



Ausarbeitung

**Verfassungsmäßigkeit der geplanten Besteuerung der Entlastungen
nach dem Gesetz zur Einführung von Preisbremsen für
leitungsgebundenes Erdgas und Wärme (Gaspreisbremse)
Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)**

**Verfassungsmäßigkeit der geplanten Besteuerung der Entlastungen nach dem Gesetz zur
Einführung von Preisbremsen für
leistungsgebundenes Erdgas und Wärme (Gaspreisbremse)**
Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 114/22

Abschluss der Arbeit: 27.01.2023

Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

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

Inhaltsverzeichnis

1.	Gegenstand der Untersuchung	4
2.	Besteuerung der Entlastungen	4
2.1.	Besteuerung der Dezember-Soforthilfe	4
2.2.	Geplante Besteuerung der Entlastungen aufgrund der Gaspreisbremse	5
3.	Vereinbarkeit der geplanten Besteuerung der Entlastungen aufgrund der Gaspreisbremse mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG	8
4.	Ungleichbehandlung aufgrund der Anknüpfung an die Höhe des zu versteuernden Einkommens	8
4.1.	Ungleichbehandlung in Abhängigkeit vom Einkommen	8
4.2.	Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	9
4.2.1.	Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes	9
4.2.2.	Regelungsgegenstand	10
4.2.3.	Bestimmung des Prüfungsmaßstabs für die Besteuerung der Gaspreisbremse	11
4.2.4.	Sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung	12
4.2.5.	Kein Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit	13
5.	Ungleichbehandlung der Einkommensteuerpflichtigen mit unterschiedlichen Einkunftsarten	14
6.	Ungleichbehandlung wegen Beschränkung auf Einkommensteuerpflichtige	14
7.	Ungleichbehandlung durch strukturelles Vollzugsdefizit	15

1. Gegenstand der Untersuchung

Nach dem **Gesetz zur Einführung von Preisbremsen für leitungsgebundenes Erdgas und Wärme** (Erdgas-Wärme-Preisbremsengesetz – EWPBG)¹ vom 20. Dezember 2022² ist eine Entlastung privater und unternehmerischer Letztverbraucher sowie von Industriekunden für ein bestimmtes Kontingent des Verbrauchs an Erdgas und Wärme vorgesehen (im Folgenden: **Gaspreisbremse**).

Nach dem **Gesetz über eine Soforthilfe für Letztverbraucher von leitungsgebundenem Erdgas und Kunden von Wärme** (Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz – EWSG)³ vom 15. November 2022⁴ ist eine einmalige Entlastung für die Lieferung von Erdgas und Wärme an Letztverbraucher vorgesehen (sogenannte **Dezember-Soforthilfe**).

Die Dezember-Soforthilfe ist eine einmalige Entlastung als finanzielle Brücke bis zur Einführung der Gaspreisbremse. Beide Maßnahmen setzen Vorschläge der „ExpertInnen-Kommission Gas und Wärme“ aus ihrem Abschlussbericht „Sicher durch den Winter“ vom 31. Oktober 2022 um.⁵ Nach dem Abschlussbericht **sollen zum sozialen Ausgleich beide Entlastungen der Einkommensteuer unterliegen**, wenn das Einkommen der Steuerpflichtigen so hoch ist, dass zugleich der Solidaritätszuschlag nach dem Solidaritätszuschlagsgesetz (SolZG) zu erheben ist.

Untersucht wird im Folgenden, ob die geplante Besteuerung der Entlastungen aufgrund der Gaspreisbremse verfassungskonform wäre. Dabei wird unterstellt, dass die Besteuerung entsprechend derjenigen der Dezember-Soforthilfe erfolgen wird, wie sie in §§ 123 bis 126 EStG vorgesehen ist (dazu nachfolgend 2.1.).

2. Besteuerung der Entlastungen

2.1. Besteuerung der Dezember-Soforthilfe

Gesetzlich geregelt wurde die Steuerpflicht der Dezember-Soforthilfe durch Art. 1 des **Jahressteuergesetzes 2022** vom 16. Dezember 2022.⁶ Der Deutsche Bundestag hat am 2. Dezember 2022 das Jahressteuergesetz 2022 in der Fassung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom

1 BGBl. I 2022, 2560.

2 Siehe die Dokumentation des Gesetzgebungsverfahrens unter <https://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2022/kw50-de-energiepreisbremse-924550>.

3 BGBl. I 2022, 2035.

4 Siehe die Dokumentation des Gesetzgebungsverfahrens unter <https://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2022/kw45-de-erp-wirtschaftsplangesetz-917432>.

5 <https://www.bmwk.de/Redaktion/DE/Publikationen/Energie/abschlussbericht.pdf?blob=publicationFile&v=6>.

6 BGBl. I 2022, 2294.

30. November 2022⁷ angenommen. Der Bundesrat hat am 16. Dezember 2022 dem Gesetz zugesimmt.⁸ In der Sitzung des Finanzausschusses am 30. November 2022 wurden von den Koalitionsfraktionen Änderungen an dem Gesetzentwurf vorgenommen,⁹ darunter auch Regelungen zur Besteuerung der Dezember-Soforthilfe eingefügt (§§ 123 bis 126 EStG).

