

Rundschreiben Nr. 1/2024

Rundfunkbeitrag als Teil des Existenzminimums steuerlich berücksichtigen

Das Rundschreiben auf einer Seite

Anlass:

Die Bürgergeldregelsätze 2024 sind im Vergleich zum Vorjahr erheblich gestiegen. Der Grundfreibetrag im Einkommensteuertarif 2024 muss deshalb noch nachträglich angehoben werden, damit das Existenzminimum auch hier berücksichtigt wird. Im Juli 2024 hat die Bundesregierung nun endlich einen entsprechenden „Gesetzentwurf zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums 2024“ vorgelegt. Zu klären ist, ob zusätzlich der Rundfunkbeitrag steuerlich berücksichtigt werden müsste.

DSi-Diagnose:

Das Existenzminimum, also der materielle Bedarf eines Bürgers, um ein menschenwürdiges Leben führen zu können, wird im Sozialrecht und im Einkommensteuerrecht weitgehend äquivalent berücksichtigt. Einkommen für existenznotwendige Ausgaben wie Ernährung, Kleidung, Wohnen etc. sind durch den steuerlichen Grundfreibetrag von der Besteuerung freigestellt. Aufwendungen für eine Basiskrankenversicherung werden als Sonderausgabenabzug steuerlich berücksichtigt. Darüber hinaus können existenznotwendige Aufwendungen für Kinder über den Kinderfreibetrag steuermindernd wirken.

Leistungen des öffentlich-rechtlichen Rundfunks gelten als weiterer Teil des Existenzminimums, werden aber nicht äquivalent behandelt. Bürgergeldempfänger erhalten diese als Sachleistung, indem sie vom Rundfunkbeitrag befreit sind. Erwerbstätige hingegen müssen den Rundfunkbeitrag aus ihrem bereits versteuerten Einkommen bezahlen.

DSi-Empfehlungen:

Der Rundfunkbeitrag als Teil des Existenzminimums muss einkommensteuerlich berücksichtigt werden, um das subjektive Nettoprinzip zu wahren und um eine Äquivalenz zu Bürgergeldempfängern zu schaffen. Berücksichtigungen im Grundfreibetrag oder als Sonderausgabenabzug wären denkbar, aber mit spezifischen Nachteilen verbunden.

Daher sollte ein neuer Steuerermäßigungstatbestand geschaffen werden. Hierzu wird nachfolgend ein Formulierungsvorschlag für einen neuen § 35d EStG unterbreitet. Dieser Paragraph würde eine Steuerermäßigung in Höhe von 18,985 Prozent der Aufwendungen des Steuerpflichtigen für den Rundfunkbeitrag ermöglichen.

Inhalt

1. Einleitung	2
2. Sächliches Existenzminimum vs. einkommensteuerlicher Freibetrag	2
3. Besonderheit Krankenversicherung	4
4. Besonderheit kindliches Existenzminimum	5
5. Sonderfall Rundfunkbeitrag	6
6. Bestehende Beitragsberücksichtigung bei der Mindestalimentation	7
7. Reformmöglichkeiten	8
7 a) Rundfunkbeitrag als Sonderausgabe steuerlich berücksichtigen?	8
7 b) Rundfunkbeitrag im Grundfreibetrag berücksichtigen?	9
7 c) Neuen Steuerermäßigungstatbestand schaffen!	12
8. Fazit	17

1. Einleitung

Das Konzept des Existenzminimums wird im Sozialrecht und im Einkommensteuerrecht weitgehend äquivalent umgesetzt. Zum einen wird Einkommen, das benötigt wird, um existenznotwendige Ausgaben für Ernährung, Kleidung, Wohnen etc. bezahlen zu können, durch den steuerlichen Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 EStG) von der Besteuerung freigestellt. Zum anderen sind Aufwendungen für eine Basiskrankenversicherung inzwischen vollständig im Wege des Sonderausgabenabzugs (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG) steuerlich abziehbar. Darüber hinaus können existenznotwendige Aufwendungen für Kinder über den Kinderfreibetrag steuermindernd berücksichtigt werden.

Für den Rundfunkbeitrag besteht hingegen keine Äquivalenz. Der öffentlich-rechtliche Rundfunkbeitrag ist grundsätzlich von allen privaten Haushalten zu zahlen. Bürgergeldempfänger sind jedoch von der Zahlung befreit.¹ Sie erhalten die Dienstleistungen des öffentlich-rechtlichen Rundfunks als Sachleistung. Dieser Zugang zum öffentlich-rechtlichen Rundfunk soll ihnen die Teilhabe am kulturellen Leben ermöglichen, also auch in diesem Bereich das Existenzminimum sichern.²

Dies wirft die Frage auf, ob und wenn ja, wie die Rundfunkbeitragspflicht künftig im Einkommensteuerrecht berücksichtigt werden kann, damit der Gedanke des Existenzminimums im sozial- und im steuerrechtlichen Bereich gleichwertig und vollständig zur Geltung kommt.

2. Sächliches Existenzminimum vs. einkommensteuerlicher Freibetrag

Sächliches Existenzminimum

Als sächliches Existenzminimum wird der finanzielle Mindestbetrag bezeichnet, den ein Bürger benötigt, um ein menschenwürdiges Dasein führen zu können. Die konkrete Höhe dieses Existenzminimums wird in erster Linie durch die jährlichen Neufestsetzungen der Bürgergeld-Regelsätze nach dem Sozialgesetzbuch XII bestimmt.³

¹ Für Details zu Befreiungstatbeständen siehe www.rundfunkbeitrag.de/buergerinnen_und_buerger/formulare/befreiung_oder_ermaessigung_beantragen/index_ger.html bzw. zu Ermäßigungstatbeständen siehe www.rundfunkbeitrag.de/buergerinnen_und_buerger/informationen/menschen_mit_behinderung/index_ger.html; zuletzt abgerufen am: 02.05.2024.

² Vgl. z. B. Kirchhof, Paul: Die Finanzierung des öffentlich-rechtlichen Rundfunks, Baden-Baden 2010, S. 69: „Der verfassungsrechtliche Leistungsanspruch auf Gewährleistung eines menschenwürdigen Existenzminimums erstreckt sich auf die für ein menschenwürdiges Dasein unbedingt erforderlichen Mittel, erfasst also sowohl die physische Existenz des Menschen – also Nahrung, Kleidung, Hausrat, Unterkunft, Heizung, Hygiene und Gesundheit –, als auch die Möglichkeit zur Pflege zwischenmenschlicher Beziehungen und zu einem Mindestmaß an Teilhabe am gesellschaftlichen, kulturellen und politischen Leben.“

³ Vgl. insbesondere §§ 27, 27a SGB XII sowie Anlage (zu § 28).

Ausgangspunkt für diese Festsetzungen sind statistische Erhebungsdaten zum Konsumverhalten der Bürger („Einkommens- und Verbrauchsstichprobe“ - EVS), aus denen Mindestbedarfe abgeleitet bzw. hochgerechnet werden.

Im Jahr 2024 beträgt dieser Regelsatz beispielsweise für einen Alleinstehenden 563 Euro im Monat bzw. 6.756 Euro im Jahr. Diese erste Komponente des Bürgergelds deckt den Bedarf für Ernährung, Kleidung, Kultur etc. ab. Darin enthalten ist auch der unterstellte Bedarf für Rundfunk.⁴

Als zweite Komponente des Bürgergelds werden gemäß § 38 SGB XII die „Bedarfe für Unterkunft und Heizung“, also die Warmmiete, „in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen“ vom Steuerzahler übernommen. Als pauschalierter Durchschnitt⁵ ergibt sich für einen Alleinstehenden im Jahr 2024 ein Betrag von 5.028 Euro im Jahr.

