



Bericht

an den
Finanzausschuss des
Deutschen Bundestages

nach

§ 88 Abs. 2 BHO

über die Besteuerung der
öffentlich-rechtlichen
Rundfunkanstalten

Handlungsempfehlungen an Gesetzgeber
und Verwaltung

Dieser Bericht enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Absatz 4 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Er ist auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht (www.bundesrechnungshof.de)

Inhaltsverzeichnis	Seite
0 Zusammenfassung	3
1 Öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten im Wettbewerb	5
2 Hoheitlicher Auftrag und Finanzierung	5
3 Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten	5
3.1 Steuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art	5
3.2 Pauschale Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen	6
3.2.1 Körperschaftsteuer	6
3.2.2 Kapitalertragsteuer	7
3.2.3 Umsatzsteuer	8
4 Prüfungserkenntnisse	9
4.1 Pauschalierungsregelungen regelmäßig überprüfen	9
4.2 Einkommenspauschale für die Werbung anpassen	10
4.3 Gewinnpauschale für die Programmverwertung gesetzlich absichern	11
4.4 Pauschale Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer korrigieren	11
4.5 Vorsteuerabzug im Bereich der Werbung vereinheitlichen	12
4.6 Vorsteuerabzug im Bereich der Programmverwertung sachgerecht ermitteln	13
5 Zusammenfassende Bewertung und Empfehlung	13
6 Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen	14
7 Schlussbemerkung	15

0 Zusammenfassung

- 0.1 Die öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten erfüllen einen wichtigen gesellschaftlichen Auftrag und sind dabei hoheitlich tätig. Dem entspricht, dass sie sich größtenteils aus Rundfunkbeiträgen finanzieren. In einem vergleichsweise kleinen Tätigkeitsbereich sind die Rundfunkanstalten jedoch auch wirtschaftlich tätig. In diesem Fall gebietet der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität, dass sie keinen steuerlichen Vorteil erhalten.
- 0.2 Mit ihrer hoheitlichen Sendetätigkeit unterliegen die Rundfunkanstalten keiner Besteuerung. Soweit sie sich wirtschaftlich betätigen, z. B. Werbesendungen veranstalten oder Programme verwerten, sind die erzielten Erträge dagegen zu besteuern. Dabei sind verschiedene Regelungen zur Pauschalierung der Besteuerungsgrundlagen vorgesehen. Sie sollen Abgrenzungsschwierigkeiten vermeiden und das Besteuerungsverfahren vereinfachen. Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes haben sich die Erwartungen des Gesetzgebers jedoch nicht in dem gewünschten Maße erfüllt. Insgesamt führten die Regelungen weder zu einer steuerlichen Gleichbehandlung der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten noch konnten sie die bestehenden Zuordnungsprobleme beseitigen. Darüber hinaus führten die Pauschalen zu ungerechtfertigten steuerlichen Vorteilen.
- 0.3 Die Pauschalen gelten seit ihrer Einführung in den Jahren 1998 und 2001 unverändert. Weder der Gesetzgeber noch die Verwaltung überprüften bislang, ob sie etwa wegen steuersystematischer Entwicklungen oder Änderungen wirtschaftlicher Verhältnisse anzupassen waren. Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes erfordert eine sachgerechte Besteuerung der Rundfunkanstalten, die Pauschalen regelmäßig zu überprüfen. Dies sieht auch das EU-Recht vor. Eine der EU-Kommission im Jahr 2007 zugesagte Überprüfung steht nach wie vor aus.
- 0.4 Seit dem Jahr 2008 ist ein Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe nicht mehr zulässig. Die pauschale Einkommensermittlung im Bereich der Werbung sieht keine entsprechende Korrektur vor. Die Gewerbesteuer bleibt damit für die Rundfunkanstalten faktisch weiterhin abzugsfähig. Dies führt nach Ansicht des Bundesrechnungshofes zu unzulässigen Steuervorteilen.

