



Ausarbeitung

**Unterschiede bei der geplanten Besteuerung der Entlastungen
aufgrund der Gaspreisbremse und der Strompreisbremse
Rechtfertigung einer möglichen Ungleichbehandlung**

**Unterschiede bei der geplanten Besteuerung der Entlastungen
aufgrund der Gaspreisbremse und der Strompreisbremse**
Rechtfertigung einer möglichen Ungleichbehandlung

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 011/23
Abschluss der Arbeit: 23.02.2023
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.	Geplante Besteuerung der Entlastungen	4
2.1.	Besteuerung der Dezember-Soforthilfe	5
2.2.	Geplante Besteuerung der Entlastungen aufgrund der Gaspreisbremse	6
2.3.	Geplante Besteuerung der Entlastungen aufgrund der Strompreisbremse	6
3.	Einkunftsarten	7
3.1.	Entlastungen bei betrieblich tätigen Steuerpflichtigen	8
3.2.	Entlastungen bei Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung	8
3.3.	Entlastungen bei allen anderen Steuerpflichtigen	9
4.	Vereinbarkeit der unterschiedlichen Besteuerung der Entlastungen aufgrund der Gaspreisbremse und der Strompreisbremse mit Art. 3 Abs. 1 GG	9
4.1.	Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes	9
4.2.	Relevante Ungleichbehandlung	11
4.2.1.	Maßgeblicher Normzweck	11
4.2.2.	Bestimmung des maßgeblichen Regelungsgegenstandes: Subventionsrecht oder Steuerrecht?	12
4.3.	Bestimmung des Prüfungsmaßstabs für die Besteuerung der Gaspreisbremse	12
4.4.	Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	14
4.5.	Kein Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit	15

1. Gegenstand der Untersuchung

Nach dem Gesetz zur Einführung von Preisbremsen für leitungsgebundenes Erdgas und Wärme (Erdgas-Wärme-Preisbremsengesetz – **EWPPBG**)¹ vom 20. Dezember 2022² ist eine Entlastung privater und unternehmerischer Letztverbraucher für ein bestimmtes Kontingent des Verbrauchs an Erdgas und Wärme vorgesehen (im Folgenden: **Gaspreisbremse**). Nach dem Gesetz zur Einführung einer Strompreisbremse und zur Änderung weiterer energierechtlicher Bestimmungen (Strompreisbremsengesetz – **StromPPBG**)³ vom 20. Dezember 2022⁴ ist eine Entlastung privater und unternehmerischer Letztverbraucher für ein bestimmtes Kontingent des Verbrauchs an Strom vorgesehen (im Folgenden: **Strompreisbremse**). Damit wird zugleich die „Verordnung (EU) 2022/1854 des Rates vom 6. Oktober 2022 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise“⁵ umgesetzt. Diese sieht in Art. 6 ff. unter anderem eine Obergrenze für Markterlöse aus dem Stromverkauf vor.

Im Folgenden wird zunächst die geplante Besteuerung der Entlastungen dargestellt (dazu nachfolgend 2.). Dann wird geprüft, welche Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes als Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung der Entlastungen aufgrund der Gaspreisbremse und der Strompreisbremse in Betracht kommen (dazu nachfolgend 3.). Untersucht wird sodann, ob es rechtmäßig ist, ausschließlich die Entlastungen aufgrund der Gaspreisbremse zu besteuern, nicht aber die Entlastungen aufgrund der Strompreisbremse, und ob diese Unterscheidung damit begründet werden kann, dass die Strompreisbremse (in Teilen) aus der Abschöpfung von Überschusserlösen der Betreiber von Stromerzeugungsanlage finanziert wird (dazu nachfolgend 4.).

2. Geplante Besteuerung der Entlastungen

Nach derzeitigem Stand ist die Besteuerung der Entlastungen aufgrund der Gaspreisbremse geplant, aber noch nicht gesetzlich geregelt (dazu nachfolgend 2.2.). Ob die Besteuerung der Entlastungen aufgrund der Strompreisbremse erfolgen soll, ist ebenfalls unklar (dazu nachfolgend 2.3.). Gesetzlich geregelt ist dagegen die Besteuerung der Entlastungen aufgrund der sogenannten Dezember-Soforthilfe. Da sich die Besteuerung der Entlastungen aufgrund der Gaspreisbremse daran anlehnen soll, wird die Besteuerung der Dezember-Soforthilfe im Folgenden vorab kurz dargestellt (dazu nachfolgend 2.1.). Dies hat auch Relevanz für die Bestimmung der Einkunftsarten (dazu nachfolgend 3.).