Aus den §§ 123 ff. EStG ergibt sich unter Berücksichtigung der Gesetzesbegründung¹⁰ das folgende Besteuerungssystem. § 123 Abs. 1 EStG regelt, dass **alle im Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz (EWSG) benannten Entlastungen der Besteuerung unterliegen**. Wenn die Entlastungen nach den allgemeinen steuerlichen Regelungen zu den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 EStG gehören, werden sie nach den für diese Einkünfte geltenden Regeln versteuert, zum Beispiel als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG). Andernfalls wird die Zugehörigkeit der Entlastungen zu der Einkunftsart der sonstigen Einkünfte, genauer zu den sonstigen Leistungen nach § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG angeordnet, um Besteuerungslücken zu vermeiden. Nach § 123 Abs. 2 EStG sind nur die Entlastungen, die Personen in ihrem Privatbereich erhalten haben und die deswegen nach § 123 Abs. 1 EStG den sonstigen Einkünften gesetzlich zugeordnet werden, **nach besonderen Regelungen zu versteuern**, die den **sozialen Ausgleich** sicherstellen sollen; diese Entlastungen sind erst dann anteiliger oder vollständiger Teil des zu versteuernden Einkommens, wenn die in § 124 EStG definierten Grenzen erreicht sind. Darin ist eine **Milderungszone** zum Übergang in die Besteuerung vorgesehen, die sich am Einstieg zur Pflicht orientiert, einen **Solidaritätszuschlag** nach dem Solidaritätszuschlagsgesetz (SolzG) zu entrichten. Die Höhe der zu versteuernden Entlastungen ergibt sich aus den Rechnungen der Lieferanten nach dem EWSG. Für den Zufluss der Entlastungen im Sinne des § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Veranlagungszeitraum maßgebend, in dem die Endabrechnungen erteilt werden (§ 125 EStG).

2.2. Geplante Besteuerung der Entlastungen aufgrund der Gaspreisbremse

In der Gesetzesbegründung zum Erdgas-Wärme-Preisbremsengesetz (EWPBG) heißt es:

„Die Entlastung ist **einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig** für diejenigen, die wegen ihrer Einkommenshöhe den Solidaritätszuschlag auf Einkommen- oder Körperschaftsteuer entrichten.“¹¹ (Hervorhebung nur hier)

7 BT-Drs. 20/4729.

8 BR-Drs. 627/22.

9 Siehe die Dokumentation des Gesetzgebungsverfahrens unter <https://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2022/kw48-de-jahressteuergesetz-923122>.

10 BT-Drs. 20/4729, S. 152.

11 BT-Drs. 20/4683, S. 54, siehe auch S. 60, 93.

Dabei handelt es sich allerdings nur um eine Ankündigung. Denn die Steuerpflicht der Entlastungen aufgrund der Gaspreisbremse – soweit sie nicht bereits im Rahmen bestehender Einkunftsarten steuerpflichtig sind¹² – ist bisher weder im EWPBG noch in anderen (Steuer-)Gesetzen geregelt. Die §§ 123 ff. EStG beziehen sich ausdrücklich nur auf die Dezember-Soforthilfe (siehe 2.1.). Eine analoge Anwendung auf andere Einkünfte verbietet sich aufgrund des Analogieverbots für Steuern. Gemäß der geäußerten Ankündigung finden sich im EWPBG Regelungen, die die geplante Besteuerung der Entlastungen offenbar absichern sollen. § 30 EWPBG lautet:

- „(1) In der nächstfolgenden Verbrauchsabrechnung hat der **Lieferant** die finanzielle Entlastung nach den §§ 3, 6, 11 und 14 dieses Gesetzes und nach den §§ 2, 4 und 5 des Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetzes **gesondert auszuweisen** und zugunsten des Letztverbrauchers oder des Kunden zu berücksichtigen.
- (2) **Lieferanten, Vermieter und Gemeinschaften der Wohnungseigentümer** haben die Höhe der finanziellen Entlastung verbunden mit dem jeweiligen Namen und der Anschrift des Letztverbrauchers, Kunden, Mieters oder Wohnungseigentümers **für eine elektronische Übermittlung** an die dafür zuständige Stelle des Bundes **vorzuhalten und auf Anforderung** nach amtlich bestimmtem Datensatz **zu übermitteln**.² Auf Antrag kann die zuständige Stelle des Bundes zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; dabei sind in diesem Fall für die Informationen nach Satz 1 amtlich vorgeschriebene Vordrucke zu verwenden und zu übermitteln.³ Die Informationen nach Satz 1 unterliegen denselben Aufbewahrungsfristen wie die Verbrauchsabrechnung.“ (Hervorhebungen nur hier)

Zum einen trifft die Lieferanten also eine **Pflicht zum gesonderten Ausweis aller Entlastungen** aufgrund der Gaspreisbremse in 2023 und – darüber hinaus – auch aufgrund der Dezember-Soforthilfe, deren Besteuerung bereits geregelt wurde (siehe 2.1.). Damit sollen offenbar alle Empfänger von Leistungen auf für sie einfache Weise in die Lage versetzt werden, ihre steuerlichen Erklärungspflichten für die Entlastungen selbstständig zu erfüllen.¹³ Zusätzlich begründet der Gesetzgeber die Pflicht, die Höhe der Entlastung verbunden mit personenbezogenen Daten des Empfängers **vorzuhalten** und an eine noch zu bestimmende Stelle des Bundes elektronisch zu **übermitteln**, allerdings erst auf Anforderung. Um die elektronische Übermittlung auch in Fällen sicherzustellen, in denen es keine direkte Beziehung zwischen dem Lieferanten und dem Letztverbraucher gibt, wird die Pflicht auf Vermieter und Wohnungseigentümergemeinschaften erweitert. Die Stelle des Bundes muss noch festgelegt werden. Unklar bleibt, von wem und in welcher Form die Anforderung gestellt wird, und vor allem in welchen Fällen (siehe dazu noch 7.).