Einkommensteuerlicher Freibetrag

Diese beiden Komponenten des Bürgergelds, der Regelbedarf (6.756 Euro im Jahr 2024) und die pauschalierte Warmmiete (5.028 Euro im Jahr 2024) ergeben in der Summe die Höhe des einkommensteuerlichen Freibetrags (11.784 Euro im Jahr 2024).

Leitgedanke dieser Ableitung ist: Ein Bürger, der seinen Lebensunterhalt aus eigenem Einkommen bestreitet, soll zumindest für den Teil seines Einkommens, der dem Existenzminimum entspricht, keine Einkommensteuer zahlen müssen. Wer also beispielsweise als Alleinstehender im Jahr 2024 ein Einkommen (nach Berücksichtigung steuerlicher Abzugsbeträge) von 11.784 Euro erzielt, sollte auf diesen Betrag keine Einkommensteuer zahlen, da

⁴ Vgl. z. B. einen Bericht des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales auf Bundestags-Drucksache 20/1654, S. 4:

„Der Zugang zu Rundfunk und Fernsehen gehört zum soziokulturellen Existenzminimum. Daher werden die im Rahmen der EVS diesbezüglich erhobenen Ausgaben grundsätzlich bei der Ermittlung des Regelbedarfs berücksichtigt (Abteilung 09: Freizeit, Unterhaltung und Kultur; Position: 0911 200 „Fernseher, DVD-Player/Recorder, TV-Antennen, digitale Bilderrahmen, E-Book-Reader u.Ä.“). Damit sind grundsätzlich auch die auf die einzelnen Wohnungen aufgeteilten Kosten für Verteilanlagen einer Hausantenne mit umfasst.

Ausnahme sind die Ausgaben für den Rundfunkbeitrag (Abteilung 09: Freizeit, Unterhaltung und Kultur; Position: 0942 310 „Gebühren für Rundfunk und Fernsehen (GEZ)“). Diese Ausgaben sind wegen des Befreiungsanspruchs für Beziehende von Leistungen der sozialen Mindestsicherungssysteme gemäß § 4 Absatz 1 Nummern 1 bis 3 des Rundfunkbeitragsstaatsvertrags nicht im Regelbedarf zu berücksichtigen.“

⁵ Die tatsächlichen Mietkosten variieren je nach Bürgergeldempfänger. Hier muss der Steuergesetzgeber pauschalisieren. Um als existenzsichernd geltende Wohnkosten zu ermitteln, die er dann von einer Besteuerung im Massenverfahren freistellen kann, ermittelt er Durchschnittsbeträge. Konkret unterstellt er hierzu beispielsweise für Alleinstehende 40 Quadratmeter Wohnfläche und für Ehepaare ohne Kinder 60 Quadratmeter Wohnfläche. Zudem ermittelt der Gesetzgeber den deutschlandweit gewichteten Durchschnitt einer Bruttokaltmiete pro Quadratmeter und rechnet diesen mittels einer Mieterhöhungsprognose für das laufende Jahr hoch. Für 2024 beträgt diese Prognose der Bruttokaltmiete 8,17 Euro pro Quadratmeter. Für einen Alleinstehenden ergeben sich somit gerundet monatlich 327 Euro bzw. 3.924 Euro im Gesamtjahr 2024, die bezüglich einer Bruttokaltmiete als existenzsichernd gelten.

In analoger Weise werden existenzsichernde Durchschnittsbeträge zur Bestreitung von Heizkosten (inkl. Warmwasser) definiert. Für einen Alleinstehenden veranschlagt der Gesetzgeber monatlich 92 Euro bzw. 1.104 Euro im Gesamtjahr 2024.

Das in dieser Weise pauschalierte sächliche Existenzminimum eines Alleinstehenden beträgt in diesem Jahr somit 11.784 Euro als Summe aus 6.756 Euro Bürgergeld-Regelsatz, 3.924 Euro Bruttokaltmiete und 1.104 Euro Heizkosten.

ansonsten sein verfügbares Einkommen geringer wäre als das durchschnittliche Bürgergeld bzw. Existenzminimum. Dementsprechend sollten auch bei höheren Einkommen zumindest „die ersten 11.784 Euro“, also das Existenzminimum, steuerfrei bleiben.

Der Gesetzgeber hat diesen Leitgedanken konsequent umgesetzt. Das SGB XII definiert die Ermittlung der Regelsätze, die das Existenzminimum abdecken. Daran orientiert sich der Existenzminimumbericht, den die Bundesregierung alle zwei Jahre dem Bundestag vorlegt. In diesem Bericht wird die Höhe des notwendigen einkommensteuerlichen Freibetrags einschließlich nötiger Pauschalierungen abgeleitet. Auf dieser Grundlage erfolgt dann die parlamentarische Festlegung der Höhe des Grundfreibetrags im Einkommensteuergesetz.⁶

3. Besonderheit Krankenversicherung

Das Bürgergeld soll das Existenzminimum gemäß SGB XII § 27a in den Bereichen „Ernährung, Kleidung, Körperpflege, Hausrat, Haushaltsenergie [...], persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens sowie Unterkunft und Heizung“ abdecken.

Die medizinische Versorgung, die offensichtlich auch zum Existenzminimum gehört, fehlt in dieser Aufzählung. Dieser Bereich wird Bedürftigen als Sachleistung gewährt. In der Regel sind Bürgergeldempfänger in der gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung versichert, wobei die Versicherungsbeiträge pauschal vom Jobcenter übernommen werden.⁷

Im Einkommensteuerrecht waren Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge lange Zeit nur eingeschränkt steuerlich absetzbar. Insofern ließ der Fiskus hier lediglich einen Teil des erarbeiteten Existenzminimums steuerlich unangetastet.

⁶ Hier können allerdings auch Anpassungen und Nachbesserungen nötig werden. So wurde der aktuelle 14. Existenzminimumbericht im November 2022 beschlossen. Darin prognostizierte die Bundesregierung für 2024 beispielsweise einen Regelsatz für Alleinstehende von 6.444 Euro.

Das wäre dann auch die Basis für die Festlegung des einkommensteuerlichen Freibetrags in Höhe von 11.472 Euro (inkl. 3.924 Euro und 1.104 Euro Wohnkosten) für einen Einkommensteuertarif 2024 gewesen. Durch das im Dezember 2022 beschlossene Inflationsausgleichsgesetz ist er dann aber auf den derzeit gesetzlich geltenden Freibetrag von 11.604 Euro erhöht worden.

Gemäß der „Regelbedarfsstufen-Fortschreibungsverordnung 2024“ vom Oktober 2023 beträgt der 2024er Bürgergeld-Regelsatz 6.756 Euro (Regelbedarfsstufe 1). Dieser geltende Regelsatzbetrag zusammen mit den im 14. Existenzminimumbericht fixierten Wohnkosten 2024 (3.924 Euro und 1.104 Euro) ergeben den eigentlich für 2024 notwendigen Grundfreibetrag (11.784 Euro). Gegenüber den geltenden 11.604 Euro besteht also ein Nachbesserungsbedarf beim einkommensteuerlichen Freibetrag in Höhe von 180 Euro. Der BdSt drängt auf diese Nachbesserung. Die Ampel-Koalition hat sich inzwischen auf diese Anpassung auch verständigt. Sie soll im Rahmen eines „Gesetzes zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums 2024“ erfolgen.

⁷ Derzeit beträgt diese Pauschalzahlung monatlich 119,60 Euro für die GKV ausgehend vom geltenden ermäßigten GKV-Beitragssatz (derzeit 14,0 Prozent) sowie durchschnittlichen Zusatzbeitragssatz (derzeit 1,7 Prozent) bezogen auf das 0,2155-fache (SGB V, § 232a) des Durchschnittsentgelts (42.420 Euro) in der GRV im vorvergangenen Jahr (SGB IV, § 18).