- 0.5 Im Bereich der Programmverwertung beruht die pauschale Ermittlung des Gewinns auf einer Verwaltungsanweisung. Eine gesetzliche Grundlage hierzu fehlt. Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes verstößt dies gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.
- 0.6 Der Gesetzgeber hat den Körperschaftsteuersatz im Jahr 2008 von 25 auf 15 % gesenkt. Dies erfordert nach Auffassung des Bundesrechnungshofes eine Anpassung der für die Rundfunkanstalten geltenden pauschalen Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer.
- 0.7 Die öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten können die auf Eingangsleistungen gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, soweit diese Leistungen ihrem wirtschaftlichen Bereich zuzuordnen sind. Die bei der Ermittlung des Vorsteuerabzugs angewandten Pauschalierungsregelungen führten zu nicht sachgerechten Ergebnissen.
- 0.8 Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder befassten sich wiederholt mit den Prüfungserkenntnissen und Empfehlungen des Bundesrechnungshofes. Hierbei wurden auch Vertreter der Rundfunkanstalten gehört. Notwendige Maßnahmen sind jedoch bislang nicht umgesetzt. Bund und Länder kamen vielmehr überein, an den derzeitigen Pauschalierungen festzuhalten. Sie sahen keinen Anlass, die Regelungen anzupassen. Sie informierten auch den Gesetzgeber nicht über die bestehenden Besteuerungsprobleme.
- 0.9 Der Bundesrechnungshof sieht weiterhin Reformbedarf bei den gesetzlichen Regelungen und im Vollzug. Er hält es deshalb für notwendig, den Status quo bei der Besteuerung der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten alsbald zu überprüfen und eine einheitliche und sachgerechte Besteuerung sicherzustellen. Der Bundesrechnungshof spricht in dem vorliegenden Bericht umfangreiche Empfehlungen aus und zeigt verschiedene Handlungsalternativen auf.

1 Öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten im Wettbewerb

Bei privatwirtschaftlichem Nebeneinander öffentlicher und privater Anbieter tritt der Staat in Konkurrenz zur wirtschaftlichen Tätigkeit privater Unternehmer. In diesem Fall gebietet der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität, dass die öffentliche Hand keinen Steuervorteil erhält. Dies gilt auch für öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten. Der wirtschaftliche Tätigkeitsbereich der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten ist demzufolge unter Einbeziehung des Wettbewerbsgedankens zu bestimmen. Als wirtschaftliche Tätigkeiten sind sämtliche wettbewerbsrelevanten Aktivitäten zu verstehen, die in Konkurrenz zu privatrechtlichen Rundfunkanstalten oder anderen Teilnehmern am Markt angeboten werden. Der Bundesrechnungshof untersuchte in den Jahren 2013 und 2014, ob und in welchem Umfang diese Tätigkeiten besteuert werden.

2 Hoheitlicher Auftrag und Finanzierung

Die neun nach Landesrecht errichteten Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts (ARD-Rundfunkanstalten) und das Zweite Deutsche Fernsehen (ZDF) sind verpflichtet, die verfassungsrechtlich gebotene Grundversorgung der Bevölkerung mit Hörfunk und Fernsehen (Rundfunk) sicherzustellen. Ihre Aufgaben sind hoheitlich.

Die öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten finanzieren sich größtenteils über den Rundfunkbeitrag. Sie erzielen hieraus jährlich rund 7,3 Mrd. Euro. Hinzu treten Werbeerlöse von rund 470 Mio. Euro. Daneben erzielen die Rundfunkanstalten noch weitere betriebliche Erträge von rund 490 Mio. Euro, etwa aus der Verwertung von Programmrechten oder aus Sponsoring.

3 Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten

3.1 Steuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art

Mit ihren Sendungen erfüllen die öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten hoheitliche Aufgaben im steuerrechtlichen Sinne. Hierbei unterliegen sie weder der Ertrags- noch der Umsatzbesteuerung. Die Steuerbefreiungen betreffen ausschließlich die allgemeine Sendetätigkeit. Soweit sich die Rundfunkanstalten im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art (BgA)¹ wirtschaftlich betätigen, sind die erzielten Erträge dagegen zu besteuern. Hierbei können unter anderem

¹ Vgl. § 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG).

Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer und Umsatzsteuer anfallen.² Einen derartigen BgA bilden insbesondere die Veranstaltung von Werbesendungen (BgA Werbung) sowie die Verwertung des Programms (BgA Programmverwertung).