12 Für Steuerpflichtige mit betrieblichen Einkünften sind die – betrieblich veranlassten – Entlastungen bereits nach allgemeinen Grundsätzen steuerpflichtig, so wie andererseits die Aufwendungen für die Energiebeschaffung Betriebsausgaben sind. Entsprechendes gilt für Steuerpflichtige mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung; die vorgesehene Weitergabe der Entlastungen (Einnahmen) an die Mieter führt entsprechend zu Werbungskosten.

13 Siehe auch BT-Drs. 20/4911, S. 146.

Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens wurde die Pflicht der Lieferanten, Vermieter und Wohnungseigentümergemeinschaften von einer Pflicht zur Übermittlung auf eine **Pflicht zur Vorhaltung** der Informationen **abgeschwächt**, der nur auf Anforderung nachzukommen ist. § 30 Abs. 2 Satz 1 EWPBG lautete im Entwurf vom 29. November 2022¹⁴ noch wie folgt:

„Lieferanten, Vermieter und Wohnungseigentümer haben für das jeweils vergangene Kalenderjahr die Höhe der finanziellen Entlastung verbunden mit dem jeweiligen Namen und der Anschrift des Letztverbrauchers oder Kunden der dafür zuständigen Stelle des Bundes nach amtlich bestimmtem Datensatz elektronisch zu übermitteln.“

Die Gesetzesbegründung geht nicht darauf ein, warum die Pflicht abgemildert wurde. In der Gesetzesbegründung der beschlossenen Fassung des § 30 EWPBG werden neben der Besteuerung noch andere Zwecke betont:¹⁵

„Die ausgereichten finanziellen Entlastungen bedürfen bereits **haushaltsrechtlich** einer Kontrolle und Überwachung. In der Verbrauchsabrechnung des Lieferanten an den Letztverbraucher oder Kunden sind deshalb die Entlastungen nach diesem Gesetz und nach dem Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz gesondert auszuweisen.“

Die Lieferanten, Vermieter oder Gemeinschaften der Wohnungseigentümer sind berechtigt und verpflichtet, die ihnen vorliegenden Informationen zu Entlastungen, Letztverbrauchern, Kunden, Mietern oder Wohnungseigentümern aufzubewahren und entweder für Anfragen einer dazu gesetzlich noch zu berechtigenden Behörde **im konkreten Einzelfall oder zur amtlichen Auswertung für verfahrensbegleitende Zwecke** (Mittelverwendungs nachweis **oder Besteuerung**) vorzuhalten und bis zu einem gesetzlich noch zu bestimmenden Zeitpunkt an eine gesetzlich noch zu bestimmende Stelle beim Bund elektronisch zu übermitteln. Die Regelung beinhaltet **keine Rechtspflicht, eigene Recherchen** zu möglicherweise unvollständig oder fehlerhaft vorliegenden Informationen von Letztverbrauchern, Kunden, Mietern oder Wohnungseigentümern vorzunehmen. Die Informationen nach Absatz 2 Satz 1 sind Teil der Gesamtabrechnung der Lieferanten, Vermieter oder Gemeinschaften der Wohnungseigentümer; somit sind sie solange aufzubewahren wie die Gesamtabrechnung.“ (Hervorhebungen nur hier)

Die Gesetzesbegründung für die ursprüngliche Fassung des § 30 EWPBG stellte dagegen noch ausschließlich auf den Besteuerungszweck ab:¹⁶

„Die finanziellen **Entlastungen sind steuerpflichtig**. Für deren Besteuerung ist der Zeitpunkt der Endabrechnung als Zeitpunkt des Zuflusses maßgeblich. In der Verbrauchsabrechnung des Lieferanten an den Letztverbraucher oder Kunden sind **deshalb** die Entlastungen nach den §§ 3, 6, 11 und 14 und nach den §§ 2, 4 und 5 des Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetzes gesondert auszuweisen.“ (Hervorhebung nur hier)

14 BT-Drs. 20/4683, S. 33.

15 BT-Drs. 20/4911, S. 148.

16 BT-Drs. 20/4683, S. 93.

Die ursprüngliche Gesetzesbegründung nannte also keinen anderen Zweck für die Pflichten der Lieferanten und Vermieter als die Sicherstellung der Besteuerung. Die anderen Zwecke wie die haushaltsrechtliche Kontrolle oder die amtliche Auswertung der Entlastungen wurden später ergänzt. So begründet würden die Pflichten ihre Bedeutung auch für den Fall behalten, dass die Besteuerung der Entlastungen künftig nicht beschlossen wird oder etwa aus praktischen Gründen nicht vollzogen werden kann.

3. Vereinbarkeit der geplanten Besteuerung der Entlastungen aufgrund der Gaspreisbremse mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG

Im Hinblick auf die Vereinbarkeit der geplanten Besteuerung der Gaspreisbremse mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG wird geprüft, ob sich eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung in den folgenden Konstellationen dadurch ergibt,

- dass die Besteuerung der Entlastungen innerhalb der Gruppe der Einkommensteuerpflichtigen mit sonstigen Einkünften danach differenziert wird, wie hoch das zu versteuernde Einkommen ausfällt, und dabei zum Zwecke der Subventionsgewährung ein neuer Einkünftetatbestand geschaffen wird (dazu nachfolgend 4.),
- dass die Besteuerung innerhalb der Gesamtheit der Einkommensteuerpflichtigen nur für Einkommensteuerpflichtige abgemildert wird, bei denen die Entlastung zu sonstigen Einkünften führt (dazu nachfolgend 5.),
- dass sich die Besteuerung innerhalb der Gruppe der wirtschaftlich Leistungsfähigen auf Einkommensteuerpflichtige beschränkt (dazu nachfolgend 6.),
- dass die Besteuerung zu einem strukturellen Vollzugsdefizit führen kann (dazu nachfolgend 7.).