In der Pflegeversicherung sind es derzeit 27,24 Euro ausgehend von dem geltenden SPV-Beitragssatz (derzeit 3,4 Prozent) bezogen auf das 0,2266-fache (SGB XI, § 57) des Durchschnittsentgelts in der GRV im vorvergangenen Jahr.

Dies änderte sich nach einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 13. Februar 2008. Seit 2010 werden die tatsächlichen Beitragslasten im Wege eines Sonderausgabenabzugs steuerlich berücksichtigt, soweit sie in sozialrechtlicher Anknüpfung auf einen existenzsichernden Versicherungsschutz gerichtet sind.

Konkret bedeutet dies, dass die vom Erwerbstätigen gezahlten Beiträge zur sozialen Pflegeversicherung sowie 96 Prozent der gezahlten Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung (bzw. analoge private Versicherungsbeiträge) steuerfrei bleiben. Vier Prozent der GKV-Beiträge bleiben in der Regel unberücksichtigt, da mit diesem Beitragsanteil in der GKV ein Krankengeldanspruch erworben wird, der nicht als existenznotwendig angesehen wird. Dies korrespondiert mit der oben beschriebenen Regelung, die GKV-Pauschale für Bürgergeldempfänger nur mit dem ermäßigten Beitragssatz (also ohne Krankengeldanspruch) zu berechnen (vgl. Fußnote 7).

Es zeigt sich somit, dass zwei Bereiche des Existenzminimums – einerseits die medizinische Versorgung, andererseits die existenznotwendigen Ausgaben für Ernährung, Kleidung, Wohnen etc. – einkommensteuerrechtlich grundsätzlich unterschiedlich behandelt werden (müssen).

Im Bereich des sächlichen Existenzminimums sind feste Euro-Beträge vorgegeben (Regelsätze des Bürgergelds) oder zumindest pauschalierbar (durchschnittliche Warmmieten). Beide Komponenten können daher zu einem einheitlichen Freibetrag für jeden Einkommensteuerzahler addiert werden. Die Entlastungswirkung dieses Freibetrags ist für alle Betroffenen unabhängig von ihrem Einkommen gleich.

Demgegenüber ist im Bereich einer existenzsichernden Kranken- und Pflegeversicherung die pauschale Festlegung eines durchschnittlichen Beitragssatzes faktisch nicht möglich. Im Bereich der gesetzlichen Versicherung hängt der Preis für einen Basisversicherungsschutz insbesondere von der Höhe des Einkommens ab. Im Bereich der privaten Versicherungen ist vor allem das Alter der Versicherten beitragsrelevant. Der Gesetzgeber hat daher von einer Pauschalierung abgesehen und stattdessen die volle Abzugsfähigkeit der Beiträge zugelassen, soweit sie einen Basisschutz und keine Extras wie „Chefarztbehandlung“ o. ä. umfassen.

Daraus folgt aber auch, dass eine Integration dieses Existenzminimumpostens in einen beitragsmäßig einheitlichen einkommensteuerlichen Freibetrag nicht möglich ist. Stattdessen werden die Versicherungskosten über einen Sonderausgabenabzug steuerlich geltend gemacht. Auf diese Weise werden die Basisversicherungsbeiträge nicht wie beim Grundfreibetrag vom „ersten“, sondern vom „letzten“ verdienten Euro steuerlich abgezogen. Dadurch variiert die steuerliche Entlastungswirkung aufgrund des geltenden linear-progressiven Tarifs mit der Höhe des Einkommens. Je höher das zu versteuernde Einkommen, desto höher ist der Grenzsteuersatz und damit die steuerliche Entlastung als (näherungsweise) Produkt aus Grenzsteuersatz und Basisversicherungsbeitrag.

4. Besonderheit kindliches Existenzminimum

Existenznotwendige Aufgaben von Einkommensteuerzahlern für deren Kinder werden systematisch ähnlich wie Basisversicherungsbeiträge berücksichtigt. Im

Existenzminimumbericht erfolgt hierzu eine ausführliche Ableitung des Umfangs des sächlichen Existenzminimums für Kinder.

Es setzt sich ähnlich wie bei Erwachsenen aus einem Regelsatz, hier jedoch einem gewichteten Durchschnittswert für drei Altersstufen von Kindern, anteiligen Kosten für Unterkunft und Heizung sowie einem gewichteten Durchschnittswert für „Bildung und Teilhabe“ zusammen.

Nach dem Ende 2022 beschlossenen 14. Existenzminimumbericht beträgt das sächliche Existenzminimum für Kinder im Jahr 2024 insgesamt 6.384 Euro. Hinzu kommt ein Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf in Höhe von 2.928 Euro pro Jahr. Beides zusammen ergibt den Kinderfreibetrag von derzeit 9.312 Euro, der steuerfrei bleiben muss.

Analog zum Sonderausgabenabzug für Basiskrankenversicherungsbeiträge mindert der Kinderfreibetrag das zu versteuernde Einkommen. Ergibt sich je nach Höhe des Einkommens und damit des Grenzsteuersatzes eine Steuerentlastung, die geringer ist als das zustehende Kindergeld, bleibt der Kinderfreibetrag im Rahmen der Günstigerprüfung zugunsten des Kindergelds unberücksichtigt.

Diese beiden Möglichkeiten der Anrechnung von Einkommen zur Deckung existenznotwendiger Ausgaben, also entweder im steuerlichen Grundfreibetrag bezogen auf den „ersten verdienten“ Euro (Ernährung, Kleidung, Wohnen etc.) oder bezogen auf den „letzten verdienten“ Euro als Sonderausgabenabzug (Krankenversicherungskosten und ggf. Kinderfreibetrag), sind relevant für die Diskussion möglicher Anrechnungen bisher unberücksichtigter Bereiche des Existenzminimums.

5. Sonderfall Rundfunkbeitrag

Die Leistungen des öffentlich-rechtlichen Rundfunks werden im Bereich des Bürgergelds analog zur medizinischen Grundversorgung als Sachleistungen gewährt. Die Finanzierung unterscheidet sich jedoch. Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge der Bürgergeldempfänger fließen – in pauschalierter Höhe und von den Steuerzahlern getragen – an die Versicherungen. Die öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten hingegen erhalten für die von der Zahlung des Rundfunkbeitrags befreiten Bürgergeldempfänger keine Zahlungen von anderen Stellen.

Diese Beitragsfreiheit erscheint sachgerecht, da der öffentlich-rechtliche Rundfunk seine Kosten aus den Beiträgen aller anderen Privathaushalte (und Unternehmen sowie aus Werbeeinnahmen etc.) decken kann. Die Kosten steigen nicht, wenn zusätzliche Kunden, wie z. B. Bürgergeldempfänger, öffentlich-rechtlichen Rundfunk konsumieren.

Allerdings könnte der Beitragssatz gesenkt werden, wenn die Kosten auf mehr Beitragszahler verteilt würden. Da der öffentlich-rechtliche Rundfunk aber, wie erwähnt, als Teil des Existenzminimums angesehen wird, müsste in diesem Fall der Regelsatz des Bürgergelds angehoben werden, so dass insbesondere die erwerbstätigen Privathaushalte sinkende Rundfunkbeiträge mit einer höheren Steuerlast bezahlen müssten. Hinzu käme der bürokratische Aufwand für den millionenfachen Einzug von Rundfunkbeiträgen bei Bürgergeldempfängern.