3.2 Pauschale Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen

Eine sachgerechte Besteuerung erfordert die veranlassungsbezogene Zuordnung der Aufwendungen zu den unterschiedlichen Tätigkeitsbereichen der Rundfunkanstalten. Diese dürfen nur steuermindernd geltend gemacht werden, soweit sie einem steuerpflichtigen BgA zugeordnet werden können. Auf den Hoheitsbereich entfallende Ausgaben sind dagegen steuerlich nicht zu berücksichtigen. In der Praxis bestanden Schwierigkeiten, Aufwendungen der wirtschaftlichen Tätigkeiten von solchen abzugrenzen, die durch die hoheitliche Tätigkeit des Sendeauftrags veranlasst waren. Dies betraf insbesondere die beide Bereiche betreffende Beschaffung oder Herstellung von Fernseh- und Hörfunksendungen (Programmaufwendungen). Aus Vereinfachungsgründen ließen Gesetzgeber und Verwaltung deshalb für den BgA Werbung und den BgA Programmverwertung verschiedene Pauschalierungsregelungen zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen zu.

3.2.1 Körperschaftsteuer

Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer ist das Einkommen. Dieses basiert grundsätzlich auf dem Gewinn einer Körperschaft, der um bestimmte steuersystematische Beträge zu korrigieren ist. Insbesondere dürfen die Körperschaftsteuer selbst und ab dem Veranlagungszeitraum 2008 auch die Gewerbesteuer die Bemessungsgrundlage nicht mindern. Sie sind dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. Hierauf ist dann der Körperschaftsteuersatz von derzeit 15 % anzuwenden.

Beispiel einer Kapitalgesellschaft:

	Wert
Einnahmen	100
Ausgaben (u. a. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer)	70
Gewinn	30
Hinzurechnungen	
- Körperschaftsteuer	6
- Gewerbesteuer	5
Einkommen	41
Körperschaftsteuer (15 %)	6

² Vgl. § 1 Absatz 1 Nummer 6 KStG, § 2 Absatz 3 Umsatzsteuergesetz (UStG).

Pauschalierung des Einkommens im BgA Werbung

Abweichend von der grundsätzlich vorgesehenen Besteuerung sieht das KStG für den Bereich der Rundfunkwerbung der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten eine Pauschalierung des Einkommens mit 16 % der Entgelte vor.³ Etwaige steuersystematische Korrekturen sind nicht mehr vorzunehmen.

Beispiel Rundfunkanstalten BgA Werbung:

	Wert
Einnahmen	100
Pauschales Einkommen lt. KStG (16 %)	16
Körperschaftsteuer (15 %)	2,4

Pauschalierung des Gewinns im BgA Programmverwertung

Für den Bereich der Programmverwertung ist ebenfalls eine Pauschalierung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage vorgesehen. Diese beruht jedoch nicht auf einer gesetzlichen Grundlage sondern geht auf eine Verwaltungsanweisung aus dem Jahr 1998 zurück. Im Gegensatz zum BgA Werbung wird hier nicht das Einkommen sondern der Gewinn pauschaliert. Die Gewinnpauschale beträgt 25 % der Einnahmen. Dem so ermittelten Gewinn sind folglich die nicht abzugsfähigen Ausgaben noch hinzuzurechnen.

Beispiel Rundfunkanstalten BgA Programmverwertung:

	Wert
Einnahmen	100
Gewinn lt. Verwaltungsanweisung (25 %)	25
Hinzurechnungen	
- Körperschaftsteuer	5,1
- Gewerbesteuer	3,9
Einkommen	34,0
Körperschaftsteuer (15 %)	5,1

3.2.2 Kapitalertragsteuer

Die Gewinne aus ihrem BgA Werbung und ihrem BgA Programmverwertung führen bei den Rundfunkanstalten zusätzlich zu steuerpflichtigen Kapitalerträgen. Diese Erträge unterliegen der Kapitalertragsteuer in Höhe von 15 %.⁴ Im BgA Werbung steht nur das pauschal ermittelte Einkommen zur Verfügung. Zur Ermittlung des Gewinns als maßgebliche Bemessungsgrundlage müssen deshalb,

³ Vgl. § 8 Absatz 1 Satz 3 KStG.