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, 2512.

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

5 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A32022R1854>.

2.1. Besteuerung der Dezember-Soforthilfe

Nach dem Gesetz über eine Soforthilfe für Letztverbraucher von leitungsgebundenem Erdgas und Kunden von Wärme (Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz – **EWSG**)⁶ vom 15. November 2022⁷ ist eine einmalige Entlastung für die Lieferung von Erdgas und Wärme an Letztverbraucher vorgesehen (sogenannte **Dezember-Soforthilfe**). Die Dezember-Soforthilfe ist eine 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.⁸ 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 Solidaritätszuschlaggesetz (SolZG) zu erheben ist.

Gesetzlich geregelt wurde die Steuerpflicht der Dezember-Soforthilfe durch Art. 1 des Jahressteuergesetzes 2022 vom 16. Dezember 2022 durch Einfügung der §§ 123 bis 126 EStG.⁹ Aus den §§ 123 ff. EStG ergibt sich unter Berücksichtigung der Gesetzesbegründung¹⁰ das folgende Besteuerungssystem. § 123 Abs. 1 EStG regelt, dass **alle im 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). Anderenfalls 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 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).

6 BGBl. I 2022, 2035.

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

8 https://www.bmwk.de/Redaktion/DE/Publikationen/Energie/abschlussbericht.pdf?__blob=publicationFile&v=6.

9 BGBl. I 2022, 2294. Siehe die Dokumentation des Gesetzgebungsverfahrens unter <https://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2022/kw48-de-jahressteuergesetz-923122>.

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

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)

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 sind (dazu nachfolgend 3.) – 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. Zum einen trifft die Lieferanten eine **Pflicht zum gesonderten Ausweis aller Entlastungen** aufgrund der Gaspreisbremse in 2023 und – darüber hinaus – auch aufgrund der Dezember-Soforthilfe (§ 30 Abs. 1 EWPBG), 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 selbständig zu erfüllen.¹² Außerdem werden Lieferanten, Vermieter und Gemeinschaften der Wohnungseigentümer verpflichtet, 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 (§ 30 Abs. 2 EWPBG). Zur Ausgestaltung, Begründung und Abmilderung dieser Pflichten im Gesetzgebungsverfahren und zur Bedeutung im Hinblick auf einen gleichheitsgerechten Vollzug der Steuerpflichten bzw. zur Vermeidung eines Vollzugsdefizits siehe die 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)“ vom 27. Januar 2023.¹³

2.3. Geplante Besteuerung der Entlastungen aufgrund der Strompreisbremse

In der Gesetzesbegründung des Entwurfs zum Strompreisbremsengesetz (StromPBG) heißt es:¹⁴

„Durch die Entlastungen der Verbraucherinnen und Verbraucher ist zu erwarten, dass die gleichwertigen Lebensverhältnisse gewahrt und gefördert werden, insbesondere da der **erhaltene Rabatt von Steuerpflichtigen zu versteuern ist**, die eine Grenze überschreiten, dessen

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

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

13 WD 4 - 3000 - 114/22.

14 BT-Drs. 20/4685, S. 74.

Höhe sich am Einstieg zur Pflicht einen Solidaritätszuschlag zu entrichten orientiert.“ (Hervorhebung nur hier)

Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens wurde § 12a StromPBG in den Gesetzentwurf aufgenommen bzw. § 31 Abs. 3 StromPBG geändert. Diese sehen nun vor, dass entsprechend der Regelung im EWVPG (siehe 2.2.) Elektrizitätsversorgungsunternehmen, Vermieter und Gemeinschaften der Wohnungseigentümer verpflichtet sind, die Höhe der finanziellen Entlastung verbunden mit dem jeweiligen Namen und der Anschrift des Letztverbrauchers, Mieters oder Wohnungseigentümers für eine elektronische Übermittlung an die dafür zuständige Stelle des Bundes vorzuhalten und auf Anforderung nach amtlich bestimmtem Datensatz zu übermitteln (§ 12a Abs. 10, § 31 Abs. 3 StromPBG). Im Zusammenhang mit diesen Ergänzungen heißt es in der Gesetzesbegründung der beschlossenen Fassung des StromPBG:¹⁵

