



**STEUERN, ABGABEN UND
SOZIALABGABEN IN FRANKREICH
UND DEUTSCHLAND**

Öffentlicher Themenbericht

März 2011

Inhaltsverzeichnis

EINFÜHRUNG	11
KAPITEL I HAUPTMERKMALE DER BEIDEN LÄNDER UND IHRER STEUER- UND ABGABENSYSTEME	15
I - HINTERGRUND	15
A - Die Wirtschaft in Deutschland und in Frankreich entwickelt sich seit einigen Jahren auseinander	15
B - Wettbewerbsfähigkeit und Arbeitskosten: strukturelle Unterschiede und eine in der letzten Zeit günstigere Entwicklung in Deutschland.....	27
C - Umverteilung: das französische System ist umfassender.....	33
D - Deutlichere Priorität für die öffentlichen Finanzen in Deutschland.....	38
E - Die Auswirkungen des Steuerwettbewerbs	43
II - HÖHE UND AUFBAU DER GESAMTSTEUER- UND ABGABENBELASTUNG..	44
A - Die Steuerlast ist in beiden Ländern hoch, geht aber in Deutschland deutlicher zurück.....	45
B - Steuern und Abgaben nach rechtlicher Kategorie	52
C - Analyse der Verteilung der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung nach Empfängern.....	54
D - Schwierige Verteilung der Steuerbelastung auf Haushalte und Unternehmen.....	56
III - WIRTSCHAFTLICHE ANALYSE DER BESTEUERUNG	57
A - Die Besteuerung des Verbrauchs	59
B - Die Besteuerung der Arbeitseinkünfte	60
C - Die Kapitalbesteuerung.....	64
D - Umweltsteuern.....	69
SCHLUSSBEMERKUNGEN	73
KAPITEL II ANALYSE DER STEUER- UND ABGABENBLÖCKE	77
I - BESTEUERUNG DER EINKÜNFTE DER HAUSHALTE	77
A - Unterschiedliche Besteuerungsstrukturen und -merkmale.....	78
B - Ergebnisse, die letzten Endes vergleichbar sind	101
SCHLUSSBEMERKUNGEN	111
II - VERMÖGENSSTEUERN	112
A - Mengengerüste.....	112
B - Besteuerung von Vermögensbesitz: wesentlich höhere Steuerlast in Frankreich als in Deutschland.....	116

C - Vermögensertragsteuern: abweichende Verfahren, äquivalente Steuerbelastung	131
D - Veräußerung und Vermögensübertragung: vergleichbare Besteuerung der Veräußerungsgewinne, wesentlich geringere Verkehrssteuern in Deutschland	141
SCHLUSSBEMERKUNGEN	155
III - UNTERNEHMENSSTEUERN: NOCH ÄHNLICHE LAGE MIT ALLERDINGS DIVERGIERENDER ENTWICKLUNG	156
A - Ertragsteuerliche Behandlung der Unternehmen: die Unterschiede haben sich in den letzten zehn Jahren erhöht.....	156
B - Die Senkung der Steuersätze auf Gewinne ist in Deutschland deutlich stärker als in Frankreich	166
C - Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer: effektiv vorhandene Unterschiede sollten nicht überschätzt werden.....	173
SCHLUSSBEMERKUNGEN	187
IV - MEHRWERTSTEUER: BEDEUTENDE UNTERSCHIEDE TROTZ SCHEINBARER KONVERGENZ BEIDER LÄNDER	188
A - Eine scheinbare Konvergenz	188
B - Anhaltende Differenzen.....	192
SCHLUSSBEMERKUNGEN	203
V - UMWELTSTEUERN	204
A - Neue Instrumente: Emissionshandel und geplante CO ₂ -Steuern.....	205
B - Änderung bestehender Steuern: seit 1999 schrittweise durchgeführte Ökosteuereform in Deutschland.....	207
SCHLUSSBEMERKUNGEN	155
KAPITEL III WICHTIGSTE ERKENNTNISSE AUS DEM VERGLEICH DER STEUERSYSTEME	227
I - DIE STEURGLEICHUNGEN – ÄHNLICH UND VERSCHIEDEN ZUGLEICH..	228
A - Insgesamt ähnliche Steuersysteme, die jedoch nach wie vor deutliche Unterschiede aufweisen.....	228
B - Die deutsche Steuerpolitik ist expliziter und stärker neutralitätsorientiert.....	232
C - Die spezifischen Gegebenheiten in Frankreich	236
II - KONKRETISIERUNGSMÖGLICHKEITEN, DIE KLARE WEICHENSTELLUNGEN ERFORDERN	238
A - Lösungsansätze nach Steuerblöcken	238
B - Die anstehenden grundlegenden Entscheidungen.....	243

III -EUROPÄISCHE POLITIKEN UND EIN IMPULSE UND KOHÄRENZ	
VERMITTLER DEUTSCH-FRANZÖSISCHER RAHMEN	245
A - Die Grenzen der Politik auf Ebene der Europäischen Union.....	245
B - Möglichkeiten im deutsch-französischen Rahmen.....	247
SCHLUSSBEMERKUNGEN	250
ALLGEMEINE SCHLUSSBEMERKUNGEN	251
WICHTIGSTE BEFUNDE.....ERREUR ! SIGNET NON DEFINI.	
ZUR ERINNERUNG: WICHTIGSTE ORIENTIERUNGEN.....	261
ANHANG 1: BRIEFWECHSEL ZWISCHEN DEM STAATSPRÄSIDENTEN UND DEM	
ERSTEN PRÄSIDENTEN DER <i>COUR DES COMPTES</i>	271
ANHANG 2: ZUSAMMENSETZUNG DER ARBEITSGRUPPE.....	274
ANHANG 3: TEILNEHMERLISTE DER ANHÖRUNGEN	276
ANHANG 4: AUFTEILUNG DER STEUER- UND ABGABENLAST ZWISCHEN	
PRIVATEN HAUSHALTEN UND UNTERNEHMEN	280
ANHANG 5: ABGABEN AUF VERMÖGEN	282
ANHANG 6: BESTEUERUNG DER UNTERNEHMEN	296
ANHANG 7: UMWELTSTEUERN.....	301
ANHANG 8: GLOSSAR	315

Öffentliche Berichte des Rechnungshofes

- Erstellung und Veröffentlichung -

Dieser öffentliche Bericht stützt sich auf Prüfungen, Ermittlungen und Analysen, die der Rechnungshof mit Hilfe einer Gruppe externer Sachverständiger vorgenommen hat. Mit eingeflossen sind die Erkenntnisse aus zahlreichen Anhörungen und Befragungen sowie aus dem über den gesamten Zeitraum dieser Arbeiten stattgefundenen, fruchtbaren fachlichen Austausch mit dem deutschen Bundesministerium der Finanzen.

Die Vorbereitung des Berichtsentwurfs erfolgte durch ein kammerübergreifendes Gremium, an dem die sieben Kammern des Hofes beteiligt waren.

Drei wesentliche Grundsätze lenken die Organisation und Arbeit des Rechnungshofes sowie der regionalen und territorialen Rechnungskammern und gelten folglich in gleicher Weise für die Durchführung von Prüfungen und Ermittlungen und die Erstellung öffentlicher Berichte: Unabhängigkeit, Prinzip des kontradiktorischen Verfahrens und Kollegialität.

Durch die institutionelle *Unabhängigkeit* der Finanzgerichtsbarkeiten und statutarische Unabhängigkeit ihrer Mitglieder wird sichergestellt, dass die durchgeführten Prüfungen und die daraus gezogenen Schlussfolgerungen ganz nach freiem Ermessen erfolgen.

Das *Prinzip des kontradiktorischen Verfahrens* bedingt, dass alle sich aus einer Prüfung oder Ermittlung ergebenden Feststellungen und Beurteilungen sowie alle im Anschluss daran erfolgenden Anmerkungen und Empfehlungen systematisch den Leitern der betroffenen Verwaltungen oder Stellen vorgelegt werden.

Bei beabsichtigter Publikation in einem öffentlichen Bericht erfolgt auf alle Fälle vor Veröffentlichung eine Übermittlung des Textentwurfs an die betroffenen Minister und Leiter der betroffenen Stellen sowie andere direkt tangierte physische und rechtliche Personen. Desgleichen enthält der veröffentlichte Bericht neben dem Text des Hofes stets die jeweiligen Antworten.

Der Grundsatz der *Kollegialität* kommt bei Abschluss der wichtigsten Stufen der Prüf- und Veröffentlichungsverfahren zum Tragen.

Jede Prüfung oder Ermittlung wird einem oder mehreren Berichterstattern anvertraut. Der Prüfbericht sowie die späteren Entwürfe für vorläufige und endgültige Feststellungen und Empfehlungen unterliegen der kollegialen Prüfung und Beratung durch eine Kammer oder ein anderes Gremium, dem mindestens drei Richter angehören, von denen einer die Rolle des Gegenberichterstatters übernimmt und insbesondere damit betraut ist, auf die Qualität der Prüfungen zu achten. Dasselbe gilt für öffentliche Berichtsentwürfe.

Die Festlegung des Inhalts und die Überwachung der Erstellung eines öffentlichen Berichts obliegt dem Programm- und Veröffentlichungsausschuss, der sich aus dem Ersten Präsidenten, dem Generalstaatsanwalt und den Präsidenten der Rechnungshofkammern zusammensetzt, von denen einer die Aufgabe des Generalberichterstatters übernimmt.

Der Entwurf eines öffentlichen Berichts wird schließlich der Ratskammer zur Annahme vorgelegt. Unter Leitung des Ersten Präsidenten und in Anwesenheit des Generalstaatsanwalts beraten dort die Präsidenten der Rechnungshofkammern, die Hauptrichter und sowie die in Sonderdienst beauftragten Hauptrichter.

Keinesfalls nehmen an den Beratungen der kollegialen Gremien, gleich in welcher Zusammensetzung, Richter teil, die aufgrund der von ihnen in der Vergangenheit oder Gegenwart wahrgenommenen Aufgaben oder aus jedem anderen durch die Berufsethik bedingten Grund gehalten sind, davon Abstand zu nehmen.

Nur die französische Fassung des Berichts selbst ist für die Cour des comptes verbindlich.

BESCHLUSS

Der als Ratskammer zusammengetretene Rechnungshof hat den vorliegenden öffentlichen Bericht angenommen.

Die Annahme des Berichts erfolgte nach vorheriger Übermittlung des Entwurfs an die betroffenen Verwaltungen und Kenntnisnahme der an den Hof ergangenen Rückantworten.

Die Darstellung der Antworten erfolgt im Anschluss an den Bericht. Sie unterliegen der ausschließlichen Verantwortung ihres jeweiligen Verfassers.

Teilnehmer: M. Migaud, premier président, MM. Babusiaux, Descheemaeker, Bayle, Mme Froment-Meurice, M. Durrleman, présidents de chambre, M. Bertrand, président de chambre, rapporteur général, M. Pichon, Mme Cornette, M. Hespel, présidents de chambre maintenus en activité, MM. Mayaud, Richard, Devaux, Rémond, Gillette, Duret, Ganser, Martin (Xavier-Henri), Camoin, Monier, Schneider, Troesch, Beaud de Brive, Théron, Beysson, Briet, Mme Bellon, MM. Frèches, Duchadeuil, Lebuy, Lefas, Brun-Buisson, Lafaure, Frangialli, Andréani, Mmes Morell, Fradin, MM. Gautier (Louis), Braunstein, Mmes Saliou (Françoise), Dayries, MM. Levy, Bernicot, Mme Ratte, M. Gautier (Jean), Mmes Darragon, Seyvet, MM. Bonin, Vachia, Mmes Ulmann, Moati, MM. Lefebvre, Davy de Virville, Mme Aubin-Saulière, MM. Sabbe, Petel, Valdiguié, Martin (Christian), Ténier, Corbin, Mme Froment-Védrine, MM. Ravier, Rabaté, De Gaulle, Guibert, Mmes Briguet, Carrère-Gée, MM. Salsmann, Guédon, Bourlanges, Le Méné, Baccou, Sépulchre, Arnauld d'Andilly, Antoine, Mousson, Mmes Malgorn, Bouygard, M. Chouvet, Mme Démier, MM. Clément, Machard, Migus, Laboureix, Geoffroy, Azerad, de Nicolay, Mme Dardayrol, conseillers maîtres, MM. Cadet, Schott, Cazenave, Hagelsteen, Klinger, Dubois, Gros, Carpentier, Blairon, Marland, conseillers maîtres en service extraordinaire.

Anwesend waren und an der Beratung teilgenommen haben: Herr Bénard, Generalstaatsanwalt, unterstützt durch Herrn Feller, Generalanwalt .

Herr Terrien, Generalsekretär, nahm das Sekretariat wahr.

Geschehen am 2. März 2011.

Die Vorbereitung des der Ratskammer zur Annahme vorgelegten Berichtsentwurfs erfolgte durch ein kammerübergreifendes Gremium unter dem Vorsitz von Herrn Babusiaux, Kammerpräsident, das sich aus den *conseillers maîtres*, Herrn Alventosa, Herrn Bourlanges, Frau Bouygard (ab dem 10. 2. 2011), Herrn Cossin, Frau Démier, Herrn Durrleman (bis zum 9. 2. 2011), Herrn Laboureix, Herrn Lefas, Herrn Lefebvre und Herrn Monier zusammensetzte. Herr Feller, Generalanwalt, hat dabei den Generalstaatsanwalt vertreten.

Die Berichterstatter waren:

- Herr Briet, *conseiller maître*, Generalberichterstatter des zur Beratung gestellten Berichts, unterstützt von Herrn Dussoubs, *auditeur* ;
- Herr Ecalle, Herr Strassel und Herr Hervio, *conseillers référendaires*, Herr Brouillet, Herr Dussoubs und Herr Teboul, *auditeurs* ;
- mit Unterstützung durch Herrn Auf der Spring und Herrn Vizet, Sachverständige¹.

Die Gegenberichterstatter waren Herr Durrleman (bis zum 9. 2. 2011) und Herr Monier (ab dem 10. 2. 2011), *conseiller maître*.

¹ Zuzüglich Herrn Cadoret, Praktikant am Institut d'Etudes Politiques de Paris

Einführung

In einem Schreiben vom 2. August 2010 hat der Staatspräsident den Wunsch geäußert, die *Cour des comptes* solle einen Vergleich des deutschen und französischen Systems anstellen, so dass die Regierungen, sofern zweckdienlich, in der Lage sind, Entscheidungen zur Stärkung der steuerlichen Konvergenz zwischen beiden Ländern sowohl im Bereich der Unternehmensbesteuerung als auch im Bereich der Besteuerung der Privathaushalte zu treffen ; der vorliegende Bericht schließt alle Steuern und Abgaben ein. In ihrer Antwort vom 13. September 2010 hat die *Cour des comptes* die Maßnahmen angekündigt, um diese Arbeit auf ihre Tagesordnung zu setzen.

Obwohl sich beide Länder nahestehen und oft als Motor des europäischen Aufbaus betrachtet werden, wurde niemals ein gründlicher Vergleich der beiden Steuersysteme angestellt.

Die *Cour des comptes* ist der Auffassung, dass ein solcher Vergleich die historischen, institutionellen, wirtschaftlichen und finanziellen Rahmenbedingungen beider Länder mitberücksichtigen muss. Die Steuersysteme in Frankreich und Deutschland sind in einem historischen Hintergrund verankert und Teil globaler Wirtschafts-, Sozial- und Politiksysteme. Bei der Analyse dieser Systeme und den Überlegungen über deren künftige Entwicklung sind die Hauptmerkmale dieser Systeme in vollem Umfang zu berücksichtigen: einheitlicher bzw. föderaler Charakter des Staates, Umfang und Aufbau des Wohlfahrtsstaates, Besonderheiten des Produktionsgefüges und der Finanzierungsform der Unternehmen, Definition der sozialen Gerechtigkeit sind strukturelle Daten, die einen starken Einfluss auf die Steuern und Abgaben haben. Diese Feststellung verhindert zwar nicht den Vergleich, veranlasst jedoch zu Vorsicht bezüglich der daraus zu ziehenden Lehren. Dabei sollte man auch dem Stand der öffentlichen

Finanzen der beiden Länder Rechnung tragen, der zum großen Teil den Spielraum der Steuerpolitik im weitesten Sinne des Wortes bestimmt.

Aus dem Vergleich der Steuern und Abgaben können Unterschiede sowie relative Ertrags-, Gerechtigkeits- oder Wettbewerbsvorteile ans Licht gebracht werden ; dennoch lässt sich daraus nicht schließen, ein Steuersystem sei dem anderen überlegen. Die Steuerpolitik beruht wesensgemäß auf politischen Entscheidungen und unter anderem auf der Abwägung zwischen den drei Zielen der Besteuerung (Wirksamkeit, Gerechtigkeit und Ertrag) und verweist in beiden Ländern allgemein auf die Bewertung der Angemessenheit zwischen Steuerlast und Wirksamkeit des öffentlichen Diensts als Gegenleistung zu den Steuern und Abgaben.

Der Aufbau und die Höhe der Steuern und Abgaben sind ein bedeutender Bestandteil der Wettbewerbsfähigkeit und Attraktivität eines Landes, umso mehr als Steuerwettbewerb auch in der Europäischen Union Fakt ist. Die Wettbewerbsfähigkeit und Attraktivität hängen auch von zahlreichen anderen Faktoren ab, wie Qualität der Arbeitskräfte und Infrastrukturen. In der augenblicklichen Lage scheint die Betrachtung der steuerlichen Konvergenz zwischen Frankreich und Deutschland besonders zweckmäßig ; dennoch können steuerbezogene Maßnahmen allein nicht das Wettbewerbsfähigkeits- und Wachstumsgefälle zwischen beiden Ländern wettmachen.

Die *Cour des comptes* hat die Hauptblöcke der Steuern und Angaben analysiert. Der große Umfang der sozialen und steuerlichen Thematik, der hohe Spezialisierungsgrad der Themen und die kurzen Fristen haben es nicht ermöglicht, alle Steuern und Angaben einzeln zu analysieren. Im Übrigen haben Steuern und Abgaben weder die gleiche Bedeutung im Hinblick auf Wachstum und Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen noch einen einheitlichen Einfluss auf die Einkommensverteilung und auf das Gleichgewicht zwischen Sparen und Verbrauch. Aus diesem Grund hat sich die *Cour des comptes* auf die wichtigsten und potentiell lehrreichen Bereiche konzentriert.

Folgende Steuerblöcke wurden auf dieser Grundlage analysiert: Besteuerung der Haushalte (einschließlich Sozialabgaben und CSG), Unternehmensbesteuerung (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer in Deutschland sowie „*contribution économique territoriale*“ in Frankreich), Verbrauchssteuern, Besteuerung des Vermögens (Besitz, Erträge und Übertragung) und Umweltsteuern. Die ertragsschwächeren Steuern und die Steuern mit geringer Bedeutung sowie einige sektorielle Steuern (z.B. Tabak- und Alkoholsteuern) wurden ohne ausführliche Behandlung in den Vergleich aufgenommen. Die Verteilung des Aufkommens aus Steuern und Abgaben zwischen Staat, Gebiets-

körperschaften und Sozialversicherungsträgern wurde nicht als solche behandelt, da sie einer anderen Problemstellung unterliegt.

Die *Cour des comptes* hat dafür gesorgt, dass dieser Vergleich nach Möglichkeit vier Erfordernissen genügt: eine umfassende Behandlung, demnach insbesondere mit Einbeziehung der Sozialabgaben und der damit verbundenen Gegenleistungen ; Vermeidung einer zu stark gegliederten Analyse der Steuergesetze, Steuer für Steuer, die kein Gesamtbild zulässt ; Ermessen der Entwicklungen und Trends der letzten zehn Jahre ; Berücksichtigung der praktischen und effektiven Anwendungsmodalitäten der Steuermaßnahmen. Schließlich wurde die Lage Frankreichs und Deutschlands systematisch mit der Lage in den anderen Mitgliedsländern der Europäischen Union und der Eurozone sowie in manchen Fällen mit den OECD-Ländern ins Verhältnis gesetzt, um zu vermeiden, dass nur die Unterschiede zwischen Frankreich und Deutschland betont werden und dabei die Gemeinsamkeiten und die Annäherungspunkte im Vergleich zu anderen Ländern übersehen werden.

In methodischer Hinsicht und in Anbetracht der Spezifitäten der Thematik, hat die *Cour des comptes* dafür gesorgt, dass die Konsultation auf so breiter Basis wie möglich durchgeführt wurde. Sie hat eine Expertengruppe gebildet, die aus 16 nicht der *Cour des comptes* angehörenden Mitgliedern (Juristen, Ökonomen, Unternehmer) mit besonders guter Kenntnis der Wirtschafts- und Steuerfragen sowie des deutschen Steuersystems besteht. Die kammerübergreifende Arbeitsgruppe der *Cour des comptes*, die mit dem Bericht beauftragt wurde, hat sich auf die Arbeiten der Expertengruppe gestützt. Zahlreiche Anwender beider Steuersysteme (Juristen, Unternehmer und für Steuerfragen zuständige Vorstandsmitglieder von in Deutschland und in Frankreich ansässigen Konzernen), Vertreter der französischen und europäischen Verwaltungsapparate, der OECD sowie zahlreiche Experten wurden von der *Cour des comptes* angehört. Eine Sitzung mit fünf deutschen und französischen Unternehmen wurde in Straßburg abgehalten. Der dem Rechnungshof angeschlossene *Conseil des prélèvements obligatoires*, dessen jüngste Arbeiten in die Überlegungen der *Cour des comptes* eingeflossen sind, hat an den Arbeiten mitgewirkt. Ein Seminar wurde mit dem Rat der Weisen organisiert und Kontakte mit dem Bundesrechnungshof (deutsches Pendant der *Cour des comptes*) haben zu diesem Thema stattgefunden.

Es wurden Kontakte mit dem von Deutschland als Ansprechpartner der *Cour des comptes* benannten Bundesministerium der Finanzen aufgenommen und Arbeitssitzungen organisiert. Deutschland hatte einen enger gefassten Ansatz und längere Fristen als im Schreiben des Staatspräsidenten an den Ersten Präsidenten der *Cour des comptes*

vorgesehen. Das Bundesministerium der Finanzen hatte den Wunsch geäußert, gemeinsam eine vertiefte Arbeit zur Unternehmensbesteuerung (Körperschaftsteuer, „*contribution économique territoriale*“) durchzuführen, um im Frühjahr 2011 ein gemeinsames Fachpapier zur Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer zu erstellen.

Das Arbeitsfeld der *Cour des comptes* schließt alle Steuern und Abgaben ein ; der vorliegende Bericht wird daher unter der alleinigen Verantwortung der Cour veröffentlicht.

Die *Cour des comptes* hat auf Grundlage ihrer Informationspflicht gegenüber den Bürgern, die seit Juli 2008 im Artikel 47-2 der Verfassung verankert ist, beschlossen, in Anwendung eines kontradiktorischen, kollegialen Verfahrens, die von ihr durchgeführten Arbeiten im Rahmen eines Themenberichts zu veröffentlichen.

Weder der Steuerwettbewerb noch die steuerliche Konvergenz sind Dogmen, die einem Selbstzweck dienen. Sie können nur Ziele sein, wenn sie den Besonderheiten der Länder Rechnung tragen.