⁴ § 20 Absatz 1 Nummer 10b Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG), § 43 Absatz 1 Nummer 7c EStG, § 43a Absatz 2 EStG.

ausgehend vom körperschaftsteuerlichen Einkommen, Korrekturen vorgenommen werden. Das Ertragsteuerrecht sieht hierzu im Bereich der Werbung vor, das Einkommen um 25 % zu kürzen. Mit dieser pauschalen Kürzung sollen die nicht abzugsfähigen Aufwendungen wie die Körperschaftsteuer oder der Solidaritätszuschlag berücksichtigt werden. Eine entsprechende Pauschalierung ist für die Programmverwertung nicht vorgesehen. Hier steht bereits der für den Steuerabzug maßgebliche Gewinn zur Verfügung. Etwaige Korrekturen sind demzufolge nicht vorzunehmen.

Beispiel:

	Werbung	Programmverwertung
Einnahmen	100	100
Pauschaler Gewinn lt. Verwaltungsanweisung (25 %)		25
Pauschales Einkommen lt. KStG (16 %)	16	
Kürzung 25 % (vom Einkommen)	4	-
Bemessungsgrundlage Kapitalertragsteuer (Gewinn)	12	25
Kapitalertragsteuer 15 %	1,8	3,75

3.2.3 Umsatzsteuer

Die Einnahmen aus der Rundfunkwerbung und der Programmverwertung unterliegen der Umsatzsteuer. Gleichzeitig können die Rundfunkanstalten die auf Eingangsleistungen gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, soweit diese Leistungen ihrem unternehmerischen (wirtschaftlichen) Bereich zuzuordnen sind. Vorsteuern auf Eingangsleistungen, die nur teilweise den unternehmerischen Bereich der Rundfunkanstalt betreffen, sind nur anteilig abzugsfähig. Die entsprechenden Vorsteuern sind nach ihrer wirtschaftlichen Zuordnung auf den unternehmerischen und auf den nichtunternehmerischen (hoheitlichen) Bereich aufzuteilen. Das Umsatzsteuerrecht ermöglicht diesbezüglich, die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung zu ermitteln.

Pauschalierung der Vorsteuern im BgA Werbung

Im Bereich der Werbung haben die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder eine pauschale Ermittlung des Vorsteuerabzugs zugelassen. Dadurch sollen Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen hoheitlich und unternehmerisch veranlassten Programmbestandteilen vermieden werden. Die Regelung lehnt sich an die körperschaftsteuerliche Einkommenspauschale an. Dementsprechend geht

sie von Aufwendungen im Bereich der Werbung i. H. v. 84 % der Werbeerlöse aus. Die Rundfunkanstalten ermitteln aus diesen unterstellten Aufwendungen einen pauschalierten Vorsteuerabzug i. H. v. etwa 4 %.

Teilweise setzen Rundfunkanstalten für ihr Werbegeschäft eigene Werbegesellschaften ein. In diesen Fällen machen sie die Vorsteuern auf die von den Werbegesellschaften getragenen Aufwendungen in vollem Umfang geltend. Für die verbleibenden, nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen kommt zusätzlich die Pauschalierungsregelung zur Anwendung.

Beispiele für Modelle mit und ohne Werbegesellschaft:

	Werbung durch Werbegesellschaft	Werbung durch Rundfunkanstalt
Einnahmen	100	100
Aufwendungen pauschal	84	84
Gewinn	16	16
Berechnung der Vorsteuern:		
Aufwendungen Werbegesellschaft	50	-
Hierauf entfallende tatsächliche Vorsteuern	3,3	
verbleibende Aufwendungen (Aufwendungen pauschal abzüglich Aufwendungen Werbegesellschaft)	34	84
Hierauf entfallende durchschnittliche Vorsteuern (4 %)	1,4	3,4
Abzugsfähige Vorsteuern insgesamt	4,7	3,4

Direkte Zuordnung der Vorsteuern im BgA Programmverwertung

Im Bereich der Programmverwertung sind die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge in allen Fällen durch direkte Zuordnung der Eingangsumsätze bzw. nach deren beabsichtigter Verwendung zu ermitteln. Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder hielten diesbezüglich keine spezielle Pauschalierungsregelung für erforderlich.