„Nach § 12a Absatz 1 Satz 2 StromPBG ist mit der Abrechnung die Gesamtentlastung des Vermieters in der jeweiligen Abrechnungsperiode auszuweisen. Zusätzlich zu der Höhe der Entlastung nach Satz 1 ist die Höhe des auf den Mieter entfallenden Anteiles an der Entlastung auszuweisen. Damit erfährt der Mieter die auf ihn konkret entfallende Entlastung und kann den Betrag – wenn erforderlich – **in seiner Steuererklärung angeben**. Dies ist eine der Voraussetzungen für eine **Besteuerung** der Entlastungsbeträge.“ (Hervorhebungen nur hier)

Mit diesen im Gesetzgebungsverfahren vorgenommenen Änderungen soll die Besteuerung offenbar abgesichert werden. Ob sie tatsächlich eingeführt wird, bleibt offen. Die Entlastungen aufgrund der Strompreisbremse können aber im Rahmen anderer Einkunftsarten steuerpflichtig sein (dazu nachfolgend 3.). Auf Nachfrage teilte die Parlamentarische Staatssekretärin *Hessel* am 26. Januar 2023 zu der Frage der geplanten Besteuerung der Gas- bzw. Strompreisbremse mit, dass die Beratungen innerhalb der Bundesregierung zu diesem Thema sind noch nicht abgeschlossen seien.¹⁶

3. Einkunftsarten

Für die folgenden Ausführungen zu den möglichen Einkunftsarten, zu denen die Entlastungen aufgrund der Gas- bzw. Strompreisbremse gehören können, wird unterstellt, dass die Besteuerung entsprechend §§ 123 ff. EStG zur Dezember-Soforthilfe (siehe 2.1.) erfolgen wird. Da sich im Hinblick auf die Einkunftsarten keine Unterschiede zwischen Gas- und Strompreisbremse ergeben, wird im Folgenden nur von den Entlastungen gesprochen. Für die Besteuerung und Bestimmung der Einkunftsarten ist zu berücksichtigen, dass die Entlastungen sowohl unternehmerisch tätigen wie privaten Letztverbrauchern zugutekommen. Die Besteuerung unternehmerischer Tätigkeiten ist rechtsformabhängig ausgestaltet (dazu nachfolgend 3.1.). Im Hinblick auf die übrigen Tätigkeiten, die sich im einkommensteuerlich „privaten“ Bereich bewegen (Überschusseinkunftsarten) wird zwischen Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (dazu nachfolgend 3.2.) und den übrigen Steuerpflichtigen (dazu nachfolgend 3.3.) unterschieden.

15 BT-Drs. 20/4915, S. 145.

16 BT-Drs. 20/5426, Fragen 36 und 37, S. 22.

3.1. Entlastungen bei betrieblich tätigen Steuerpflichtigen

Bei Steuerpflichtigen, die Gas, Wärme und Strom zu betrieblichen Zwecken beziehen, wirken sich die Entlastungen ertragsteuerlich im Rahmen der betrieblichen Gewinnermittlung (Gewinn- und Verlustrechnung) aus, ohne dass dies gesetzlich geregelt werden muss. So wie Aufwendungen für die Beschaffung von Energie betrieblich veranlasste Betriebsausgaben sind und sich daher gewinnmindernd auswirken, sind nachträgliche Entlastungen betrieblich veranlasste Betriebseinnahmen. Genauso wirken sich auch Entlastungen aus, die von vornherein zu verminderten Aufwendungen führen. Daher sind die Entlastungen bereits nach allgemeinen Grundsätzen „steuerpflichtig“. Dies gilt für

- Körperschaften (insbesondere Kapitalgesellschaften) im Hinblick auf die Körperschaftsteuer, den Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer,
- Personengesellschaften sowie Einzelunternehmer mit Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Einkommensteuer, den Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer (falls er anfällt) und die Gewerbesteuer,
- Personengesellschaften sowie Einzelunternehmer mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sowie selbständiger Arbeit für die Einkommensteuer und den Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer (falls er anfällt).