4. Ungleichbehandlung aufgrund der Anknüpfung an die Höhe des zu versteuernden Einkommens

4.1. Ungleichbehandlung in Abhängigkeit vom Einkommen

Innerhalb der Gruppe der Einkommensteuerpflichtigen, bei welchen die Entlastung durch die Gaspreisbremse den sonstigen Einkünften zugeordnet wird (zu anderen Einkunftsarten siehe nachfolgend 5.), ergibt sich eine Ungleichbehandlung daraus, dass die Entlastung entsprechend § 124 Abs. 1 EStG (siehe 2.1.) nur bei denjenigen mit einem zu versteuernden Einkommen ab 66.915 Euro überhaupt steuerpflichtig ist (Vergleichsgruppe 1), während Steuerpflichtige mit einem geringeren zu versteuerndem Einkommen die Entlastung steuerfrei beziehen (Vergleichsgruppe 2). Innerhalb der Vergleichsgruppe 1 werden bei Steuerpflichtigen mit einem zu versteuernden Einkommen von bis zu 104.009 Euro die Entlastungen lediglich anteilig dem zu versteuernden Einkommen zugerechnet (Vergleichsgruppe 1a) und bei denjenigen mit einem höheren zu versteuernden Einkommen vollständig (Vergleichsgruppe 1b). Differenzierungskriterium für die unterschiedliche Behandlung ist also jeweils die Höhe des zu versteuernden Einkommens.

4.2. Rechtfertigung der Ungleichbehandlung

4.2.1. Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes

Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG folgt das Gebot, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln; dies gilt für ungleiche Belastungen und ungleiche Begünstigungen. Differenzierungen bedürfen der **Rechtfertigung durch Sachgründe**, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Dabei gilt ein stufenloser, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen **Sach- und Regelungsbereichen** bestimmen lassen.¹⁷ Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich dabei unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die von gelockerten auf das **Willkürverbot** beschränkten Bindungen bis hin zu strengen **Verhältnismäßigkeiterfordernissen** reichen können. Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich aus den jeweils betroffenen Freiheitsgrundrechten ergeben; dies gilt auch, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind oder sich denen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern.¹⁸

Im **Steuerrecht** müssen die Steuerpflichtigen nach dem Grundsatz der Lastengleichheit durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Die Belastung mit Finanzzwecksteuern muss sich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen ausrichten.¹⁹ Der Gleichheitssatz wird im Steuerrecht daher bereichsspezifisch konkretisiert durch das Prinzip der Besteuerung nach der **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit**, insbesondere im Einkommensteuerrecht; danach darf der Gesetzgeber – zumindest für direkte Steuern – nicht auf finanzielle Mittel zugreifen, soweit keine individuelle Leistungsfähigkeit besteht.²⁰ Daraus folgt zudem, dass in **horizontaler Hinsicht** Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch belastet werden müssen und dass in **vertikaler Hinsicht** die Besteuerung niedriger Einkommen im Vergleich zur Steuerbelastung höherer Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss.²¹

17 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791, Rn. 94; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 121.

18 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791, Rn. 95; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 122.

19 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 106.

20 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.121; Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 267. EL. April 2022, AO § 3 Rn. 48, 88 f.

21 BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019, 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274, 313; BVerfG, Urteil vom 6.3.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 125 f.

Der Steuergesetzgeber hat einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der **Auswahl des Steuergegenstandes** als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes.²² Ist diese Wahl bzw. Belastungsentscheidung getroffen, müssen sich Abweichungen davon ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der **folgerichtigen Ausgestaltung** des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands) und bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit Umfang und Ausmaß der Abweichung.²³ Die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes muss folgerichtig im Sinne von belastungsgleich erfolgen und die Bemessungsgrundlage muss den wirtschaftlichen Vorgang sachgerecht aufnehmen und realitätsgerecht abbilden; der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung ist nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht als besonderer sachlicher Grund in diesem Sinne anzuerkennen.²⁴ Die aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Bindung an die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit gilt erst im Binnensystem der einzelnen Steuern und nicht für die Bestimmung des Steuergegenstandes und des Steuersatzes.²⁵

4.2.2. Regelungsgegenstand

Die Bestimmung des Prüfungsmaßstabs (dazu 4.2.3.) ist vom Regelungsgegenstand und den Differenzierungskriterien abhängig (siehe 4.2.1.). Die geplante Besteuerung der Entlastungen aus der Gaspreisbremse soll entsprechend §§ 123 ff. EStG (Dezember-Soforthilfe) durch Erweiterung der Einkünftetabestände erfolgen. Damit soll einer bestimmten Gruppe der Entlastungsempfänger ein Teil der Entlastungen mit zeitlicher Verzögerung zugunsten des Staatshaushalts wieder abgenommen werden. Zwar erfolgt die Entlastung hier vorab und wird nicht erst mit Instrumenten des Steuerrechts „steuerlich überbracht“²⁶; sie wird vielmehr mit Instrumenten des Steuerrechts nachträglich korrigiert. Die geplante Besteuerung verfolgt also einen (außersteuerlichen) Zweck im Rahmen gewährender Staatstätigkeit und wird zum Korrekturinstrument der Subventionsgewährung.