Insofern kann die bestehende Regelung als vertretbar angesehen werden. Nicht vertretbar ist aus Sicht des Instituts jedoch, dass diese Sachleistungsregelung zu einem „blinden Fleck“

führt. Der Existenzminimumbericht ignoriert den Rundfunkbeitrag aufgrund seines Sachleistungscharakters, so dass der Rundfunkbeitrag für die Bestimmung des rein finanziellen Existenzminimums irrelevant ist. Wäre der Rundfunkbeitrag jedoch keine Sachleistung, sondern ein Bestandteil des auszuzahlenden Regelsatzes, müsste der Rundfunkbeitrag auch im Existenzminimumbericht bei der Ermittlung des finanziellen Existenzminimums und damit im Anschluss bei der Ermittlung des steuerlichen Freibetrags berücksichtigt werden. Die steuerliche Berücksichtigung des Rundfunkbeitrags sollte jedoch nicht davon abhängen, in welcher Form er entrichtet wird.

Wenn der Rundfunkbeitrag weiterhin als Teil des Existenzminimums verstanden und als Sachleistung an Bürgergeldempfänger gewährt wird, muss sich der von einem Erwerbstätigen aus seinem Erwerbseinkommen zu tragende Rundfunkbeitrag in gleicher Weise steuermindernd auswirken können, wie dies bereits bei Einkommen für existenzsichernde Aufwendungen für Ernährung, Kleidung, Wohnen, medizinische Versorgung etc. der Fall ist. Dies ergibt sich zwingend aus dem allgemein anerkannten subjektiven Nettoprinzip. Nur das nach Abzug der existenzsichernden Aufwendungen verbleibende Einkommen stellt eine individuelle Leistungsfähigkeit dar, auf die der Fiskus mit der Einkommensteuer zugreifen kann. Eine Besteuerung des Einkommensanteils, der zur Zahlung des Rundfunkbeitrags benötigt wird, verstößt gegen das subjektive Nettoprinzip. Insofern besteht dringender Reformbedarf.

6. Bestehende Beitragsberücksichtigung bei der Mindestalimentation

Dass ein entsprechender Reformbedarf existiert, zeigt sich auch mit Blick auf jüngste gesetzgeberische Aktivitäten im Bereich der Mindestalimentation der Beamten. Hier berücksichtigt die Politik bei einigen Erwerbstätigen bereits jetzt schon die Rundfunkbeitragsfreiheit von Bürgergeldempfängern als Sachleistung.

So ist beispielsweise die saarländische Landesregierung in ihrem Entwurf eines „Gesetzes zur Umsetzung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur amtsangemessenen Alimentation“ verfahren. Sie definierte ein Existenzminimum als Summe aus den monetären Zuflüssen eines Bürgergeldempfängers und dem Rundfunkbeitrag.⁸ 115 Prozent dieses Existenzminimums galt ihr entsprechend der Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts als Grenzwert für die Mindestbesoldung. Andere Landesregierungen sind analog verfahren.⁹

Das politische Ziel lautete jeweils: Ein Beamter muss ein verfügbares Erwerbseinkommen erlangen, mit dem er sich (zzgl. eines 15-prozentigen Aufschlags) mindestens jene Waren und

⁸ „Als geldwerter Vorteil ist die Befreiung vom Rundfunkbeitrag für Grundsicherungsempfänger in Höhe von monatlich 18,36 € in die Berechnung des Existenzminimums eingeflossen.“ S. 25 des Gesetzentwurfs, Drucksache 17/147 des Landtags des Saarlandes, der Ende 2022 mehrheitlich angenommen wurde.

⁹ Vgl. z. B. Drucksache 18/11498 des Landtags von Niedersachsen oder Drucksache 7/7122 des Landtags von Thüringen.

Dienstleistungen kaufen kann, die ein Bürgergeldempfänger als Geld- und Sachleistung erhält.¹⁰

Für die Diskussion hier ist somit festzuhalten: Im Rahmen der Mindestalimentation (Existenzminimum plus 15 Prozent) sichert der Dienstherr eine Bruttobesoldung zu, die so hoch ist, dass auch nach Abzug der Einkommensteuer die Nettobesoldung ausreicht, um den Rundfunkbeitrag bezahlen zu können, ohne dadurch gegenüber einem Bürgergeldempfänger schlechter gestellt zu sein.

Sachlogisch erwächst daraus als Minimalforderung an den Fiskus: Im Rahmen des Existenzminimums sichert der Fiskus eine Steuerbefreiung zu, die so gestaltet ist, dass auch nach Abzug der Einkommensteuer das Nettoeinkommen ausreicht, um den Rundfunkbeitrag bezahlen zu können, ohne dadurch gegenüber einem Bürgergeldempfänger schlechter gestellt zu sein.

7. Reformmöglichkeiten

Für die praktische Umsetzung bieten sich die beiden bereits beschriebenen Möglichkeiten an, d. h. entweder eine Berücksichtigung im steuerlichen Grundfreibetrag oder als Sonderausgabenabzug wie bei den Versicherungsbeiträgen. Erleichternd kommt hinzu, dass sich das Problem der Pauschalierung (Warmmiete) bzw. der Individualisierung (medizinische Grundversorgung) des existenznotwendigen Aufwands beim Grundfreibetrag bzw. Sonderausgabenabzug hier nicht stellt. Der Rundfunkbeitrag beträgt derzeit einheitlich 18,36 Euro im Monat bzw. rund 220 Euro im Jahr.

Als Alternative und dritte Reformoption wird im Anschluss die Schaffung eines neuen Steuerermäßigungsstatbestands im Einkommensteuergesetz diskutiert.

7 a) Rundfunkbeitrag als Sonderausgabe steuerlich berücksichtigen?

Der Rundfunkbeitrag könnte als neue Sonderausgabe ähnlich dem bereits bestehenden Sonderausgaben-Pauschbetrag (gemäß § 10c Einkommensteuergesetz) eingeführt werden. Alternativ könnte man den Pauschbetrag von derzeit 36 Euro auf 256 Euro erhöhen.

Mit Blick auf mögliche Einwände ist allerdings zu berücksichtigen, dass bei dieser Lösung die Steuerbefreiung der Rundfunkbeitragslast je nach Einkommenshöhe zu unterschiedlich hohen Steuerentlastungen führt. Ein Alleinstehender mit einem Jahresbruttoeinkommen von 25.000 Euro würde beim derzeit geltenden Einkommensteuertarif durch die Berücksichtigung des Rundfunkbeitrags als Sonderausgabe um 54 Euro entlastet. Bei einem

¹⁰ Der Bund plant Ähnliches. Im aktuellen Referentenentwurf des Bundesinnenministeriums für ein „Bundesbesoldungs- und -versorgungsangemessenheitsgesetz“ wird die einzuhaltende Mindestbesoldung mit 115 Prozent der monetären Zuflüsse eines Bürgergeldempfängers kalkuliert, also im Gegensatz zu den Länderregelungen ohne die Sachleistung Rundfunk. Im Gegenzug wird der von den Beamten zu tragende Rundfunkbeitrag von der effektiven Nettobesoldung in unteren Besoldungsgruppen abgezogen. Der Rundfunkbeitrag wird also vom Bund auf Ebene des Beamten (Nettoeinkommen nach Bezahlung des Rundfunkbeitrags) und von den Ländern auf Ebene des Bürgergeldempfängers (monetäre Leistungen und Sachleistung) berücksichtigt.

Jahresbruttoeinkommen von 40.000 Euro wären es 64 Euro. Dieser Wirkungszusammenhang ist, wie bereits erwähnt, eine Folge des progressiven Steuertarifs.