Die §§ 123 ff. EStG (Besteuerung der Dezember-Soforthilfe, siehe 2.1.) gelten für diese Steuersubjekte nicht. Sie sind subsidiär zur Besteuerung nach anderen Einkunftsarten (so ausdrücklich § 123 Abs. 1 Satz 1 EStG).

3.2. Entlastungen bei Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Die steuerlichen Auswirkungen der Entlastungen bei betrieblichen Einkünften (siehe 3.1.) gelten auch für Steuerpflichtige mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, also aus privater Vermögensverwaltung (§ 21 EStG). Dazu gehören alle Vermietungstätigkeiten, die nicht durch Körperschaften oder im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten ausgeübt werden. Bei Vermietern, die Energie für vermietete Immobilien beziehen, wirken sich die Entlastungen ertragsteuerlich im Rahmen der Ermittlung des Überschusses aus der Vermietungstätigkeit (Einnahmen abzüglich Werbungskosten, §§ 8, 9 EStG) aus, ohne dass dies gesetzlich geregelt werden muss. So wie Aufwendungen für die Beschaffung von Energie durch die Vermietung veranlasste Werbungskosten sind, sind nachträgliche Entlastungen durch die Vermietung veranlasste Einnahmen. Daher sind die Entlastungen bereits nach allgemeinen Grundsätzen „steuerpflichtig“.

Soweit Vermieter ihre Aufwendungen für die Beschaffung von Energie vollständig auf die Mieter umlegen, handelt es sich bei den Umlagen um Einnahmen. Soweit Vermieter Entlastungen für die Beschaffung von Energie vollständig an ihre Mieter weitergeben, handelt es sich dabei um Werbungskosten. Dann ergeben sich in beiden Fällen beim Vermieter keine steuerlichen Auswirkungen, abgesehen von einer ggf. abweichenden zeitlichen Zuordnung.

Dies gilt für Personengesellschaften sowie natürliche Personen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Einkommensteuer und den Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer (soweit er anfällt).

3.3. Entlastungen bei allen anderen Steuerpflichtigen

Aufwendungen für die Beschaffung von Energie durch natürliche Personen zur privaten Verwendung sind Kosten der allgemeinen Lebensführung, die steuerlich nicht berücksichtigt werden (§ 12 Nr. 1 EStG). Die Entlastungen wirken sich steuerlich ebenfalls nicht aus; sie erfüllen keinen Einkünftebestand, auch nicht als sogenannte sonstige Einkünfte. Für diese Personengruppe muss die Besteuerung daher gesetzlich angeordnet werden, so wie für die Dezember-Soforthilfe durch §§ 123 ff. EStG (siehe 2.1.). Wenn die Entlastungen nicht bereits zu anderen Einkünften führen (zur Subsidiarität siehe 3.1.), wird die Steuerbarkeit der Entlastungen dadurch (konstitutiv) gesetzlich angeordnet, indem die Entlastungen zu sonstigen Leistungen nach § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG erklärt werden. Zugleich wird die Besteuerung in Abhängigkeit von der Zahlung des Solidaritätszuschlags auf bestimmte Gruppen beschränkt (siehe 2.1.).

4. Vereinbarkeit der unterschiedlichen Besteuerung der Entlastungen aufgrund der Gaspreisbremse und der Strompreisbremse mit Art. 3 Abs. 1 GG

Im Folgenden wird geprüft, ob es rechtmäßig ist, wenn nur die Entlastungen aufgrund der Gaspreisbremse, nicht aber aufgrund der Strompreisbremse entsprechend den Regelungen zur Dezember-Soforthilfe besteuert würden. Diese mögliche unterschiedliche Behandlung muss sich am allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG messen lassen; zu den Vorgaben des Gleichheitssatzes nachfolgend 4.1., zur hier relevanten Ungleichbehandlung nachfolgend 4.2., zur Bestimmung des hier anwendbaren Prüfungsmaßstabs nachfolgend 4.3., zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung nachfolgend 4.4. und zum Folgerichtigkeitsgebot abschließend 4.5.