4 Prüfungserkenntnisse

4.1 Pauschalierungsregelungen regelmäßig überprüfen

Die gesetzliche Pauschalierungsregelung für den BgA Werbung gilt ab dem Jahr 2001 für alle öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten. Im Verwaltungswege wurde sie bereits für die Besteuerungszeiträume ab dem Jahr 1995 entsprechend

angewandt. Der Gewinn für den BgA Programmverwertung wird seit dem Jahr 1998 allein im Verwaltungswege pauschaliert. Weder Gesetzgeber noch Verwaltung überprüften bislang, ob die Pauschalen anzupassen waren.

Die Europäische Kommission wies Deutschland bereits im Jahre 2005 im Rahmen eines Beihilfeverfahrens⁵ darauf hin, dass die Pauschalen EU-rechtlich nur dann zulässig seien, wenn regelmäßig überprüft werde, ob sie den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprächen. Die Bundesregierung sagte im weiteren Verfahren eine entsprechende Überprüfung zu. Die Kommission stellte das Verfahren daraufhin im April 2007 ein und ersuchte die deutschen Behörden, ihre Zusagen innerhalb von zwei Jahren umzusetzen.⁶ Die zugesagte Überprüfung steht nach mehr als acht Jahren immer noch aus.

Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes erfordert eine sachgerechte Besteuerung der Rundfunkanstalten die regelmäßige Überprüfung der Pauschalen. Dies gilt sowohl vor dem Hintergrund etwaiger geänderter wirtschaftlicher Rahmenbedingungen als auch hinsichtlich der Einhaltung EU-rechtlicher Vorgaben.

4.2 Einkommenspauschale für die Werbung anpassen

Der Gesetzgeber ging bei Einführung der Einkommenspauschale von 16 % im Bereich der Werbung davon aus, dass die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe abgezogen werden kann. Seit dem Jahr 2008 ist ein Abzug der Gewerbesteuer nicht mehr zulässig. Sie muss nunmehr bei der Ermittlung des Einkommens dem Gewinn wieder hinzugerechnet werden. Der Gesetzgeber beabsichtigte damit eine finanzielle Beteiligung der durch die zeitgleich eingeführte Senkung des Körperschaftsteuersatzes begünstigten Unternehmen.⁷ Bei den Rundfunkanstalten ist eine entsprechende Hinzurechnung nicht vorgesehen, weil die Pauschalierungsregelung bereits vom Einkommen ausgeht. Die Gewerbesteuer der Rundfunkanstalten bleibt damit faktisch nach wie vor abzugsfähig. Dies führt bei den Rundfunkanstalten zu unzulässigen Steuervorteilen.

⁵ Verfahren nach Artikel 17 der Verordnung (EG) Nummer 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags.

⁶ Europäische Kommission, Die Finanzierung der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten in Deutschland, K (2007) 1761 endg., vom 24. April 2007, Rzn. 175, 324, 357.

⁷ Bundestagsdrucksache 16/5377 i. V. m. Bundestagsdrucksache 16/4841.

Um dies auszuschließen, müsste die Pauschale unter Berücksichtigung der derzeitigen steuerlichen Rahmenbedingungen um etwa 2,5 %-Punkte erhöht werden.⁸ Alternativ könnte die bisherige Einkommenspauschalierung durch eine Gewinnpauschalierung ersetzt werden, um so eine individuelle Hinzurechnung der Gewerbesteuer zu ermöglichen.

4.3 Gewinnpauschale für die Programmverwertung gesetzlich absichern

Sämtliche Rundfunkanstalten ermittelten ihre Gewinne aus der Programmverwertung nach der Verwaltungsanweisung aus dem Jahre 1998 pauschal mit 25 % der Einnahmen. Der Bundesrechnungshof hält die im Verwaltungsweg vorgenommene Pauschalierung für unzulässig. Ihr fehlt die gesetzliche Grundlage. Die Finanzverwaltung ist nicht befugt, gesetzliche Regelungen einzuschränken oder aufzuheben. Demnach hätte der Gewinn für den BgA Programmverwertung nach den allgemeinen Grundsätzen ermittelt werden müssen.

