

Schriftliche Stellungnahme für die  
Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages  
am 22. September 2022

**zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen SPD, BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und FDP**

**„Entwurf eines Gesetzes zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz“ (BT-Drucksache 20/3530)**

**Prof. Dr. Roland Ismer<sup>1</sup>**

---

<sup>1</sup> Prof. Dr. Roland Ismer MSc Econ. (LSE) ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg (FAU).

## A. Umsatzsteuerermäßigung für Gaslieferungen

### I. Geplante Maßnahme

Der Gesetzentwurf sieht die Neueinführung einer Vorschrift in § 28 Abs. 5 UStG vor. Danach soll eine Steuersatzermäßigung für die Lieferung von Gas aus Erdgasleitungen eingeführt werden. Die Geltung der Steuersatzermäßigung ist befristet auf den Zeitraum vom 1. Oktober 2022 bis 31. März 2024.

Die Rechtstechnik weicht damit von der ebenfalls befristeten Regelung für Restaurationsumsätze ab, wo sich die entsprechende Regelung nicht bei den Anwendungsvorschriften, sondern bei den Steuersatzermäßigungstatbeständen findet.<sup>2</sup>

### II. Hintergrund und ökonomische Wirkung

Der Gesetzesentwurf gibt die zu erwartende Entlastungswirkung (und damit zugleich die Steuermindereinnahmen) über die gesamte Laufzeit der Maßnahme mit knapp 11,3 Mrd. Euro an. Der genaue Betrag ist allerdings abhängig von der unsicheren Entwicklung der Gaspreise.

Die vorgeschlagene Regelung ist vor dem Hintergrund der massiv gestiegenen Gaspreise zu sehen, die sich als Folge der Liefermengeneinschränkungen Russlands ergeben haben. Danach sind die Gaspreise auf den Spotmärkten massiv angestiegen, was sich auch auf die Einkäufe nach langfristigen Verträgen auswirken wird.

Die vorgeschlagene Regelung steht insbesondere im Zusammenhang mit der geplanten Umlage zur Finanzierung der Ersatzbeschaffungskosten der von russischen Minderlieferungen betroffenen Gasimporteure (Gasumlage) nach §§ 26 ff. EnSiG. Zunächst war angedacht, die Gasumlage von der Umsatzsteuer zu befreien. Indessen ist eine solche Steuerbefreiung der Gasumlage durch die maßgeblichen unionsrechtlichen Vorschriften ausgeschlossen. Um die Belastungen für die private Endverbraucher zu verringern, soll daher der Steuersatz für leitungsgebundene Lieferungen von Gas für die Zeit vom 1. Oktober 2022 bis zum 31. März 2024 dem ermäßigten Steuersatz unterworfen werden.

---

<sup>2</sup> Vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG: Ermäßigt zu besteuern sind danach „die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2023 erbrachten Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken.“

Allerdings entfaltet die Mehrwertsteuerermäßigung Wirkungen nur für diejenige Abnehmer, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Dies sind insbesondere private Endverbraucher und die öffentliche Hand, soweit sie nicht wirtschaftlich tätig werden. Hingegen ergibt sich keine Entlastung der vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen, da für diese die Mehrwertsteuer neutral ist. Zudem ergibt sich auch keine Entlastung von anderen Wärmequellen, auch dann, wenn Gas zur Erzeugung eingesetzt wird. Dies betrifft etwa mit Gas erzeugte Fernwärme, auch wenn diese aus einer Kraft-Wärme-Kopplung kommt.

Bei den genauen Wirkungen der Norm ist zudem zu berücksichtigen, dass es sich bei den Gaslieferungen zwar grundsätzlich um Sukzessivlieferverträge handelt, so dass es eigentlich der Zeitpunkt jeder einzelnen Lieferung maßgeblich wäre. Jedoch ist aus Praktikabilitätsgründen für die Lieferung von Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und Wasser als Lieferzeitpunkt einheitlich der Ablauf des jeweiligen Ablesezeitraums anzusehen.<sup>3</sup> Dies bedeutet, dass es für die Bestimmung des Steuersatzes auf die gesamte Lieferung des Abrechnungszeitraums auf den Schluss des Ablesezeitraums ankommt. Daher unterliegen Gasverträge, die im Oktober 2022 abgelesen werden, vollumfänglich dem ermäßigten Steuersatz, also auch für Gas, das etwa im November 2021 verbraucht wurde. Die darin liegende unechte Rückwirkung ist wegen ihres begünstigenden Charakters verfassungsrechtlich unbedenklich. Umgekehrt sind Abrechnungen nach Ablauf des Ermäßigungszeitraums an sich vollumfänglich dem Regelsteuersatz zu unterwerfen, also auch mit Blick auf Gasverbrauch etwas im März 2024.