Für eine solche Berücksichtigung des Rundfunkbeitrags als Sonderausgabe spricht, dass sich der Gesetzgeber dafür entschieden hat, das sächliche Existenzminimum von Kindern als Kinderfreibetrag zu berücksichtigen, d. h. wie eine Sonderausgabe vom zu versteuernden Einkommen abziehbar zu machen.

Um dies umzusetzen, würde der Existenzminimumbericht künftig nicht nur das sächliche Existenzminimum von Erwachsenen (als Bemessungsgrundlage für den steuerlichen Grundfreibetrag) und von Kindern (als Bemessungsgrundlage für den Kinderfreibetrag) ausweisen, sondern zusätzlich den Rundfunkbeitrag als bisher nicht berücksichtigten Teil des Existenzminimums und als Bemessungsgrundlage für einen neuen Sonderausgabenabzugsbetrag.

Schließlich bedarf eine weitere Besonderheit des Rundfunkbeitrags der Klärung. Zahlungspflichtig ist ein Privathaushalt als Gesamtheit und nicht jeder einzelne, dort wohnende Bürger bzw. Einkommensteuerzahler.¹¹ Insofern stellen sich (lösbare) Abgrenzungsfragen für Mehrpersonenhaushalte wie Familien oder Wohngemeinschaften, damit Paare oder WG-Mitglieder den einmal gezahlten Rundfunkbeitrag nicht mehrfach steuerlich geltend machen. Konkret wäre denkbar, das betreffende Haushalte entscheiden, welches Haushaltsmitglied den neuen Freibetrag nutzt, wie dies schon seit Langem beim Kinderfreibetrag Praxis ist.

7 b) Rundfunkbeitrag im Grundfreibetrag berücksichtigen?

Eine Erhöhung des einkommensteuerlichen Grundfreibetrags um den Rundfunkbeitrag hätte eine einheitlich große, d. h. von der Einkommenshöhe unabhängige Steuerentlastung zur Folge.¹² Konkret würde eine Erhöhung des Grundfreibetrags (derzeit 11.604 Euro) um 220 Euro auf 11.824 Euro eine allgemeine Jahressteuerentlastung von 42 Euro, also rd. 19 Prozent des Rundfunkbeitrags bedeuten.¹³ Somit wäre die resultierende Entlastung auch niedriger als bei der zuvor diskutierten Lösung mittels eines Sonderausgabenabzugsbetrags.

Beide Aspekte, die einheitliche Entlastungshöhe sowie die insgesamt geringeren Steuermindereinnahmen, würden die politische Umsetzung mutmaßlich erleichtern.

¹¹ Die Beitragspflicht von Betrieben kann hier komplett ausgeklammert werden. Betriebliche Rundfunkbeiträge sind vollständig als Betriebsausgaben steuerlich abziehbar.

¹² Lediglich bei einem zu versteuernden Einkommen (zvE), welches sich zwischen dem Grundfreibetrag (knapp 12.000 Euro) und dem ersten Tarifeckwert (rd. 17.000 Euro) bewegt, wäre die Steuerentlastung etwas kleiner als der einheitliche Steuerentlastungsbetrag für alle (einzelnveranlagten) Steuerzahler mit einem zvE oberhalb von derzeit rd. 17.000 Euro. Dies betrifft aber nur einen kleinen Prozentsatz der Einkommensteuerzahler. Zudem ist die kleinere Entlastung auch eine Folge der ohnehin niedrigen Ausgangsbelastung in diesem zvE-Bereich. Siehe auch Fußnote 13.

¹³ Zur Einordnung: Bei einem zvE i. H. v. 12.000 Euro beträgt die Steuerlast derzeit (August 2024) 56 Euro. Die Berücksichtigung des Rundfunkbeitrags würde zu einer Steuerlast von dann 25 Euro führen. Der Entlastungseffekt betrüge somit lediglich 31 Euro (statt 42 Euro bei allen zu versteuernden Einkommen oberhalb von rd. 17.000 Euro).

Allerdings sind auch hier Umsetzungsfragen zu diskutieren. Ein um den Rundfunkbeitrag erhöhter Grundfreibetrag käme zwar grundsätzlich allen Einkommensteuerzahlern zugute, wäre aber im Einzelfall diskussionswürdig.

Unproblematisch ist dies zunächst für den großen Bereich der alleinlebenden Erwachsenen, da hier jeder für sich rundfunkbeitragspflichtig ist. Leben jedoch mehrere Steuerzahler in einem Haushalt zusammen, ist zu differenzieren.

Unproblematisch sind auch hier alle Fälle, in denen ein Lohnsteuerjahresausgleich durchgeführt wird oder Einkommensteuererklärungen abgegeben werden. Denn spätestens dann könnte grundsätzlich sichergestellt werden, dass der Rundfunkbeitrag pro Privathaushalt nur einmal steuerlich berücksichtigt wird, was jedoch mit bürokratischem Aufwand verbunden wäre.

Problematisch sind nur die Fälle, in denen kein Lohnsteuerjahresausgleich bzw. keine Einkommensteuererklärung erfolgt. Zu denken ist hier insbesondere an Wohngemeinschaften, bei den Eltern lebende Auszubildende und zusammenlebende Ehepaare mit den Steuerklassen IV/IV oder I/I bei getrennter Veranlagung.

Leben mehrere Steuerzahler in einer Wohngemeinschaft, könnte jeder von ihnen den um den Rundfunkbeitrag erhöhten Grundfreibetrag in Anspruch nehmen, obwohl dieser nur einmal pro Wohngemeinschaft anfällt. Dieser Fall beträfe allerdings nur Arbeitnehmer im Lohnsteuerverfahren, die zudem keinen Lohnsteuerjahresausgleich beantragen (in dem jedes WG-Mitglied angeben müsste, ob es tatsächlich die alleinige Zahllast des Rundfunkbeitrags trägt). Die Zahl dieser Einkommensteuerzahler dürfte überschaubar sein, zumal Wohngemeinschaften überwiegend im studentischen Bereich anzutreffen sind.

Bei den Eltern lebende Auszubildende wiederum erhalten in den allermeisten Fällen keine Ausbildungsvergütung, die so hoch ist, dass ihr zu versteuerndes Einkommen den einkommensteuerlichen Grundfreibetrag überschreitet. Nur in ganz wenigen Ausbildungsberufen und dann auch erst im dritten Ausbildungsjahr werden Vergütungen erreicht, die erstmals zu einer (geringen) Einkommensteuerlast führen, sodass ein um den Rundfunkbeitrag erhöhter Grundfreibetrag keine relevante Steuerentlastung auslöst.¹⁴

Ebenfalls überschaubar dürfte die Zahl der abhängig beschäftigten und zusammenlebenden Ehepartner sein, die jeweils die Steuerklasse I gewählt, also auf das Splittingverfahren verzichtet haben.

Ehepaare nutzen in der Regel die Zusammenveranlagung und damit das Splittingverfahren. Steuererklärungen sind hier nur dann nicht erforderlich, wenn die Steuerklassen IV/IV ohne Faktorverfahren gewählt wurden. In diesen Fällen würde sich zumindest im Lohnsteuerverfahren der im Grundfreibetrag berücksichtigte Rundfunkbeitrag für beide Partner steuermindernd auswirken, ohne dass es zu späteren Korrekturen kommen kann, eben weil kein Lohnsteuerjahresausgleich stattfindet. Derzeit haben rund 5 Millionen Ehepaare die Steuerklassenkombination IV/IV gewählt. Die Zahl der Paare, die hierbei zusätzlich das Faktorverfahren

¹⁴ Vgl. www.bibb.de/de/12209.php; zuletzt abgerufen am: 17.04.2024.

nutzen und dadurch zu Steuererklärungen verpflichtet wären, kann vernachlässigt werden.¹⁵ Nicht zu vernachlässigen ist jedoch die Zahl der Ehepaare mit der Steuerklassenkombination IV/IV ohne Faktorverfahren, die freiwillig eine Steuererklärung abgeben. Insbesondere wenn beide Partner abhängig beschäftigt sind und ggf. Kinder haben, gibt es grundsätzlich viele Gründe für einen Lohnsteuerjahresausgleich.