Soll am System einer pauschalen Gewinnermittlung festgehalten werden, wäre die bestehende Pauschalierungsregelung gesetzlich zu normieren. Der Gesetzgeber sollte hierbei auch klarstellen, dass einem so ermittelten pauschalen Gewinn die nichtabzugsfähigen Ausgaben wie beispielsweise die Gewerbesteuer zwingend hinzuzurechnen sind.

4.4 Pauschale Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer korrigieren

Zur Ermittlung des für die Kapitalertragsteuer maßgebenden Gewinns ist das pauschal ermittelte Einkommen im Bereich der Werbung zu korrigieren. Insbesondere ist die Körperschaftsteuer vom Einkommen abzuziehen. Der Gesetzgeber hat sich deswegen für einen pauschalen Ansatz des Einkommens mit 75 % entschieden. Dabei ging er von einem Körperschaftsteuersatz von 25 % aus. Ab dem Jahr 2008 wurde der Körperschaftsteuersatz jedoch auf 15 % gesenkt.

Folgerichtig hätte bei den Rundfunkanstalten die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer erhöht werden müssen. Die Beibehaltung der bisherigen

⁸

Ausgehend von der derzeitigen Einkommenspauschale von 16 % der Werbeerlöse und einem durchschnittlichen Hebesatz bei der Gewerbesteuer von 450 %.

Bemessungsgrundlage nach der Senkung des Körperschaftsteuersatzes führt nach Auffassung des Bundesrechnungshofes dazu, dass die Rundfunkanstalten Vorteile erhalten, die steuersystematisch nicht gerechtfertigt sind.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt deshalb, die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer zu erhöhen. Alternativ könnte der Gesetzgeber die bisherige Pauschalierung des Einkommens im Bereich der Werbung durch eine Pauschalierung des Gewinns ersetzen. Die kapitalertragsteuerliche Sonderregelung für den Bereich der Werbung der Rundfunkanstalten könnte damit entfallen.

4.5 Vorsteuerabzug im Bereich der Werbung vereinheitlichen

Die Ermittlung des Vorsteuerabzugs für den Bereich der Werbung ist in der Praxis regelmäßig schwierig, da die zugrunde liegenden Aufwendungen sowohl die Werbeerlöse als auch den hoheitlichen Bereich der Rundfunkanstalten betreffen. Deswegen ist eine sachgerechte Aufteilung der Programmaufwendungen im Einzelnen kaum möglich. Der Bundesrechnungshof hält hier Pauschalierungsregelungen grundsätzlich für sinnvoll. Diese Regelungen müssen jedoch so ausgestaltet sein, dass sie zu sachgerechten Ergebnissen führen.

In diesem Sinne hält es der Bundesrechnungshof für vertretbar, bei der Ermittlung des pauschalen Vorsteuerabzugs im Bereich der Werbung an die ertragsteuerliche Einkommenspauschale anzuknüpfen. Die geltende Regelung sieht hierbei vor, dass 84 % der Werbeerlöse als Aufwendungen anerkannt werden und die Rundfunkanstalten darauf einen pauschalierten Vorsteuerabzug i. H. v. etwa 4 % geltend machen können.⁹ Diese Lösung ist aus Sicht des Bundesrechnungshofes sachgerecht, soweit die Werbung von den Rundfunkanstalten selbst durchgeführt wird. In diesem Fall bildet sie die Vorsteuerbelastung der jeweiligen Rundfunkanstalt einigermaßen realistisch ab.