### III. Bewertung des Vorschlags

#### 1. Rechtstechnik: Aufnahme in § 12 Abs. 2 UStG wünschenswert

In rechtstechnischer Hinsicht erscheint es mit Blick auf die Übersichtlichkeit des Gesetzes grundsätzlich vorzugswürdig, die geplante Regelung in § 12 Abs. 2 UStG aufzunehmen. Denn dadurch wären die Steuersatzermäßigungstatbestände in einer Vorschrift vereint.

---

<sup>3</sup> So auch UStAE 13.1 Abs. 2 S. 3 ff.: UStAE 13.1 Abs. 2S. 3 ff.: <sup>3</sup>Bei Sukzessivlieferungsverträgen ist der Zeitpunkt jeder einzelnen Lieferung maßgebend. <sup>4</sup>Lieferungen von Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und Wasser sind jedoch erst mit Ablauf des jeweiligen Ablesezeitraums als ausgeführt zu behandeln. <sup>5</sup>Die während des Ablesezeitraums geleisteten Abschlagszahlungen der Tarifabnehmer sind nicht als Entgelt für Teilleistungen (vgl. Abschnitt 13.4) anzusehen; sie führen jedoch bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums ihrer Vereinnahmung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG zur Entstehung der Steuer (vgl. Abschnitt 13.5).

2. Der Vorschlag im System der Steuersatzermäßigungstatbestände: Eine zulässige, aber rechtspolitisch rechtfertigungsbedürftige Ausnahme  
Die Umsatzsteuer ist eine allgemeine Verbrauchsteuer. Die Mitgliedstaaten haben zwar ein Wahlrecht, nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie als dem maßgeblichen europäischen Recht bestimmte Steuersatzermäßigungen vorzusehen. Danach dürfte die Steuerermäßigung für die leitungsgebundene Lieferung von Gas zulässig sein. Jedoch Solche Ermäßigungen stellen aber eine Durchbrechung des Grundsatzes der Mehrwertsteuer als allgemeiner Verbrauchsteuer dar. Sie bedürfen daher der rechtspolitischen Rechtfertigung.

#### a) Unionsrechtliche Zulässigkeit

Die vorgeschlagene Regelung dürfte unionsrechtlich zulässig sein. Sie findet ihre **rechtliche Grundlage in Art. 98 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie in Verbindung mit Anhang III, Nr. 22** in der Fassung vom April 2022.<sup>4</sup> Danach ist ein ermäßigter Steuersatz insbesondere möglich für Biogas, das aus in Anhang IX Teil A der Richtlinie (EU) 2018/2001 des Europäischen Parlaments und des Rates [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:32022L0542&from=DE - ntr\\*1-L\\_2022107DE.01001101-E0001](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:32022L0542&from=DE - ntr*1-L_2022107DE.01001101-E0001) aufgeführten Rohstoffen hergestellt wird, sowie bis zum 1. Januar 2030 für die Lieferung von Erdgas. Klargestellt werden sollte noch, dass Gas nicht privilegiert wird, das weder Erdgas ist noch die Voraussetzungen für Biogas nach Anhang IX der Richtlinie erfüllt.

Im Ergebnis dürften auch die **Anforderungen des Neutralitätsgebots** eingehalten sein. Zwar haben andere Staaten wie Spanien die Steuersatzermäßigung auch auf andere Energieträger erstreckt. Indessen dürfte sich aus dem Neutralitätsprinzip keine Verpflichtung ergeben, andere Energieträger ebenfalls zu erfassen:

Das Neutralitätsprinzip verpflichtet in seiner Wettbewerbsdimension Mitgliedstaaten, gleichartige Gegenstände oder Dienstleistungen sollen hinsichtlich der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich zu behandeln. Mitgliedstaaten haben den Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu beachten, wenn sie sich dafür entscheiden, den ermäßigten Mehrwertsteuersatz selektiv auf Lieferungen von Gegenständen oder auf Dienstleistungen anzuwenden, auf die nach der Mehrwertsteuerrichtlinie ein solcher Satz angewendet werden kann. Dieser Grundsatz lässt es nicht zu, gleichartige Gegenstände oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen,

---

<sup>4</sup> S. RICHTLINIE (EU) 2022/542 DES RATES vom 5. April 2022 zur Änderung der Richtlinien 2006/112/EG und (EU) 2020/285 in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze,

hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln.<sup>5</sup> Die Gleichartigkeit bestimmt sich in erster Linie aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers. Gegenstände oder Dienstleistungen sind gleichartig, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen diesen Gegenständen oder Dienstleistungen nicht erheblich beeinflussen. Es kommt also darauf an, ob die fraglichen Gegenstände oder Dienstleistungen aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers austauschbar sind. In diesem Fall könnte nämlich die Anwendung unterschiedlicher Mehrwertsteuersätze die Wahl des Verbrauchers beeinflussen, was somit auf einen Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität hindeuten würde.

Auf den ersten Blick könnte dies darauf deuten, dass **verschiedene Energieträger** mit Blick auf die Steuersatzermäßigung nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen, zumindest soweit die unterschiedliche Behandlung nicht auf unionsrechtliche Vorgaben zurückgeführt werden kann. Indessen hat der EuGH in jüngerer Zeit den Kontext betont. Zu diesem zählen sowohl die rechtlichen Rahmenbedingungen, denen die betreffenden Leistungen unterliegen, als auch andere, tatsächliche Unterschiede, soweit sie in den Augen des Durchschnittsverbrauchers zu einer Unterscheidbarkeit im Hinblick auf die Befriedigung seiner eigenen Bedürfnisse führen können und daher geeignet sind, seine Wahl zu beeinflussen.

Derartige maßgeblichen Unterschiede bestehen sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht. Die leitungsggebundene Versorgung mit Gas unterliegt einer umfassenden Regulierung, insbesondere durch das Energiewirtschaftsgesetz. Zudem hat die Steigerung der Gaspreise in Folge der russischen Invasion gezeigt, dass das Gasangebot weniger elastisch als bei anderen Energieträgern, etwa erdölbasierten Heizstoffen ist. Schließlich ist zu bedenken, dass eine kurzfristige Substitution der Energieträger – anders als bei Holzhackschnitzeln und Brennholz<sup>6</sup> – regelmäßig nicht möglich ist, was in Anbetracht der Befristung an Bedeutung gewinnt.

---

<sup>5</sup> Dazu und zum Vorstehenden EuGH vom 9. September 2021, C-520/20 – Phantasi-aland Rn. 36 ff. mwN. S. zum Neutralitätsprinzip ferner etwa *Englisch*, IStR 2022, 603; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018; § 3 Rz. 27 ff.; *Kube*, UR 2020, 590; *Vogel*, UR 2020, 861.

<sup>6</sup> Vgl. BFH vom 21. April 2022, V R 2/22 (V R 6/18) als Folgeurteil zu EuGH-Urteil Finanzamt A vom 3. Februar 2022 - C-515/20, EU:C:2022:73.

**Auch wenn nicht ohne Weiteres zu antizipieren ist, wie die für die Würdigung zuständigen nationalen Gerichte die Positionierung des Durchschnittsverbrauchers sehen werden, dürfte vor diesem Hintergrund viel dafür sprechen, dass in der Differenzierung kein Verstoß gegen das Neutralitätsprinzip anzunehmen ist.**

**Schließlich besteht auch kein Verstoß gegen das unionsrechtliche Beihilferecht.** Zwar ist grundsätzlich möglich, dass Mitgliedstaaten bei selektivem Gebrauchmachen von Steuerermäßigungstatbeständen gegen das primärrechtliche Beihilfeverbot der Art. 107 f. AEUV verstoßen.<sup>7</sup> Indessen ist die Selektivität schon zweifelhaft, da sich aus den kompromissgeladenen Steuersatzermäßigungstatbeständen kein klares System ergibt.<sup>8</sup> Jedenfalls aber scheitert die Selektivität hier auf der dritten Stufe der Beihilfeprüfung, da mit der Steuersatzermäßigung besonderen Belastungen der Verbraucherinnen und Verbraucher Rechnung getragen werden soll