4.1. 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 Der Gleichheitssatz ist also bereichsspezifisch anzuwenden.¹⁸ 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 **Verhältnismäßigkeitserfordernissen** reichen können. Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich aus den jeweils be-

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 P. Kirchhof, in: Dürig/Herzog/Scholz, 99. EL September 2022, GG Art. 3 Rn. 314.

troffenen 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.¹⁹

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.²⁰ 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.²¹ 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.²²

Der Steuergesetzgeber hat einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der **Auswahl des Steuergegenstandes** als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes.²³ 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.²⁴ 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.²⁵ Die aus Art. 3 Abs. 1 GG

19 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.

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

21 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.121; Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 271. EL. Dezember 2022, AO § 3 Rn. 48, 88 f.

22 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.

23 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, 271. EL. Dezember 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).

24 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.

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

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.²⁶

4.2. Relevante Ungleichbehandlung

Die Gleichheitsprüfung hat einen relativen Charakter.²⁷ Es geht dabei nicht darum, ob zwischen zwei Vergleichsgruppen bzw. Vergleichssachverhalten überhaupt irgendwelche Unterschiede oder Gemeinsamkeiten bestehen. Zur Feststellung einer relevanten Ungleichbehandlung bedarf es der Identifikation der Umstände, die in Bezug auf den jeweiligen Normzweck wesentlich sind. Es geht daher nicht um einen Vergleich zwischen den Vergleichssachverhalten schlechthin, sondern immer nur um einen Vergleich einzelner Bezugspunkte.²⁸

4.2.1. Maßgeblicher Normzweck

Hier stellt sich die Frage, ob die vom Gesetzgeber beschlossenen Entlastungen aufgrund der Gaspreisbremse einerseits und der Strompreisbremse andererseits aus verfassungsrechtlichen Gründen (Gleichbehandlungsgebot) beide mit einem sozialen Ausgleich durch Besteuerung (entsprechend §§ 123 ff. EStG für die Dezember-Soforthilfe) versehen werden müssen oder ob dieser soziale Ausgleich nur für eine der Maßnahmen geregelt werden kann. Die Besteuerung dient hier als sozialer Ausgleich dafür, dass die Entlastungen unabhängig von der Bedürftigkeit oder Leistungsfähigkeit der Energieverbraucher gewährt werden. Der für die Vergleichsprüfung maßgebliche **Normzweck** ist also der **soziale Ausgleich** bzw. die Differenzierung der Entlastungen innerhalb der Gruppe der privaten Verbraucher (siehe 3.3.) nach sozialen Kriterien. Der gemeinsame Oberbegriff, unter den beide Vergleichssachverhalte fallen, sind Energiesubventionen für private Energieverbraucher. Nicht betroffen sind Personen, die die Entlastungen im Rahmen anderer Einkunftsarten beziehen (siehe 3.1. und 3.2.).

Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob sich eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung daraus ergibt, dass innerhalb der Gruppe der privaten Verbraucher (siehe 3.3.) danach differenziert wird, wie hoch das zu versteuernde Einkommen ausfällt, also dass Einkommensteuer auf die Entlastungen nur anfällt, wenn auch eine Pflicht zur Zahlung des Solidaritätszuschlags besteht. Darin ist keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung zu sehen.²⁹

Das Differenzierungskriterium für die unterschiedliche Behandlung der beiden Vergleichssachverhalte ist die Energieart bzw. der jeweilige Energiemarkt (Gasmarkt / Strommarkt). Durch die

26 *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.

27 *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz, 17. Aufl. 2022, Art. 3 Rn. 10.

28 *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.117.

29 Siehe die 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)“ vom 27.1.2023, WD 4 - 3000 - 114/22.

Differenzierung wird der Bezug von staatlich subventionierter Energie *einkommensteuerlich* unterschiedlich behandelt. Allerdings ist die einkommensteuerliche Ungleichbehandlung lediglich technischer Natur. Zu klären ist daher, ob die unterschiedliche Behandlung ein Regelungsgegenstand des Steuerrechts oder des Subventionsrechts ist. Da der Gleichheitssatz bereichsspezifisch anzuwenden ist (siehe 4.1.), hängen die Bestimmung des Prüfungsmaßstabs (dazu 4.3.) und die Rechtfertigungsanforderungen davon ab (siehe 4.4.).