Soweit die Rundfunkanstalten für ihr Werbegeschäft eigene Werbegesellschaften einsetzen, führt die Pauschalierungsregelung jedoch nach Auffassung des Bundesrechnungshofes zu nicht sachgerechten Ergebnissen. Dies rührt daher, dass die Rundfunkanstalten bei diesem Modell sämtliche Vorsteuern im Bereich ihrer Werbegesellschaften geltend machen und zusätzlich die Pauschale für die restlichen Aufwendungen ansetzen. Dies führt zu falschen Ergebnissen. Während die Werbegesellschaften den überwiegenden Teil der vorsteuerbelasteten Kosten

⁹

Siehe Tz. 3.2.3.

tragen, verbleiben den Rundfunkanstalten selbst im Wesentlichen nicht vorsteuerbelastete Kosten, etwa Personalkosten. Auf diesen Kostenblock die Pauschale anzuwenden, ist nicht sachgerecht, da sie die Vorsteuerbelastung für diesen Bereich nicht mehr realistisch abbildet.

Durch den Einsatz von Werbegesellschaften ergibt sich für die Rundfunkanstalten damit im Ergebnis ein ungerechtfertigter höherer Vorsteuerabzug als bei einer reinen Pauschalierung. Nach Ansicht des Bundesrechnungshofes sollte es den Rundfunkanstalten deswegen nicht erlaubt sein, die direkte und die pauschale Vorsteuerermittlung nebeneinander anzuwenden. Die geltende Regelung führt zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung der Rundfunkanstalten mit und ohne Werbegesellschaften. Zudem schafft sie Anreize, Kosten zwischen den Rundfunkanstalten und ihren Werbegesellschaften steueroptimierend zu verschieben.

4.6 Vorsteuerabzug im Bereich der Programmverwertung sachgerecht ermitteln

Obwohl die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge im Bereich der Programmverwertung durch direkte Zuordnung der Eingangsumsätze zu ermitteln sind, wandten die Rundfunkanstalten auch hier Pauschalierungsregelungen an. Methoden und Ergebnisse der Pauschalierungen wichen dabei zum Teil erheblich voneinander ab. Nach Ansicht des Bundesrechnungshofes sind auch hier verbindliche Vorgaben erforderlich, um eine sachgerechte und einheitliche Besteuerung sicherzustellen. Dabei ist zunächst zu klären, ob eine Pauschalierung in diesem Bereich überhaupt angezeigt ist oder allein die Einzelermittlung mit direkter Zuordnung der Vorsteuerbeträge zugelassen werden sollte.

5 Zusammenfassende Bewertung und Empfehlung

Die öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten erfüllen einen wichtigen gesellschaftlichen Auftrag und sind dabei hoheitlich tätig. Dem entspricht, dass sie den größten Teil ihrer Einnahmen aus Rundfunkbeiträgen bestreiten. In einem vergleichsweise kleinen Tätigkeitsbereich sind die Rundfunkanstalten jedoch auch wirtschaftlich tätig. Wettbewerbsneutralität und eine korrekte Besteuerung sind für diesen Bereich von besonderer Bedeutung. Nur so lässt sich rechtfertigen, dass weitgehend beitragsfinanzierte Einrichtungen am Markt tätig sind und in Konkurrenz zu anderen Unternehmen treten.

Der Status Quo bei der Besteuerung der Rundfunkanstalten hält diesem hohen Anspruch nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes nicht in jeder Hinsicht stand. Vielmehr gibt es Reformbedarf bei den gesetzlichen Regelungen und im Vollzug.

Im Einzelnen schlägt der Bundesrechnungshof vor:

- die ertragsteuerlichen und umsatzsteuerlichen Pauschalen regelmäßig zu überprüfen und ggf. an die wirtschaftlichen Gegebenheiten anzupassen,
- die notwendigen Folgerungen aus dem Wegfall der Gewerbesteuer als abzugsfähige Betriebsausgabe bei der Einkommenspauschale für die Werbung zu ziehen,
- eine gesetzliche Grundlage für die Pauschalierung des Gewinns aus der Programmverwertung zu schaffen,
- die pauschale Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer an den zwischenzeitlich auf 15 % gesunkenen Körperschaftsteuersatz anzupassen,
- unsachgerechte Vorsteuerabzüge im Bereich der Werbung durch das Nebeneinander von Einzelermittlung und Pauschalierung auszuschließen und
- einheitliche und verbindliche Vorgaben zur Ermittlung der abzugsfähigen Vorsteuern betreffend die Programmverwertung zu schaffen.