#### **b) Steuerrechtspolitische Rechtfertigung**

Aus der rechtlichen Zulässigkeit folgt allerdings noch nicht unbedingt die Opportunität der Maßnahme. Vielmehr ist bei den Steuerermäßigungstatbeständen bei der Umsatzsteuer Zurückhaltung geboten. Denn die Ermäßigungstatbestände sind bereits jetzt streitanfällig. Ihre Ausweitung kostet dringend benötigtes Steuersubstrat und erhöht die Verwaltungs- und Befolgungskosten weiter. Zudem steht gerade bei Erdgas als fossilem Energieträger eine Entlastung im Widerspruch zu einer klimapolitisch an sich gebotenen verstärkten Bepreisung von CO<sub>2</sub>-Emissionen.

Es bedarf daher hinreichender Gründe für die Einführung der Steuerermäßigung. Lässt man die durch die russische Invasion der Ukraine hervorgerufenen Sonder-situation außer Betracht, bestehen solche Gründe an sich nicht. Denn die steuerpolitische Rechtfertigung von Steuerermäßigungstatbeständen kann nicht daran anknüpfen, ob die betreffenden Güter und Dienstleistungen existenznotwendig sind – dies ist mit Blick auf die Bestimmung des Existenzminimums als ein Minimum gesellschaftlicher Teilhabe für einen ganz großen Kreis von Gütern und Dienstleistungen der Fall. Auch die an sich überzeugendere Rechtfertigung der Ermäßigungstatbestände durch das Ziel an, die – gemessen am verfügbaren Einkommen

---

<sup>7</sup> S. dazu etwa Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze, COM/2018/020 final - 2018/05 (CNS), S. 7; allgemein zur Anwendung des Beihilferechts im Umsatzsteuerrecht Englisch, *World Journal of VAT/GST Law* 2019, 17.

<sup>8</sup> *Küffner/Zugmaier*, DStR 2019, 2609 (2615).

– regressive Wirkung der Umsatzsteuer abzumildern. Mit Blick auf die erstrebte Lenkungswirkung von CO<sub>2</sub>-Bepreisung wäre der Einsatz von verbrauchsabhängigen Subventionen kontraproduktiv. Die erstrebten Verteilungswirkungen lassen sich daher besser durch andere Ermäßigungstatbestände, etwa für Lebensmittel erreichen.

**Indessen gilt es die durch die russische Invasion der Ukraine hervorgerufene Sondersituation zu berücksichtigen. In der Folgezeit kam es zu einem massiven Anstieg der Gaspreise. Zwar ist das Existenzminimum jedenfalls durch Transferzahlungen gewährleistet. Die Umsatzsteuerermäßigung verbessert daher nicht notwendig die Situation von Empfänger von Transferzahlungen. Allerdings wirkt sich der massive Preisanstieg auch auf Verbraucher aus, die bisher noch keine Transferzahlungen bekommen haben. Durch die Senkung des Umsatzsteuersatzes wird eine automatische und zugleich nicht stigmatisierende Hilfe gewährt, die zudem schnell ankommt. Mit Blick auf die regressive Wirkung der Energiekosten wird – auch wenn es in den oberen Einkommenssegmenten zu einer größeren absoluten Entlastung kommt – zumindest auch eine relativ stärkere Entlastung der unteren und mittleren Einkommensgruppen erreicht. Dieser Sondersituation wird auch durch die Befristung Rechnung getragen.**

**Zugleich lässt sich auch ein gewisser Zusammenhang zur geplanten Gasumlage herstellen: Durch die Umlage erhöht sich – zumindest, wenn man ihren Einsatz zur Minderung von Gaspreisen außer Betracht lässt – die Belastung der Haushalte. Aus politischen Gründen erscheint eine grundsätzlich in den allgemeinen Haushalt wandernde Umsatzsteuer auf die Umlage, die sich aus unionsrechtlichen Gründen nicht vermeiden lässt, nicht opportun. Die Senkung des Mehrwertsteuersatzes auf Gas würde den Effekt beseitigen, allerdings je nach Höhe der Gasumlage und des Gaspreises sogar überkompensieren. Ein Entfallen der Gasumlage würde hingegen verstärkt die Frage aufwerfen, warum nur leitungsgebunden geliefertes Erdgas, nicht aber auch andere Energieträger wie nicht leitungsgebunden geliefertes Erdgas in den Genuss der Senkung kommen sollten. Zudem würde sich die Frage nach alternativen Instrumenten aufdrängen.**