Nach Verweis auf die wesentlichen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen in beiden Ländern, die mit den Steuern und Abgaben untrennbar verbunden sind, sowie auf die Spielräume in Bezug auf öffentliche Finanzen analysiert die *Cour des comptes* die Hauptblöcke der Steuern, Abgaben und Sozialabgaben (Einkommen der Haushalte, Vermögen, Unternehmensbesteuerung, Mehrwertsteuer und Umweltsteuern) (II). Schließlich werden in dem Bericht die Hauptlehren aus diesem Vergleich gezogen (III).

Kapitel I

Hauptmerkmale der beiden Länder und ihrer Steuer- und Abgabensysteme

Die Analyse der Steuersysteme in Frankreich und Deutschland bedarf der Berücksichtigung der wirtschaftlichen, sozialen und finanziellen Merkmale in den beiden Ländern (I). Vor diesem Hintergrund wird in diesem ersten Teil die Architektur der Steuern und Sozialabgaben beschrieben (II) sowie die Besteuerung der verschiedenen Wirtschaftsaggregate (Verbrauch, Arbeit, Kapital) analysiert (III).

I - Hintergrund

Die jeweilige Lage Frankreichs und Deutschlands wird unter folgendem Blickwinkel analysiert: wirtschaftliche Rahmenbedingungen (A) Wettbewerbsfähigkeit (B), Umverteilung (C) öffentliche Finanzen (D). Ein kurzer Überblick zeigt die Problematik des Steuerwettbewerbs in der Welt und in der Europäischen Union unter dem Gesichtspunkt der jeweiligen Form, die er annimmt, mit seinen Auswirkungen (E) auf.

A - Die Wirtschaft in Deutschland und in Frankreich entwickelt sich seit einigen Jahren auseinander

Frankreich und Deutschland, deren BIP zusammen genommen die Hälfte des BIP der Eurozone ausmacht, sind in wirtschaftlicher Hinsicht relativ homogen. Das Bruttoinlandsprodukt pro Kopf betrug 2009 26 500 € in Deutschland und 24 800 € in Frankreich, und lag deutlich

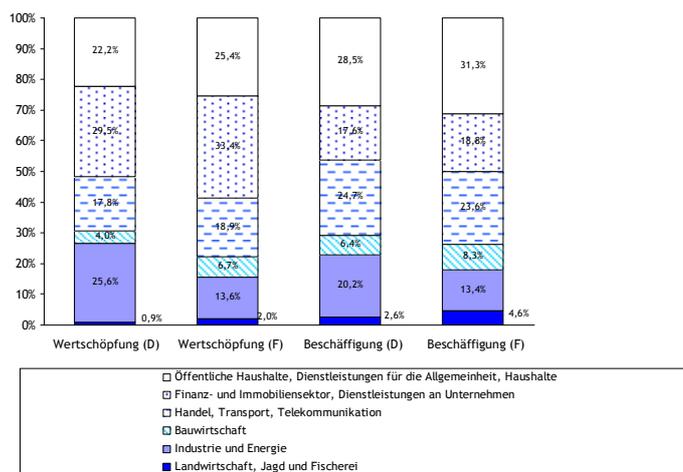
über dem Durchschnitt der Europäischen Union. Während die jährliche Wachstumsrate im Zeitraum 2000-2010 in Frankreich etwas höher lag (1,5 % im Vergleich zu 1,1 % in Deutschland), war sie in den letzten Jahren in Deutschland höher.

Trotz dieser Gemeinsamkeiten sind jedoch tiefgreifende strukturelle Unterschiede auf wirtschaftlicher Ebene und eine in der jüngsten Zeit divergierende Entwicklung zu beobachten.

1 - Unterschiedliche Wirtschaftsstrukturen

Die Wirtschaftsstrukturen Frankreichs und Deutschlands basieren auf unterschiedlichen Modellen.

Abbildung 1: Aufschlüsselung von Wertschöpfung und Beschäftigung nach Sektor (2008)



Quelle: Eurostat-Daten

In der Anzahl der Unternehmen ist kein Unterschied im Wirtschaftsgefüge festzustellen. Deutschland zählte zum 1. 1. 2009 3,6 Millionen Unternehmen (Quelle: D-Stat), Frankreich 3,1 Millionen (Quelle: INSEE). Setzt man die Zahl der Unternehmen ins Verhältnis zur Einwohnerzahl, ist die Lage vergleichbar.

Das wirtschaftliche Gewicht der Industrie ist in Deutschland fast doppelt so hoch wie in Frankreich (25,6 % vom BIP im Vergleich zu 13,6 % in Frankreich). Frankreich hat hingegen einen größeren Anteil in den Bereichen Landwirtschaft (2,5 % gegenüber 1 % in Deutschland), Finanz- und Unternehmensdienstleistungen (33,4 % / 29,5 %), Bauwirtschaft (6,7 % im Vergleich zu 4 %) und kollektive und öffentliche Dienstleistungen (25,4 % gegenüber 22,9 %).

Die Rolle der Großunternehmen ist in beiden Ländern vergleichbar, auch wenn die sehr großen Unternehmen in Frankreich etwas zahlreicher sind (23 der 500 größten Unternehmen der Welt sind französische Unternehmen, 18 deutsche Unternehmen²). Die deutsche Wirtschaft zeichnet sich durch den Anteil und die Spezialisierung des

² Klassifizierung auf Grundlage des Börsenwerts (FT Global 500, viertes Quartal 2010). Unter den größten 100 Gesellschaften befinden sich 7 französische und 4 deutsche Unternehmen.

Mittelstandes aus: 10 000 mittelständische Unternehmen (250 bis 5000 Beschäftigte) in Deutschland, 5000 in Frankreich.

Die Unternehmen des Mittelstandes produzieren hochwertige technologische Produkte mit einem großen Aufwand an F&E³; sie sind im allgemeinen größer und haben bedeutend höhere Exportkapazitäten als die französischen Unternehmen sowie eine bessere Rentabilität.

Viele deutsche Unternehmen sind Familienunternehmen, die von Familienmitgliedern geführt werden. Viele deutsche Unternehmen sind Personengesellschaften: nur 16 % (gegenüber 50 % in Frankreich) der Unternehmen sind Kapitalgesellschaften

Investoren und Unternehmen haben oft langjährige, persönliche Beziehungen. Das traditionelle Finanzierungsinstrument der deutschen Unternehmen ist der Bankkredit. Im verarbeitenden Gewerbe machten Bankkredite 2008 17,5 % der Verbindlichkeiten der KMU (10 % in Frankreich) aus⁴. Dennoch finanzieren sich die größeren deutschen Unternehmen immer mehr über den Markt, mit einem Anleiheemissionsvolumen von 227 Mrd. € im Jahr 2009 (13 Mrd. € im Jahr 2000). Kredite zwischen Unternehmen und Eigenmittel spielen weiterhin eine größere Rolle als in Frankreich.

³ In Deutschland werden zwei Drittel der F&E- Ausgaben durch die Wirtschaft finanziert; in Frankreich sind es 50 %.

⁴ Banque de France, *Les PME de l'industrie manufacturière en France*: Bulletin de la Banque de France, 2. Quartal 2010

2 - Wachstum und Lebensstandard, Beschäftigung und Verteilung der Wertschöpfung: eine seit kurzem divergierende Entwicklung

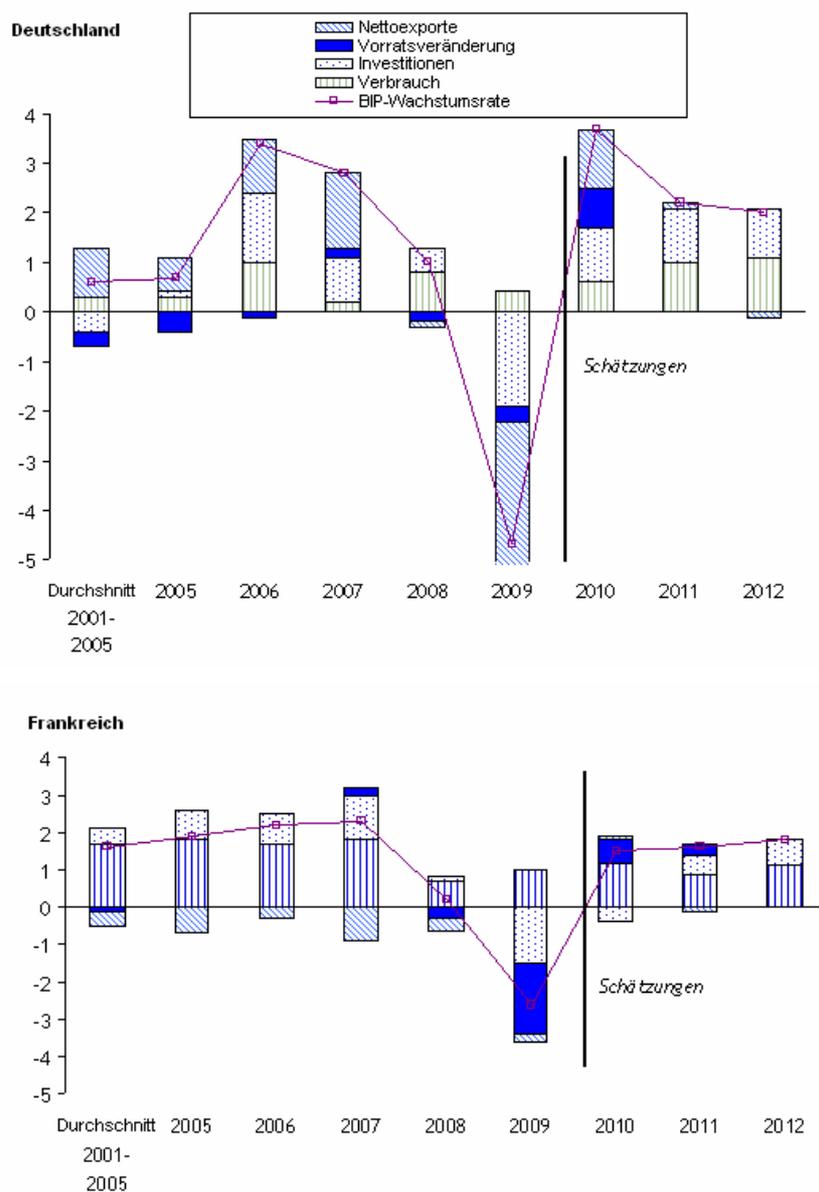
a) Wachstum und Lebensstandard

Das durchschnittliche Wachstum betrug im Zeitraum 2000-2010 1,5 % in Frankreich gegenüber 1,1 % in Deutschland. Im Zuge der Wiedervereinigung und der Pläne zur Wiederherstellung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft lag von 2000 bis 2005 das Wachstum des realen BIP in Deutschland nie über 1,2 %, während es in Frankreich 2004 2,5 % und 2005 1,9 % betrug. In den darauffolgenden Jahren hat sich der Trend umgekehrt. Im Zeitraum 2006-2008 wuchs das BIP im Schnitt um 2,4 % in Deutschland und um nur 1,6 % in Frankreich. Obwohl die Wirtschaftskrise 2009 Deutschland härter als Frankreich getroffen hat (BIP-Rückgang in Deutschland -4,7 %, -2,6 % in Frankreich), wurde die Krise in Deutschland viel schneller überwunden ; das deutsche Wachstum wird im Zeitraum 2010-2012 viel stärker als das französische Wachstum sein⁵.

Die Wachstumsmotoren sind in beiden Ländern unterschiedlich. Das auf Investitionen und Exporte angewiesene deutsche Wachstumsmodell reagiert empfindlicher auf Konjunktorentwicklungen: es wird zwar härter von den Krisen getroffen, erholt aber sich schneller und besser. In Frankreich wurde hingegen das Wachstum in den letzten zehn Jahren an erster Stelle durch den Verbrauch angekurbelt.

⁵ Nationalen Schätzungen zufolge dürfte es in Deutschland 3,5 % erreichen, in Frankreich 1,6 %.

Abbildung 2: Beitrag der verschiedenen Aggregate zum BIP-Wachstum

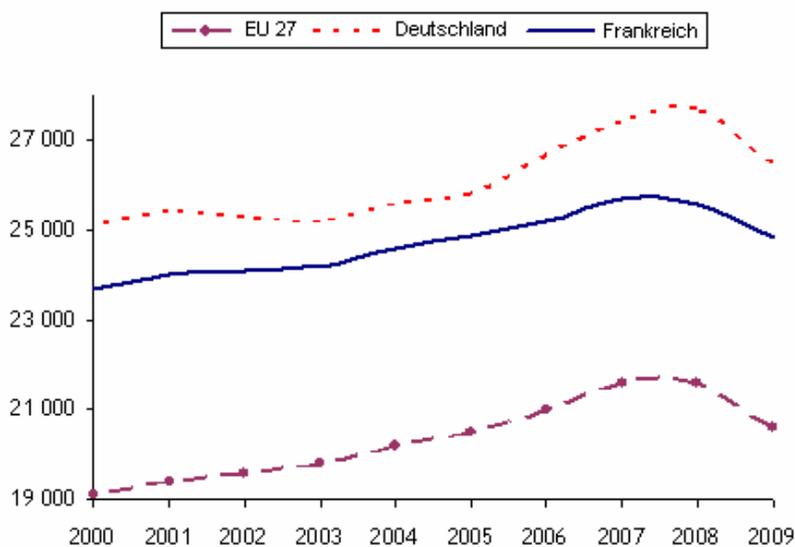


Quelle: Eurostat-Daten

Zum Beispiel entfielen im Zeitraum 2001-2008 in Frankreich 1,5 Prozent des BIP auf den Verbrauch und 0,7 Prozent auf die Investitionen ; das Handelsbilanzdefizit schlug jährlich mit -0,5 Prozent zu Buche. In Deutschland entfielen nur 0,5 Prozent auf den Konsum, 0,5 Prozent auf die Investitionen und 0,8 Prozent auf die Nettoexporte.

Der in den letzten Jahren erkennbare Wachstumsrhythmusunterschied spiegelt sich in der BIP-Entwicklung pro Kopf wider. Die Differenz zwischen Frankreich und Deutschland, der zwischen 2000 und 2005 leicht zurückging, ist in der zweiten Hälfte des Jahrzehnts größer geworden.

Abbildung 3: reales BIP pro Kopf (in Euro)



Quelle: Eurostat-Daten

Langfristig ist die demografische Entwicklung in Frankreich und Deutschland sehr unterschiedlich, was erhebliche Auswirkungen auf die Wachstumsperspektiven haben könnte.

Starke Unterschiede in der demografischen Entwicklung

Die deutsche Bevölkerung stagniert: 2009 zählte Deutschland 82 Millionen Einwohner, genau soviel wie 2000. Im gleichen Zeitraum stieg in Frankreich die Bevölkerung von 60 auf 64 Millionen Einwohner.

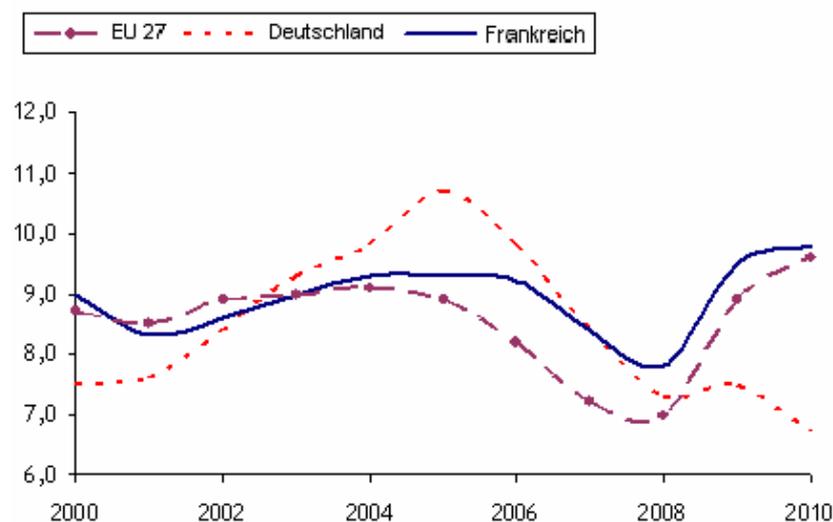
Deutschland hat bisher die Stagnation der Erwerbsbevölkerung durch eine Erhöhung der Erwerbsquote, der Beschäftigungsquote und längere Arbeitszeiten kompensiert. Laut D-Statist wird bei gleichbleibenden Migrationsflüssen die Anzahl der Erwerbspersonen in der Altersgruppe 20-65 Jahre zwischen 2008 und 2060 um 28 % zurückgehen (von 50 auf 36 Millionen) ; die INSEE geht dagegen in Frankreich von einer Stagnation der erwerbstätigen Bevölkerung im gleichen Zeitraum um die 28 Millionen aus.

Diese Bevölkerungsentwicklungsprognosen gefährden langfristig das potentielle Wachstum der deutschen Wirtschaft und die Fähigkeit, ausreichende Steuereinnahmen und Sozialbeiträge zu generieren, um die Ausgaben – speziell die mit dem Altern der Bevölkerung zunehmenden Gesundheitsausgaben – finanzieren zu können. Die demografische Lage ist in Frankreich deutlich besser ; die Cour des comptes hat in ihrem Bericht über Lage und Aussicht der öffentlichen Finanzen vom Juni 2010 geschätzt, dass die demografische Entwicklung bis 2060 eine Erhöhung der Staatsausgabenquote um 3 Punkte bewirken wird – mit 6,3 Punkten unter dem Durchschnitt der Eurozone, während Deutschland mit 6,5 Punkten etwas über dem Durchschnitt der Eurozone liegen wird.

b) Arbeitsmarkt: steter Rückgang der Arbeitslosigkeit in Deutschland seit 2005

Das seit 2005 stärkere Wachstum und die Strukturreformen haben eine starke Abnahme der Arbeitslosigkeit in Deutschland bewirkt ; in Frankreich und in der EU-27 bleibt sie weiterhin hoch.

**Abbildung 4: Arbeitslosigkeit
(% der Erwerbsbevölkerung)**

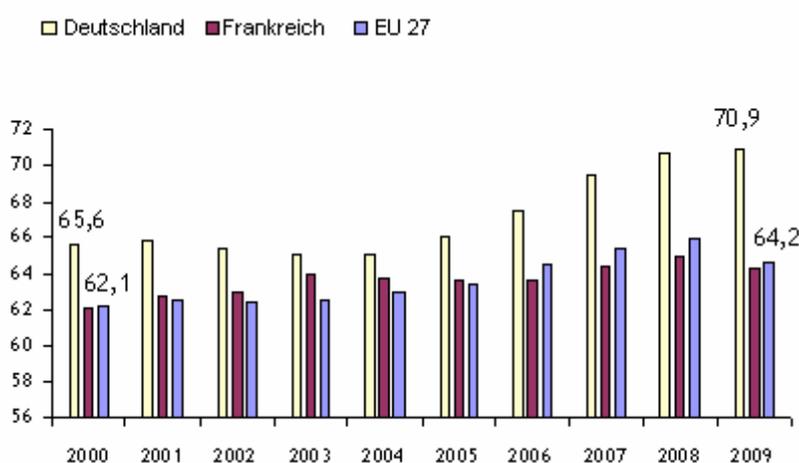


Quelle: Eurostat-Daten (Oktober 2010)

Die Arbeitslosigkeit hat in Deutschland zwischen 2000 und 2005 stark zugenommen (von 7,5 % auf 10,7 %), bevor sie wieder zurückging und 2007 das französische Niveau erreichte. Während der Rezession haben sich die Arbeitsmärkte sehr unterschiedlich entwickelt: in Frankreich hat die Arbeitslosigkeit weiter zugenommen (9,7 % im Dezember 2010), in Deutschland ist sie auf 6,6 % zurückgegangen. Die Ausgaben für Arbeitslosengeld belaufen sich auf 1,4 BIP-Punkte in Deutschland und 1,7 BIP-Punkte in Frankreich.

Die trotz Krise kontinuierliche Verbesserung des deutschen Arbeitsmarktes erklärt sich aus der Entwicklung der Arbeitskosten und der in Deutschland ergriffenen Maßnahmen zur Steigerung der Erwerbsquote⁶ sowie den Rückgriff auf Kurzarbeit⁷ in Krisenzeiten.

⁶ Die Erwerbsquote bezeichnet den Anteil der erwerbsfähigen Personen (Beschäftigte und Stellensuchende) an der Gesamtbevölkerung (Altersgruppe 15-64 Jahre). In Deutschland ist sie im Zeitraum 2000-2009 von 71 auf 77 % gestiegen, während sie in Frankreich nur leicht zunahm (von 68,7 % auf 70,7 %)

Abbildung 5: Beschäftigungsquote⁸ (in %)

Quelle: Eurostat-Daten

Die Beschäftigungsquote ist in Deutschland um mehr als 5 Punkte (+2 Punkte in Frankreich) gestiegen. Diese Verbesserung ist zum Teil auf die Anhebung des gesetzlichen Rentenalters (65 Jahre seit 1992⁹) und auf die zahlreichen Arbeitsmarktreformen zwischen 2003 und 2005 („Hartz I bis Hartz IV“) zurückzuführen.

Diese Entwicklung hat im Zeitraum 2000-2009 zu einem hohen Anstieg der Beschäftigungsquote der Altersgruppe 55-64 von 37,6 % auf 56,2 % geführt (38,9 % in Frankreich). In der Altersgruppe 15-24 ist die Beschäftigungsquote aufgrund der hohen Auszubildendenzahl in Deutschland viel höher (46,2 % gegenüber 31,4 % in Frankreich); dasselbe gilt für die Beschäftigungsquote der Frauen (66,2 % gegenüber 60,1 % in Frankreich)¹⁰.

⁷ Siehe den Teil des Rechnungshof-Jahresberichts 2011 „*Le système français d'indemnisation du chômage partiel: un outil insuffisamment utilisé*“ (Kurzarbeit, ein in Frankreich unzureichend genutztes Instrument)

⁸ Die Beschäftigungsquote bezeichnet den Anteil der Erwerbstätigen an der erwerbsfähigen Bevölkerung (15-64 Jahre).

⁹ Progressive Anhebung auf 67 Jahre ab 2012

¹⁰ Die Beschäftigungsquote von Frauen unter 30 Jahren ist in Frankreich wesentlich höher; entgegen einer weit verbreiteten Meinung ist die Beschäftigungsquote der Frauen über 30 Jahre jedoch in beiden Ländern vergleichbar. Ein etwas verzerrtes

Die Teilzeitarbeit hat sich in Deutschland stark entwickelt ; seit 2000 ist sie um 6,7 Punkte gestiegen und betrifft heute 26,1 % aller Erwerbstätigen. Dies ist konjunkturell für das Jahr 2009 auf den massiven Einsatz von Kurzarbeit¹¹ zurückzuführen: die Zahl der Kurzarbeiter ist von 130 000 im November 2008 auf 1,25 Millionen im Frühjahr 2009 angewachsen.

Die Entwicklung der Teilzeitarbeit in Deutschland erklärt sich strukturell vor allem aus der Entwicklung von Minijobs¹² seit 2004: im Unterschied zu den Vollzeitbeschäftigten mit einer längeren Wochenarbeitszeit in Deutschland als in Frankreich (2009: 41,2 gegenüber 40,9 Stunden) ist die Arbeitszeit der Teilzeitbeschäftigten in Deutschland deutlich geringer als in Frankreich (15,9 gegenüber 19,5 Stunden).