Für die verbleibende Zahl der Ehepaare, also mit der Klassenkombination IV/IV ohne Lohnsteuerjahresausgleich, würde eine Verankerung des Rundfunkbeitrags im Grundfreibetrag wie erwähnt eine doppelte steuerliche Entlastung bewirken. Ähnliche Unschärfen bestehen allerdings bereits im heutigen System. Alle zusammenveranlagten Ehepaare profitieren unabhängig von ihrer Steuerklassenkombination vom doppelten einkommensteuerlichen Grundfreibetrag, obwohl das im Existenzminimumbericht ausgewiesene Existenzminimum für Ehepaare deutlich unter dem doppelten Grundfreibetrag liegt. Gemäß dem 14. Existenzminimumbericht (vgl. auch nachfolgende Übersicht) ergibt sich für Alleinstehende im Jahr 2024 ein Existenzminimum von 11.472 Euro und damit (zum Berichtszeitpunkt) ein steuerlicher Grundfreibetrag von ebenfalls 11.472 Euro, der sich bei Zusammenveranlagung steuerlich verdoppelt. Das Existenzminimum eines Paares beträgt laut Bericht aber nicht das Doppelte von 11.472 Euro, sondern nur 18.984 Euro, also nur das 1,66-fache des Existenzminimums eines Alleinstehenden. Diese Diskrepanz zwischen dem Faktor 2 im geltenden Einkommensteuerrecht und einem kleineren Faktor nach dem Existenzminimumbericht (hier Faktor 1,66) ist für den Gesetzgeber in der Gesamtabwägung auch im Vergleich zu alternativen und dann aufwendigeren Lösungsmodellen seit Langem vertretbar.

Komponenten des Existenzminimums im Vergleich

2024	Alleinstehend	Ehepaar	Paarfaktor
Regelsatz	6.444 Euro	11.592 Euro	1,8
Kosten der Unterkunft	3.924 Euro	5.892 Euro	1,5
Heizung	1.104 Euro	1.500 Euro	1,4
Sächliches Existenzminimum	11.472 Euro	18.984 Euro	1,66
Sächliches Existenzminimum inkl. Rundfunkbeitrag	11.472 Euro + 220 Euro = 11.692 Euro	18.984 Euro + 220 Euro = 19.204 Euro	1,64

Quelle: 14. Existenzminimumbericht und eigene Berechnungen.

Würde man nun idealtypisch sowohl für Alleinstehende als auch für Ehepaare den Rundfunkbeitrag einmalig auf den bisherigen Betrag des Existenzminimums aufschlagen, ergäbe sich

¹⁵ Der Bundesrechnungshof schätzte die Zahl dieser Paare im Jahr 2021 auf maximal 39.000. www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2021/steuerklassenwahl-volltext.pdf?__blob=publicationFile&v=1; zuletzt abgerufen am: 17.04.2024.

ein neues Existenzminimum von 11.692 Euro für Alleinstehende bzw. von 19.204 Euro für Ehepaare, also das 1,64-fache des Existenzminimums eines Alleinstehenden. Die oben angesprochene Diskrepanz bzw. „Unschärfe“ bei der Übertragung des Existenzminimums eines Paares auf den Grundfreibetrag eines Paares würde sich damit nur unwesentlich erhöhen (1,64 statt 1,66 vs. 2,0).

Insgesamt erscheint daher auch die Reformoption der Einbeziehung des Rundfunkbeitrags in den Grundfreibetrag vertretbar. Zwar kann es in Einzelfällen zu einer mehr als einmaligen Inanspruchnahme der Freibetragserrhöhung durch abhängig Beschäftigte kommen. Wie erläutert, dürfte die Fallzahl im Bereich der Single-WGs überschaubar sein. Im Paarbereich ist die Fallzahl sicherlich größer, was aber angesichts der hier ohnehin bestehenden Pauschalierung bzw. „Unschärfe“ der Freibetragsfestsetzung hinnehmbar wäre. Im Übrigen wäre diese „Unschärfe“ im Rahmen von Steuererklärungen korrigierbar und müsste dann nur noch im Lohnsteuerverfahren hingenommen werden, dem kein Lohnsteuerjahresausgleich des Paares folgt. Jeder individuelle Verzicht auf einen Lohnsteuerjahresausgleich bedeutet im Gegenzug aber auch eine Entlastung der Finanzverwaltung.

Um auch in Einzelfällen eine mehr als einmalige Inanspruchnahme der Freibetragserrhöhung zu verhindern, wäre ein gewisser Bürokratieaufwand unvermeidlich. Insofern erscheint die zuvor diskutierte Lösung mittels eines Sonderausgabenabzugs vorzugswürdig.

7 c) Neuen Steuerermäßigungstatbestand schaffen!

Die steuerliche Berücksichtigung des Rundfunkbeitrags im Grundfreibetrag oder als Sonderausgabenabzug wäre im Rahmen des bestehenden Systems naheliegend. Allerdings wären derartige Reformschritte mit den beschriebenen „Unschärfen“ verbunden, da der Rundfunkbeitrag wie erwähnt vom Wohnungsinhaber gezahlt werden muss, also unabhängig davon, wie viele Personen in dieser Wohnung gemeldet sind. Das kann, wie geschildert, zu Konstellationen führen, in denen der Beitrag nur einmal gezahlt, der korrespondierende Rundfunkanteil des Existenzminimums aber von mehreren Bewohnern über den individuellen Grundfreibetrag steuerentlastend genutzt wird. Dies auszuschließen, wäre im Prozess der Jahressteuererklärung und -festsetzung zwar möglich, aber mit einem gewissen Aufwand verbunden.

Zudem ist denkbar, dass die Reformoption Sonderausgabenabzug im realpolitischen Diskussionsprozess vorschnell zu der Kritik führt, „Besserverdienende“ würden davon steuerlich stärker profitieren als Steuerzahler mit kleineren Grenzsteuersätzen. Auch wenn diese Kritik nicht stichhaltig¹⁶ ist, sollten dennoch Alternativen diskutiert werden, deren Chancen auf politische Durchsetzbarkeit größer erscheinen.

¹⁶ Der politisch gewollte (und vertretbare) progressive Einkommensteuertarif bedeutet wachsende Grenzsteuersätze für steigende Einkommen. Daraus folgt zwingend, dass ein Abzugsbetrag dann spiegelbildlich auch umso stärker steuerentlastend wirkt, je höher das Einkommen und damit der Grenzsteuersatz bereits ist.

Eine alternativ von *Kuhlmei*¹⁷ ins Spiel gebrachte, aber nicht weiter ausgearbeitete Anregung sieht vor, einen neuen Steuerermäßigungstatbestand zu schaffen. Diese Anregung ist sinnvoll. Sie lässt sich zu dem folgenden Vorschlag für einen neuen Paragraphen 35d im Einkommensteuergesetz ausbauen und konkretisieren:

§ 35d EStG – neu

„§ 35d Steuerermäßigung bei privaten Aufwendungen für Rundfunkbeiträge gemäß Rundfunkstaatsvertrag

Die tarifliche Einkommensteuer ermäßigt sich auf Antrag um 18,985 Prozent der Aufwendungen des Steuerpflichtigen für den Rundfunkbeitrag, der vom „ARD ZDF Deutschlandradio Beitragsservice“ für die Privatwohnung des Steuerpflichtigen erhoben worden ist. Leben mehrere Steuerpflichtige in einem Haushalt zusammen, kann nur derjenige die Steuerermäßigung in Anspruch nehmen, dem die Aufwendungen entstanden sind.“

¹⁷ Kuhlmei, Michael: Die steuerliche Absetzbarkeit von Rundfunkbeiträgen im privaten Bereich (DStR 2015, 1542).