### 3. Sonderprobleme der zeitlichen Beschränkung

Die Befristung der Ermäßigung führt allerdings zu gewissen Sonderproblemen. Dies betrifft insbesondere das Ende der Maßnahme: Da es für die gesamte Lieferung des Abrechnungszeitraums auf den Steuersatz zum Ende des Abrechnungszeitraums ankommt, entstehen erhebliche Anreize dazu, einen kurzen (Rumpf-) Abrechnungszeitraum vorzusehen. Um das Erfordernis von zusätzlichen Abrechnungen zu vermeiden, erscheint insoweit ist zugunsten der Endverbraucher eine schätzweise Aufteilung angezeigt, die unter Umständen in ein BMF-Schreiben aufgenommen werden könnte.

Weitere Steuergestaltungsmöglichkeiten bestehen mit Blick auf den Einsatz von Einweckgutscheinen: Hier könnten vor Ende der Befristung der Steuerermäßigung (Einweck-) Gutscheine erworben werden, die dann in den Folgeperioden eingesetzt werden können. Aufgrund der Besonderheiten der Besteuerung von Einweckgutscheinen käme dann immer noch der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung. Im Zuge der Ermäßigung von Restaurationsleistungen sucht das BMF dieses Ergebnis zu vermeiden, indem es bestimmt: „Gutscheine für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen einschließlich Getränke gelten erst wieder als Einweck-Gutscheine, wenn sie für den Zeitraum ab dem 1.7.2021 ausgestellt werden.“ Dies erscheint indessen mit Blick auf die Systematik der Regelungen zu den Gutscheinen nicht vollständig überzeugend. Zu erwägen ist daher eine gesetzgeberische Klarstellung, dass solche Regelungen keine Anwendung finden.

## IV. Größerer Zusammenhang legt jedenfalls kürzere Befristung nahe

Abschließend ist allerdings festzuhalten, dass die Einführung der Steuerermäßigung die Probleme bestenfalls teilweise lösen kann: Die Entlastung durch die Steuerermäßigung macht etwa 10 Prozent aus, während die Preise sich ohne Marktintervention durchaus verzehnfachen könnten. Auch wirkt die Senkung, wie eingangs ausgeführt, nicht zugunsten von vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen.

Vor diesem Hintergrund sollte die Senkung der Mehrwertsteuer auf Gas jedenfalls nicht das einzige Instrument sein. Eine Senkung der Energiesteuer auf die nach der Energiesteuerrichtlinie zulässigen Mindestniveau erscheint dabei allerdings nicht wirklich zielführend: Sie würde der im internationalen Wettbewerb stehenden Industrie, die bereits jetzt weitgehend entlastet wird, nicht zugutekommen. Auch eine vollständige Aussetzung des Brennstoffemissionshandels im Gebäudesektor



erscheint daher nicht überzeugend. Dies gilt umso mehr, als auch andere fossile Energieträger davon profitieren würden.

Vielmehr sollte eine **Marktintervention auf dem Gasmarkt** erfolgen. Diese Intervention sollte auf europäischer Ebene koordiniert werden. Ein erfolgversprechender Ansatz liegt im Gaseinkauf durch die Übertragungsnetzbetreiber. Ein solcher Eingriff in die Preisbildung erscheint schon nach klassischer mikroökonomischer Theorie geboten, weil die erheblichen Preissteigerungen auf strategische Aktionen eines marktbeherrschenden Anbieters zurückzuführen sind. Die derzeit beobachtbaren Preise auf dem Gasmarkt sind daher ohnehin politische Preise. Dadurch wird in extremen Ausmaß Konsumentenrente an die Gasproduzenten umverteilt. In dieser Sondersituation erscheint eine Marktintervention angezeigt. Durch eine Marktintervention könnten die Kosten des Gaseinkaufs erheblich gesenkt werden. Verbunden werden müsste sie mit Rationierungsmechanismen. Die Wirkung der Preise als Knappheitssignal sollte für die Konsumenten aufrechterhalten werden, wobei aber Verteilungswirkungen zu beachten sind.

