

Urteil vom 11. Juni 2026, VI R 15/24

Besteuerung der Energiepreispauschale bei Arbeitnehmern ist verfassungsgemäß

ECLI:DE:BFH:2026:U.110626.VIR15.24.0

BFH VI. Senat

EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 40a, EStG § 112, EStG § 113, EStG § 117 Abs 1 S 1, EStG § 117 Abs 1 S 2, EStG § 117 Abs 2 S 1, EStG § 117 Abs 2 S 2, EStG § 119 Abs 1 S 1, EStG § 119 Abs 1 S 2, EStG § 119 Abs 2, GG Art 3 Abs 1, GG Art 105 Abs 2 S 2 Alt 1, GG Art 106 Abs 3 S 1, GG Art 106 Abs 3 S 2, EStG VZ 2022

vorgehend FG Münster, 17. April 2024, Az: 14 K 1425/23 E

Leitsätze

Die Besteuerung der dem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber ausgezahlten Energiepreispauschale gemäß § 119 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) als Einnahme nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist verfassungsgemäß.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 17.04.2024 - 14 K 1425/23 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte im Streitjahr (2022) ganzjährig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Von seinem Arbeitgeber erhielt er die Energiepreispauschale im Sinne des § 112 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 300 € ausgezahlt, die in der Lohnsteuerbescheinigung als Bestandteil des Bruttoarbeitslohns ausgewiesen wurde.
- 2 Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die Energiepreispauschale als steuerpflichtigen Arbeitslohn. Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab.
- 3 Mit seiner Revision rügt der Kläger, § 119 EStG verstoße sowohl gegen formelles als auch gegen materielles Verfassungsrecht.
- 4 Er beantragt,
das Urteil des FG Münster vom 17.04.2024 - 14 K 1425/23 E sowie die Einspruchsentscheidung des FA vom 05.07.2023 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2022 vom 22.03.2023 dahingehend zu ändern, dass die Energiepreispauschale von 300 € nicht der Besteuerung unterworfen und die festgesetzte Einkommensteuer entsprechend herabgesetzt wird.
- 5 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 6 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Revisionsverfahren beigetreten. Einen Antrag hat es nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 7** Die Revision ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FA hat die dem Kläger von seinem Arbeitgeber ausgezahlte Energiepreispauschale bei der Einkommensteuerfestsetzung zutreffend als steuerpflichtige Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG angesetzt. Dies ist weder einfachgesetzlich (unter 1.) noch von Verfassungs wegen (unter 2.) zu beanstanden.
- 8** 1. Nach § 119 Abs. 1 Satz 1 EStG war die Energiepreispauschale im Sinne des § 112 EStG bei Anspruchsberechtigten, die --wie der Kläger-- im Veranlagungszeitraum 2022 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt haben, stets als Einnahme nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG für das Streitjahr zu berücksichtigen. Weiterer Voraussetzungen --insbesondere das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG-- bedurfte es für die Besteuerung der Energiepreispauschale nicht, weil es sich bei § 119 Abs. 1 Satz 1 EStG um einen konstitutiven Rechtsfolgenverweis handelt (ebenso u.a. Brandis/Heuermann/Horstmann, § 119 EStG Rz 2; Horstmann, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2024, 1233, 1236 f.; Schmidt/Krüger, EStG, 45. Aufl., § 119 Rz 1; Schmittberg in Bordewin/Brandt, § 119 EStG Rz 10, 21; Oertel in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., §§ 112 bis 122 Rz 27; a.A. wohl Kanzler, FinanzRundschau --FR-- 2022, 641, 643 ff., und Häsner, Der Betrieb 2023, 2647, 2647 f.).