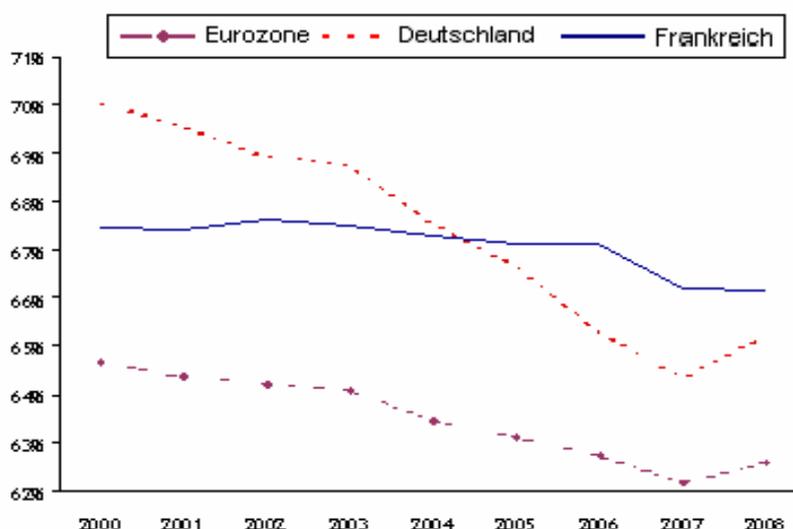
c) Eine Umverteilung der Wertschöpfung in Deutschland

Die Verteilung der Wertschöpfung hat sich in Frankreich und Deutschland im Laufe der 2000er Jahre ganz unterschiedlich entwickelt. Der Anteil der Löhne und Gehälter an der Wertschöpfung entwickelte sich in Frankreich flach und am Ende der Periode leicht nach unten. In Deutschland ist er von einem höheren Niveau ausgegangen und um 5 Prozent gefallen.

Bild im Vergleich der Frauenbeschäftigungsquote könnte allerdings dadurch entstehen, dass in Deutschland Frauen während der Elternzeit unter die Erwerbstätigen fallen, während sie in Frankreich nach den Statistikregeln als nichtbeschäftigt gelten.

¹¹ Die Arbeitszeit eines Arbeitnehmers kann bis um 50 %, der Lohn im gleichen Umfang gekürzt werden. Bis zu 30 % von dieser Lohnkürzung wird von der Bundesagentur für Arbeit kompensiert. Während der Krise haben die Sozialpartner die Verlängerung dieser Regelung von 6 auf 24 Monate ausgehandelt.

¹² Sozialabgabenbefreite, 400 Euro bezahlte Jobs für eine Arbeitsdauer von maximal 60 Stunden pro Monat. Mehr als 1 Million Arbeitnehmer sollen solche Jobs haben.

Abbildung 6: Lohnanteil an der Wertschöpfung¹³ (%)

Quelle: OECD-Daten

Dieser Rückgang gleicht auf den ersten Blick einer Normalisierung der Lage in Deutschland. Gegen Ende der 90er Jahre war im Zuge der Wiedervereinigung der Lohnanteil an der Wertschöpfung sehr hoch; die Löhne in den neuen Bundesländern wurden den Löhnen der alten Bundesländer angepasst. Der seit Anfang der Jahre 2000 verzeichnete Rückgang spiegelt über diesen Anpassungsprozess hinaus die moderate Lohnpolitik in Deutschland wider.

Die Daten für 2009 und 2010 stehen noch nicht alle zur Verfügung, können jedoch voraussichtlich keine zusätzlichen Erkenntnisse bieten: der Lohnanteil an der Wertschöpfung ist in beiden Ländern infolge eines drastischen BIP-Rückgangs und einer gleich gebliebenen Bruttolohnsumme stark gestiegen. Diese Entwicklung dürfte jedoch nur vorübergehender Art sein und lässt keine endgültigen Schlussfolgerungen zu.

Es lässt sich nicht sagen, dass die Lohnentwicklung in Frankreich im untersuchten Zeitraum atypisch gewesen wäre: Löhne und

¹³ Je nach Thema hat die *Cour des comptes* Frankreich und Deutschland der relevantesten Gruppe zugeordnet (in diesem Fall der Eurozone).

Produktivität¹⁴ stiegen im selben Umfang und der Lohnanteil an der Wertschöpfung in Frankreich ist mit den anderen OECD-Ländern vergleichbar. Nach einem Rückgang in den 80er Jahren ist er seit ca. zwanzig Jahren stabil¹⁵.

Dennoch ist Frankreich, der größte Handelspartner und zugleich einer der Hauptwettbewerber Deutschlands im Export¹⁶, das Land, das von der Entwicklung der Binnennachfrage und Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands am stärksten berührt wird; die beiden letztgenannten Parameter haben sich in den zehn letzten Jahren für Frankreich ungünstig entwickelt.

B - Wettbewerbsfähigkeit und Arbeitskosten: strukturelle Unterschiede und eine in der letzten Zeit günstigere Entwicklung in Deutschland

1 - Wettbewerbsfähigkeit

Die Wettbewerbsfähigkeit¹⁷ Frankreichs und Deutschlands hat sich auseinander entwickelt, was sich in der Entwicklung des Außenhandels beider Länder widerspiegelt¹⁸.

Deutschland verfügt seit langer Zeit über nichtpreisliche Wettbewerbsvorteile; diese wesentlichen, wenn auch schwer quantifizierbaren Vorteile lassen sich wie folgt erklären:

- deutsche Produkte gelten als hochwertiger (Sortiment und Qualität);
- deutsche Exportunternehmen lassen sich in Exportländern mit Tochtergesellschaften nieder; dadurch sind sie in der Lage, ihren Marktanteil zu halten, während es französischen Firmen schwerer fällt, neu errungene Positionen auf Exportmärkten zu behaupten;

¹⁴ Der Eindruck eines langsameren Lohnanstiegs erklärt sich aus einer Verlangsamung des Wachstums und der Produktivitätsgewinne in Frankreich.

¹⁵ Jean-Philippe Cotis, *Partage de la valeur ajoutée, partage des profits et écarts de rémunération en France*: Mai 2009.

¹⁶ Deutschland ist der Hauptabnehmer und der größte Lieferant Frankreichs. Frankreich ist der drittgrößte Lieferant Deutschlands (nach den Niederlanden und China) und steht an erster Stelle bei den Ausfuhren.

¹⁷ Die Wettbewerbsfähigkeit bezeichnet die Lage eines Landes im Verhältnis zu einem anderen Land. Sie beinhaltet Preiskomponenten (Preiswettbewerbsfähigkeit) basierend auf Produktionskosten (Kostenwettbewerbsfähigkeit) und strukturelle Komponenten wie die Fokussierung auf bestimmte Regionen und Sektoren und die Exportbeziehungen (nichtpreisliche Wettbewerbsfähigkeit).

¹⁸ Lionel Fontagné und Guillaume Gaulier, *Performances à l'exportation de la France et de l'Allemagne*: Bericht des Conseil d'analyse économique, 2008.

- die Größe des deutschen Exportsektor fördert einen Vernetzungseffekt: im Vergleich zu 12 % der deutschen haben nur 6 % der französischen Firmen eine Exporttätigkeit ;

- die deutschen Exportunternehmen haben eine breiter gestreute geografische Präsenz ; die zu enge geografische Fokussierung ist für Frankreich nachteilig, da die Unternehmen nicht ausreichend in die großen Schwellenländer exportieren.

Im Laufe der Jahre 2000 konnten die deutsche Unternehmen ihre preisliche Wettbewerbsfähigkeit mithilfe von zwei Faktoren verbessern: Sourcing-Politik und moderate Lohnabschlüsse :

- der Anteil der Vorleistungsgüter am deutschen Import ist seit 1995 kontinuierlich gestiegen und erreichte 2006 56 % (ca. 50 % in Frankreich). Die Vorleistungsgüter-Importe nach Deutschland kommen zum großen Teil aus Niedrigkostenländern: 2006 waren es mehr als 25 % und nur 14 % in Frankreich (nur 5 % bei Vorleistungsgütern aus Osteuropa). Das belegt eine erfolgreiche Outsourcingstrategie der deutschen Unternehmen, speziell in Osteuropa, wodurch sie ihre Gestehungskosten verringern konnten ;

- die Lohnzurückhaltung hat auch bei der Kostenwettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmen eine Rolle gespielt (siehe Punkt 2 unten). Die Sozialpartner sind in Deutschland – konfrontiert mit einer hohen Arbeitslosigkeit in der ersten Hälfte der Jahre 2000 – im Rahmen der Tarifverhandlungen zu einem Kompromiss gelangt: Beschäftigungssicherung im Gegenzug zu einer Begrenzung der Löhne und Gehälter unabhängig von Produktivitätsanstiegen sowie Arbeitszeit-anpassungen.

Trotz dieser Unterschiede haben französische Produkte eine mit den deutschen Produkten vergleichbare Preiswettbewerbsfähigkeit; allerdings ist dies einer Verringerung der Margen der französischen Exportfirmen zuzuschreiben, um die Verschlechterung ihrer Kostenwettbewerbsfähigkeit auszugleichen. Die Marge der französischen Exportfirmen ist in diesem Zeitraum effektiv kontinuierlich geschrumpft, während sie in Deutschland zunahm¹⁹.

Eine solche Entwicklung – Ausdruck der Angebotslücken und einer verminderten Wettbewerbsfähigkeit der französischen Wirtschaft – lässt sich nicht auf Dauer fortsetzen. Das zeigt sich anhand einer Analyse der Unternehmensrentabilität: die Rentabilität der börsennotierten Unternehmen ist in beiden Ländern vergleichbar (durchschnittlicher ROE 13 % im Jahr 2006²⁰), die Rentabilität der deutschen KMUs im Industriesektor ist jedoch fast doppelt so hoch wie die der französischen Unternehmen (ROE zwischen 17 % und 21 % je nach Größe gegenüber maximal 11 % in Frankreich²¹).

Diese unterschiedliche Wettbewerbsfähigkeit bietet u.a. eine Erklärung für die sehr unterschiedliche Entwicklung der beiden Länder auf dem Weltmarkt.

Der in den 2000er Jahren ständig gestiegene Handelsbilanzüberschuss Deutschlands erreichte 2007 194 Mrd. € und 2009 134 Mrd. € (Jahr eines stark geschrumpften Welthandels). Frankreich erzielte lediglich 2002 einen Handelsbilanzüberschuss (3 Mrd. €); die sich fortlaufend verschlechternde Handelsbilanz wies 2009 ein Defizit von 53 Mrd. € aus. Neuere Daten werden derzeit noch bei Eurostat harmonisiert, die nationalen französischen Daten zeigen jedoch eine deutliche Zunahme des Handelsbilanzdefizits im Jahr 2010.

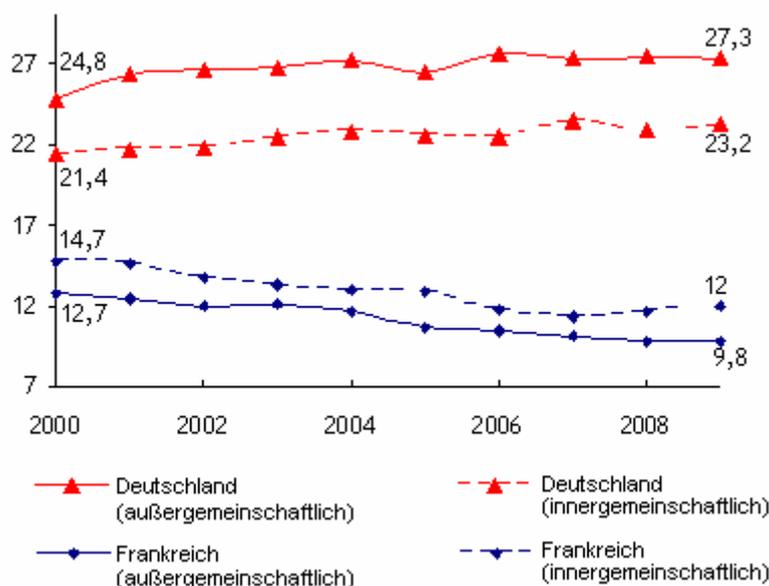
Diese Entwicklung resultierte in bedeutenden Marktanteilverlusten gegenüber dem Ende der 90er Jahre sowie einer in den Jahren 2000 zunehmenden Differenz zu Deutschland bei der Binnennachfrage.

¹⁹ Hélène Erkel-Rousse und Marguerite Garnero, *Externalisation à l'étranger et performance à l'exportation de la France et de l'Allemagne*: Zusatz A des schon zitierten CAE-Berichtes

²⁰ Durchschnittliche Eigenkapitalrendite (*Return on equity*) der großen französischen und deutschen börsennotierten Unternehmen (SBF 250 und DAX 30) im Jahr 2006; sie bleibt dennoch unter dem ROE der börsennotierten Unternehmen in den USA und im Vereinigten Königreich (Centre d'analyse stratégique: März 2008).

²¹ Jean-Luc Cayssials, Elisabeth Kremp, *Les PME de l'industrie manufacturière en France*: Bulletin de la Banque de France, Juni 2010

Abbildung 7: EU-Anteil der Exporte nach Europa (% der europäischen Gesamtausfuhren)



Quelle: Eurostat-Daten

Der deutsche Anteil an den europäischen Gesamtausfuhren (in die Europäische Union und in andere europäische Länder) ist im Zeitraum 2000-2009 um 3 Prozentpunkte gestiegen, während der französische Anteil im gleichen Zeitraum in allen Sektoren und bei allen Produkten – Fertiggüter und Dienstleistungen – um 3 % zurückging. In den letzten zwanzig Jahren war dieser Anteil ungefähr stabil geblieben. Bei einer starken Zunahme des Welthandels ist Deutschland das einzige große Industrieland, das dank der starken Nachfrage an Investitionsgütern von Seiten der Schwellenländer keine Exportmarktanteile verliert. In den Jahren 2000 kam es zu einer deutlichen Entkopplung der französischen und der deutschen Exportleistung. Die übrigen Länder der Eurozone (unter anderem Spanien) büßten ebenfalls Marktanteile ein, aber in geringerem Ausmaß als Frankreich.

2 - Die Entwicklung der Arbeitskosten

Die Kostenwettbewerbsfähigkeit hängt zum großen Teil vom Lohnaufwand pro Produktionseinheit ab, der sich aus dem Lohnaufwand (inkl. Sozialabgaben) und der Produktivität pro Stunde errechnet.

a) Der Lohnaufwand pro Stunde

Mehrere Quellen stehen zur Verfügung, um den Lohnaufwand pro Stunde zu messen und einen internationalen Vergleich anzustellen: volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, jährliche Wirtschaftserhebungen, Untersuchungen zu Arbeitskosten und Lohnstruktur.

Je nach Quelle sind die Schätzungen für Stundenlohnkosten sehr unterschiedlich. Im produzierenden Gewerbe, das dem internationalen Wettbewerb am stärksten ausgesetzt ist, beliefen sie sich in Frankreich 2008 auf 26 - 33 €²². In Deutschland liegen sie zwischen 30 und 33 €. Angesichts dieses Ungewissheitsfaktors kann man davon ausgehen, dass das Lohnkostenniveau der Industrie in beiden Ländern ähnlich ist.

Bei den gewerblichen Dienstleistungen, die dem internationalen Wettbewerb im Schnitt etwas weniger ausgesetzt sind, die jedoch von der Industrie in Anspruch genommen werden und zur Wettbewerbsfähigkeit beitragen können, liegen sie in Frankreich etwas höher.

Dieser Vergleich des durchschnittlichen Lohnaufwands ist mit Vorsicht zu betrachten, da in einigen Subsektoren oder für bestimmte Arbeitsplatzkategorien bedeutende Unterschiede dahinter stehen können.

Zur Analyse der Stundenlohnkosten in Frankreich und Deutschland ist es zweckmäßiger, die Entwicklungen in jüngster Zeit zu vergleichen. Die beiden wichtigsten Quellen für internationale Vergleiche²³ führen im Zeitraum 2000-2008 zu sehr ähnlichen Ergebnissen für das produzierende Gewerbe. Der Anstieg der Stundenlohnkosten betrug im Jahresmittel je nach Quelle 3,4 bzw. 3,5 % in Frankreich und 2,1 bzw. 2,2 % in Deutschland.

²² Zwischen 31 und 33 € ohne Berücksichtigung der Ergebnisse der jährlichen Wirtschaftserhebungen, deren Erfassungskreis begrenzter ist. Die Ergebnisse der im Januar 2011 von Eurostat veröffentlichten Arbeitskostenerhebung für das Jahr 2008 wurden im Februar korrigiert.

²³ Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen und Arbeitskostenerhebung

Gewiss ist jedoch, dass sich die Entwicklung der Stundenlohnkosten im Zeitraum 2000-2008 negativ auf die französische Wettbewerbsfähigkeit ausgewirkt hat. Im produzierenden Gewerbe verzeichnete Frankreich einen um 10 % höheren Anstieg der Stundenlohnkosten, etwas mehr als 1 Punkt pro Jahr (14 % bei gewerblichen Dienstleistungen).

Laut Erhebung über Lohnkosten und Lohngefüge, deren Ergebnisse mit Vorsicht zu betrachten sind, hat sich der jeweilige Anteil des Bruttolohnes und der Arbeitgeberbeiträge an den gesamten Lohnkosten zwischen 2000 und 2008 in den beiden Ländern nicht stark verändert. Auf den in Deutschland gesenkten Arbeitgeberbeitragssatz entfielen im Zeitraum 2000-2008 weniger als 20 % dieser 10 % igen Differenz zwischen dem Lohnkostenanstieg in Frankreich und in Deutschland.

Zu 80 % ist sie der in Europa einzigartigen Lohnzurückhaltung der deutschen Wirtschaft in dieser Zeit zuzuschreiben. Der Anstieg der Stundenlohnkosten im produzierenden Gewerbe war in Frankreich und den übrigen Ländern der Eurozone mit Ausnahme Deutschlands fast identisch.

Die Bedeutung dieser Lohnzurückhaltung wird jedoch durch zwei Feststellungen relativiert.

Zum einen ist sie im Zuge der Wiedervereinigung einem Jahrzehnt starker Lohnerhöhungen gefolgt ; es handelte sich dabei vor allem um eine Korrekturmaßnahme. Im Zeitraum 1991-2008 war der Anstieg der Stundenlohnkosten in der Industrie in Frankreich und Deutschland vergleichbar (3,5 % pro Jahr).

Zum anderen scheinen die Löhne 2009 in Deutschland schneller als in Frankreich gestiegen zu sein. Sollten sich die Zahlen der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung bestätigen, wird der Anstieg des Stundenlohns in Deutschland 3,2 % und in Frankreich 1,4 % ausmachen. Die 2009 in Deutschland festgestellte Erhöhung soll das Ergebnis von Lohnabschlüssen aus dem Jahr 2008 sein, deren Ziel darin bestand, die Auswirkung der zur Zeit der Verhandlungen festgestellten Inflation zu korrigieren.

b) Die Lohnstückkosten

Die Produktivitätsgewinne bei den Lohnstückkosten im produzierenden Gewerbe (ca. 2,8 % pro Jahr) hatten im Zeitraum 2001-2008 in beiden Ländern die gleiche Größenordnung. In Frankreich waren die Lohnanhebungen stärker als die Produktivitätsgewinne (3,4 %

gegenüber 2,8 %), und in Deutschland niedriger (2,1 % gegenüber 2,8 %) ²⁴.

Folglich nahmen die Lohnstückkosten in Frankreich zu, während sie in Deutschland zurückgingen. Im Zeitraum 2000-2008 stiegen die Lohnstückkosten in Frankreich um 10 Punkte mehr als in Deutschland (negatives Wachstum). Im gleichen Maße hat sich, insbesondere im Zeitraum 2003-2007, die Wettbewerbsfähigkeit des produzierenden Gewerbes in Frankreich in puncto Arbeitskosten verschlechtert.

Die Produktivitätsgewinne waren bei den Lohnstückkosten in der Eurozone – Frankreich und Deutschland nicht einbegriffen – im Zeitraum 2000-2008 geringer (ca. 1,7 % pro Jahr) und die Wettbewerbsfähigkeit dieser Länder in puncto Arbeitskosten hat sich noch stärker verschlechtert als in Frankreich. Diese Entwicklung bietet eine Teilerklärung für die schweren Probleme, mit denen einige von ihnen seit 2008 konfrontiert sind. Hinzu kommt, dass französische Unternehmen häufiger in Konkurrenz zu deutschen Unternehmen stehen. Die Leistung Frankreichs hängt folglich stärker von der Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit gegenüber Deutschland ab.

Insgesamt ist festzuhalten, dass im Zeitraum 2000-2008 der Anstieg der Lohnstückkosten in der französischen Industrie um 10 Punkte über der deutschen Industrie liegt, wodurch sich die Wettbewerbsfähigkeit Frankreichs gegenüber Deutschland verschlechtert hat. Diese Verschlechterung wurde zum Teil durch eine auf lange Sicht nicht hinnehmbare Verringerung der Margen aufgefangen, die möglicherweise zu einer Senkung der Produktionskapazitäten und zum Rückzug aus einigen Märkten geführt hat.

C - Umverteilung: das französische System ist umfassender

Frankreich und Deutschland zeichnen sich durch einen umfassenden Sozialschutz aus ; im Vergleich zu den übrigen Ländern der Europäischen Union sind die Ungleichheiten geringer. Eine gründlichere Analyse zeigt jedoch, dass das französische Pflichtversicherungssystem weiter gefasst ist ; im Gegensatz zu Frankreich haben sich in Deutschland in der letzten Zeit Indikatoren, mit denen die Ungleichverteilung und Armut erfasst werden, verschlechtert.

²⁴ Vereinbar mit einer Verringerung des Lohnanteils an der Wertschöpfung infolge des Preisanstiegs der Wertschöpfung. Es handelt sich nämlich um den Anteil an der Wertschöpfung in laufenden Preisen, während Produktivitätsgewinne auf Basis der volumenmässigen Steigerung der Wertschöpfung geschätzt werden.

1 - Umfang des sozialen Schutzes

Die Risikodeckung durch die Pflichtversicherung ist in Frankreich umfassender als in Deutschland.

