § 40 FGO Rz 69 f.; Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, 2. Aufl., § 124 Rz 274; Sachs, Festschrift für Friauf, S. 309, 328; grundlegend

Maurer, Festschrift für Weber, S. 345, 354 f.).

Es lässt sich deshalb nicht einwenden, dass durch die Streichung der steuerfreien Kostenpauschale eine andere Verteilung der Steuerlast ermöglicht würde, die auch den übrigen Steuerpflichtigen zugute käme, und es deshalb auf die Gültigkeit der Norm ankomme (vgl. hierzu BFH-Beschluss in BFHE 197, 199, BStBl II 2002, 183, unter C.II.2. der Gründe). Denn die Verteilung der Steuerlast steht zum einen nur in mittelbarem Zusammenhang mit der Streichung der Begünstigung. Sie ist weiter nicht auf den Bereich der Einkommensteuer beschränkt und hängt maßgeblich vom Finanzbedarf des Staates ab (vgl. Tipke in Tipke/Kruse, a.a.O., § 40 FGO Rz 70). Insbesondere führte aber die Annahme der Entscheidungserheblichkeit allein aufgrund der Möglichkeit einer anderweitigen Verteilung der Steuerlast zur generellen Zulässigkeit von Richtervorlagen in Verfahren Nichtbegünstigter und eröffnete die allgemeine Popularklage (BFH-Urteil vom 4. November 1999 IV R 40/99, BFHE 190, 408, BStBl II 2000, 186, unter II.2. e der Gründe, m.w.N.; anderer Ansicht Tipke, FR 2006, 949, 956).