- 9** Dies folgt aus dem Wortlaut der Vorschrift, wonach die Energiepreispauschale "stets" als Einnahme "nach" § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu berücksichtigen ist. Diese Formulierung bezieht sich --da sie keine weiteren Anforderungen aufstellt-- allein auf die Rechtsfolgenseite des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und nicht auf dessen Rechtsgrund. Anderenfalls hätte der Gesetzgeber terminologisch auf dessen "Voraussetzungen" abstellen oder die Energiepreispauschale nach "Maßgabe" des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG der Besteuerung unterwerfen müssen (vgl. Handbuch der Rechtsförmlichkeit, 3. Aufl. 2008, Rz 231; Urteile des Bundesfinanzhofs vom 29.04.1997 - VII R 91/96, BFHE 182, 253, BStBl II 1997, 476, unter II.2.a, und vom 06.05.2008 - VII R 10/07, BFH/NV 2008, 1714, unter II.1.).
- 10** 2. Die Besteuerung der Energiepreispauschale zu Lasten des Klägers ist auch von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden.
- 11** a) Die Energiepreispauschale nach § 112 EStG stellte eine freiwillige staatliche Zuwendung dar (Brandis/Heuermann/Horstmann, § 112 EStG Rz 1; Schmidt/Krüger, EStG, 45. Aufl., § 112 Rz 1), die einkommensabhängig gewährt wurde. Der Gesetzgeber wollte dadurch die Härten aufgrund der "sprunghaft und drastisch gestiegenen Energiekosten" jenseits der --ebenfalls durch das Steuerentlastungsgesetz 2022 eingeführten-- Erhöhung der Entfernungspauschale für Fernpendler kurzfristig und sozial gerecht abfedern (vgl. BTDrucks 20/1765, S. 23).
- 12** Um für eine "sozial ausgewogene Kompensation der energiepreisbedingten Mehrbelastungen" zu sorgen (BTDrucks 20/1765, S. 23), wurde die Energiepreispauschale der Besteuerung mit dem individuellen Steuersatz unterworfen und somit als "Nettosubvention" gewährt. Damit handelt es sich bei der (steuerlichen) Energiepreispauschale gemäß §§ 112 ff. EStG um eine Maßnahme der Leistungs- und nicht der Eingriffsverwaltung (vgl. Brandis/Heuermann/Horstmann, § 112 EStG Rz 1). Mit der Besteuerung der Energiepreispauschale hat der Gesetzgeber nicht in eine vom Steuerpflichtigen geschaffene Vermögensposition eingegriffen, sondern im Rahmen der gewährenden Staatstätigkeit der unterschiedlichen Wirtschaftskraft der anspruchsberechtigten Erwerbstätigen Rechnung getragen.
- 13** b) Dem Kläger wurde die um die individuelle Steuerbelastung geminderte Energiepreispauschale auf einer hinreichenden gesetzlichen Grundlage ausgereicht.
- 14** aa) Der Gesetzgeber hat den dahingehenden Anspruch, den Kreis der Berechtigten, die "Auszahlungsmodalitäten" einschließlich der Besteuerung sowie das anzuwendende Verfahrensrecht im XV. Abschn. des Einkommensteuergesetzes (§§ 112 ff. EStG) geregelt.
- 15** bb) Hierzu war der Bundesgesetzgeber nach Art. 105 Abs. 2 Satz 2 Alternative 1 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 Satz 1 und 2 des Grundgesetzes (GG) auch befugt.
- 16** (1) Danach steht ihm die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für die übrigen Steuern zu, wenn ihm --wie bei der Einkommensteuer-- das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht. Als Kompetenznorm erteilt Art. 105 GG (Bund und Ländern) allerdings lediglich Zuständigkeiten. Materielle Vorgaben für die Art und Weise der