4.2.2. Bestimmung des maßgeblichen Regelungsgegenstandes: Subventionsrecht oder Steuerrecht?

Die geplante Besteuerung der Entlastungen aus der Gaspreisbremse soll entsprechend §§ 123 ff. EStG (Dezember-Soforthilfe) durch Erweiterung der Einkünftebestände erfolgen (siehe 2.1.). 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“³⁰; 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. Denn die Besteuerung soll erfolgen, um der Gruppe der gut verdienenden Einkommensteuerpflichtigen einen Teil der Entlastung wieder zugunsten des Staatshaushalts abzunehmen.

Daher handelt es sich bei der (geplanten) Besteuerung der Entlastungen nicht um eine originäre Regelung auf dem Gebiet des Steuerrechts, sondern um eine flankierende Maßnahme im Rahmen einer gewährenden Staatstätigkeit. Die (geplante) Besteuerung ist ein systemwidriger Fremdkörper im Einkommensteuerrecht, wie auch an der Anfügung der §§ 123 ff. EStG an das EStG deutlich wird. Grundsätzlich erfasst die Einkommensteuer Einkünfte, die der Steuerpflichtige durch eine mit Gewinnabsicht ausgeübte Erwerbstätigkeit am Markt erwirtschaftet (Markteinkommentheorie).³¹ Die Entlastungen stellen jedoch keine solchen vom Steuerpflichtigen erwirtschafteten Einkünfte dar. Sie basieren auch nicht auf rechtlich fundierten Ansprüchen zum Beispiel aus früheren Leistungen; ihnen liegt auch kein Rechtsgrund oder eine geschützte Rechtsposition außerhalb des EWPBG (im Falle der Gaspreisbremse) zugrunde. Die Entlastungen beruhen in vollem Umfang auf der Zuteilungsentscheidung des (gewährenden) Gesetzgebers. Das Steuerrecht wird damit zum Instrument der korrigierenden Subventionspolitik. Die Anknüpfung der Ungleichbehandlung an einkommensteuerliche Regelungen ist hier nur Mittel zum Zweck. Der maßgebliche Normzweck ist also kein einkommensteuerlicher, sondern ein subventionspolitischer.

4.3. 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

30 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).

31 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.

Lösungen die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste gewählt hat.³² 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.³³

Im Bereich der **gewährenden Staatstätigkeit**, insbesondere bei der **Subventionsgewährung** erfolgt eine großzügige Prüfung mit geringer Prüfungsintensität.³⁴ Dazu das BVerfG:³⁵

„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.“ [...]

Bei der Bestimmung des Begünstigtenkreises hat der Gesetzgeber daher einen erheblichen Einschätzungs- und Beurteilungsraum.³⁶ Der Gleichheitssatz verbietet nur die Verteilung von Leistungen nach unsachlichen Gesichtspunkten.³⁷ Im Schrifttum wird daher für den Bereich staatlicher Leistungen (außerhalb des Arbeitsförderungs- und Sozialversicherungsrechts) die jahrzehntelange Rechtsprechung des BVerfG so zusammengefasst, dass es kaum zu Feststellungen gleichheitswidriger Gesetze kommt, wenn nicht spezielle Diskriminierungsverbote oder Schutzgebote (zum Beispiel aus Art. 6 GG) betroffen sind.³⁸ Dass die gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit im Bereich der Subventionen sehr weitreichend ist, beruht weniger auf der „geringen Determinationskraft“ des Art. 3 Abs. 1 GG, sondern ist eine Folge geringer sonstiger grundrechtlicher Bindungen.³⁹

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

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

34 *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, Grundgesetz, 17. Aufl. 2022, Art. 3 Rn. 28.

35 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.

36 *P. Kirchhof*, in: Dürig/Herzog/Scholz, 99. EL September 2022, GG Art. 3 Rn. 322.

37 *P. Kirchhof*, in: Dürig/Herzog/Scholz, 99. EL September 2022, GG Art. 3 Rn. 322.

38 *Nußberger*, in: Sachs, Grundgesetz, 9. Aufl. 2021, Art. 3 Rn. 177.