6 Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen

Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder befassten sich wiederholt mit den Prüfungserkenntnissen und Empfehlungen des Bundesrechnungshofes. Hierbei wurden auch Vertreter der Rundfunkanstalten gehört.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) teilte im September 2015 mit, dass Bund und Länder an den derzeitigen ertragsteuerlichen Pauschalierungen festhalten wollten. Sie sähen keinen Anlass, die Regelungen anzupassen. Soweit die Pauschalierungen im Verwaltungswege geregelt seien, folgten sie den gesetzlich vorgegebenen Grundsätzen im Bereich der Werbung. Eine Übernahme dieser Verwaltungsregelungen in das Gesetz werde daher nicht für erforderlich gehalten. Darüber hinaus bestehe keine Notwendigkeit, das pauschal ermittelte Ergebnis um die Gewerbesteuer zu korrigieren, weil die bestehenden Pauschalierungen zur Ermittlung des Einkommens und nicht zu dessen Vorstufe, dem Gewinn, führten.

Zum Vorsteuerabzug verwies das BMF bereits im Juli 2013 auf die geltende Beschlusslage. Hiernach sei eine Pauschalierungsregelung lediglich im Bereich der Werbung anzuwenden. Bei anderen unternehmerischen Tätigkeiten, z. B. der Programmverwertung, sei eine Pauschalierung der Vorsteuerbeträge zu keinem Zeitpunkt angedacht worden. Hier seien folglich die allgemeinen Grundsätze maßgeblich.

7 Schlussbemerkung

Der Bundesrechnungshof sieht bei der Besteuerung der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten weiterhin dringenden Reformbedarf. Er erkennt zwar die bisherigen Anstrengungen des BMF an, eine gemeinsame Lösung mit den Ländern und den Rundfunkanstalten zu erarbeiten. Notwendige Maßnahmen sind jedoch bislang nicht umgesetzt. Auch der Gesetzgeber ist noch nicht über die zahlreichen Besteuerungsprobleme informiert. Der von Bund und Ländern vorgebrachte Einwand gegen eine Anpassung der ertragsteuerlichen Pauschalierungen überzeugt nicht. Die Gewerbesteuer darf auch bei den Rundfunkanstalten nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig sein. Dies erfordert jedenfalls bei der Regelung für die Werbung eine Erhöhung des Pauschalsatzes für das Einkommen oder alternativ eine Pauschalierung des Gewinns, vergleichbar der Regelung zur Programmverwertung. Ohne eine solche Änderung wäre eine Hinzurechnung der Gewerbesteuer nicht möglich, so dass diese weiter abzugsfähig bliebe.

Auch der Auffassung, die ertragsteuerliche Pauschalierung bei der Programmverwertung bedürfe keiner gesetzlichen Normierung, vermag sich der Bundesrechnungshof nicht anzuschließen. Der Gesetzgeber hat eine derartige Regelung ausdrücklich nur für den Bereich der Werbung vorgesehen. Die Verwaltung darf sie deshalb nicht ohne weiteres auf andere Tätigkeitsbereiche ausweiten. Dies ist allein dem Gesetzgeber vorbehalten. Auch wenn im Bereich der Programmverwertung erhebliche Abgrenzungsprobleme bestehen, rechtfertigt dies keine Abkehr vom Prinzip der Gesetzmäßigkeit des Verwaltungshandelns.

Der Bundesrechnungshof hält es für notwendig, den Status quo bei der Besteuerung der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten alsbald zu überprüfen. Nur durch eine regelmäßige Überprüfung und Anpassung der Pauschalierungen kann eine einheitliche und sachgerechte Besteuerung dauerhaft sichergestellt werden.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt in dem vorliegenden Bericht ein umfangreiches Maßnahmenpaket und zeigt verschiedene Handlungsalternativen auf. Die Empfehlungen richten sich sowohl an den Gesetzgeber als auch an die Verwaltung. Sie sollten baldmöglichst umgesetzt werden, um dem hohen Anspruch an das System aus beitragsfinanzierten und wirtschaftlichen Tätigkeiten der Rundfunkanstalten auch künftig gerecht zu werden.

Ahrendt

Bur

Korn