Die sich stark auf die Erwerbs- und Beschäftigungsquote auswirkenden Familienbeihilfen und Arbeitslosengelder sind in Frankreich großzügiger bemessen :

- die Geldleistungen für Familien betragen in beiden Ländern ca. 1,5 % vom BIP ; der Hauptunterschied liegt in den Sachleistungen²⁵, die in Frankreich höher sind. Die Ausgaben zugunsten Familien (einschließlich *Kindergeld*²⁶) beliefen sich 2005 auf 3,8 % vom BIP in Frankreich (3 % in Deutschland) ;
- der Schutz der Arbeitslosen ist in Frankreich besser. Die maximale Dauer des Leistungsbezuges beträgt 24 Monate²⁷ (12 Monate in Deutschland). Die Höhe des Arbeitslosengeldes, die auf der Basis des früheren Lohnes berechnet wird, beträgt in Frankreich maximal 6000 € (2910 € in Deutschland) ;

Auch die anderen Sozialversicherungszweige zur Deckung von Risiken sind in Frankreich umfassender :

- die Zahl der gesetzlich Krankenversicherten ist in Deutschland geringer. Ab einem Bruttomonatsgehalt von 4050 € können sich Unselbständige, Selbständige und Beamte privat versichern. 8,8 Millionen Personen, d.h. ca. 11 % der Versicherten sind privatversichert ; in Frankreich deckt die gesetzliche Krankenversicherung die gesamte Bevölkerung ab, was den Umverteilungseffekt der Gesundheitsausgaben stärkt. Der Direction de la sécurité sociale zufolge würde die Krankenversicherung mindestens 20 % ihrer Einnahmen verlieren, wenn sich die 10 % Höchstverdiener frei versichern könnten ; die Ausgaben würden sich hingegen nur um 8 % reduzieren und das Defizit dadurch um ca. 20 Mrd. € erhöhen²⁸ ;
- die Ersatzquote aus der gesetzlichen Grund- und Zusatzrente beträgt 65 % in Frankreich im Vergleich zu etwas über 50 % in Deutschland. Es besteht zudem in Deutschland keine Pflicht, sich bei einer Zusatzrentenkasse (wie ARRCO/AGIRC in Frankreich) zu versichern. 15 Millionen Menschen (35 % der erwerbstätigen Bevölkerung) sind in Deutschland von einem betrieblichen Altersversorgungssystem gedeckt –

²⁵ Wie z.B. die Kinderbetreuung (die Anzahl der Plätze in Kindertagesstätten)

²⁶ Es gibt in der deutschen Sozialversicherung keinen „Familienzweig“ ; diese Ausgaben sind Teils des Haushalts und steuerfinanziert.

²⁷ 36 Monate über 50 Jahre in Frankreich, 24 Monate in Deutschland

²⁸ Laut Schätzungen der Commission des comptes de la Sécurité sociale wird das Defizit der Krankenversicherungsträger 2010 11,5 Mrd. € betragen.

dies wird nicht in die Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung einberechnet ;

Diese Leistungen haben selbstverständlich erhebliche Auswirkungen auf die Umverteilung der Primäreinkünfte der Haushalte. Eine von der INSEE und von der DREES veröffentlichte Studie²⁹ zeigt präziser den Umverteilungseffekt der Steuern und Abgaben sowie der Sozialleistungen in Frankreich (ohne Gesundheits- und Bildungsausgaben).

Die Differenz im Lebensstandard zwischen dem ersten und dem fünften Quintil beläuft sich auf 7,4 vor Umverteilung und auf 3,8 nach Umverteilung³⁰: das Einkommen des letzten Quintils wird um 20,4 % durch das Steuer- und Sozialsystem verringert, das Einkommen des ersten Quintils um 53,4 % erhöht.

Wenn man dazu noch die vom Staat gewährten Sachleistungen hinzuzählen würde (Gesundheitsausgaben und Rückerstattung der mit der medizinischen Versorgung verbundenen Kosten, Bildungsausgaben, Sozialwohnungen) würden sich die Einkommensunterschiede auf 2,7 reduzieren. Die Schätzung dieser nicht monetären Leistungen ist jedoch mit sehr viel mehr Ungewissheit verbunden.

Eine andere bedeutende Schlussfolgerung dieser Studie ist, dass die Sozialleistungen in Frankreich (einkommensabhängige und -unabhängige Familienleistungen, Wohnzulagen, Sozialhilfen, APA, RSA) einen stärkeren Umverteilungseffekt als die Steuern und Abgaben haben: sie tragen mit 63 % zur Minderung der Lebensstandardunterschiede bei (vor und nach Umverteilung), während die Steuern und Abgaben nur zu 37 % dazu beitragen (davon 27 % durch die Einkommensteuer). Abgesehen von der Einkommensteuer, die 80 % des Umverteilungseffekts der Steuern und Abgaben bewirkt³¹, ist der Umverteilungseffekt aller Steuern und Abgaben geringer als der Umverteilungseffekt der Leistungen – die Wohnraumsteuer hat z.B. einen negativen Umverteilungseffekt.

Die Cour des comptes konnte in Deutschland kein Pendant für diese vertiefte Studie finden. Der im nachhinein angestellte Vergleich stützt sich daher nur auf die allgemeinen Eurostat- und OECD-Daten.

²⁹ „Portrait social“ 2010

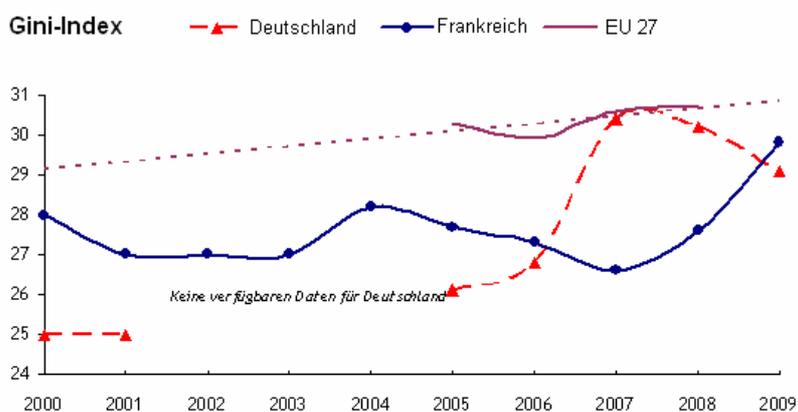
³⁰ Die Differenz zwischen diesem Quintilenverhältnis und den Eurostat-Zahlen erklärt sich aus der Berücksichtigung von einer höheren Zahl steuerlicher und sozialer Parameter in der Studie „Portrait social“.

³¹ Auf die Einkommensteuer entfallen nur 6 % der gesamten Steuer- und Abgabenlast.

2 - Abbau von Ungleichheiten: eine in der letzten Zeit divergierende Entwicklung

Ganz gleich, ob man sich auf Eurostat-Daten oder auf die OECD-Studie *Growing Unequal* stützt, sind die Einkommensunterschiede³² nach Umverteilung in Deutschland und in Frankreich vergleichbar und liegen unter dem EU-Durchschnitt.

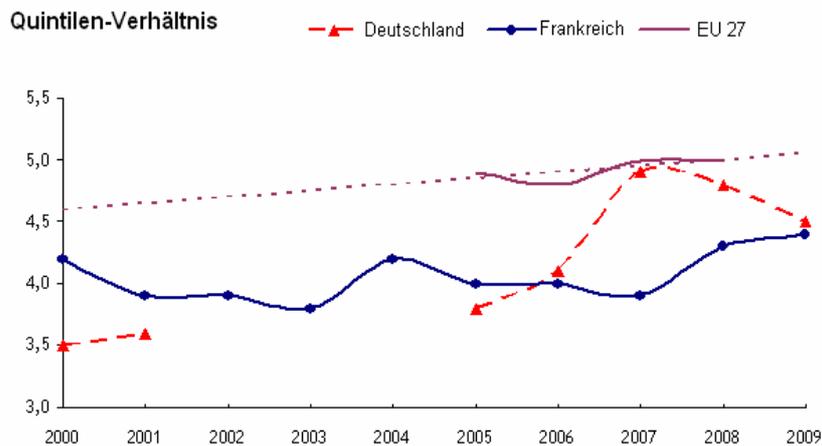
Abbildung 8: Gini-Index³³ und Quintilen-Verhältnis³⁴



³² Unter Einkommen versteht man das verfügbare Einkommen, bestehend aus Erwerbseinkommen, Vermögenserträgen, Transferleistungen von anderen privaten Haushalten und Sozialtransferleistungen nach Abzug der direkten Steuern und der Sozialversicherungsbeiträge. Die Vermögensunterschiede sind hingegen in Deutschland wenig dokumentiert.

³³ Der Gini-Koeffizient ist ein statistisches Maß zur Darstellung des Ungleichgewichts zwischen der Einkommensverteilung in der Bevölkerung eines Landes und einer perfekten Gleichverteilung der Einkommen. Je näher der Gini-Koeffizient an 100 ist, desto größer sind die Einkommensunterschiede.

³⁴ Verhältnis zwischen dem ersten und dem letzten Quintil (S80/S20). Ein Verhältnis von 4 bedeutet, dass das Einkommen der 20 % mit dem niedrigsten Einkommen ein Viertel von dem Einkommen der 20 % ausmacht, die das höchste Einkommen haben.



Quelle: Eurostat-Daten (Daten für die EU-27 für den Zeitraum 2000-2005, Log-Schätzungen)

In der jüngsten Zeit hat sich die Lage in den beiden Ländern in verschiedene Richtungen entwickelt. In Deutschland hat sich ein bedeutender Wandel vollzogen: während im Jahr 2000 das Einkommensgefälle geringer war als in Frankreich, hat sich der Trend ab 2006 umgekehrt; 2009 war das Einkommensgefälle in den beiden Ländern nahezu identisch. Der Gini-Koeffizient ist in diesem Zeitraum in Frankreich stabil geblieben, während er in Deutschland um 20 % zunahm und in einer höheren Einkommensschere zum Ausdruck kommt.

Neue Studien³⁵ über sehr hohe Einkommen zeigen, dass ihr Anteil am Gesamteinkommen in Deutschland größer ist. Im Jahr 2005 verfügte 1 Prozent der Bevölkerung mit dem höchsten Einkommen über 11,1 % des Gesamteinkommens, gegenüber 8,2 % in Frankreich; 0,1 Prozent der Bevölkerung mit dem höchsten Einkommen verfügte über 4,4 % des Gesamteinkommens, also doppelt so viel wie in Frankreich (2,2 %).

In Bezug auf die Indikatoren zur Messung von Armut hat sich die relative Armutsrate³⁶ in Frankreich und Deutschland unterschiedlich entwickelt; seit 2000 ist die relative Armutsrate in der Europäischen

³⁵ Piketty, Atkinson und Saez, *Top incomes in the long run of history*: 2010. Aus dieser Studie geht hervor, dass der Anteil der sehr hohen Einkommen am Gesamteinkommen in Deutschland zwischen 1949 und 2005 zugenommen hat und in Frankreich leicht zurückgegangen ist.

³⁶ Laut Eurostat bezeichnet die Armutsquote die Anzahl der Personen, deren Einkommen einschließlich Sozialleistungen weniger als 60 % des Medianlohnes ausmacht.

Union gestiegen. Obwohl die relative Armutsrate in Deutschland unter dem Durchschnitt der EU-27 bleibt, ist sie um 50 % gestiegen (10 % im Jahr 2000 und 15,5 % im Jahr 2009). Im gleichen Zeitraum ging sie in Frankreich zurück (12,9 % im Jahr 2009 – 16 % im Jahr 2000). Die Differenz zwischen den beiden Ländern hat sich demnach umgekehrt und beträgt nur noch 2,5 Punkte.

Hinsichtlich der erwerbstätigen Armen³⁷ befinden sich Frankreich und Deutschland in einer vergleichbaren Lage. Die Zahl der erwerbstätigen Armen hat in Deutschland zugenommen (von 4 % 2000 auf 6,8 % 2009) ; sie bleibt dennoch unter dem Durchschnitt der EU-27 (8,6 % im Jahr 2008). In Frankreich ist die Anzahl der erwerbstätigen Armen von 7 % in 2000 auf 6,7 % in 2009 zurückgegangen ; sie ist heute mit dem deutschen Niveau vergleichbar.

Die verfügbaren Indikatoren zeigen seit 2000 eine Zunahme der Armut in Deutschland und eine leichte Abnahme in Frankreich ; dies ist jedoch nicht den erwerbstätigen Armen zugute gekommen. Dieser Trend lässt sich weniger durch die Entwicklung der Steuern und Abgaben erklären als einerseits durch die Entwicklung des deutschen Arbeitsmarkts und andererseits den Umverteilungseffekt der Sozialleistungen in Frankreich.

D - Deutlichere Priorität für die öffentlichen Finanzen in Deutschland

1 - Strengere Haushaltsdisziplin in Deutschland

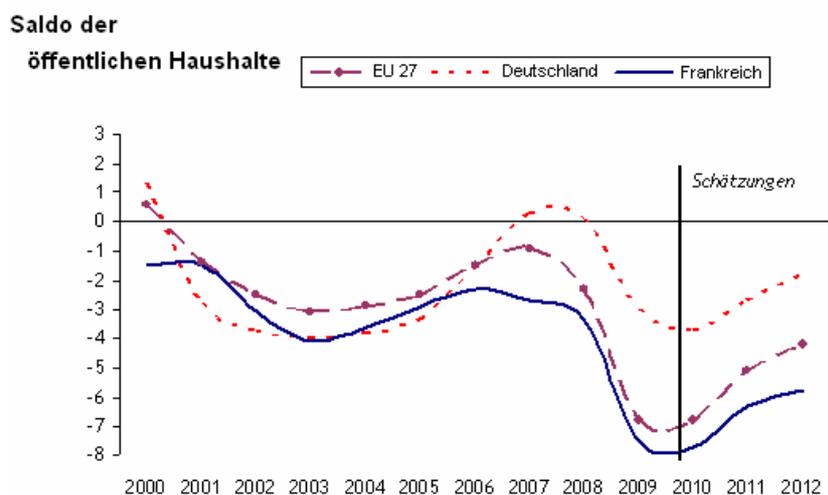
Die Entwicklung des Saldos der öffentlichen Haushalte („*administrations publiques*“)³⁸ (Gesamtsaldo und Primärsaldo³⁹) in den 2000er Jahren legt zwei Feststellungen nahe.

³⁷ Laut Eurostat bezeichnet die Quote der erwerbstätigen Armen die Anzahl der Erwerbstätigen, deren Einkommen einschließlich Sozialleistungen weniger als 60 % des Medianlohnes ausmacht.

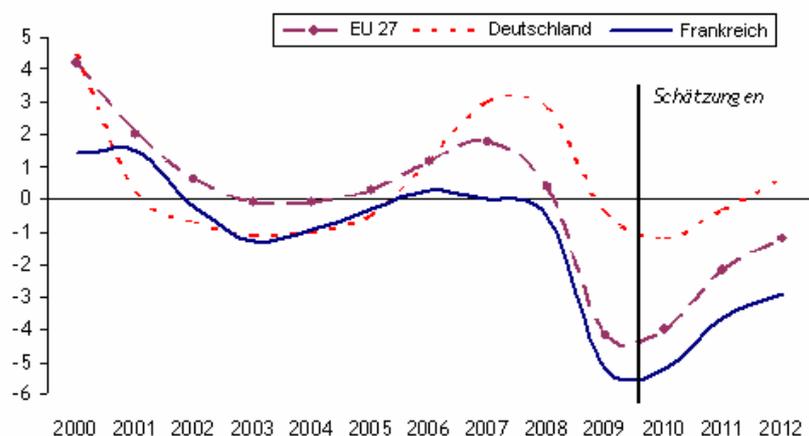
³⁸ Laut Eurostat umfassen die öffentlichen Haushalte den Staat, die verschiedenen Organe der Zentralverwaltung, die Gebietskörperschaften und die Sozialversicherungsträger.

³⁹ Haushaltssaldo abzüglich Finanzaufwendungen

Abbildung 9: Saldo der öffentlichen Haushalte („APU“) % vom BIP



Primärsaldo der öffentlichen Haushalte



Quelle: Eurostat-Daten (November 2010)

Erstens ist festzustellen, dass Deutschland mehr Wert auf ausgeglichene Haushalte legt. Während Frankreich seit 1974 keinen Haushaltsüberschuss mehr vorweist – das beste Ergebnis war ein Defizit

von 1,5 % vom BIP in den Jahren 2000 und 2001 –, war der deutsche Haushalt seit 2000 drei Mal überschüssig (+1,3 % im Jahr 2000, 0,3 % im Jahr 2007, 0,1 % im Jahr 2008). In den letzten zehn Jahren lag das Defizit Frankreichs systematisch über dem Durchschnitt der 27, während Deutschland ab 2006-2007 seine Finanzlage im Vergleich zu den anderen europäischen Ländern deutlich verbessern konnte.

Zweitens wurde in den letzten Jahren die Phase des relativ starken Wachstums vor der Rezession in Deutschland genutzt, um das Haushaltsdefizit zurückzufahren, was dem Land einen größeren Spielraum in Zeiten der Abschwächung des Wachstums brachte. Der Primärsaldo stieg in den Wachstumsjahren 2004-2007 in Deutschland um 4 % (von -1 % auf +2,8 % vom BIP), während er in Frankreich gerade auf die Nullschwelle kam (von -0,9 % auf 0 % vom BIP).

Im Jahr 2008, vor der Krise 2009, belief sich das französische Haushaltsdefizit auf 3,3 BIP-Punkte, während der deutsche Überschuss 0,1 % vom BIP ausmachte. Ende 2010 wird laut Europäischer Kommission das Defizit in Deutschland voraussichtlich 3,7 % vom BIP ausmachen (7,7 % in Frankreich)⁴⁰.

Die Europäische Kommission schätzt, dass das Haushaltsdefizit in beiden Ländern zu $\frac{3}{4}$ strukturell und zu $\frac{1}{4}$ konjunkturbedingt ist⁴¹. In Deutschland beträgt das strukturelle Defizit -2,8 Punkte (Gesamtdefizit: -3,7 % BIP-Punkte); in Frankreich beträgt das strukturelle Defizit 6 Punkte (Gesamtdefizit: -7,7 % BIP-Punkte)⁴². Das strukturelle Defizit in Frankreich liegt 3 Punkte über dem strukturellen Defizit in Deutschland.

Diese Entwicklung ist für Frankreich nicht neutral: im Zeitraum 2003-2004 hatten Frankreich (-4,1 %) und Deutschland (-3,1 %) es gemeinsam geschafft, ein Verfahren wegen eines exzessiven Defizits zu vermeiden. Durch die Differenz in den öffentlichen Finanzen in beiden Ländern steht die französische Steuerpolitik heute unter noch stärkerem Druck.

⁴⁰ Die französische Regierung erklärte, dass das französische Defizit geringer als vorgesehen sein könnte. In Deutschland hat D-Statistik im März 2010 ein Defizit in Höhe von 3,3 % des BIP angekündigt.

⁴¹ Diese Schätzung wurde von der Cour des comptes übernommen (*Rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques*).

⁴² Die Analysen der Cour des comptes in ihrem Jahresbericht vom Februar 2011 beinhalten eine Zahl, die eher zu 5,5 % tendiert (negativer struktureller Effekt von 0,5 Punkte im Jahr 2010 ab einem Strukturdefizit von 5 % im Jahr 2009).

2 - Eine geringere Haushaltsdisziplin bei den Staatsausgaben in Frankreich

Die Differenz zwischen der deutschen und der französischen Haushaltslage lässt sich zum Teil durch die Zunahme der öffentlichen Ausgaben in Frankreich erklären. In Deutschland verlangsamte sich zwischen 2000 und 2008 der Anstieg der Staatsausgaben (er liegt jetzt unter dem Durchschnitt der EU-27), in Frankreich war das nicht der Fall.

Der Staatsausgabenquote (Staatsausgaben im Verhältnis zum BIP ist in Deutschland zwischen 2000 und 2008 zurückgegangen (von 45,1 % auf 43,8 %), während er in Frankreich von 51,6 % auf 52,8 % stieg. Die Steigerung der öffentlichen Ausgaben in Frankreich ist zwar mit dem durchschnittlichen Steigerungsrythmus der EU-27 vergleichbar (von 45,2 % im Jahr 2000 auf 46,9 % im Jahr 2008), erfolgte aber ausgehend von einem Niveau über dem Durchschnitt der EU.

Im Jahr 2009 betragen die öffentlichen Ausgaben 47,5 % vom BIP in Deutschland gegen 56 % in Frankreich (Durchschnitt der EU-27: 50,8 %); dies ist auf die Konjunkturmaßnahmen und auf die Steigerung der Ausgaben für den Sozialschutz zurückzuführen.

Die Differenz zwischen Frankreich und Deutschland ist in weniger als zehn Jahren von 6,5 BIP-Punkten auf 8,5 BIP-Punkte gestiegen. Dies ist im Wesentlichen auf die Entwicklung der lokalen und sozialen Ausgaben zurückzuführen. Diese Zunahme der öffentlichen Ausgaben wurde nicht vollständig durch eine entsprechende Steigerung der Steuern und Abgaben ausgeglichen, was das Haushaltsdefizit verschlechtert hat.

3 - Deutschland übt eine bessere Kontrolle über die öffentliche Verschuldung aus

Diese Disziplin in punkto öffentliche Finanzen hat in Deutschland 2009 und 2010 zu einer expansiven Haushaltspolitik (wie auch in Frankreich) geführt – jedoch mit einem niedrigeren Defizit und ohne Erhöhung der Staatsverschuldung im selben Ausmaß wie in Frankreich.

Frankreich befand sich in den Jahren 2000 in einer günstigeren Lage als Deutschland aufgrund der Wiedervereinigung, die eine große Last für die öffentlichen Finanzen darstellte: im Jahr 2000 belief sich die öffentliche Verschuldung in Frankreich auf 57,3 % vom BIP, im Vergleich zu 59,7 % in Deutschland und zu 61,9 % in der EU-27.

Ab 2003 hat sich die Lage umgekehrt; die Verschuldung in Frankreich und in Deutschland liegt über dem europäischen Durchschnitt. Das Wachstum des BIP und der Abbau des Haushaltsdefizits zwischen

2004 und 2008 haben es Deutschland erlaubt, seine Verschuldung zu stabilisieren.

Die Wirtschaftskrise und die daraus resultierenden Unterstützungsmaßnahmen haben eine Steigerung der Staatsschulden in Deutschland um ca. 10 BIP-Punkte hervorgerufen (von 66,3 % im Jahr 2008 auf 75,9 % im Jahr 2010⁴³) und von ca. 15 BIP-Punkte in Frankreich (von 67,5 % im Jahr 2008 auf 83 % im Jahr 2010).

4 - Eine langsamere Erholung in Frankreich

Laut der jüngsten Vorhersagen der Europäischen Kommission wird die Erholung der öffentlichen Finanzen in Frankreich eine längere Zeit in Anspruch nehmen als in Deutschland.

Deutschland wird voraussichtlich in der Lage sein, den Saldo der öffentlichen Haushalte auf -1,8 % vom BIP im Jahr 2012 zurückzufahren; bereits 2012 ist mit einem positiven Primärsaldo zu rechnen (+0,6 % vom BIP). Die von Frankreich angekündigten Haushaltskonsolidierungsmaßnahmen, die von 2010 bis 2012 zwei BIP-Punkten entsprechen, werden es nur ermöglichen, 2012 das Defizit auf -5,8 BIP-Punkte zurückzufahren, der Primärsaldo wird weiterhin defizitär bleiben (-2,9 % vom BIP). Der französische Struktursaldo, der sich im Jahr 2010 voraussichtlich auf -6 BIP-Punkte belaufen wird (-2,8 % in Deutschland), dürfte 2012 immer noch -4,4 % vom BIP betragen, während die von Deutschland getroffenen Maßnahmen einen Rückgang des Struktursaldos auf -1,4 % vom BIP zur Folge haben werden.

Die Verschlechterung der Haushaltslage wird wahrscheinlich eine Steigerung der französischen Staatsverschuldung bis auf 89,8 % des BIP im Jahr 2012 nach sich ziehen; dagegen wird eine Stabilisierung der Staatsverschuldung in Deutschland erwartet (75,2 % im Jahr 2012). Längerfristige Prognosen rechnen mit einer Staatsverschuldung in Frankreich zwischen 110 % und 140 % des BIP im Jahr 2020, je nach Wachstumsrate⁴⁴.