22 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 105; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 123; BVerfG, Beschluss vom 15.1.2008, 1 BvL 2/04, DStRE 2008, 1003, Rn. 82; *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 267. EL. April 2022, AO § 3 Rn. 97 (Art. 3 Abs. 1 GG hält „insoweit kaum Vorgaben bereit“); kritisch daher *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.118, 3.125 (Relativierung des Folgerichtigkeitsgebots). Für die Tarifgestaltung zieht der Gleichheitssatz nur „äußerste Grenzen“ (*Wernsmann*, a.a.O., AO § 4 Rn. 509); der Tarifverlauf unterliegt daher weitgehend dem Gestaltungswillen des Gesetzgebers und erweist sich nur in eingeschränktem Maße einer gerichtlichen Kontrolle als zugänglich (so *Pfirrmann*, in: Kirchhof/Seer, 21. Aufl. 2022, EStG § 32a Rn. 3).

23 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 123; siehe auch BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 105.

24 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094 Rn. 104.

25 *Tappe*, NVwZ 2020, 517 (520); kritisch zu dieser Rechtsprechung *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.119, 3.125, die zumindest für die auf das Einkommen zugreifenden Steuern eine steuerübergreifende Betrachtung und eine inhaltliche Abstimmung der Steuern fordert.

26 So die Formulierung des BVerfG in seiner Entscheidung über die Befreiung bestimmter Unternehmen bzw. Tätigkeiten von den Energiesteuern (Urteil vom 20.4.2004, 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274, 293).

4.2.3. Bestimmung des Prüfungsmaßstabs für die Besteuerung der Gaspreisbremse

Bei Anwendung des Willkürverbots ist Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die Ungleichbehandlung nicht finden lässt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Gesetzgeber unter mehreren Lösungen die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste gewählt hat.²⁷ Bei strenger Prüfung ist der allgemeine Gleichheitssatz verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können.²⁸

Im Bereich der **gewährenden Staatstätigkeit**, insbesondere bei der **Subventionsgewährung** erfolgt eine großzügige Prüfung mit geringer Prüfungsintensität.²⁹ Dazu das BVerfG:³⁰

„In der Entscheidung darüber, welche Personen oder Unternehmen durch finanzielle Zuwendung des Staates gefördert werden sollen, ist der Gesetzgeber weitgehend frei (...). Zwar bleibt er auch hier an den Gleichheitssatz gebunden. Das bedeutet aber nur, dass er seine Leistungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich verteilen darf. Sachbezogene Gesichtspunkte stehen ihm in weitem Umfang zu Gebote, solange die Regelung sich nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Lebenssachverhalte stützt, insbesondere der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgegrenzt ist (...). Diese Erwägungen gelten auch, wenn der Gesetzgeber eine Subvention steuerrechtlich überbringt, statt sie direkt finanziell zuzuwenden.“ [...]

Im Hinblick auf die geplante steuerliche Belastung durch Schaffung eines neuen Einkünftetabstandes (siehe 2.2.) verfügt der Steuergesetzgeber im Bereich des Steuerrechts bei der Auswahl des Steuergegenstandes wie auch bei der Bestimmung des Steuersatzes ebenfalls über einen weit reichenden Entscheidungsspielraum (siehe 4.2.1.). Zur Frage der folgerichtigen Ausgestaltung der geplanten Besteuerung innerhalb des Einkommensteuerrechts siehe noch 4.2.5.

Das Differenzierungskriterium weist hier auch keine Nähe zu besonderen personenbezogenen Merkmalen wie in Art. 3 Abs. 3 GG auf. Die Differenzierung berührt auch nicht die Ausübung spezieller Freiheitsrechte. Nach alledem ist hier ein großzügiger Prüfungsmaßstab anzulegen und für die Differenzierung ein sachlicher Grund zu verlangen.

27 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094 Rn. 101.

28 Siehe *Hein*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 3. Aufl. 2013, Art. 3 Rn. 20, 22.

29 *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, 17. Aufl. 2022, GG Art. 3 Rn. 28.

30 BVerfG, Urteil vom 20.4.2004, 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274, 293; ähnlich auch BVerfG, Beschluss vom 14.10.2008, 1 BvF 4/05, BVerfGE 122, 1, 23; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, 182.

4.2.4. Sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung

Hier wird davon ausgegangen, dass der Gesetzgeber die geplante Besteuerung der Entlastungen aufgrund der Gaspreisbremse – wie schon bei der Dezember-Soforthilfe – mit sozialen Gesichtspunkten begründen wird. Dies wird zwar in der Begründung des EWPBG nicht ausdrücklich hervorgehoben, möglicherweise weil die Besteuerung selbst erst später gesetzlich geregelt werden soll (siehe 2.2.). In der Gesetzesbegründung zur Dezember-Soforthilfe wird dagegen ausdrücklich betont, dass die – auch zum damaligen Zeitpunkt noch nicht umgesetzte – Besteuerung der Entlastungen dem „**sozialgerechten Ausgleich**“ der Entlasteten untereinander diene.³¹ Dies wird in der Gesetzesbegründung zum Jahressteuergesetz 2022, mit dem die Besteuerung der Dezember-Soforthilfe eingeführt wurde, wiederholt („sozialer Ausgleich“).³² Für die geplante Besteuerung der Gaspreisbremse wird unterstellt, dass der Gesetzgeber denselben Grund anführen wird.