konkreten Besteuerung liefert die Vorschrift hingegen nicht (Seiler in Dürig/Herzog/Scholz, Komm. z. GG, Art. 105 Rz 132). Deshalb ist es dem Bundesgesetzgeber unbenommen jenseits des staatlichen Steuerzugriffs und der damit einhergehenden Steuerlast, im Rahmen des Einkommensteuergesetzes freiwillige Staatsleistungen auszureichen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Gesetzgeber diese Leistungen --wie vorliegend-- aus sozialpolitischen Erwägungen einkommensabhängig besteuern will.

- 17** (2) Bei der Energiepreispauschale handelte es sich um eine in das Besteuerungsverfahren eingefügte Subvention (wie hier Bleschick, jurisPR-SteuerR 28/2024, Anm. 4; Schmidt/Krüger, EStG, 45. Aufl., § 112 Rz 1; zweifelnd Bergan, DStR 2022, 1017, 1019; Brandis/Heuermann/Horstmann, § 112 EStG Rz 8; a.A. Kanzler, FR 2022, 641, 642 f.; Schober in Herrmann/Heuer/Raupach, Vorbemerkung zu §§ 112 bis 122 EStG Rz 2; Schmittberg in Bordewin/Brandt, § 112 EStG Rz 5; Wolff in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 112 Rz A 24). Denn sowohl das "ob" als auch das "wie" der Subventionsleistung waren "steuerlich eingekleidet".
- 18** Dies wird bereits an dem Umstand deutlich, dass die Anspruchsberechtigung in § 113 EStG unmittelbar an einkommensteuerrechtliche Merkmale anknüpfte (vgl. auch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 28.06.2022 - 2 BvL 9/14, 2 BvL 10/14, 2 BvL 13/14, 2 BvL 14/14, BVerfGE 162, 277, Rz 62 zum Kindergeldrecht als schwerpunktmäßig steuerrechtliche Materie unter anderem aufgrund der Anknüpfung an die Steuerpflicht).
- 19** Auch im Rahmen der Auszahlung der Energiepreispauschale hat sich der Gesetzgeber der steuerlichen Strukturen bedient. So wurde die Energiepreispauschale bei den Arbeitnehmern als der größten Gruppe der Anspruchsberechtigten gemäß § 117 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG grundsätzlich durch den Arbeitgeber ausgezahlt. Der Arbeitgeber hatte wiederum zu seiner Refinanzierung im Rahmen des --ebenfalls im Einkommensteuergesetz geregelten (vgl. §§ 38 ff. EStG)-- Lohnsteuerabzugsverfahrens die Energiepreispauschale vom Gesamtbetrag der einzubehaltenden Lohnsteuer zu entnehmen (§ 117 Abs. 2 Satz 2 EStG). Auch bei den weiteren Anspruchsberechtigten im Sinne des § 113 EStG erfolgte die Gewährung im Rahmen des einkommensteuerrechtlichen Verfahrens (§§ 115 ff. EStG; vgl. dazu beispielsweise Senatsbeschluss vom 29.02.2024 - VI S 24/23, BFHE 284, 266). Da die Gewährung der Energiepreispauschale über den Arbeitgeber beziehungsweise über die Finanzämter für eine zeitnahe Entlastung der Anspruchsberechtigten sorgen sollte, ohne dass diese selbst aktiv werden mussten (s. BTDrucks 20/1765, S. 24), stand diese auch aus Gründen eines praktikablen Gesetzesvollzugs in einem untrennbaren Zusammenhang mit dem Einkommensteuerrecht (vgl. zu diesem Kriterium auch BVerfG-Beschluss vom 28.06.2022 - 2 BvL 9/14, 2 BvL 10/14, 2 BvL 13/14, 2 BvL 14/14, BVerfGE 162, 277, Rz 64).
- 20** Ferner wurde die Energiepreispauschale in das steuerliche Verfahrensrecht eingebettet (vgl. §§ 120 f. EStG).
- 21** (3) Kompetenzrechtliche Zweifel an der Einführung und Besteuerung der Energiepreispauschale gemäß §§ 112 ff. EStG hat der Senat deshalb nicht. Der Umstand, dass es sich hierbei weder um lastenausteilende Regelungen noch um steuerliche Sozialzweck- oder Lenkungsnormen und damit nicht um "materiell" steuerrechtliche Regelungen handelt, steht dem --wie ausgeführt-- nicht entgegen.
- 22** cc) Entgegen der Auffassung des FG ist betreffend die Gesetzgebungskompetenz auch nicht zwischen der Gewährung und der Besteuerung der Energiepreispauschale zu differenzieren. Vielmehr war die Steuerpflicht der Energiepreispauschale von Anfang an vorgesehen und daher untrennbarer sowie wesentlicher Bestandteil des einheitlich dem Bereich der Leistungsverwaltung zuzuordnenden Gesamtkonzepts.
- 23** c) Schließlich verletzt die Besteuerung der Energiepreispauschale nach Maßgabe des individuellen Steuersatzes und damit deren Gewährung als "Nettosubvention" den Kläger nicht in seinen verfassungsrechtlich geschützten Rechten. Insbesondere verstößt die damit einhergehende Ausreichung der Energiepreispauschale in unterschiedlicher Höhe nicht gegen den hier allein in Betracht kommenden allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.
- 24** aa) Der Gesetzgeber hat im Bereich der gewährenden Staatstätigkeit anders als im Bereich der Eingriffsverwaltung, insbesondere wenn er aus sozial- und gesellschaftspolitischen Erwägungen freiwillige Leistungen gewährt, einen weiten Gestaltungsspielraum. Zwar hat er auch bei der Verteilung staatlicher Leistungen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) zu beachten, der insoweit aber nur einer Willkürprüfung unterliegt. Entsprechend darf er seine Leistungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, nicht "willkürlich", verteilen. Sachbezogene Differenzierungsgesichtspunkte stehen ihm aber im weitesten Umfang zu (BVerfG-Beschluss vom 24.03.2010 - 1 BvR 2130/09, Rz 11, m.w.N.). Solange die Regelung sich auf eine der Lebenserfahrung nicht geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Lebensverhältnisse stützt, insbesondere der Kreis der von der

Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgegrenzt ist, ist sie verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (u.a. BVerfG-Beschlüsse vom 12.02.1964 - 1 BvL 12/62, BVerfGE 17, 210, und vom 03.07.2001 - 1 BvR 2337/00, 1 BvR 2338/00, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2001, 900).