⁴³ Nach den im März 2010 von D-Statix veröffentlichten neuesten Schätzungen erreichte die öffentliche Verschuldung in Deutschland wegen der höheren Kosten der Unterstützungsmaßnahmen für die Kreditinstitute im Jahr 2010 80 % des BIP.

⁴⁴ „Rapport sur la situation des finances publiques“ (Paul Champsaur und Jean-Philippe Cotis), April 2010: es wird erwartet, dass die Staatsverschuldung 110 % vom BIP im Jahr 2020 bei einer jährlicher Wachstumsrate von 2,6 % ausmacht, 125 % bei einer jährlichen Wachstumsrate von 2 %, und über 140 % bei einer jährlichen Wachstumsrate von 1,5 %.

Dieser Unterschied zwischen den beiden Ländern wirkt sich auf die Finanzierungskosten, die in der Vergangenheit in den Ländern quasi identisch waren: über zwei Jahre beträgt Die Differenz 30 Basispunkte.

Die Überlegung zu den Steuern und Abgaben kann die Lage der öffentlichen Finanzen in beiden Ländern nicht außer Acht lassen. Frankreich verfügt in dieser Hinsicht nicht über den selben Spielraum wie Deutschland⁴⁵, jegliche Politik die eine Senkung der Steuern und Abgaben mit sich bringen würde, hätte bei gleichbleibenden öffentlichen Ausgaben eine zusätzliche Verschlechterung einer Finanzlage zur Folge.

E - Die Auswirkungen des Steuerwettbewerbs

Die Steuerpolitik der größten Länder führt zwangsläufig zu einem mehr oder weniger starken Steuerwettbewerb: das ist unvermeidbar. Eine starke Motivation der Steuerpolitik besteht darin, Unternehmen, Investoren oder Bezieher hoher Einkommen anzuziehen oder Maßnahmen zu treffen, damit sie im Land bleiben. Die Europäische Union bleibt von diesem in der ganzen Welt zu beobachtenden Phänomen nicht verschont, umso mehr als die Europäische Union mit der Erweiterung in Richtung EU-27 in wirtschaftlicher Hinsicht heterogener geworden ist. Einige Länder, insbesondere die kleinsten, sind versucht, das Steuerinstrument zu benutzen, um das steuerbare Einkommen in ihr Gebiet zu locken. Die überall feststellbare Entwicklung, insbesondere im Bereich der Grenzsteuersätze der direkten Steuern, ist ein Beweis dafür.

Steuerwettbewerb kann an sich auch positive Auswirkungen haben: er zwingt die Staaten dazu, stärker auf die Höhe und Qualität der öffentlichen Ausgaben zu achten. Man sollte seine Auswirkungen auch nicht überschätzen. Die Steuerquote, die oft auf der Grundlage eines einzelnen Indikators - des nominalen Steuersatzes - geschätzt wird, ist auf keinen Fall die einzige Komponente der von den Wirtschaftsakteuren getroffenen Entscheidungen. Für die Unternehmen sind mehrere Faktoren von grundlegender Bedeutung: Standort, hochwertige Verkehrs- und Telekommunikationsinfrastrukturen, gut ausgebildete Arbeitskräfte. Wenn der effektive Unterschied in der Steuerlast gering bleibt, ist er bei den Entscheidungen der Wirtschaftsakteure nur selten der einzige in Betracht gezogene Faktor.

⁴⁵ 2009 hat Deutschland eine neue Schuldenbremse in das Grundgesetz aufgenommen: Begrenzung der strukturellen Neuverschuldung des Bundes auf nur noch 0,35 Prozent ab 2016, strukturelle Neuverschuldung der Länder auf Null ab 2020. Dazu kommt die langjährige Tradition, kein dauerhaftes Defizit der Sozialkonten zu dulden; gegebenenfalls wird das Gleichgewicht durch eine Subvention des Bundes gewährleistet.

Der Steuerwettbewerb schwächt dennoch die davon betroffenen Länder. Das Gesetz bietet ausreichende Möglichkeiten, das steuerbare Einkommen oder das Vermögen in ein Land mit günstigeren Bedingungen zu verlagern. Im Rahmen des Steuerwettbewerbs tendieren die Länder dazu, sich an die niedrigste Besteuerung anzupassen ; dies wirft Schwierigkeiten für die Länder auf, die sich wie Frankreich für hochwertige öffentliche Dienste und den „Wohlfahrtsstaat“ entschieden haben. Zum einen nimmt das steuerbare Einkommen ab, zum anderen sind nicht alle Bemessungsgrundlagen gleichermaßen mobil: das Kapital, die Bezieher hoher Einkommen und immaterielle Dienstleistungen lassen sich leichter verlagern. Tendenziell führt das dazu, unbewegliche Güter, Verbrauch und unqualifizierte Arbeit immer höher zu besteuern, was sich wiederum auf die Verteilung der Steuerlast und auf die steuerliche Gerechtigkeit auswirkt.

II - Höhe und Aufbau der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung

Die Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung spiegelt die Wirtschaftsstrukturen der Länder, deren Institutionen, den Aufbau des sozialen Sicherungssystems, die Bedeutung steuerähnlicher Abgaben und der Finanzierungskosten der öffentlichen Verwaltungen wider. Zum Zweck der Vergleichbarkeit stützen sich folgende Ausführungen auf die von Eurostat erfassten Statistiken.

Die Steuer- und Abgabenstatistiken

Die Daten zur Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung von der OECD und von Eurostat sind sehr unterschiedlich. Während sich laut OECD die Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung im Jahr 2007 in Frankreich auf 43,4 % vom BIP und in Deutschland auf 36,2 % belief, lag sie laut Eurostat – praktisch übereinstimmend – bei 43,2 % in Frankreich und 39,4 % in Deutschland.

Dieser Unterschied von 3,2 BIP-Punkten für Deutschland erklärt sich aus methodisch unterschiedlichen Ansätzen:

1) Steuerguthaben: sie werden zum großen Teil – aber weniger von Eurostat als von der OECD – von der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung abgezogen. Dies ist unter anderem der Fall für das Kindergeld und für die

Investitionszulage. Ein Drittel der Differenz erklärt sich daraus (29,8Mrd. €, d.h. 1,3 BIP-Punkte) ;

2) Freiwillige Sozialbeiträge an öffentliche und private Gesellschaften und Kassen: dieses System ist in Deutschland sehr beliebt. Meistens sind es Beiträge, die von den Arbeitgebern zugunsten der Arbeitnehmer bezahlt werden (Betriebsrenten). Die Arbeitnehmer können auch direkt Beiträge zahlen, um die notwendige Anzahl an Quartalen für die Rente zu erreichen. Die OECD ordnet sie im Gegensatz zu Eurostat nicht der Kategorie der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung zu. Dies entspricht einem Betrag von 21 Mrd. € (0,9 BIP-Punkte) ;

3) Weitere Elemente, die ca. 1 PIB-Punkt entsprechen: Der Staat zahlt Sozialbeiträge für die Arbeitslosen an die Sozialversicherungsträger ; laut Eurostat sind sie Teil der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung, während die OECD eine andere Meinung vertritt.

Aus Kohärenzgründen mit anderen Indikatoren, unter anderem den impliziten Steuersätzen, eignet sich die Eurostat-Methode besser als die OECD-Methode für einen Vergleich der französischen und deutschen Daten.

In Bezug auf den berücksichtigten Zeitraum eignen für den Vergleich des Aufbaus der Gesamtsteuerlast am besten die Wirtschaftsdaten für die Jahre 2000-2008. Denn die Wirtschaftskrise 2008/2009 – vor allem 2009 – hat sich auf den Steuerertrag negativ ausgewirkt. Jede Steuer hat eine von ihren Wesensmerkmalen und den Wirtschaftsstrukturen abhängige, ihr jeweils eigene Elastizität innerhalb des Gesamtaufkommens. Zudem stehen die Daten für 2009 und 2010 noch nicht alle zur Verfügung ; sie wurden auf Basis von nationalen Schätzungen rekonstruiert. Sie sind folglich nur Schätzungen und Richtwerte.

In einem ersten Schritt wurde das Gewicht der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung in den beiden Ländern analysiert ; in einem zweiten ihre Aufteilung nach Klasse und nach öffentlich-rechtlicher Körperschaft erörtert. Abschließend wurde versucht, zwischen der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung der Unternehmen und der Privathaushalte zu unterscheiden.

A - Die Steuerlast ist in beiden Ländern hoch, geht aber in Deutschland deutlicher zurück

1 - Das Umfeld der Steuern- und Abgaben

Die Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung entspricht dem Anteil des nationalen Einkommens, der in der Form von Steuern und Abgaben oder Sozialversicherungsbeiträgen erhoben wird. Diese Messgröße kann

dem *Conseil des prélèvements obligatoires*⁴⁶ zufolge allerdings ein falsches Bild wiedergeben, da sie methodischen Konventionen unterliegt, die mit der Erfassung des Nationaleinkommens und der Definition des Begriffs der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung zusammenhängen. Es ist folglich schwierig, die Differenzen zwischen den beiden Ländern zu analysieren und zu deuten.

Sozialer Schutz und Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung

Die Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung in Frankreich und Deutschland spiegelt den sozialen und institutionellen Aufbau und die Politik der öffentlichen Ausgaben wider. Ein wesentlicher Teil des Unterschiedes im absoluten Wert der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung lässt sich insbesondere durch divergierende Entscheidungen zur Deckung der wesentlichen Sozialrisiken erklären.

Die Ausgaben für den Sozialschutz betragen in Frankreich 2 BIP-Punkte mehr als in Deutschland (21,8 % gegen 19,8 % 2008). Mehrere Faktoren erklären diesen Unterschied, unter anderem das Umfeld des Sozialschutzes.

Bis zu 2 Punkten Differenz zwischen der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung in Frankreich und Deutschland dürften somit *ceteris paribus* dem unterschiedlichen Umfang des Sozialschutzes zuzuschreiben sein.

Eine sorgfältige Analyse der Steuern und Abgaben in beiden Ländern zeigt, dass viele französische Abgaben kein deutsches Äquivalent haben – umgekehrt ist das seltener der Fall. Das gilt z.B. für die indirekten Unternehmenssteuern, die die Produktion belasten, in Höhe von 58 Mrd. € 2008 (3 BIP-Punkte). Diese Abgaben können in drei Kategorien unterteilt werden⁴⁷:

- die Abgaben auf die Bruttolohnsumme (24,6 Mrd. €), für die es in Deutschland kein Äquivalent gibt. Die bedeutendste ist die Lohnsummensteuer („*taxe sur les salaires*“), die von Unternehmen und nichtmehrwertsteuerpflichtigen Rechtsträgern entrichtet wird (Krankenhäuser, Banken, Versicherungsgesellschaften, Vereine) (11,3 Mrd. €). Weitere Abgaben sind die Nahverkehrsabgabe („*versement transport*“) (6 Mrd. €), die „Wohnbeihilfeabgabe“ („*contribution au profit du Fonds national d'aide au logement*“) (2,3 Mrd. €), die

⁴⁶ Conseil des prélèvements obligatoires, *Sens et limites de la comparaison des taux de prélèvements obligatoires*: März 2008

⁴⁷ Diese Elemente werden im Teil II des Berichtes zur Unternehmensbesteuerung ausführlicher analysiert.

Lohnzahlungsgarantieabgabe zugunsten der „*Association sur la garantie des salaires*“ (542 Mio. €), die Ausbildungsabgabe („*taxe d'apprentissage*“) (700 Mio. €), die Solidaritätsabgabe für Pflegefälle zur Finanzierung der „*Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie*“ (1,9 Mrd. €). Der Rest (1,9 Mrd. €) besteht aus ertragsarmen Abgaben (Abgabe zugunsten der „*Union des entreprises et des salariés pour le logement*“, Abgabe für die Zusatzvorsorge („*prévoyance complémentaire*“), Beitrag zum „*Fonds national pour l'emploi*“, Beteiligung der Arbeitgeber an der Finanzierung der beruflichen Ausbildung, Arbeitgeberbeitrag für Aktienoptionen) ;

- die Abgaben auf die Anlagegüter der Unternehmen. In Deutschland wird die einzige Steuer dieser Art nur auf Grundbesitz erhoben. Die anderen von den französischen Unternehmen entrichteten Abgaben – 28 Mrd. € insgesamt – haben kein deutsches Äquivalent. Das gilt für die „*contribution économique territoriale*“ (ehemalige Gewerbesteuer „*taxe professionnelle*“⁴⁸, 21 Mrd. € zuzüglich 2,7 Mrd. € Mindestbeitrag⁴⁹), sowie für andere Abgaben, die jede für sich nur wenige Einnahmen generiert, die sich aber kumuliert auf ca. 4,5 Mrd. € belaufen (Abgaben für Kammern „*organismes consulaires*“, auf die Errichtung von Büroflächen in der Region Ile-de-France, „*taxe d'aide au commerce et à l'artisanat*“ die seit 2009 „*taxe sur les surfaces commerciales*“ heißt, Steuer für Firmenwagen (1 Mrd. €), „*cartes grises*“ (Abgabe auf die Fahrzeugzulassungen) (394 Mio. €)) ;

Abgaben auf den Umsatz: es handelt sich im Wesentlichen um die „*contribution sociale de solidarité des sociétés*“ (C3S, 5,2 Mrd. €) und um die Pharmaabgaben (294 Mio. €).

Die Einkünfte der Haushalte werden in Frankreich mit mehreren Steuern und Abgaben belegt, deren Zweck darin besteht, die eng gefasste Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer auszugleichen ; sie haben kein deutsches Äquivalent (CSG in Höhe von 84,5 Mrd. € und CRDS in Höhe von 6 Mrd. €). Die Wohnsteuer (13,3 Mrd. €) und die Vermögenssteuer „*ISF*“ (4 Mrd. €) sind Besonderheiten des französischen Steuersystems wie in Deutschland der Solidaritätszuschlag von 5,5 % auf Basis der zu entrichtenden Einkommensteuer (12 Mrd. € in 2009).

Einige Produkte und Dienstleistungen werden in Frankreich gesondert besteuert. Beide Länder haben eine Steuer auf Lotterien und

⁴⁸ Aus den Anlagen des Haushaltsgesetzes geht hervor, dass die Reform der „*taxe professionnelle*“ voraussichtlich eine Abnahme der Gesamtsteuerlast um 0,3 BIP-Punkte, d.h. 5,8 Mrd. €, bewirken wird.

⁴⁹ Unternehmen, deren Umsatz vor Steuer über 7,6 Mio. € beträgt, zahlen einen Mindestbeitrag, wenn der zu entrichtende Betrag für die „*taxe professionnelle*“ geringer als 1,5 % ihrer Wertschöpfung ist.

Glücksspiele⁵⁰, sowie auf Versicherungsverträge, die vergleichbare Einnahmen generieren. Frankreich besitzt jedoch zahlreiche Steuern, die kein deutsches Äquivalent haben: Vergnügungssteuer, Kinosteuer, Schilanglaufsteuer (900 Mio. €) sowie weitere Abgaben, die über 3 Mrd. € Einnahmen generieren (Plädoyerabgabe für Anwälte, Pachtabgabe „*contribution annuelle représentative du droit de bail*“, Buchabgabe für den „*Fonds national du livre*“, Abgaben auf Juweliergeschäfte oder Skilifte.

Verbrauchssteuern werden in Deutschland nur auf Energierzeugnisse, Getränke und Tabak erhoben, sowie auf Glühbirnen. Obwohl die Gesamtbeträge vergleichbar sind, ist zu betonen, dass es in Frankreich eine sehr große Anzahl an Steuern und Abgaben gibt (Abgabe zugunsten der ADEME und dem Institut français du pétrole, Abgabe auf umweltbelastende Aktivitäten (TGAP), Seezoll, Stromversorgungs-Ausgleichsabgabe, Abgaben auf Tierzucht und Fischerei⁵¹, Steuer auf Schankwirte), die für die Komplexität des französischen Steuersystems beispielhaft sind.

Die Frage der realen Gesamtsteuerlast in beiden Ländern wird in dieser Studie nicht erschöpfend analysiert. Die statistischen Regeln betrachten bestimmte Abgaben nicht als eine steuerliche Belastung und ordnen sie nicht der Kategorie der Steuern und Abgaben zu. Das ist in Frankreich der Fall für die Müllabfuhrgebühr, die die Gegenleistung für eine erbrachte Dienstleistung ist⁵², et und die über 5 Mrd. €⁵³ beträgt.

2 - Die Entwicklung der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung

Nach diesen Klarstellungen zum Konzept der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung und zur großen Steuer- und Abgabenvielfalt zeigt folgende Grafik die Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung in den beiden Ländern, die deutlich über dem Durchschnitt der EU-27 liegt: im Jahr 2008 betrug sie 39,3 % vom BIP in Deutschland und -42,8 % in Frankreich ; der Durchschnitt der Europäischen Union liegt bei 37 %.

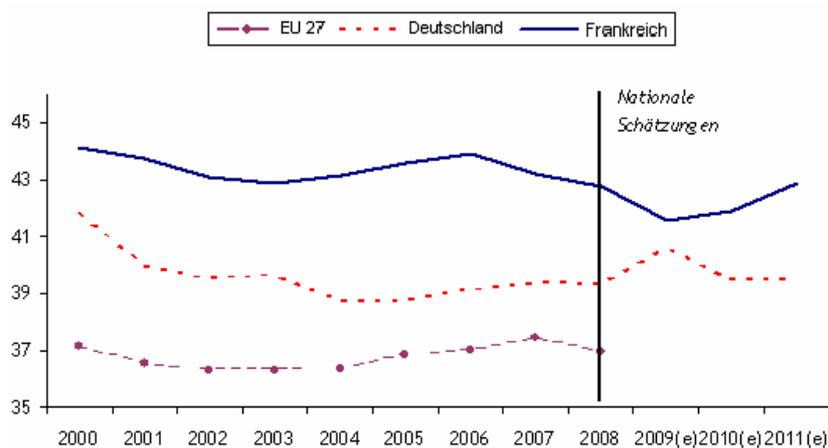
⁵⁰ Die Einnahmen sind höher in Frankreich (3,5 Mrd. € gegen 1,5 Mrd. € in Deutschland) aufgrund einer breiteren Bemessungsgrundlage, die unter anderem Spielkasinos und Pferdewetten einschließt.

⁵¹ In Deutschland gibt es ähnliche Abgaben auf Agrarprodukte wie Milch und Getreide, mit einem Volumen unter 200 Mio. €.

⁵² Das französische Steuerrecht betrachtet die Müllabfuhrgebühr als eine Steuer.

⁵³ Die deutsche Kirchensteuer dient zur direkten Finanzierung der Kirchen ; sie wird freiwillig von den Steuerzahlern entrichtet, und wird nicht als Abgabe betrachtet (8,5 Mrd. € 2009).

Abbildung 10: Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung (% vom BIP)

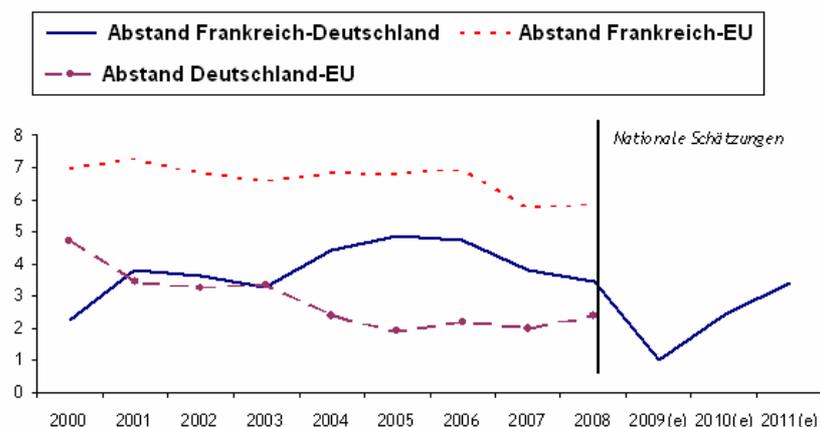


Quellen: Eurostat-Daten für die Jahre 2000-2008 ; nationale Daten für die Jahre 2009-2011 („Rapport sur les prélèvements obligatoires joint au PLF 2011 pour la France“ ; Bundesministerium der Finanzen, August 2010)

Von 2000 bis 2008 ist die Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung von 41,9 % vom BIP auf 39,3 % in Deutschland zurückgegangen (-2,6 Punkte), während sie in Frankreich von 44,1 % auf 42,8 % sank (-1,3 Punkte).

Der Unterschied in der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung in Deutschland und Frankreich hat sich ab 2000 verstärkt (2 Punkte), wobei 2005 und 2006 der höchste Unterschied erreicht wurde. 2008 belief er sich auf 3,5 Punkte.

Abbildung 11: Unterschied in der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung (BIP-Punkte)



Quellen: Eurostat-Daten für die Jahre 2000-2008; nationale Daten für die Jahre 2009-2011 („Rapport sur les prélèvements obligatoires joint au PLF 2011 pour la France“; Bundesministerium der Finanzen, August 2010)

Die globale Abnahme der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung in Deutschland zwischen 2000 und 2008 (-2,5 BIP-Punkte) kann in zwei Phasen aufgeteilt werden: ein starker Rückgang zwischen 2000 und 2005 (-3 BIP-Punkte), gefolgt von einer leichten Anhebung zwischen 2006 und 2008 (+0,5 Punkt).

Die Abnahme der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung ist zum größten Teil auf die ambitionierte Steuerreform zwischen 1999 und 2005 zurückzuführen. Ab 1999 hat die Einkommensteuerreform progressiv den höchsten Grenzsteuersatz von 53 % im Jahr 1998 auf 42 % im Jahr 2005 abgesenkt; der niedrigste Grenzsteuersatz ist von 25,9 % auf 15 % zurückgegangen. Die Körperschaftsteuer, die 1998 45 % betrug (30 % für die reinvestierten Gewinne) wurde auf 25 % im Jahr 2001 gesenkt; die großen Unternehmen zahlen heute keine Steuern für die Gewinne aus der Veräußerung einer Beteiligung.

Die Reformen in der zweiten Hälfte der 2000er Jahre hatten hingegen einen leichten Anstieg der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung zur Folge:

- ab 2003 bewirkten die Reformen im Bereich der Kranken- und Rentenversicherung und des Arbeitsmarktes („Hartz-Gesetze“, Senkung

der Sozialabgaben unter anderem bei den Mini-Jobs) eine globale Abnahme der Abgaben ;

- die Anhebung des Mehrwertsteuersatzes um 3 Punkte von 16 % auf 19 % ab dem 1. 1. 2007 wirkte sich auf die Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung aus: zwei der drei zusätzlichen Punkte wurden zur Senkung des Haushaltsdefizites benutzt, während ein Punkt die Hälfte der Senkung der Sozialbeiträge um 1,6 Punkte ab dem 1. 1. 2007 finanzierte (Senkung der Beiträge für die Arbeitslosenversicherung um 2 Punkte, Anhebung der Beiträge für die Altersversorgung um 0,4 Punkte ;
- eine neue Steuerstufe wurde 2008 für die Einkommensteuer geschaffen (45 % für Einkommen über 250 000 € pro Steuerzahler). Mit Wirkung ab 1. 1. 2008 wurde der Körperschaftsteuersatz von 25 % auf 15 % abgesenkt, die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer der körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen angepasst und der Höchststeuersatz für die Einkommensteuerpflichtigen reinvestierten Gewinne der KMU von 42 % auf 29,8 % abgesenkt.