In Bezug auf die Differenzierung im Rahmen gewährender Staatstätigkeit, also zum Zwecke der **Subventionssteuerung** (siehe 4.2.3.) ist dies ein gemeinwohlbezogener sachlicher Grund. Dazu hat das BVerfG ausgeführt:³³

„Er [der Gesetzgeber] darf mehrere gemeinwohlbezogene Zwecke verfolgen und gewichten sowie aus sachlichen Gründen unterschiedliche Zwecke als maßgebend für die Behandlung der je verschiedenen Gruppen ansehen. Er kann aus volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen und ökologischen Erwägungen differenzieren, ohne den allgemeinen Gleichheitssatz zu verletzen, wenn einer der genannten Gründe die unterschiedliche Behandlung trägt.“

Die Gewährung von Entlastungen aufgrund der gestiegenen Energiekosten zum Zwecke des sozialen Ausgleichs an die Einkommenshöhe zu knüpfen, dürfte ein hinreichender sachlicher Grund in diesem Sinne sein.

Dies dürfte auch im Hinblick auf die steuerlichen Belastungswirkungen zutreffen. Die Abstufung nach dem zu versteuernden Einkommen bildet die Verpflichtung zur Entrichtung des Solidaritätszuschlags nach dem SolzG nach (siehe dazu 2.1.). Die Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags ist Gegenstand intensiver Diskussionen, jedoch in erster Linie unter dem Aspekt der finanzverfassungsrechtlichen Rechtfertigung als Ergänzungsabgabe.³⁴ Allerdings bestehen auch unter Gleichheitsaspekten Bedenken gegen die Erhebung des Solidaritätszuschlags. *G. Kirchhof* sieht in der Anknüpfung bzw. Beschränkung des Solidaritätszuschlags auf „Spitzenverdiener“ einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG.³⁵ Demgegenüber gehen sowohl das FG Baden-Württemberg

31 BT-Drs. 20/4373, S. 17, 24.

32 BT-Drs. 20/4729. S. 135.

33 BVerfG, Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274, 299.

34 Vgl. Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags, Ausarbeitung vom 28.8.2019, WD 4 - 3000 - 099/19.

35 *G. Kirchhof*, DB 2021, 1039, 1040.

als auch das FG Nürnberg von der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags auch im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG aus; bei Steuern, die wie die Einkommensteuer an der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgerichtet sind, sei die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte zulässig und geboten.³⁶ Der Übergang in die Besteuerung ist zudem durch eine Milderungszone gleichzeitig ausgestaltet. Aufgrund des weiten Spielraums des Gesetzgebers bei der Auswahl des Steuergegenstandes wie auch bei der Bestimmung des Steuersatzes einerseits und der Orientierung der geplanten Besteuerung an Leistungsfähigkeitsgrundsätzen andererseits dürfte daher kein Verstoß der steuerlichen Belastungswirkungen der geplanten Besteuerung der Gaspreisbremse gegen Art. 3 Abs. 1 GG anzunehmen sein.

4.2.5. Kein Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit

Auch die Instrumentalisierung des Einkommensteuerrechts zum Zwecke der Subventionssteuerung führt nicht zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Bedenken im Hinblick auf die Folgerichtigkeit der Ausgestaltung des Besteuerungstatbestands (siehe 4.2.1.) können sich daraus ergeben, dass die staatlich gewährten Entlastungen einkommensteuerlich den übrigen, am Markt erzielten Einkünften gleichgestellt werden. Grundsätzlich erfasst die Einkommensteuer Einkünfte, die der Steuerpflichtige durch eine mit Gewinnabsicht ausgeübte Erwerbstätigkeit am Markt erwirtschaftet (**Markteinkommenstheorie**).³⁷

Die Entlastungen aufgrund der Gaspreisbremse stellen jedoch keine solchen Einkünfte dar, sondern werden den Steuerpflichtigen allein aufgrund staatlicher Entscheidung zugeteilt. Sie bewirken zunächst eine Entlastung aller Anspruchsberechtigten unabhängig von ihrer Leistungsfähigkeit und Bedürftigkeit. Durch die Besteuerung wird ein Teil der Entlastung von den besonders Leistungsfähigen „zurückgeholt“. Das Steuerrecht wird damit zum Instrument der korrigierenden Subventionspolitik (siehe 4.2.2.). Bei wirtschaftlicher Betrachtung sieht der Gesetzgeber also in der Entlastung kein steuerwürdiges Einkommen. Nach dem Konzept der Einkommensbesteuerung nach dem EStG ist die Besteuerung daher systemwidrig. Daraus kann jedoch keine Verfassungswidrigkeit abgeleitet werden. Denn der Grundsatz der Besteuerung des Markteinkommens ist verfassungsrechtlich nicht vorgegeben, auch wenn das Erwerbseinkommen den Charakter der Einkommensteuer prägt.³⁸ Dem Gesetzgeber ist es von Verfassungs wegen nicht verwehrt, das Einkommensteuerrecht als Werkzeug zur Subventionssteuerung einzusetzen. Die Erweiterung des Einkünftekatalogs liegt innerhalb des verfassungsrechtlichen Spielraums des Gesetzgebers. Die geplante Besteuerung ist daher keine so tiefgreifende Abweichung von Grundsätzen des Einkommensteuerrechts, dass sie als Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG führt.³⁹

36 FG Baden-Württemberg, Urteil vom 16.5.2022, 10 K 1693/21, BeckRS 2022, 14335, Rev. BFH IX R 9/22; FG Nürnberg, Urteil vom 29.7.2020, 3 K 1098/19, BeckRS 2020, 21387, Rev. BFH IX R 15/20.

37 Siehe dazu Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 7.30 ff., 8.52; Desens, DSTJG-Band 37 (2014), S. 95, 119 ff.

38 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 7.31; Ratschow, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL November 2022, EStG, § 2 Rn. 48; Horstmann, a.a.O. § 119 Rn. 6.