Wenn eine solche Marktintervention käme, würde die Sondersituation bereinigt oder zumindest abgemildert. Dann könnte zugleich der Grund für die geplante Umsatzsteuerermäßigung entfallen. Letztlich ist es eine politische Abwägung, wie schnell entlastet werden soll und für wie wahrscheinlich die Marktintervention gehalten wird. Allerdings sollte mit Blick auf die sich rapide ändernde Lage Flexibilität vorgehalten werden. Auch in anderen Ländern wie Spanien ist die Umsatzsteuerermäßigung nur für einen kurzen Zeitraum gewährt worden mit der Option, sie bei fortbestehender Krisensituation zu verlängern. Dies sollte auch in Deutschland erwogen werden. **Die Umsatzsteuerermäßigung sollte zunächst auf einen Zeitraum bis Jahresende 2022 oder bis März 2023 befristet werden.** Zugleich sollte zur Vermeidung von zufälligen Ungleichheiten, die aus der Tatsache resultieren, dass der Steuersatz zum Ende des Leistungszeitraums maßgeblich ist, zugunsten der Verbraucher eine pro-rata-Aufteilung vorgesehen werden.

## V. Zusammenfassung

Der Vorschlag einer Senkung der Mehrwertsteuer auf die leitungsgebundene Lieferung von Erdgas ist nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie zulässig. Er dürfte auch mit dem Neutralitätsprinzip im Einklang stehen. Für die vorgeschlagene Senkung sprechen in der gegenwärtigen Sondersituation auch ihre Verteilungswirkungen, zumindest solange die Gasumlage eingeführt wird. Gestaltungsmöglichkeiten

mit Gutscheinen, die sich aus der befristeten Geltung ergeben, kann und sollte entgegengetreten werden. Allerdings erscheint eine Marktintervention auf dem Gasmarkt geboten in Form einer Kombination aus Preisbeschränkung und bindender Rationierung. Mit Blick auf die Chance einer solchen Marktintervention sollte eine kürzere Befristung, zunächst etwa bis Ende Dezember 2022 oder März 2023 anvisiert werden.

## B. Einkommensteuerfreie zusätzliche Zahlungen

### I. Geplante Maßnahme

Der Gesetzentwurf sieht ferner die Einfügung einer Vorschrift in § 3 Nr. 11c EStG vor. Danach sollen Zuschüsse vom Arbeitgeber, die zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden, bis zu einem Betrag von EUR 3.000 von der Einkommensteuer befreit werden. Die Regelung ist befristet bis zum 31. Dezember 2024.

### II. Hintergrund und ökonomische Wirkung

Die Regelung ist vor dem Hintergrund erheblich steigender Verbraucherpreise zu sehen. Durch die Steuerbefreiung setzt sie Anreize für Arbeitgeber, die aus dem Preisanstieg entstehenden erheblichen Mehrbedarfe zu kompensieren. Durch das Erfordernis der Zusätzlichkeit reduziert sie die Gefahr einer Lohn-Preis-Spirale. (Wenn sich der Anstieg der Energiepreise hingegen als dauerhaft erweisen sollte, wäre demgegenüber davon auszugehen, dass die dann erforderlichen Anpassungen über dauerhafte Lohnerhöhungen erfolgen würden.) Durch die Anknüpfung an Arbeitsverhältnisse erhöht sie zudem Arbeitsanreize.

### III. Bewertung des Vorschlags

Der Vorschlag knüpft an die steuerfreien Corona-Prämien nach § 3 Nr. 11a und 11b EStG an.<sup>9</sup> Er erscheint mit Hinblick auf die intendierten Wirkungen sinnvoll. Die Befristung verhindert den dauerhaften Verlust von Steuersubstrat. Der Vorschlag ist auch verfassungsgemäß: Da es sich um eine Privilegierung handelt, sind die verfassungsrechtlichen Anforderungen des Gleichheitssatzes an die Rechtfertigung reduziert. Die Kombination aus Kompensation von Mehrbedarfen und Verhinderung des Anfachsens einer Lohn-Preis-Spirale sowie das Setzen von Arbeitsanreizen dürften als Rechtfertigung ausreichen.

---

<sup>9</sup> Dazu etwa *Hechtner*, NWB 2020, 1830.