In Frankreich ist die Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung zwischen 2000 und 2006 stabil geblieben: ihre Entwicklung hängt vor allem mit den wirtschaftsbedingten Einnahmenschwankungen zusammen (Senkung um 1,3 BIP-Punkte bis 2003, gefolgt von einer Steigerung).

Die Senkung um 1,1 BIP-Punkte der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastungsquote 2007 und 2008 kann wie folgt aufgliedert werden :

- 0,6 BIP-Punkte: neues Steuerpaket im Jahr 2007: 12 Mrd. €), davon 6,9 Mrd. € für die Einkommensteuerreform⁵⁴ und 1,6 Mrd. € für das TEPA-Gesetz⁵⁵ ;
- 0,5 BIP-Punkte: neues Steuerpaket im Jahr 2008 (10 Mrd. €), davon 6,5 Mrd. € für das TEPA-Gesetz und 2,9 Mrd. € für den Gewerbesteuernachlass (Festlegung einer Höchstgrenze auf 3,5 % des Mehrwerts).

Es muss betont werden, dass die Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung in Frankreich zwar um 1,1 BIP-Punkte zwischen 2007

⁵⁴ Das Haushaltsgesetz 2006 hat die Einkommensteuer reformiert: 5 statt 7 Steuerstufen, Absenkung des Höchstgrenzsteuersatzes von 48 % auf 40 %, Streichung des Freibetrags von 20 % für Werbungskosten und Änderung der Freibeträge und Beiträge auf Einkommen aus Grundbesitz.

⁵⁵ „Loi du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat“ (Gesetz zugunsten Arbeit, Beschäftigung und Kaufkraft). Die wesentlichen steuerlichen Maßnahmen in diesem Gesetz sind die Steuerbefreiung und die Sozialabgabenbefreiung von Überstunden, die Abzugsfähigkeit von Kreditzinsen bei Erwerb des Hauptwohnsitzes und die Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuern.

und 2008 zurückgegangen ist, dass das Haushaltsdefizit aber im gleichen Zeitraum um 0,6 BIP-Punkte gestiegen ist.

Die Wirtschaftskrise hatte von 2009 bis 2011 viel stärkere Auswirkungen auf die Steuer- und Sozialeinnahmen in Frankreich als in Deutschland, die mit den Krisenmerkmalen und der Abgabeneastizität zusammenhängen. Aus diesem Grunde ist es schwer, Schlussfolgerungen aus den von den nationalen Verwaltungen für diese Jahre festgestellten Unterschieden zu ziehen. Es wird von Eurostat geschätzt, dass der Unterschied in der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastungsquote zwischen Frankreich und Deutschland im Jahre 2011 das Niveau von 2008 wieder erreichen wird (d.h. 3,4 BIP-Punkte) ; daraus ergibt sich ein struktureller Unterschied bei gleichbleibenden Politiken.

B - Steuern und Abgaben nach rechtlicher Kategorie

Gemäß den statistischen Regeln von Eurostat werden die „direkten“ Steuern vom Steuerzahler bezahlt und durch Veranlagung erhoben (Einkommensteuer und Körperschaftsteuer)⁵⁶ ; die indirekten Steuern werden dagegen nicht von demjenigen getragen, der die Steuer abführt (Fall der Mehrwertsteuer, die von den Unternehmen erhoben und bezahlt wird, deren Last aber von dem Endverbraucher getragen wird).

Dieser traditionelle juristische Unterschied berücksichtigt die wirtschaftliche Realität nicht, nämlich die Fähigkeit eines Wirtschaftsbeteiligten, die Kosten einer Abgabe auf den vom Endverbraucher bezahlten Preis zu überwälzen.

⁵⁶ Diese statistische Regel ist anfechtbar, da die direkten Steuern die Körperschaftsteuer beinhalten. Diese Steuer ist von steuerpflichtigen Unternehmen zu entrichten, wird aber nicht durch Veranlagung erhoben.

**Tabelle 1: Rechtliche Gliederung der Gesamtsteuer- und
 Abgabenbelastung nach Steuerart (% vom BIP)**

% PIB	2000			2008		
	Frank- reich	Deutsch- land	EU-27	Frank- reich	Deutsch- land	EU-27
Direkte Steuer und Abgaben	12,4	12,5	12,2	11,8	11,5	12,2
Indirekte Steuern und Abgaben	15,8	12,5	13,8	15	12,8	13,8
Sozialversicherungs- beiträge	16	16,9	11,2	16,1	15,1	11
Gesamt*	44,1	41,9	37,2	42,8	39,3	37
<i>Veränderung 2000 - 2008</i>						
Direkte Steuer und Abgaben	-0,6	-1	0			
Indirekte Steuern und Abgaben	-0,8	0,3	0			
Sozialversicherungs- beiträge	0,1	-1,8	-0,2			
Gesamt *	-1,3	-2,5	-0,2			
<i>Anteil der einzelnen Klassen an der Gesamtsteuer- und -abgabenbelastung (in %)</i>						
Direkte Steuer und Abgaben	28,1 %	29,8 %	32,8 %	27,6 %	29,3 %	33 %
Indirekte Steuern und Abgaben	35,8 %	29,8 %	37,1 %	35 %	32,6 %	37,3 %
Sozialversicherungs- beiträge	36,3 %	40,3 %	30,1 %	37,6 %	38,4 %	29,7 %
Gesamt *	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

* Gesamtbeträge abgerundet, ohne nicht eingezogene Beträge

Quelle: Eurostat-Daten

Im Vergleich zur EU-27 haben Frankreich und Deutschland einen höheren Anteil an Sozialabgaben und Frankreich einen höheren Anteil indirekter Steuern am BIP.

In Frankreich generiert die große Anzahl an indirekten Steuern, die in Deutschland kein Äquivalent haben, bedeutende Steuereinnahmen. Das

ist unter anderem, wie schon erwähnt, der Fall bei den indirekten Produktionssteuern wie die Lohnsummensteuer (11 Mrd. € im Jahr 2008), den Transportbeitrag („*versement transport*“) (6 Mrd. €), die Solidaritätssteuer („*C3S*“) (5,2 Mrd. €).

Aus der Tabelle geht eine in den letzten Jahren unterschiedliche Entwicklung hervor, die Frankreich und Deutschland angenähert hat. Trotz der ähnlichen Entwicklung der direkten Steuern, sind sie in Deutschland etwas mehr zurückgegangen (-0,6 BIP-Punkte in Frankreich, -1 Punkt in Deutschland). Die Entwicklung der indirekten Steuern und der Sozialabgaben war deutlicher :

- in Frankreich sind die indirekten Steuern zurückgegangen (-0,8 BIP-Punkte), während sie in Deutschland zunahmen (+0,3 Punkte) ;
- die Sozialabgaben sind in Frankreich quasi stabil geblieben (+0,1 Punkt), während sie in Deutschland deutlich abnahmen (-1,8 BIP-Punkte).

Im Jahr 2000 stellte man zwischen den beiden Ländern einen Unterschied von 6 Punkten im Anteil der indirekten Steuern an den gesamten Steuern und Abgaben fest ; 2008 betrug er nur noch 2,4 Punkte. Der Anteil der Sozialabgaben an den gesamten Steuern und Abgaben, der 2000 4 Punkte betrug, belief sich nur noch auf 0,8 Punkte 2008.

C - Analyse der Verteilung der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung nach Empfängern

Bei der Analyse der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung ist das institutionelle Gefüge berücksichtigen. Die Verteilung der Steuereinnahmen auf den Staat, die lokalen Behörden⁵⁷, die Sozialversicherungsträger und die Europäische Union ist in der folgenden Tabelle wiedergegeben.

⁵⁷ Diese Daten entsprechen dem Anteil der Steuereinnahmen, der an die Gebietskörperschaften abgeführt wird, und nicht den Steuern, die sie erheben oder festsetzen.

Tabelle 2: Aufschlüsselung der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung pro Institution (% vom BIP)

% PIB	2000			2008		
	Frankreich	Deutschland	EU-27	Frankreich	Deutschland	EU-27
Staat	18,6	11,9	22	15,4	11,8	21,7
Gebietskörperschaften	4,3	12,4	4,2	5	12,1	4,1
Sozialversicherung	21	16,9	10,7	22,4	15,1	10,7
Europäische Union	0,6	0,6	0,6	0,3	0,3	0,3
Gesamt*	44,1	41,9	37,2	42,8	39,3	37
<i>Veränderung 2000 - 2008</i>						
Gebietskörperschaften	-3,2	-0,1	-0,3			
Sozialversicherung	0,7	-0,3	-0,1			
Europäische Union	1,4	-1,8	0			
Gesamt*	-0,3	-0,3	-0,3			
Gebietskörperschaften	-1,3	-2,5	-0,2			
<i>Anteil der einzelnen Klassen an der Gesamtsteuer- und -abgabenbelastung (in %)</i>						
Gebietskörperschaften	42,2 %	28,4 %	59,1 %	36,0 %	30,0 %	58,6 %
Sozialversicherung	9,8 %	29,6 %	11,3 %	11,7 %	30,8 %	11,1 %
Europäische Union	47,6 %	40,3 %	28,8 %	52,3 %	38,4 %	28,9 %
Gesamt*	1,4 %	1,4 %	1,6 %	0,7 %	0,8 %	0,8 %
Gebietskörperschaften	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

* Gesamtbeträge abgerundet und für den EU27-Durchschnitt korrigiert

Quelle: Eurostat-Daten

In der EU-27 und in Deutschland ist der Aufbau der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung pro Institution stabil geblieben. Im Jahr 2000 und im Jahr 2008 sind die Steuern und Abgaben zu 40 % an Sozialversicherungsträger und zu 30 % an den Staat und die lokalen Verwaltungen verteilt worden.

Die Lage in Frankreich hat sich im gleichen Zeitraum stark geändert ; der Anteil der Steuern und Abgaben, der dem Staat zusteht, ist zugunsten der Sozialversicherungsträger und Gebietskörperschaften um 3,2 BIP-Punkte zurückgegangen. Die Übertragung von Zuständigkeiten gemäß den Dezentralisierungsgesetzen 2003 und 2004 und die Erhöhung der lokalen Steuern bieten eine Teilerklärung für diese Entwicklung (+0,7 BIP-Punkte) ; der größte Teil ist jedoch der Erhöhung der Steuern und Abgaben zur Finanzierung des Sozialschutzes zuzuschreiben (+1,4 BIP-Punkte). Dies ist zum großen Teil darauf zurückzuführen, dass an Stelle von Haushaltsmitteln mehrere staatliche Steuern und Abgaben (Tabak- und Alkoholsteuer, Kfz-Steuer für Firmenwagen) zum Ausgleich von Sozialabgabenbefreiungen herangezogen wurden.

Bezüglich der Finanzierung der Gebietskörperschaften kann man einen bedeutenden Unterschied feststellen. In Frankreich dienen mehrere Steuern ausschließlich der Finanzierung der Gebietskörperschaften, während in Deutschland 75 % der Steuereinnahmen der Länder aus mit dem Bund geteilten Steuern kommen ; das Steueraufkommen wird auf der Basis eines Verteilungsschlüssels verteilt. Dieser Anteil beträgt für die Gemeinden über 37 %⁵⁸. Die Verteilungsschlüssel werden jedes Jahr vom Bund und von den Gebietskörperschaften neuverhandelt ; dies gilt insbesondere für die Mehrwertsteuer.

Die Steuern, deren Satz von den Ländern und Gemeinden angepasst werden darf, machen nur einen geringen Anteil ihres Steueraufkommens aus. Die Länder können den Steuersatz der lokalen Verbrauchssteuer und einiger Vermögenswerte anpassen, sofern diese Steuern nicht von einem Bundesgesetz geregelt werden. Die Gemeinden können den Grundsteuersatz und den Gewerbesteuersatz ändern⁵⁹.

D - Schwierige Verteilung der Steuerbelastung auf Haushalte und Unternehmen

Die oft in der öffentlichen Debatte angesprochene Frage der Verteilung der Steuerlast auf Haushalte und Unternehmen ist besonders kompliziert und kann ohne eine vertiefte Analyse des Verhaltens der Wirtschaftsakteure über den steuerlichen und sozialen Rahmen hinaus nicht beantwortet werden. Es ist bezeichnend, dass eine solche

⁵⁸ 37 % bei Betrachtung der Gewerbesteuer als lokaler Steuer. Ein Teil (15 % - 20 %) dieser Steuer, die von den Kommunen erhoben wird, fließt wieder an die Länder und an den Bund.

⁵⁹ Seit 2004 müssen die Kommunen zur Vermeidung von Steuerdumpings einen minimalen Multiplikator anwenden.

Klassifizierung⁶⁰ weder von Eurostat, noch von der OECD vorgenommen wurde.

Auf Basis der Annahmen in den Anlagen verteilt sich die Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung im Jahr 2008 wie folgt :

- in Deutschland werden 71,6 % der Last von den Haushalten und 28,4 % von den Unternehmen getragen ;
- in Frankreich werden 54,3 % der Last von den Haushalten und 45,7 % von den Unternehmen getragen.

Diese Zahlen sind mit höchster Vorsicht zu betrachten. Ginge man davon aus, dass die dem Sozialteil des Arbeitsentgelts entsprechenden Arbeitgeberbeiträge an die Sozialversicherungsträger von den privaten Haushalten und nicht von den Unternehmen getragen werden, sähen diese Zahlen anders aus: die Steuern und Abgaben würden in diesem Fall in Deutschland zu 87,7 % von den Haushalten und zu 12,3 % von den Unternehmen getragen – 78,8 % und 21,1 % in Frankreich.

III - Wirtschaftliche Analyse der Besteuerung

Die Analyse der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung ist auch nach Wirtschaftsaggregaten vorzunehmen: dabei wird unterschieden zwischen der Besteuerung von Arbeitseinkünften, Kapitaleinkünften und Verbrauch. Desgleichen werden die Umweltsteuern auf Grundlage einer Neuordnung verschiedener Steuern und Gebühren analysiert.

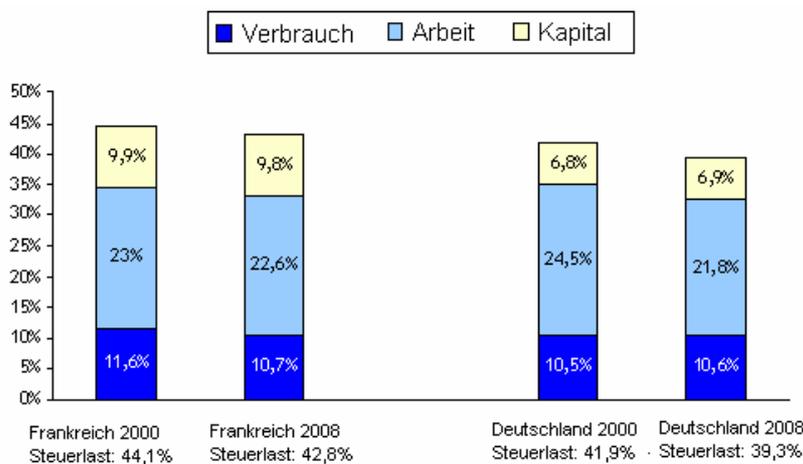
Dabei ist es möglich, zwei von Eurostat harmonisierte Messinstrumente zu benutzen: die Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung basierend auf den drei Aggregaten, ausgedrückt in BIP-Punkten, und deren impliziter Steuersatz⁶¹.

Das erste Instrument ermöglicht es, die Aggregate der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung und deren anteiliges Gewicht zu identifizieren.

⁶⁰ Die methodischen Schwierigkeiten, die mit diesem Unterfangen verbunden sind, und die naturgemäß anfechtbaren Annahmen sind in den Anlagen beschrieben.

⁶¹ Der implizite Steuersatz setzt das Steueraufkommen ins Verhältnis zu dem laut VGR ermittelten Aggregat, auf dem es beruht. Er ermöglicht es, die Steuerlast zu messen und berücksichtigt die Auswirkungen von Bemessungsgrundlagenanpassungen.

Abbildung 12: Anteil der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung nach Aggregaten (in % vom BIP)



Quelle: Eurostat-Daten

Aus dieser Grafik geht hervor, dass der Hauptunterschied zwischen den beiden Ländern in der Kapitalbesteuerung besteht – fast 3 BIP-Punkte Unterschied zwischen Frankreich (9,8 Punkte in 2008) und Deutschland (6,9 Punkte) –, wobei die Eurostat-Definition von Kapital fragwürdig ist (siehe Teil C unten). Der Anteil der Besteuerung der Arbeitseinkünfte und des Verbrauchs ist vergleichbar.

Eine Analyse der Entwicklung zwischen 2000 und 2008 bringt einen deutlichen Unterschied zum Vorschein. In Frankreich hat die Besteuerung des Verbrauchs in Folge einer breiteren Anwendung der ermäßigten Mehrwertsteuersätze um 0,9 BIP-Punkte abgenommen. In Deutschland ist die Besteuerung der Arbeitseinkünfte zurückgegangen. Die Besteuerung des Kapitals und des Verbrauchs sind von 2000 bis 2008 stabil geblieben – rund 6,9 % und 10,6 % vom BIP. Zur gleichen Zeit wurde die Besteuerung der Arbeitseinkünfte um 2,7 BIP-Punkte reduziert.

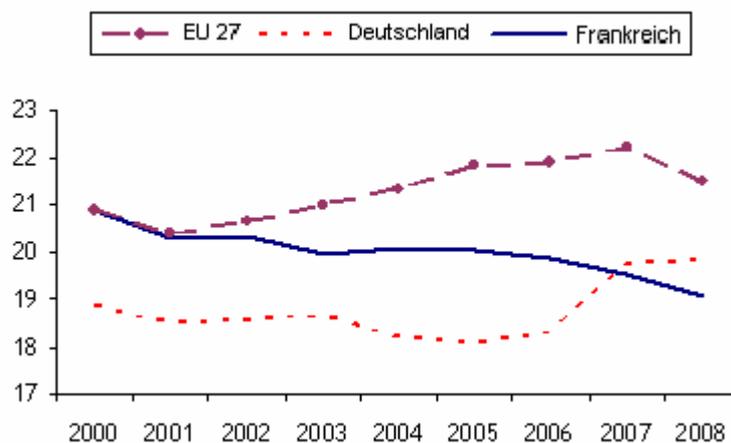
Um die Unterschiede zwischen den beiden Ländern besser zu verstehen, wird dieser Vergleich durch eine Analyse der impliziten Steuersätze ergänzt.

A - Die Besteuerung des Verbrauchs

Die Analyse des impliziten Steuersatzes⁶² bringt eine kontrastierende Lage zum Vorschein: in Frankreich wurde die Besteuerung des Verbrauchs ständig gesenkt, während sie in Deutschland und den Ländern der EU-27 einem gegenteiligen Trend folgte.

Abbildung 13: Impliziter Steuersatz des Verbrauchs (%)

= *Einnahmen aus den Verbrauchssteuern ÷ Verbrauch der Haushalte*



Quelle: Eurostat-Daten

⁶² Der implizite Steuersatz des Verbrauchs setzt die auf den Verbrauch erhobenen Steuereinnahmen ins Verhältnis zu dem laut VRG ermitteltem Verbrauch der privaten Haushalte. Das berücksichtigte Steueraufkommen wird in beiden Ländern hauptsächlich durch die Mehrwertsteuer, die Verbrauchssteuern auf Alkohol, Getränke und Energieerzeugnisse sowie Versicherungssteuern generiert. In Frankreich kommt noch ein Teil der Wohnsteuer hinzu. Die übrigen Einnahmen stammen aus einer Vielzahl von Abgaben mit weniger als 2 Mrd. € Aufkommen (Glücksspiel- und Lotteriesteuer, Umweltbelastungsabgabe, Erlös aus Quotenhandel mit Emissionsberechtigungen in Deutschland).

Angesichts der sehr unterschiedlichen Ausgangslagen haben die in der jüngsten Zeit angewandten grundverschiedenen Politiken 2007 zu einer de-facto-Konvergenz in Frankreich und Deutschland geführt. Im Jahr 2008 wurde der Verbrauch der Haushalte in Frankreich zu 19,1 % besteuert (19,8 % in Deutschland und 21,5 % im Schnitt der EU-27).

Der implizite Steuersatz des Verbrauchs ging in Frankreich Anfang der 2000er Jahre infolge mehrerer Maßnahmen zurück. 2000: Senkung des normalen Mehrwertsteuersatzes um 1 Punkt von 20,6 % auf 19,6 %, ab 1999: Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes (5,5 %) für Wartungs- und Renovierungsarbeiten in den Wohnungen (jährlicher Einnahmehausfall von 5 Mrd. €), 2001: Abschaffung der Kfz-Steuer („vignette automobile“) und Anpassung der Mineralölsteuer, die ab 2000 zu einer Stagnation der damit verbundenen Verbrauchssteuereinnahmen geführt haben. Die Absenkung des impliziten Satzes 2007 und 2008 erklärt sich vor allem durch den wirtschaftlichen Abschwung.

In Deutschland blieb der implizite Steuersatz bis 2006 stabil. Die spätere Erhöhung des impliziten Steuersatzes in Deutschland um 1,5 Punkte ist auf die Erhöhung des normalen Mehrwertsteuersatzes am 1. 1. 2007 von 16 % auf 19 % zurückzuführen, deren Ziel es war, die Defizite zu verringern und die Hälfte der Nettoabnahme der Sozialbeiträge um 1,6 Punkte zu finanzieren.

Angesichts des Trends beim impliziten Steuersatz in Frankreich und in Deutschland kann die im Jahr 2007 festgestellte Konvergenz nur vorübergehend sein, da die Entwicklung in den beiden Ländern seit 2008 divergierend ist. Frankreich hat vor kurzem den ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf die in Gaststätten verzehrten Lebensmitteln erweitert (jährlicher Einnahmehausfall: 3,1 Mrd. €)⁶³; in Deutschland wird zur Zeit erwogen, die Auswirkung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes zu vermindern.

B - Die Besteuerung der Arbeitseinkünfte

Auch wenn der Steuersatz der Arbeitseinkünfte in beiden Ländern vergleichbar ist⁶⁴, ist deren Aufbau verschieden und die Entwicklung in jüngerer Zeit unterschiedlich.

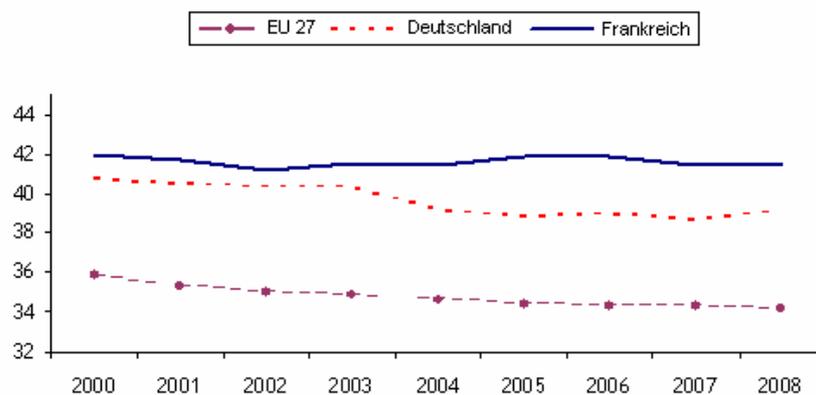
Die folgende Grafik stellt die Entwicklung der impliziten Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit dar⁶⁵.