39 So auch bereits Horstmann, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 164. EL November 2022, EStG, § 119 Rn. 6 ff. zur Besteuerung der Energiepreispauschale.

5. Ungleichbehandlung der Einkommensteuerpflichtigen mit unterschiedlichen Einkunftsarten

Eine Ungleichbehandlung liegt in der unterschiedlichen Behandlung von Einkommensteuerpflichtigen, bei welchen die Entlastungen durch die Gaspreisbremse gem. § 123 Abs. 1 EStG den Einkünften aus Leistungen nach § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG (siehe 2.1.) zugeordnet werden (Vergleichsgruppe 1) und Einkommensteuerpflichtigen, für welche die Entlastungen zu anderen Einkunftsarten nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 EStG gehören (Vergleichsgruppe 2). Das Differenzierungskriterium für die Ungleichbehandlung ist die Einkunftsart. Nach § 123 Abs. 2 EStG gilt die Abstufung der Steuerpflicht angelehnt an den Solidaritätszuschlag lediglich für Vergleichsgruppe 1. Für andere Einkommensteuerpflichtige, für welche die Entlastungen zu betrieblichen Einkünften (Gewerbetreibende, Land- und Forstwirte, Selbständige) oder zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) führen, gilt die Abstufung der Besteuerung nach der Einkommenshöhe nicht.

Für diese Ungleichbehandlung ergeben sich indes sachliche Gründe aus der Einkünfte-Systematik des Einkommensteuerrechts selbst. Bei betrieblichen Einkünften unterliegt der Gewinn der Einkommensteuer, bei Einkünften aus Vermietung oder Verpachtung der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Aufwendungen für Gaslieferungen für den Betrieb oder das vermietete Gebäude sind daher betrieblich bzw. durch die Vermietungstätigkeit veranlasst und daher Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten. Im Gegenzug sind die staatlichen Entlastungen bei diesen Steuerpflichtigen folgerichtig steuerpflichtige Betriebseinnahmen bzw. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Die vollständige steuerliche Erfassung der Entlastungen ist in diesen Fällen gerade angezeigt. Die Vergleichsgruppe 1 umfasst dagegen nur Steuerpflichtige, bei denen die Aufwendungen für Gas und Wärme zum Bereich privater Lebensführung gehören und daher steuerlich nicht abzugängig sind. Bei diesen ist aus systematischen Gründen keine Erfassung der Entlastungen angezeigt.

6. Ungleichbehandlung wegen Beschränkung auf Einkommensteuerpflichtige

Einkommensteuerpflichtige (Vergleichsgruppe 1) und Personen, die bei Bezug der Entlastungen nicht einkommensteuerpflichtig, jedoch wirtschaftlich leistungsfähig sind (Vergleichsgruppe 2), werden durch die geplante Besteuerung ungleich behandelt. Lediglich Einkommensteuerpflichtige müssen die Entlastungen aus der Gaspreisbremse versteuern. Der Gesetzgeber darf jedoch davon ausgehen, dass wirtschaftlich leistungsfähige Personen, denen die Entlastungen zum Zwecke des sozialen Ausgleichs nicht vollständig zugutekommen sollen, zugleich in der Regel auch einkommensteuerpflichtig sind. Zwar sind Ausnahmen denkbar. Der Gesetzgeber muss sich jedoch vor dem Hintergrund der Praktikabilität des Gesetzesvollzugs nicht an atypischen, sondern kann sich an typischen Fällen orientieren.⁴⁰

40 Ständige Rechtsprechung, vgl. Nußberger in: Sachs, Grundgesetz, 9. Auflage 2021, Art. 3 Rn. 109.

7. Ungleichbehandlung durch strukturelles Vollzugsdefizit

Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG kann sich ergeben, wenn die geplante Besteuerung der Entlastung bei ihrem Vollzug zu einem strukturellen Vollzugsdefizit führt, das dem Gesetzgeber zuzurechnen ist. Ausprägung findet der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG neben der Rechtssetzungsgleichheit auch in der Rechtsanwendungsgleichheit.⁴¹ Der Gesetzgeber trägt die Verantwortung für den gleichmäßigen Vollzug des Rechts; er muss steuerrechtliche Regelungen in der Weise schaffen, dass ein gleichmäßiger Vollzug durch die Finanzverwaltung möglich ist. Dazu grundlegend das BVerfG in seinem Zinsurteil von 1991⁴²:

„Art. 3 Abs. 1 GG verbietet eine Regelung der Steuererhebung, welche die Gleichheit des Belastungserfolgs prinzipiell verfehlt. Daraus folgt, daß das materielle Steuergesetz in ein normatives Umfeld eingebettet sein muß, welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges prinzipiell gewährleistet.“

d) Die steuerliche Lastengleichheit fordert mithin, daß das materielle Steuergesetz die Gewähr seiner regelmäßigen Durchsetzbarkeit so weit wie möglich in sich selbst trägt. Der Gesetzgeber hat demgemäß die Besteuerungstatbestände und die ihnen entsprechenden Erhebungsregelungen aufeinander abzustimmen. Führen Erhebungsregelungen dazu, daß ein gleichmäßiger Belastungserfolg prinzipiell verfehlt wird, kann die materielle Steuernorm nicht mehr gewährleisten, daß die Steuerpflichtigen nach Maßgabe gleicher Lastenzuteilung belastet werden; sie wäre dann gerade umgekehrt Anknüpfungspunkt für eine gleichheitswidrige Lastenverteilung.