Dieser Ermäßigungssatz von 18,985 Prozent lässt sich aus dem geltenden Einkommensteuertarif wie folgt herleiten:

Kalkulation der Höhe der Einkommensteuerermäßigung

Höhe der Einkommensteuerermäßigung = A – B

A = Einkommensteuerlast am Ende der 1. Progressionszone im derzeitigen Tarif 2024

*B = Einkommensteuerlast am Ende der 1. Progressionszone, aber bei einem um den **Rundfunkbeitrag R** fiktiv erhöhten Grundfreibetrag*

$$A = [(17.005 \text{ €}^{18} - 11.604 \text{ €}^{19}) * 14 \%^{20} + 0,5 * (17.005 \text{ €} - 11.604 \text{ €}) * (23,97 \%^{21} - 14 \%)]$$

$$B = [(17.005 \text{ €} - (11.604 \text{ €} + R^{22})) * 14 \% + 0,5 * (17.005 \text{ €} - (11.604 \text{ €} + R)) * (23,97 \% - 14 \%)]$$

$$A - B = R * 14 \% + 0,5 * R * (23,97 \% - 14 \%)$$

$$A - B = R * \mathbf{18,985 \%}$$

Parameter für die Höhe des Ermäßigungssatzes sind wie ersichtlich lediglich der Eingangsteuersatz sowie der Grenzsteuersatz am Ende der 1. bzw. am Beginn der 2. Progressionszone. Andere Tarifeckwerte, wie die Höhe des Grundfreibetrags und die Höhe des zu versteuernden Einkommens am Ende der 1. Progressionszone sind insofern irrelevant. Der Ermäßigungssatz ändert sich also nicht, wenn der Gesetzgeber andere Tarifeckwerte anpasst; etwa den Grundfreibetrag oder Parameter im Zuge des Abbaus der kalten Progression.

Diese neue Steuerermäßigungstatbestand hätte in der Gesamtschau mehrere Vorteile:

1. Die Einkommensteuerermäßigung könnte nur von demjenigen beansprucht werden, der nachweislich private Rundfunkbeiträge im Einkommensteuer-Veranlagungszeitraum gezahlt hat. Das würde Konstellationen verhindern, in denen ein alternativ erhöhter Grundfreibetrag oder ein neuer Sonderausgabenabzug von mehreren Steuerpflichtigen trotz lediglich einmaliger Beitragszahlung pro Wohnung genutzt wird.

¹⁸ Zu versteuerndes Einkommen am Ende der 1. Proportionalzone.

¹⁹ Derzeitiger Grundfreibetrag 2024.

²⁰ Derzeitiger Eingangsteuersatz 2024.

²¹ Derzeitiger Steuersatz am Ende der 1. Progressionszone.

²² Effektiv gezahlter Rundfunkbeitrag.

2. Es würden nur Rundfunkbeiträge in ihrer tatsächlich gezahlten Höhe berücksichtigt.²³ Eine Pauschalierung in einem erhöhten Grundfreibetrag würde vermieden.
3. Die Einkommensteuerermäßigung fiel in Höhe von derzeit 18,985 Prozent des gezahlten Rundfunkbeitrags für jeden Betroffenen einheitlich hoch aus (41,83 Euro im Falle eines vollen Jahresrundfunkbeitrags von 220,32 Euro). Vorschnelle Kritik an einem Sonderausgabenabzug, der je nach Grenzsteuersatz zu unterschiedlich hohen Steuerentlastungen führt, würde vermieden.
4. Die zu erwartenden Einkommensteuer-Mindereinnahmen für Bund, Länder und Gemeinden würden jährlich lediglich rund 1,5 Mrd. Euro²⁴, d. h. weniger als 0,5 Prozent der Einkommensteuer-Gesamteinnahmen betragen.

Die Argumente und Anregung von *Kuhlmei* sind von *Heine/Trinks*²⁵ kritisch bewertet worden. *Heine/Trinks* verneinen „zumindest weitgehend“, dass der „Rundfunkbeitrag tatsächlich in das steuerliche Existenzminimum eingreift“²⁶. Konkret argumentieren sie, dass Geringverdiener die Möglichkeit haben, eine Befreiung vom Rundfunkbeitrag zu beantragen. Wenn „jemand über ein Einkommen unterhalb des sozialhilferechtlichen Existenzminimums“ verfügt, „kann er stets ergänzende Hilfen beantragen. [...] Weiterhin sind gleichsam diejenigen Personen von der Abgabe befreit, deren Einkommen die maßgeblichen sozialrechtlichen Bedarfsgrenzen um weniger als die Höhe des Rundfunkbeitrags übersteigt. In solchen Fällen greift die besondere Härtefallregelung des § 4 Abs. 6 RBeitrStV ein“²⁷.

Diese von *Heine/Trinks* vorgebrachte Kritik vermag nicht zu überzeugen. Es ist verfassungsrechtlich ausdrücklich geboten, dass „kein Steuerpflichtiger also infolge einer Besteuerung seines Einkommens darauf verwiesen wird, seinen existenznotwendigen Bedarf durch Inanspruchnahme von Staatsleistungen zu decken.“²⁸

²³ Relevanz hat das beispielsweise in Fällen wie: unterjähriger Wohnungseinzug, Rückkehr aus dem Bürgergeldbezug ins Erwerbsleben, ermäßigte Beiträge für behinderte, blinde oder hörgeschädigte Menschen.

²⁴ Der „ARD ZDF Deutschlandradio Beitragsservice“ vereinnahmt jährlich rund 8 Mrd. Euro an Rundfunkbeiträgen aus dem privaten Bereich (hinzu kommen betriebliche Beiträge, die hier irrelevant sind, vgl. https://www.rundfunkbeitrag.de/e175/e8480/Jahresbericht_2022.pdf; zuletzt abgerufen am: 23.04.2024.). 18,985 Prozent von rund 8 Mrd. Euro ergeben rund 1,5 Mrd. Euro.

²⁵ Heine, Michael und Trinks, Matthias: Abzugsfähigkeit privater Rundfunkbeiträge – Replik auf Kuhlmei DStR 2015, 1542 (DStR 2015, 2164).

²⁶ Ebenda, S. 2165.

²⁷ Ebenda.

²⁸ Beschluss des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 25. September 1992, 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BStBl. II 1993, 413, Rn. 70.

Zweifellos kann derzeit ein Geringverdiener, dessen Nettoeinkommen sich im Bereich des Existenzminimums bewegt, eine Rundfunkbeitragsfreiheit erlangen; entweder als Bürgergeld-„Aufstocker“ bei Nettoeinkommen unterhalb der Existenzminimums oder als „Härtefall“ bei Nettoeinkommen knapp oberhalb der Existenzminimums. Doch genau dieses Verweisen auf Staatsleistungen, also Bürgergeldanträge beim Jobcenter oder „Härtefall“-Anträge beim Beitragsservice sollen nach höchstrichterlichem Beschluss ausdrücklich vermieden werden.

Möglicherweise steht hinter den knappen Ausführungen von *Heine/Trinks* das Argument, der Rundfunkbeitrag sei zwar eine existenznotwendige Ausgabe. Sie sei aber einerseits für die Gruppe der Geringverdiener wegen der möglichen Beitragsbefreiung vermeidbar und andererseits für die Gruppe der Normal- und Besserverdienenden aus ihrem Nachsteuereinkommen finanzierbar.