- 25** bb) Ein Verstoß gegen das Willkürverbot liegt ersichtlich nicht vor.
- 26** (1) Die Entscheidung des Gesetzgebers, die Energiepreispauschale bei --wie im Streitfall-- Anspruchsberechtigten, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt haben, stets als Einnahme nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erfassen und damit aufgrund der Besteuerung nach dem progressiven Steuertarif des § 32a EStG in unterschiedlicher Höhe auszureichen, war zweifelsfrei von sachlichen Gründen getragen. Denn indem aufgrund der mit steigendem Einkommen wachsenden Steuerbelastung Menschen mit geringen Einkommen stärker subventioniert wurden als Menschen mit hohen Einkommen (vgl. BTDrucks 20/1765, S. 18 und 23), wurde die Energiepreispauschale sozial gestaffelt nach der individuellen Wirtschaftskraft und Bedürftigkeit des einzelnen Anspruchsberechtigten verteilt.
- 27** (2) Im Vergleich zur Personengruppe der übrigen Anspruchsberechtigten im Sinne des § 119 Abs. 2 Satz 1 EStG (unbeschränkt Steuerpflichtige mit Einkünften aus §§ 13, 15 oder 18 EStG) fehlt es bereits an einer über die gerechtfertigte Gewährung einer "Nettosubvention" hinausgehenden Ungleichbehandlung des Klägers. Denn gemäß § 119 Abs. 2 Satz 1 EStG galt die Energiepreispauschale bei den übrigen Anspruchsberechtigten für Zwecke der Einkommensteuer als Einnahme nach § 22 Nr. 3 EStG. Da zugleich § 119 Abs. 2 Satz 2 EStG bestimmte, dass die Freigrenze des § 22 Nr. 3 Satz 2 EStG insoweit nicht anzuwenden war, sodass die Besteuerung der Energiepreispauschale nicht durch Verrechnung mit negativen Einkünften nach § 22 Nr. 3 EStG verhindert werden konnte (u.a. Schmidt/Krüger, EStG, 45. Aufl., § 119 Rz 2; BTDrucks 20/1765, S. 26), wurde dieser Personengruppe unterschiedslos ebenfalls (lediglich) eine "Nettosubvention" gewährt.
- 28** Soweit der Kläger in diesem Zusammenhang geltend macht, die Energiepreispauschale sei bei den übrigen Anspruchsberechtigten im Sinne des § 119 Abs. 2 Satz 1 EStG (nur) nicht als Betriebseinnahme erfasst worden, um die Gewerbesteuerpflicht auszuschließen (vgl. auch BTDrucks 20/1765, S. 26), kann er sich bereits nicht auf die Verletzung einer eigenen verfassungsrechtlich geschützten Rechtsposition berufen, da seine Subvention ebenfalls nicht der Gewerbesteuerpflicht unterlag.
- 29** (3) Nichts anderes gilt letztendlich auch bezüglich der Nichtbesteuerung der Energiepreispauschale und der damit einhergehenden Gewährung einer "Bruttosubvention" bei Anspruchsberechtigten, die ausschließlich pauschal besteuerten Arbeitslohn nach § 40a EStG bezogen haben (vgl. § 119 Abs. 1 Satz 2 EStG). Insbesondere kann sich der Kläger schon deshalb nicht auf Teilhabe an einer ungekürzten Energiepreispauschale berufen, weil er nicht zu dem in besonderer Weise begünstigten Personenkreis gehörte. Im Übrigen ist die sachverhaltsbezogene Ungleichbehandlung zwischen dem Kläger als anspruchsberechtigtem Arbeitnehmer mit individuell versteuertem Arbeitslohn und der Gruppe der anspruchsberechtigten Arbeitnehmer mit ausschließlich pauschal besteuertem Arbeitslohn nach § 40a EStG sachlich gerechtfertigt. Denn bei den ausschließlich pauschal besteuerten Arbeitslohn beziehenden Arbeitnehmern handelt es sich typischerweise um Anspruchsberechtigte aus dem Niedriglohnsektor und somit besonders bedürftige Personen.
- 30** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de