Das ist allerdings nicht schon bei einer Belastungsungleichheit der Fall, die durch Vollzugsmängel bei der Steuererhebung hervorgerufen wird, wie sie immer wieder vorkommen können und sich auch tatsächlich ereignen. Wirkt sich indes eine Erhebungsregelung gegenüber einem Besteuerungstatbestand in der Weise strukturell gegenläufig aus, daß der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht durchgesetzt werden kann, und ist dieses Ergebnis dem Gesetzgeber zuzurechnen, so führt die dadurch bewirkte Gleichheitswidrigkeit zur Verfassungswidrigkeit auch der materiellen Norm. Zuzurechnen ist dem Gesetzgeber eine im Erhebungsverfahren angelegte, in der dargestellten Weise erhebliche Ungleichheit im Belastungserfolg nicht nur dann, wenn sie ihre Ursache in gesetzlichen Regelungen des Erhebungsverfahrens hat, sondern auch, wenn sie auf Verwaltungsvorschriften beruht, die der Gesetzgeber bewußt und gewollt bei seiner Regelung hingenommen hat. Die Zurechnung setzt weiter voraus, daß sich dem Gesetzgeber - sei es auch nachträglich - die Erkenntnis aufdrängen mußte, daß für die in Frage stehende Steuer mit Blick auf die Erhebungsart sowie die nähere Regelung des Erhebungsverfahrens das von Verfassungs wegen vorgegebene Ziel der Gleichheit im Belastungserfolg prinzipiell nicht zu erreichen ist und er sich dieser Erkenntnis daher nicht verschließen durfte. Drängt sich ein struktureller Erhebungsmangel dem Gesetzgeber erst nachträglich

41 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 25. Auflage 2022, Rn. 172.

42 BVerfG, Urteil vom 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271 f. Siehe dazu auch BVerfG, Urteil vom 9.3.2004, 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, 112 f.

auf, so trifft ihn die verfassungsrechtliche Pflicht, diesen Mangel binnen angemessener Frist zu beseitigen.“

Die geplante Besteuerung betrifft Massenfälle in Person derjenigen Steuerpflichtigen, bei denen die Entlastung zu sonstigen Einkünften führt.⁴³ Der Zeitpunkt des Zuflusses und damit der Besteuerung wird für diese Personengruppe durch gesetzliche Regelungen hinausgeschoben, so nach § 125 EStG (für die Dezember-Soforthilfe) auf den Zeitpunkt der Erteilung der Rechnung. Bei entsprechender Anwendung auf die Gaspreisbremse würde der Zufluss ggf. um ein Jahr verschoben, so dass auch die Erklärungspflicht und das Veranlagungsverfahren sich um ein weiteres Jahr verschieben.

Grundsätzlich muss jeder Steuerpflichtige die Entlastungen in seiner Einkommensteuererklärung angeben. Ein Steuerabzugsverfahren wie bei der Lohnsteuer oder der Kapitalertragsteuer ist nicht vorgesehen und nicht praktikabel. Dem Gesetzgeber ist bewusst, dass die geplante Besteuerung mit einem Vollzugsproblem verbunden sein kann. Dies zeigt die Einführung des § 30 EWPBG, seine Begründung und seine Änderung im Gesetzgebungsverfahren (siehe 2.2.). Gewisse Voraussetzungen für ein Verifikationsverfahren sind in § 30 EWPBG geschaffen worden. Diese Regelungen sind bisher nicht vollständig ausgestaltet. Die Pflicht zur Übermittlung der entsprechenden Daten durch Lieferanten und Vermieter ist allerdings abgeschwächt worden (siehe 2.2.). Lieferanten und Vermieter können sich aber bereits jetzt darauf einstellen, entsprechende Daten vorzuhalten und ggf. zu übermitteln. Unklar ist allerdings noch, wie der Datenabruf ausgestaltet wird, also welche Behörde in welchen Fällen und zu welchem Anlass die Daten abfragt (zum Beispiel nur durch Stichproben oder bei einem Verdacht). Unklar ist auch, wie die Qualität und Verwertbarkeit der übermittelten Daten gesichert werden sollen, also zum Beispiel die hinreichende personelle Zuordnung der Entlastung zu einem Steuerpflichtigen, zum Beispiel durch Abfrage und Übermittlung der Steuernummer, durch Aufteilung bei Mieterwechseln oder bei Wohngemeinschaften. Besonders im Blick zu behalten sind mögliche praktische Schwierigkeiten bei privaten Vermietern, die keinen geschäftsmäßigen Vermietungsbetrieb unterhalten, sowie der potentielle Aufwand zur Beschaffung der Daten.⁴⁴ Diese Aspekte müssen bei Einführung der geplanten Besteuerung berücksichtigt werden, um Vollzugsdefiziten angesichts der Massenfälle vorzubeugen.

43 Bei Steuerpflichtigen mit anderen Einkunftsarten fließen die Entlastungen dagegen in die betriebliche Gewinnermittlung ein oder sind – wie bei Vermietern bei Weitergabe an die Mieter – nur ein „durchlaufender Posten“, siehe 5. und Fußnote 12.

44 Zur Kritik aus der Wohnungswirtschaft siehe etwa die Stellungnahme des Immobilienverbands Haus & Grund, November 2022 (<https://www.hausundgrund.de/gaspreisbremse-maerz>). Siehe auch Pressestatement des Spitzenverbands der Wohnungswirtschaft GdW vom 15. Dezember 2022, in dem die Abschwächung der Meldepflicht begrüßt wird (<https://www.gdw.de/pressecenter/pressestatements/wohnungswirtschaft-begruesst-gas-und-waermepreisbremse/>).