Folgte man diesem Argument, könnte der Fiskus theoretisch jede einzelne Komponente des Existenzminimums und damit letztlich das gesamte Existenzminimum der Besteuerung unterziehen, um dann im Gegenzug jedes aufgrund der Besteuerung unter das Existenzminimum sinkende Nettoerwerbseinkommen durch „ergänzende Hilfen“ bis zur Höhe des Existenzminimums wieder aufzustocken.

Das widerspräche jedoch dem verfassungsrechtlichen Gebot, jenes Einkommen, das zur Deckung des Existenzminimums benötigt wird, vollständig steuerfrei zu lassen. Das Bundesverfassungsgericht formulierte es 1992 so: „Der existenznotwendige Bedarf bildet von Verfassung wegen die Untergrenze für den Zugriff durch die Einkommensteuer.“²⁹ Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die eine Einkommensteuerpflicht begründen kann, besteht somit erst für Einkommen oberhalb des Existenzminimums. Einkommen unterhalb des Existenzminimums sind für Besteuerungszwecke indisponibel.³⁰

Somit hat jeder Bürger unabhängig von der Höhe seines individuellen Einkommens zunächst einmal Anrecht auf Gewährung des Existenzminimums. Es wäre nicht sachgerecht, Normal- und Besserverdienern dieses Anrecht mit Verweis auf deren über dem Existenzminimum liegenden Nachsteuereinkommen abzuspochen. Denn dem Gesetzgeber steht es weitgehend frei zu bestimmen, wie stark und progressiv die Leistungsfähigkeit von Normal- und Besserverdienenden dann oberhalb des Existenzminimums besteuert werden soll.

Die Höhe des Nachsteuereinkommens eines Normal- und Besserverdienenden ist insofern bereits das vom Gesetzgeber gewollte Ergebnis des Zusammenspiels eines zunächst gemäß verfassungsrechtlichem Gebot allgemein gewährten Existenzminimums und eines daran

²⁹ Ebenda.

³⁰ Vgl. Beschluss des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 29. Mai 1990, 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84 und 1 BvL 4/86, BStBl. II 1990, 653, Rn. 111: „Soweit das Einkommen der Familie benötigt wird, um ihr die Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein zu gewährleisten, ist es - unabhängig vom sozialen Status der Familie – nicht disponibel und kann nicht Grundlage der steuerlichen Leistungsfähigkeit sein.“

anknüpfend festgelegten Grenzsteuer-Tarifverlaufs, in dem der Existenzminimumaspekt bereits mitgedacht ist.³¹

Insofern dürfte es verfassungsrechtlich nicht genügen, einen Teilbereich des Existenzminimums (hier der Rundfunkbeitrag) einigen wenigen Einkommensteuerzahlern im Wege einer staatlichen Sachleistung (hier Beitragsbefreiung per Antrag) zu gewähren und den ganz überwiegenden Teil der Steuerzahler diese existenznotwendige Ausgabe aus dem Nachsteuereinkommen finanzieren zu lassen.

Stattdessen sollte der Gesetzgeber die von ihm definierte Höhe des Existenzminimums vollständig im Einkommensteuerrecht berücksichtigen. In welcher Form das Existenzminimum gegenüber mittellosen Bürgern gewährt wird, darf hierbei keine Rolle spielen. Die steuerliche Berücksichtigung sollte sich also nicht wie bislang nur an der Höhe der (pauschalierten) Geldleistungen an Bedürftige orientieren. Stattdessen muss auch der Geldwert einer allgemeinen Sachleistung (Rundfunkbeitragsbefreiung) als Teil des Existenzminimums steuerlich berücksichtigt werden. Hierfür bietet sich die Einführung eines neuen Steuerermäßigungstatbestands in der darlegten Form an. Auf diese Weise würde der Sonderfall Rundfunkbeitrag/Sachleistung zielgenau im Einkommensteuerrecht berücksichtigt.

8. Fazit

Die finanzwissenschaftliche Theorie gebietet es, das Existenzminimum nach dem subjektiven Nettoprinzip von der Einkommensteuer freizustellen. In der Praxis wird dies jedoch nicht vollständig umgesetzt. Entsprechend der Bürgergeldbestimmungen und des Existenzminimumberichts der Bundesregierung wird zwar Einkommen für existenznotwendige Ausgaben in den Bereichen Ernährung, Kleidung, Wohnung, medizinische Versorgung etc. steuerfrei gestellt. Dies geschieht über den Einkommensteuerfreibetrag, den Sonderausgabenabzug und den Kinderfreibetrag.

Auch der Rundfunkbeitrag wird dem Existenzminimum zugerechnet. Allerdings wird er bisher nur im Bereich des Bürgergeldes berücksichtigt, indem Bürgergeldempfänger von der Beitragszahlung befreit sind. Einkommensteuerzahler hingegen müssen diese als existenznotwendig angesehene Ausgabe aus ihrem versteuerten Einkommen finanzieren.

Um das Problem dieser Ungleichbehandlung zu lösen, wurden drei Reformvorschläge diskutiert. Zwei davon orientieren sich am bestehenden System der Berücksichtigung des Existenzminimums bei der Einkommensteuer. Die erste Möglichkeit besteht darin, den

³¹ Vgl. Beschluss des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 25. September 1992, 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BStBl. II 1993, 413, Rn. 65: „Das bedeutet allerdings nicht, daß jeder Steuerpflichtige vorweg in Höhe eines nach dem Existenzminimum bemessenen Freibetrags verschont werden muß. In welcher Weise der Gesetzgeber dieser verfassungsrechtlichen Vorgabe Rechnung trägt, ist ihm überlassen. Der Gesetzgeber sucht dem derzeit zu genügen, indem er zwangsläufige private Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzieht, einen existenznotwendigen Bedarf in einem in den Tarif eingearbeiteten Grundfreibetrag von der Einkommensteuer freistellt und der höheren Belastbarkeit der Steuerpflichtigen mit höherem Einkommen durch einen progressiven Tarif Rechnung trägt. In einem solchen Regelungssystem hängen Tarif und Bemessungsgrundlage in ihrer verfassungsrechtlichen Vertretbarkeit wechselseitig voneinander ab.“

einkommensteuerlichen Grundfreibetrag um den jeweils geltenden Rundfunkbeitrag zu erhöhen. Nachteilig erscheint hier, dass es verwaltungsaufwendig wäre, alle Konstellationen zu verhindern, in denen der Rundfunkbeitrag nur einmal pro Wohnung gezahlt wird, der entsprechende Rundfunkanteil des Existenzminimums aber von mehreren Bewohnern steuerlich geltend gemacht wird.

Eine zweite Möglichkeit bestünde darin, den Rundfunkbeitrag als Sonderausgabenabzug zuzulassen. Nachteilig erscheint hier, dass die Steuerentlastung durch einen Sonderausgabenabzug je nach Grenzsteuersatz individuell unterschiedlich hoch ausfällt. Dies könnte der (unberechtigten) Kritik Vorschub leisten, eine solche Reform sei ungerecht.

Vorzugswürdig erscheint daher die dritte Reformoption. Aufbauend auf der Anregung von *Kuhlmei* sollte ein neuer Steuerermäßigungstatbestand geschaffen werden. Hierzu wurde ein Formulierungsvorschlag für einen neuen § 35d EStG unterbreitet. Dieser Paragraph würde eine Steuerermäßigung in Höhe von 18,985 Prozent der Aufwendungen des Steuerpflichtigen für den Rundfunkbeitrag ermöglichen. Damit könnte die bestehende Ungleichbehandlung von Einkommensteuerzahlern und Empfängern von Bürgergeld im Bereich der Gewährung des Existenzminimums beendet werden.