⁶³ Rechnungshof, *Finances publiques, la trajectoire 2010-2013*: öffentlicher Jahresbericht, Februar 2011

⁶⁴ Die Ausführungen in diesem Teil betreffen nur unselbständige Arbeitnehmer; Einzelunternehmer werden im Teil Kapitalbesteuerung behandelt.

**Abbildung 14: Impliziter Steuersatz für das Einkommen aus
 unselbständiger Arbeit (in %)**

= *Steuereinnahmen auf das Einkommen aus unselbständiger Arbeit ÷
 Gesamteinkommen der unselbständigen Arbeitnehmer mit Sozialversicherungs-
 beiträgen und Abgaben*



Quelle: Eurostat-Daten

Der implizite Steuersatz des Einkommens aus unselbständiger Arbeit liegt in Deutschland und Frankreich weit über dem Niveau der Europäischen Union. In Frankreich belief er sich im Jahr 2008 auf 41,4 %, in Deutschland auf 39,2 %. Der Durchschnitt der EU-27 liegt bei 34,2 %.

Trotz Anpassung des Steuertarifs und Senkung der Sozialabgaben auf Niedriglöhne bleibt der Steuersatz in Frankreich seit 1995 stabil bei ca. 42 %. Die Befreiung von Abgaben in den 2000er Jahren wurde durch die Erhöhung der CSG kompensiert (die zu $\frac{3}{4}$ auf den Arbeitseinkünften

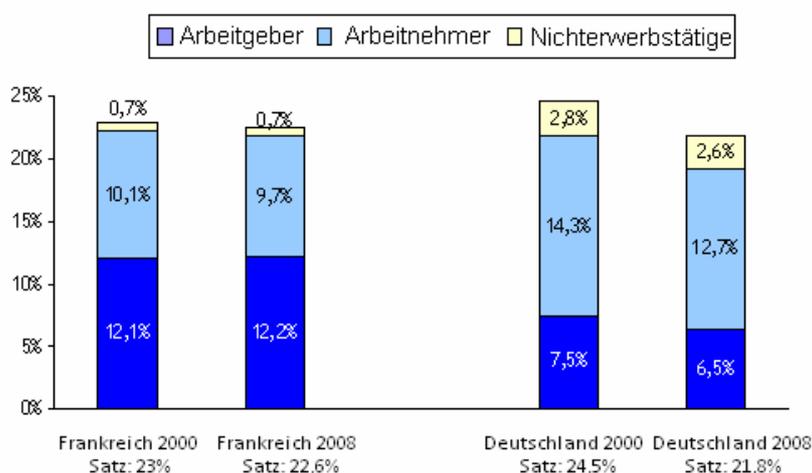
⁶⁵ Der implizite Steuersatz des Einkommens aus unselbständiger Arbeit setzt das Steueraufkommen aus unselbständiger Arbeit ins Verhältnis zu dem laut VGR ermitteltem Super-Brutto-Einkommen aus unselbständiger Arbeit der Haushalte. Die berücksichtigten Steuern und Abgaben sind die Arbeitnehmer- und Arbeitgeber-Sozialversicherungsbeiträge, die Besteuerung des Einkommens (Einkommensteuer, CSG/CRDS in Frankreich) und Arbeitgeberabgaben auf die Lohnsumme, die es in Deutschland nicht gibt („*taxe sur les salaires*“, „*versement transports*“). Bezüglich der Steuern und Abgaben, die durch mehrere Einkünftekategorien generiert werden (Einkommensteuer, CSG/CRDS in Frankreich), wird ein Verteilerschlüssel angewandt, um nur die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zu berücksichtigen. Die von Eurostat benutzten Verteilerschlüssel sind vergleichbar mit den Schätzungen der deutschen und französischen Finanzverwaltung. Dies schließt auch die angerechneten Sozialbeiträge ein.

basiert), deren Ertrag sich auf 60 Mrd. € im Jahr 2000 und auf 84 Mrd. € im Jahr 2008 belief.

Deutschland hat seit 2004 die Besteuerung der Arbeitseinkünfte gesenkt, um die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmen zu verbessern (Senkung der Sozialabgaben auf Niedriglöhne im Rahmen der Hartz-Gesetze, Senkung der Abgaben um 1,6 % im Jahr 2007). Hinzu kam eine Senkung um 11 Punkte des Einkommensteuertarifs seit 2000.

Trotz Vergleichbarkeit der impliziten Steuersätze gibt es zwischen Frankreich und Deutschland bedeutende Unterschiede im Aufbau.

Abbildung 15: Aufbau der Steuern und Abgaben auf die Arbeitseinkünfte (% BIP)



Quelle: Eurostat-Daten

Seit 2000 ist die Besteuerung der Arbeitseinkünfte in Deutschland zurückgegangen; in Frankreich ist sie stabil geblieben. Im Jahr 2008 machte sie 22,6 % vom BIP in Frankreich aus (21,8 % in Deutschland, d.h. ein Unterschied von 0,8 Punkten zugunsten Deutschlands⁶⁶, während die Differenz im Jahr 2000 zugunsten Frankreichs war.

⁶⁶ Dies erklärt nur zu einem kleinen Teil den Unterschied in der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung (3,5 Punkte) zwischen Frankreich und Deutschland.

Die Steuern, die von den Unternehmen auf die Lohnsumme entrichtet werden (24 Mrd. € im Jahr 2008⁶⁷), für die es kein deutsches Äquivalent gibt, machen über einen 1 BIP-Punkt aus.

Die Nahverkehrsabgabe („versement transport“): eine Abgabe auf die Arbeitskosten

Die Höhe der französischen Transportsteuer im Verhältnis zu Deutschland erklärt sich im Wesentlichen aus der Nahverkehrsabgabe „*versement transport*“, die zugunsten der Verkehrsbehörden erhoben wird. Diese zweckgebundene Abgabe dient zur Finanzierung des öffentlichen Nahverkehrs (6 Mrd. € im Jahr 2008)⁶⁸.

Diese Steuer ist die wichtigste ÖPNV-Finanzierungsquelle Frankreichs (48 % im Jahr 2008)⁶⁹. Der Anteil der Betriebskostendeckung durch den Fahrkartenverkauf ist in Frankreich relativ niedrig: durchschnittlich 33 % im Jahr 2008.

Diese Steuer ist von Arbeitgebern des öffentlichen und privaten Sektors im Pariser Raum bzw. im Einzugsbereich einer Verkehrsbehörde, die mehr als 9 Arbeitnehmer beschäftigen, zu entrichten. Bemessungsgrundlage ist die sozialabgabepflichtige Bruttolohnsumme. Es wurden Höchstsätze auf Basis der Größe der Gebietskörperschaft (von 0,55 % für Ballungsgebiete, 10 000 - 100 000 Einwohner, bis 2,6 % für Paris und das Departement Hauts-de-Seine) festgesetzt. Die Sätze können angehoben werden, wenn die Verkehrsbehörde beschließt, ÖPNV-Infrastrukturen mit eigenem Fahrkörper (Straßen- oder Schienenfahrzeuge) zu bauen. Diese Möglichkeit besteht auch in Tourismusgemeinden.

⁶⁷ 11 Mrd. € für die Lohnsummensteuer, 6 Mrd. € für die Nahverkehrsabgabe, 2,3 Mrd. € für den Wohnfonds („*contribution au profit du fonds national d'aide au logement*“); der Rest besteht aus anderen Steuern und Abgaben (Versorgung, Ausbildungssteuer, usw. „*taxe prévoyance, taxe au profit de l'Association sur la garantie des salaires, taxe d'apprentissage, contribution patronale pour les stock-options*“).

⁶⁸ Artikel L2333-64 à L2333-75 und L2531-2 à L2531-11 des „*Code général des collectivités territoriales*“

⁶⁹ Quelle: *Groupement des autorités responsables de transport*, „*L'année 2008 des transports urbains*“

In Deutschland gibt es keine Einnahmen dieser Art. Der vom Verband Deutscher Verkehrsunternehmen berechnete Deckungsgrad⁷⁰ – Methode, die mit dem Ansatz des *Groupement des autorités responsables de transport français* nicht vergleichbar ist – ist viel höher (76,6 %). Die übrigen Einnahmen stammen von den Kommunen und Ländern, die ihrerseits Subventionen vom Bund erhalten (1,3 Mrd. € pro Jahr im Zeitraum 2007-2013⁷¹); Wahrung und Höhe dieser Subventionen werden 2014 neu bewertet.

Der Aufbau der Steuern und Abgaben ist sehr unterschiedlich in den beiden Ländern, was auf das unterschiedliche Gewicht der Sozialversicherungsbeiträge zurückzuführen ist: die Sozialversicherungsbeiträge werden in Deutschland zur Hälfte von den Arbeitgebern (162 Mrd. € im Jahr 2008) und zur Hälfte von den Arbeitnehmern (152 Mrd. €) finanziert; in Frankreich zu 2/3 von den Arbeitgebern (214 Mrd. € im Jahr 2008) und zu 1/3 von den Arbeitnehmern (77 Mrd. €).

C - Die Kapitalbesteuerung

Auf die Kapitalbesteuerung entfielen im Jahr 2008 9,8 % vom BIP in Frankreich gegenüber 6,9 % in Deutschland. Dennoch ist bei Schlussfolgerungen aus diesem Indikator Vorsicht geboten: drei methodische Vorbehalte werden zu diesem Aggregat formuliert:

Erstens vermengt er die Besteuerung der Haushalte und der Unternehmen sowie die Besteuerung des Kapitals und der Kapitalerträge.

Zweitens ist die durch Eurostat vorgenommene Erfassung bestimmter Steuern und Abgaben in diesem Aggregat fragwürdig. Ohne „C3S“ und Wohnsteuer würde sich die Differenz zwischen Frankreich und Deutschland auf weniger als 1 BIP-Punkt reduzieren (die Differenz würde einem anderen Aggregat angerechnet).

Schließlich berücksichtigen diese Daten nicht die Reform der „*taxe professionnelle*“. Die Umwandlung dieser Steuer in die „*contribution économique territoriale*“ dürfte ab 2011 eine Senkung von 0,3 BIP-Punkten der Kapitalbesteuerung in Frankreich bewirken.

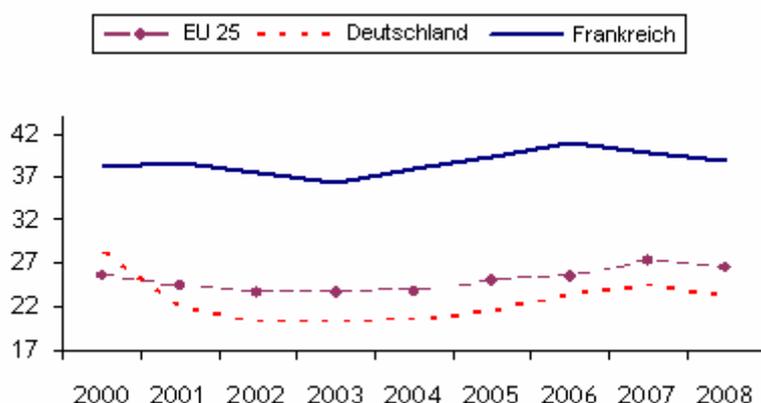
⁷⁰ Es handelt sich um das Verhältnis zwischen den gesamten Betriebsausgaben und Einnahmen unter Ausschluss der Erträge mit Verlustausgleichscharakter.

⁷¹ §3 Gesetz zur Entflechtung von Gemeinschaftsaufgaben und Finanzhilfen (Entflechtungsgesetz - EntflechtG)

Unter diesen Vorbehalten spiegelt sich dieser Unterschied in einem kontrastierenden Niveau des impliziten Kapitalsteuersatzes⁷² wider.

Abbildung 16: Impliziter Steuersatz des Kapitals (in %)

= *Steuereinnahmen aus den Steuern und Abgaben auf Kapital (Kapital + Kapitalerträge) ÷ gesamte Einkünfte aus dem Kapital (für Haushalte und Unternehmen)*



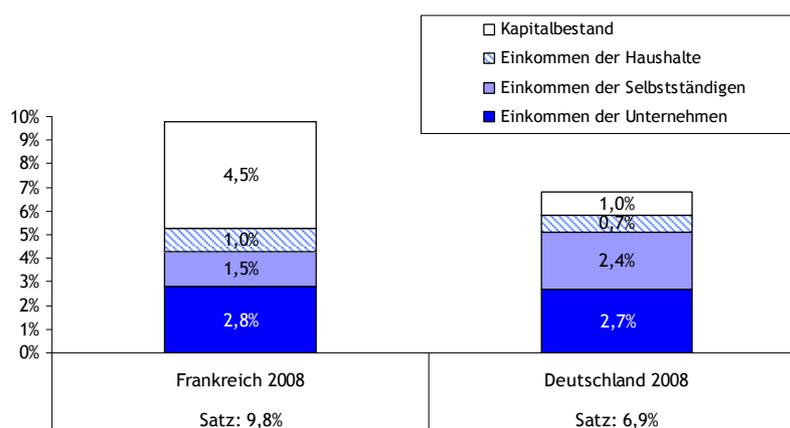
Quelle: Eurostat-Daten (EU-27-Daten nicht verfügbar)

Der implizite Steuersatz des Kapitals in Deutschland hat seit 2000 stark abgenommen, und liegt heute deutlich unter dem Durchschnitt der EU-25, während er in Frankreich deutlich über diesem Durchschnitt liegt. Die Kapitalbesteuerung lag in Frankreich bei 38,8 % im Jahr 2008 gegen 23,1 % in Deutschland und 26,5 % in der EU-25.

Aus statistischen Gründen und angesichts der Anzahl der Einkommensteuerpflichtigen in Deutschland ist es nicht möglich, einen impliziten Steuersatz zu berechnen, der auf der Grundlage von Eurostat-Daten zwischen Haushalten und Unternehmen unterscheidet.

Jedoch ist es möglich, den Aufbau der Kapitalbesteuerung analysieren, indem man zwischen Besteuerung des Kapitals und Besteuerung der Kapitalerträge unterscheidet.

⁷² Der implizite Kapitalsteuersatz setzt die Kapitalbesteuerung (Zinserträge, Unternehmensgewinne, Steuern auf den Kapitalbestand wie die Vermögenssteuer „ISF“ für Haushalte und die Gewerbesteuer für Unternehmen, Grundsteuer und Verkehrssteuern) ins Verhältnis zu allen laut VGR ermittelten Kapitaleinkünften.

Abbildung 17: Aufbau der Kapitalbesteuerung (in % vom BIP)

Quelle: Eurostat-Daten

Während die Besteuerung der Kapitaleinkünfte in den beiden Ländern vergleichbar ist (5,3 % vom BIP in Frankreich, 5,8 % in Deutschland), unterscheidet sich Frankreich durch eine deutlich höhere Besteuerung des Kapitals (4,5 % vom BIP im Vergleich zu 1 % in Deutschland, die „*taxe professionnelle*“ und ein Teil der Wohnsteuer sind in diesem Aggregat mit enthalten).

1 - Die Besteuerung des Kapitalbestands

In Deutschland ist die Besteuerung des Kapitals auf folgende Steuern begrenzt: entgeltliche Eigentumsübertragung (5,7 Mrd. € in 2008), unentgeltliche Eigentumsübertragung (4,7 Mrd. €), Grunderwerbsteuer (10,8 Mrd. €) sowie einige ertragsarme Steuern wie die von Unternehmen bezahlten Verkehrssteuern (2 Mrd. €) und die Abgabe auf Milch und Getreide (100 Mio. €).

Der Unterschied zwischen Deutschland und Frankreich lässt sich zum großen Teil Frankreich durch die „*taxe professionnelle*“ erläutern (21 Mrd. € zuzüglich 2,4 Mrd. € Mindestbeitrag 2008), wobei man sich fragen kann, ob es sich um eine Steuer auf den Kapitalbestand handelt. Diese Steuer hat kein Äquivalent in Deutschland: die Gewerbesteuer ist eine zusätzliche Steuer auf Einkünfte von Unternehmen abzüglich

diverser Aufwendungen⁷³ (siehe Teil II des Berichts) und wird von Eurostat als Steuer auf die Kapitalerträge betrachtet.

Die Differenz erklärt sich auch aus Steuern mit hohem Aufkommen: in Frankreich gibt es Steuern quasi ohne Äquivalent in Deutschland sowie Steuern mit einem höheren Satz oder einer breiteren Bemessungsgrundlage. Das gilt für die Vermögenssteuer „ISF“ (4 Mrd. €), die diese Differenz jedoch nur zu einem kleinen Teil erklärt. Bei entgeltlichen Übertragungen wird nur die Grundbesitzkomponente besteuert, während in Frankreich die Veräußerung von beweglichem Vermögen besteuert wird (9,7 Mrd. € in 2008). Die unentgeltlichen Eigentumsübertragungen generieren ein größeres Einnahmenvolumen in Frankreich (7,7 Mrd. €); die Grundsteuer bringt doppelt so viel Aufkommen wie in Deutschland (22,6 Mrd. €). Die „C3S“ (5,2 Mrd. €) hat kein deutsches Äquivalent, ebenso wenig wie die Wohnsteuer für die Haushalte (13,3 Mrd. €).

Schließlich gibt es in Frankreich zahlreiche marginale Steuern mit einem Ertrag unter 1 Mrd. €, die kein deutsches Äquivalent haben (Steuer auf Miet- und Pachtverträge, Steuer auf Versicherungsverträge und Gesellschaftsurkunden, Achslaststeuer, Fahrzeugzulassungssteuer, Kfz-Steuer für Firmenwagen, Steuer für Schankwirte).

2 - Die Besteuerung der Kapitalerträge

Im Gegensatz zur Besteuerung des Kapitals ist die Differenz bei der Besteuerung der Kapitalerträge, die seit 2000 unverändert geblieben ist, unerheblich. Sie lag 2008 in Deutschland bei 5,8 % des BIP (5,3 % in Frankreich).

Die Besteuerung der Kapitalerträge kann in drei Kategorien unterteilt werden: die von den Haushalten entrichteten Steuern (Dividenden, Zinserträge und Einkommen aus Grundbesitz), die von den Unternehmen als juristische Personen entrichteten Steuern (Gewinnbesteuerung einschließlich Gewerbesteuer in Deutschland) und die von Einzelunternehmern entrichteten Steuern (gewerbliche Gewinne, nichtgewerbliche Gewinne, Gewinne aus dem landwirtschaftlichen Betrieb).

⁷³ Die Bemessungsgrundlage besteht aus dem steuerpflichtigen Gewinn und verschiedenen Aufwendungen: 100 % der langfristigen Renten- und Fremdkapitalzinsen, 50 % der Mieten aus unbeweglichem Vermögen, 25 % der Lizenz- und Konzessionsgebühren, 200 % der Mieten aus beweglichem Vermögen mit Abzug eines Freibetrags von 100 000 Euro. Dazu kommen noch der Anteil an Verlusten von Personengesellschaften und die Abschreibung der Anteile an Kapitalgesellschaften.

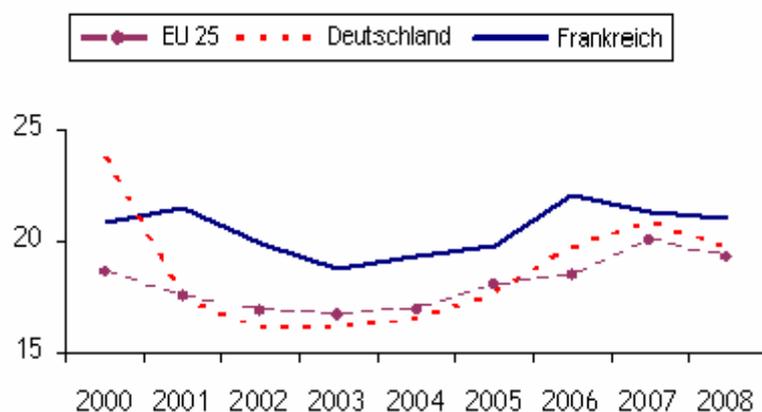
Die Unterscheidung zwischen Unternehmen und Einzelunternehmern ist komplexer in Deutschland als in Frankreich ; sie ist verzerrt durch die Rechtsform der deutschen Unternehmen und deren relatives Gewicht in der deutschen Wirtschaft. Je nach Umfeld sind 75 % der Gesellschaften Personengesellschaften, die keine Körperschaftsteuer entrichten ; die Gewinne werden von den Gesellschaftern als Einkommen angegeben, unterliegen also der Einkommensteuer auf Gewerbeerträge, nichtgewerbliche Gewinne oder Gewinne aus dem landwirtschaftlichen Betrieb. Aufgrund ihrer Größe generieren diese Einzelunternehmer ein Einkommen, das weit über dem Einkommen der französischen Unternehmen mit äquivalenter Rechtsform liegt.

Es ist somit möglich, den impliziten Steuersatz auf Kapitalerträge zu schätzen⁷⁴, aber statistisch gesehen ist es in Deutschland unmöglich, bei diesen Erträgen das Aufkommen aus Haushalten und aus Unternehmen zu unterscheiden.

⁷⁴ Der implizite Steuersatz der Kapitalerträge schließt die Besteuerung des Kapitalbestands aus. Er setzt die Kapitalertragsteuern (Grundbesitz, Erträge aus Wertpapieren, Erträge aus Handel und Gewerbe (BIC), nichtgewerbliche Gewinne (BNC), Einkünfte aus der Landwirtschaft, CSG, CRDS, Solidaritätsabgaben), die Kapitalsteuer, die „contribution sociale sur les bénéfices“, die Gewerbesteuer ...), die Gewinne der Gesellschaften, die Sozialabgaben für Einzelunternehmen ins Verhältnis zu allen laut VGR ermittelten Erträgen (Einkünfte aus dem Grundbesitz, aus Wertpapieren, steuerbarer Gewinn der Unternehmen und der Einzelunternehmen). Bezüglich der Steuern und Abgaben, die durch mehrere Einkünftekategorien generiert werden (Einkommensteuer, CSG/CRDS in Frankreich), wird ein Verteilerschlüssel angewandt, um nur die Kapitalerträge zu berücksichtigen. Die von Eurostat benutzten Verteilerschlüssel sind vergleichbar mit den Schätzungen der deutschen und französischen Finanzverwaltung.