39 *Hein*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 3. Aufl. 2013, Art. 3 Rn. 86.

Diese Analyse aus dem Schrifttum unterstreicht, dass die aus Art. 3 Abs. 1 GG unter dem Aspekt der Gleichbehandlung zu stellenden Anforderungen sehr gering sind, wenn nicht spezielle andere Gebote und Wertungen des Grundgesetzes in die verfassungsrechtliche Rechtfertigung einfließen. Dies können spezielle Diskriminierungsverbote, verfassungsrechtliche Schutzgebote oder betroffene Freiheitsgrundrechte sein. Im Hinblick darauf begegnet die Differenzierung zwischen Gaspreisbremse und Strompreisbremse keinerlei Bedenken, die eine strengere Prüfung des Art. 3 Abs. 1 GG erfordern würden. Das Differenzierungskriterium weist hier keine Nähe zu besonderen personenbezogenen Merkmalen wie in Art. 3 Abs. 3 GG auf. Die Differenzierung berührt auch nicht die Ausübung spezieller Freiheitsrechte. Auch eine gezielte Verhaltenslenkung, die Freiheitsgrundrechte betreffen kann, ist mit der Differenzierung nicht verbunden.

Selbst wenn man in der (geplanten) Besteuerung der Entlastungen – entgegen der hier vorgenommenen Bewertung (siehe 4.2.) – neben der subventionsrechtlichen auch eine Regelung mit einem eigenen steuerlichen Gehalt sieht, ergibt sich ein weiter Spielraum für den Gesetzgeber. Denn im Hinblick auf die Schaffung eines neuen Einkünftebestandes verfügt der Steuergesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes wie auch bei der Bestimmung des Steuersatzes ebenfalls über einen weit reichenden Entscheidungsspielraum (siehe 4.1.). Zur Frage der folgerichtigen Ausgestaltung der geplanten Besteuerung innerhalb des Einkommensteuerrechts siehe noch 4.5.

Nach alledem ist an die oben dargestellte Differenzierung ein sehr großzügiger Prüfungsmaßstab anzulegen und als Rechtfertigung lediglich irgendein sachlicher Grund zu verlangen.

4.4. Rechtfertigung der Ungleichbehandlung

In Bezug auf die Differenzierung im Rahmen gewährender Staatstätigkeit, also zum Zwecke der **Subventionssteuerung** (siehe 4.2.), hat das BVerfG zu dem erforderlichen gemeinwohlbezogenen sachlichen Grund ausgeführt:⁴⁰

„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.“

Der Gesetzgeber kann die Entscheidung für die annahmegemäße Differenzierung zwischen Strompreisbremse und Gaspreisbremse mit jedem denkbaren sachlichen Grund rechtfertigen. Dazu dürfte auch der Bezug auf die Abschöpfung der Markterlöse auf dem Strommarkt gehören, unabhängig von der damit verbundenen Aufkommenshöhe. Der Gesetzgeber kann die Unterscheidung mit allen Besonderheiten des Strommarktes im Unterschied zum Gasmarkt begründen. Das „Ob“ der Besteuerung der Entlastungen ist letztlich eine Entscheidung über Umfang und Ausmaß der jeweiligen Subvention. Bei der Gewährung und Ausgestaltung von Subventionen ist der Gesetzgeber wie gesehen weitgehend frei und kann die Bedingungen der Subventionierung aus jedem sachlichen Grund unterschiedlich ausgestalten, also zum Beispiel auf dem einen Markt nur Unternehmer entlasten, auf dem anderen nur private Verbraucher. Er ist daher auch

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

frei, nur den einen Markt einen sozialen Ausgleich der Entlastungen (über die Besteuerung) vorzusehen, für den anderen keinen solchen Ausgleich. Solange die Unterscheidung nicht auf Willkür beruht, führt sie nicht zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

4.5. Kein Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit

Auch wenn das Steuerrecht zum Instrument der korrigierenden Subventionspolitik wird (siehe 4.2.), liegt darin auch im Hinblick auf die Folgerichtigkeit der Ausgestaltung des Besteuerungstatbestands (siehe 4.1.) kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG.⁴¹

41 Siehe die 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)“ vom 27.1.2023, WD 4 - 3000 - 114/22.