Abbildung 18: Impliziter Steuersatz für Kapitalerträge (in %)

= *Steuereinnahmen aus den Steuern und Abgaben auf Kapitalerträge* ÷ *Kapitalerträge (für Haushalte und Unternehmen)*



Quelle: Eurostat-Daten (EU-27 Daten nicht verfügbar)

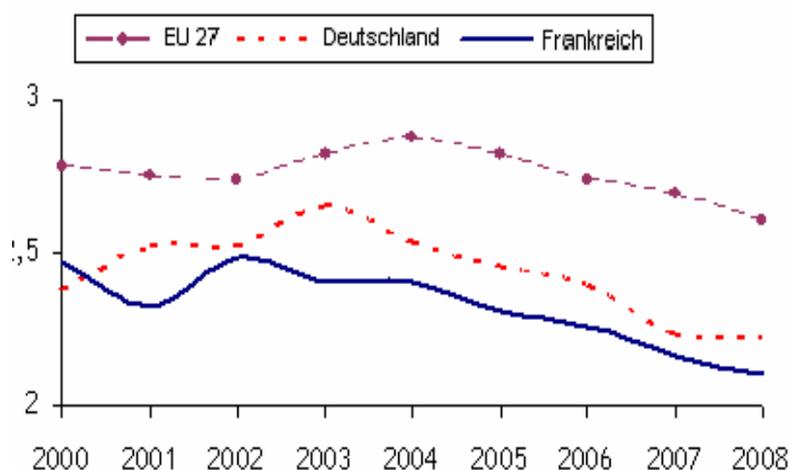
Im Jahr 2008 liegen Frankreich und Deutschland über dem Durchschnitt der EU-25 (jeweils 21 % und 19,7 % gegen 19,3 %). Dahingegen hat Deutschland im Unterschied zu Frankreich die Besteuerung der Kapitalerträge zwischen 2000 und 2002 deutlich abgesenkt, was zum größten Teil auf die Änderung des Nominalsatzes der Körperschaftsteuer von 45 % auf 25 % im Jahr 2001 zurückzuführen ist.

D - Umweltsteuern

Die im Folgenden analysierten Steuern und Abgaben kommen nicht zu den schon behandelten Steuern und Abgaben hinzu, sondern wurden mit anderen Steuern und Abgaben auf Verbrauch, Arbeit und Kapital neu geordnet. Eurostat schließt Steuern ein, *deren Bemessungsgrundlage eine physikalische Einheit (oder eine Ersatzgröße dieser Einheit) von etwas ist, das nachweislich eine bestimmte umweltbelastende Wirkung hat, wie die gemessene oder geschätzte Menge von Schadstoffen (Kohlendioxid oder Schwefeldioxid)*. Eurostat präzisiert, dass angesichts der Schwierigkeit, Emissionen direkt zu messen, die meisten Steuern auf Ersatzgrößen wie Benzin oder Dieselkraftstoff beruhen.

Die auf diese Weise definierten „Umweltsteuern“ sind in Frankreich (2,1 %) und in Deutschland (2,2 %) bedeutend geringer als im Vergleich zu anderen Ländern der Europäischen Union (2,6 %). Die vier Länder, in denen die Umweltsteuern am höchsten sind, sind Dänemark (5,7 % vom BIP 2008), die Niederlande (3,9 %), Bulgarien und Malta (3,5 %).

Abbildung 19: Umweltsteuern (in % vom BIP)

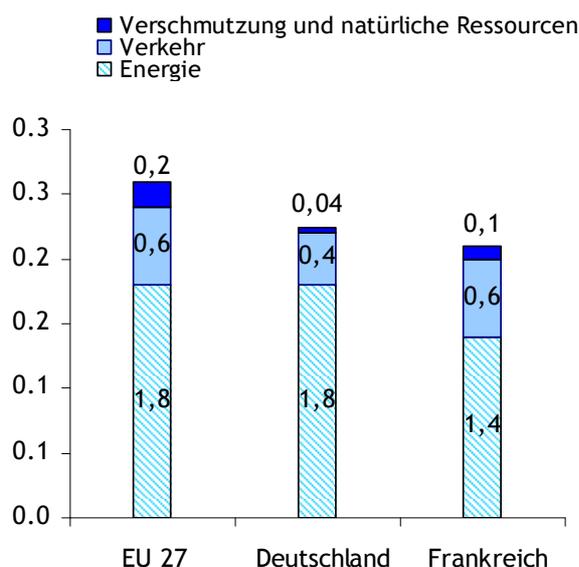


Quelle: Eurostat-Daten

Die Erhöhung der Umweltsteuer in Deutschland bis 2003 ist auf die Reform der Ökosteuer 1999 zurückzuführen (Schaffung einer zusätzlichen Ökosteuer auf Strom, Erhöhung aller Abgaben auf Energieträger). Der ständige Rückgang des Ökosteueraufkommens seit 2004 lässt sich im Wesentlichen durch rückläufige Einnahmen aus Steuern aus Energieerzeugnissen erklären.

Auch wenn die Entwicklung der Einnahmen aus den Ökosteuern in beiden Ländern vergleichbar ist, bestehen noch einige Unterschiede im Aufbau des Umweltsteuersystems.

Abbildung 20: Aufbau der Umweltsteuern (2008, in % vom BIP)



Quelle: Eurostat-Daten

Die Besteuerung von Energieerzeugnissen⁷⁵ ist in den beiden Ländern sowie in der Europäischen Union bei weitem die wichtigste Komponente der Umweltsteuern; sie ist in Deutschland höher als in Frankreich. Die Umweltsteuern beruhen also vor allem auf dem Verbrauch.

In Deutschland hatten die seit 2006 unternommenen Reformen (Besteuerung der Kohle und Abnahme der steuerlichen Förderung von Biokraftstoffen – ein Ende ist für das Jahr 2012 vorgesehen) einen geringen Aufkommenseffekt und praktisch keine Auswirkung auf den Aufbau der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung. In Frankreich ist die Hauptkomponente dieses Aggregats die Mineralölsteuer („TIPP“), deren Aufkommen seit 2000 stagniert – dies erklärt deren Rückgang im Verhältnis zu BIP sowie die Unterschiede zwischen Frankreich und Deutschland.

⁷⁵ Verbrauchssteuern auf Energieerzeugnisse (Strom, Kohle, Mineralöl, Gas) in den beiden Ländern; in Frankreich gibt es zusätzliche Steuern und Abgaben, wie die „contribution au service public de l'électricité“ (1,6 Mrd. €), die Abgaben zugunsten der ADEME, und die Abgaben auf die Konzessionen für Wasserkraftwerke.

Die Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung im Verkehrsbereich⁷⁶ ist etwas höher in Frankreich, was in erster Linie auf die Nahverkehrsabgabe („*versement transport*“) zurückzuführen ist (6 Mrd. € im Jahr 2008); diese Abgabe, deren Klassifizierung als Umweltsteuer fragwürdig ist, hat kein Äquivalent in Deutschland. Dies ist umso mehr zu betonen, als die erhebliche Zunahme der daraus generierten Einnahmen (+50 % zwischen 2000 und 2008) die Haupterklärung für die Entwicklung der auf den Verkehr erhobenen Steuern in Frankreich ist.

Die Abgaben für umweltbelastende Aktivitäten und die Verwendung natürlicher Ressourcen⁷⁷ stellen einen sehr kleinen Teil der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung dar – weniger als 0,1 BIP-Punkt. Diese Abgaben sind quasi ohne Äquivalent in Deutschland; der Erlös aus dem Verkauf von Quoten im Rahmen des Handels mit Treibhausgasemissionsrechten ist hier die einzige Steuer – im Unterschied zu Frankreich, wo es zahlreiche Steuern und Abgaben gibt, die jedoch nur ein geringes Aufkommen generieren.

Diese Feststellungen sind allerdings angesichts der Beschränkungen des Begriffes „Umweltsteuer“ zu relativieren. Eine ausführliche Analyse (siehe Kapitel 2) wird zeigen, dass die Höhe der Umweltsteuern (im weitesten Sinne des Wortes) in Deutschland höher ist.

⁷⁶ Fahrzeugbesitz- oder Fahrzeugnutzungssteuern (Kfz-Steuer in Deutschland; Kfz-Versicherungssteuer, Abgaben für Fahrzeugzulassungen, Firmenwagen, Autobahnkonzessionen und Zivilluftfahrt in Frankreich) unter Ausschluss der Kraftstoffsteuern, unter Energieerzeugnisse fallen.

⁷⁷ Es handelt sich zum einen um Steuern und Abgaben auf Emissionen (Luft, Wasser, Abfälle, Belastungen) und zum anderen um Steuern und Abgaben, die mit der Förderung oder Nutzung der natürlichen Ressourcen zusammenhängen. In Deutschland schließt dieses Aggregat im Wesentlichen den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen und zu einem sehr geringen Teil die Fischereisteuer (20 Mio. €) ein. In Frankreich umfasst dieses Aggregat auch die sogenannte TGAP (Abgabe für umweltbelastende Aktivitäten) sowie einige Steuern und Abgaben, die geringe Einnahmen generieren (Schlachthaussteuer, Fischereisteuer, Abgabe zugunsten der AEDME).

SCHLUSSBEMERKUNGEN

Abgesehen von ihrer gemeinsamen europäischen Geschichte und ihrem Gewicht in der Eurozone unterscheiden sich Frankreich und Deutschland in wesentlichen Punkten, die weniger mit dem Steuersystem der beiden Länder zusammenhängt als mit den jeweiligen Rahmenbedingungen in Bezug auf Wirtschaft, öffentliche Finanzen und Aufbau der Gesellschaft und insbesondere die Ausgestaltung der sozialen Sicherung.

Im Unterschied zu Frankreich stützt sich Deutschland auf einen starken Mittelstand. Das Wachstum in Deutschland wird von der Industrie getragen und vor allem – und immer stärker – durch den Export zu Ungunsten des Verbrauchs.

Im Zeitraum 2000-2010 war die Wachstumsrate beider Länder vergleichbar ; in den letzten fünf Jahren hat sich der Wachstumstrend jedoch zugunsten Deutschlands erheblich auseinander entwickelt. Diese Differenz in der Wachstumsrate hatte Auswirkungen auf die Arbeitslosenrate ; die Haushaltsdisziplin ist in Deutschland strenger und es besteht heute beim strukturellen Defizit ein Unterschied von 3 Punkten.

Diese Differenzen spiegeln sich in der Entwicklung des Handelsaldos und der Lohnkosten in diesem Zeitraum wider. Das zeigt sich im Rückgang der Wettbewerbsfähigkeit der französischen im Vergleich zur deutschen Wirtschaft.

Die Gesamtsteuerlast ist in beiden Ländern vergleichbar und liegt über dem Durchschnitt der Europäischen Union. Ogleich sie in den letzten Jahren in Deutschland in höherem Ausmaß als in Frankreich gesenkt wurde – 2008 betrug der Unterschied 3,5 Punkte –, ist dies zu einem bedeutenden Teil auf den Umfang der durch Sozialversicherungspflichtbeiträge finanzierten sozialen Sicherung zurückzuführen.

Wesentliche Unterschiede bestehen auch bei der Ausgestaltung der Steuersysteme. Die Analyse der Besteuerung von verschiedenen Wirtschaftsaggregaten (Arbeit, Verbrauch und Kapital) zeigt, dass dies zum großen Teil auf die Kapitalbesteuerung – auch wenn die Relevanz dieses Aggregats strittig ist – sowie in begrenzterem Umfang auf die Besteuerung des Arbeitseinkommens zurückzuführen ist.

Die Besteuerung des Kapitals hat sich im Laufe der 2000er Jahre nicht wesentlich geändert. Während die Besteuerung der Kapitalerträge vergleichbar ist, liegt die Besteuerung des Kapitals in Frankreich 3 BIP-Punkte höher. Dies erklärt sich aus Steuern mit einer breiteren Bemessungsgrundlage als in Deutschland (Grundsteuer und Verkehrssteuern) und solchen, die kein deutsches Äquivalent haben („contribution économique territoriale“ und C3S für Unternehmen, „taxe d’habitation“ und in geringerem Umfang die „ISF“ für Haushalte).

Die Besteuerung des Verbrauchs und des Erwerbseinkommens divergieren jedoch seit 2000.

Obwohl der Anteil der Verbrauchssteuern in beiden Ländern vergleichbar ist, entwickelt er sich auseinander: in Frankreich nimmt er aufgrund der Einführung von zahlreichen ermäßigten Sätzen ab, in Deutschland – sowie in den anderen europäischen Ländern – nimmt er in der letzten Zeit zu.

Die Besteuerung des Erwerbseinkommens ist in beiden Ländern vergleichbar, auch wenn sie in Deutschland in den letzten Jahren etwas zurückgegangen ist. Die Ausgestaltung dieser Besteuerung ist jedoch sehr unterschiedlich: die Sozialversicherungsbeiträge sind in Frankreich höher, während die Besteuerung des Nettoeinkommens der Haushalte – CSG inbegriffen – niedriger ist. In Frankreich zahlen die Unternehmen zahlreiche auf der Bruttolohnsumme basierende Steuern und Abgaben („taxe sur les salaires“, „versement transport“, „taxe d’apprentissage“), deren Betrag seit 2000 zugenommen hat und die kein deutsches Äquivalent haben.

Wenn Deutschland und Frankreich den Kurs einhalten, den sie vor zehn Jahren eingeschlagen haben, wird die in der zweiten Hälfte der 2000er Jahre festgestellte Konvergenz in der Besteuerung des Verbrauchs und des Erwerbseinkommens nur vorübergehend sein; die Unterschiede werden zunehmen.

Die Kategorie der Umweltsteuern, die mehrere Steuern und Abgaben umfasst, hat in beiden Ländern einen geringeren BIP-Anteil als in den übrigen Ländern der Europäischen Union, umso mehr als sie seit 2000 gesenkt wurden. Bei Zuordnung der Nahverkehrsabgabe zu einer anderen Steuerkategorie wäre die Höhe dieser Steuern und Abgaben in Frankreich noch geringer.

Trotz vieler Gemeinsamkeiten zwischen Frankreich und Deutschland im Vergleich zu den übrigen Ländern der Europäischen Union bestehen doch wesentliche Unterschiede: wirtschaftliche Strukturen, Wachstumsträger, Stand der öffentlichen Finanzen, Unterschiede bei der Kapitalbesteuerung. Ein weiteres

Unterscheidungsmerkmal ist – langfristiger gesehen – die absehbare demografische Entwicklung. Die unterschiedliche Steuerpolitik der letzten Jahre und die auseinanderlaufende Entwicklung des Handelssaldos werfen aufs Neue die Frage der Wettbewerbsfähigkeit beider Länder auf. Diese Eckdaten sollten in die Überlegungen zur steuerlichen Konvergenz einfließen, deren Bedeutung sich durch die aktuelle Lage der Eurozone und die ungenügende wirtschaftspolitische Koordinierung noch verstärkt.

Wenn beide Länder beschließen, ihre Zusammenarbeit in wirtschaftlicher Hinsicht zu verstärken und zu erweitern, könnte die Steuerpolitik eine wichtige Rolle spielen. Im Rahmen der gemeinsamen Festlegung von mittelfristigen Zielen wäre es angebracht, sich auch Gedanken zur Entwicklung von Höhe und Ausgestaltung der Steuern und Abgaben mit Berücksichtigung der Lage der öffentlichen Finanzen und Reformen in beiden Ländern zu machen. Konkreter Ausdruck für diesen Kurs wäre der vor kurzem von beiden Ländern angeregte Gedanke eines „Konvergenz-“ oder „Wettbewerbsfähigkeitspakts“.

Kapitel II

Analyse der Steuer- und Abgabenblöcke

Die Analyse des deutschen und französischen Systems erfordert einen detaillierten Vergleich der Hauptsteuerblöcke. In diesem Kapitel werden nacheinander die Besteuerung der Einkünfte der Haushalte (I), die Besteuerung des Vermögens (II), die Körperschaftsteuer (III), die Mehrwertsteuer (IV) und die Umweltsteuern (V) behandelt. Schlussbemerkungen am Ende jedes Teils fassen die wesentlichen Feststellungen zusammen.

I - Besteuerung der Einkünfte der Haushalte

Die nachfolgenden Ausführungen stellen bedeutende Unterschiede in der globalen Ausgestaltung der Steuern und Abgaben und deren Merkmale heraus (A). Dennoch wirken sie sich insgesamt auf vergleichbare Weise aus: dies gilt sowohl für die Besteuerung des Arbeitseinkommens als auch für die Besteuerung der hohen Einkommen und die Berücksichtigung der Familienlasten (B).

A - Unterschiedliche Besteuerungsstrukturen und -merkmale

1 - Unterschiedliche Besteuerungsstrukturen

a) Eine vergleichbare Gesamtsteuerlast

Tabelle 3: Aufschlüsselung der Einkommensbesteuerung der Haushalte 2008 (Mrd. €)

Frankreich		Deutschland	
Einkommensteuer	50,677	Einkommensteuer	239,290
		Lohnsteuer	186,220
		<i>Veranlagte Einkommensteuer</i>	35,410
		<i>Kapitalertragsteuer und Zinsabschlag</i>	18,030
CSG	83,204		
CRDS	6,056		
Sozialversicherungsbeiträge	314,887	Sozialversicherungsbeiträge	382,820
<i>Arbeitnehmerbeiträge</i>		<i>Arbeitnehmerbeiträge</i>	
<i>Arbeitgeberbeiträge</i>	77,851	<i>Arbeitgeberbeiträge</i>	162,350
<i>Beiträge der Selbständigen</i>		<i>Beiträge der Selbständigen</i>	
<i>Angerechnete Sozialversicherungsbeiträge*</i>	214,001	<i>Angerechnete Sozialversicherungsbeiträge*</i>	151,910
	23,035		68,560
	34,710		25,250
Gesamt	769,7	Gesamt	1244,6

**Die Daten für die angerechneten Sozialversicherungsbeiträge⁷⁸ sind Näherungswerte. Quelle: Eurostat-Daten.*

Die Einnahmen aus der Einkommensteuer in Deutschland schließen den „Solidaritätszuschlag“ und die Kirchensteuer ein. Der Ertrag aus der Einkommensteuer in Deutschland schließt die Besteuerung der Einkünfte der wesentlich zahlreicheren Personengesellschaften⁷⁹ ein,

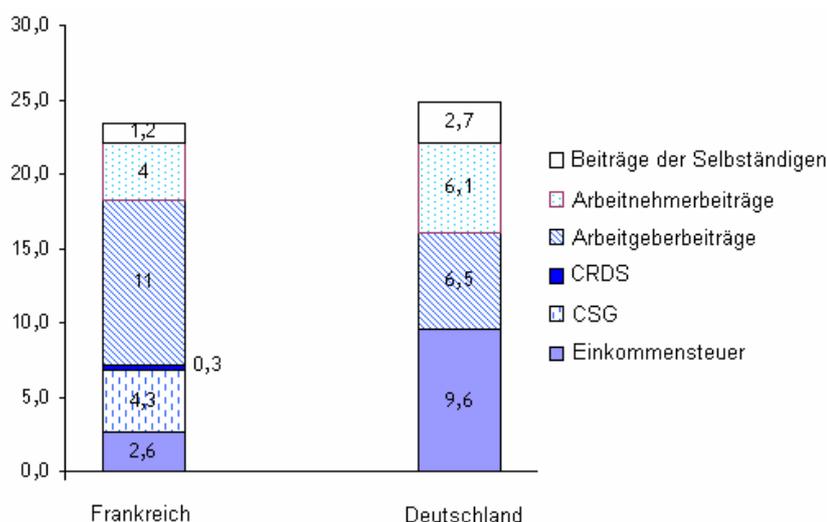
⁷⁸ Die angerechneten Sozialversicherungsbeiträge sind die Gegenleistung von direkten Sozialleistungen von den Arbeitgebern an die Arbeitnehmer und deren Anspruchsberechtigte, wofür keine Beiträge erhoben werden (z.B. die Renten, die der Staat an seine Bediensteten zahlt).

⁷⁹ 2008 waren drei Viertel der deutschen Unternehmen Personengesellschaften (letzter verfügbare Daten).

die nicht der Körperschaftsteuer unterliegen. Die Statistiken ermöglichen es nicht, den von den Unternehmen generierten Anteil an der Einkommensteuer präzise zu berechnen⁸⁰.

Die Gesamtsteuerlast auf die Einkommen der privaten Haushalte ist in beiden Ländern vergleichbar: 2008 betrug der Abstand 1,6 BIP-Punkte: 23,3 % vom BIP für Frankreich und 24,9 % für Deutschland⁸¹.

Abbildung 21: Aufschlüsselung der Besteuerung der Einkommen der Haushalte (% vom BIP)



Quelle: Eurostat-Daten

⁸⁰ Die *Cour des comptes* konnte keine Daten zum Anteil der Einnahmen aus der Einkommensteuer ermitteln, die den Personengesellschaften in Deutschland entsprechen. Auf jeden Fall ist es plausibel, dass die Einkommensteuer auf Grundbesitz, Einkommen aus Handel und Gewerbe (BIC), nichtgewerbliche Gewinne (BNC), Einkünfte aus der Landwirtschaft maximal 15 Mrd. € in Deutschland beträgt. Auf Basis der letzten in Frankreich verfügbaren Daten wird geschätzt, dass der Anteil der Einkommensteuer, die von den Haushalten entrichtet wird, deren Einkünfte 2009 zum größten Teil Grundbesitz, Einkommen aus Handel und Gewerbe (BIC), nichtgewerbliche Gewinne (BNC), Einkünfte aus der Landwirtschaft, usw. bestand, 25 %, betrug, d.h. 12,7 Mrd. €.

⁸¹ Darin berücksichtigt sind Ermäßigungen und Befreiungen von Sozialabgaben, nicht jedoch die angerechneten Sozialbeiträge.

*b) Unterschiede in der Höhe der Einkommensteuer – beginnende
Proportionalbesteuerung in Frankreich*

Der Anteil der Einkommensteuer am BIP ist in Deutschland mehr als drei Mal so hoch wie in Frankreich (9,6 % gegenüber 2,6 % vom BIP laut Eurostat-Daten für 2008); die Direktbesteuerung des Gesamteinkommens der Haushalte bleibt auch bei Berücksichtigung der CSG in Frankreich (7,2 % mit Einkommensteuer, CSG und CRDS) in Deutschland höher.

Die direkte Besteuerung der Einkünfte der Haushalte hat sich in beiden Ländern in der letzten Zeit auseinanderentwickelt. Während die Einnahmen aus der Einkommensteuer in Deutschland stiegen, sind sie in Frankreich deutlich zurückgegangen, was nur zum Teil durch eine Anhebung der Einnahmen aus der CSG kompensiert wurde. Diese Entwicklung, die die logische Folge der progressiven Zunahme der CSG in den 90er Jahren ist, bewirkte langfristig eine Veränderung im Aufbau der direkten Einkommensteuern: sie sind nun weniger progressiv. Im Zeitraum 2000-2008 stellt man Folgendes fest :

- die Einnahmen aus der progressiven Einkommensteuer sind signifikant von 3,43 % auf 2,59 % BIP-Punkte, d.h. um -0,8 Punkte, zurückgegangen ;
- die Einnahmen aus der proportionalen CSG sind von 4,04 % auf 4,32 % BIP-Punkte leicht gestiegen ; zwei Drittel dieser Anhebung von 0,3 Punkten sind auf Kapitalerträge und Ersatzeinkommen zurückzuführen.

Dennoch sollte im Auge behalten werden, dass in den 90er Jahren die Zunahme der CSG, die nur zum Teil von der Einkommensteuer absetzbar ist, im Wesentlichen parallel zu einer Absenkung der von der Einkommensteuer abzugsfähigen, auf den Löhnen und Gehältern basierenden Sozialversicherungsbeiträge erfolgt ist. Insgesamt ist die Progression der Sozialversicherungsbeiträge dadurch verbessert worden.

*c) Sozialversicherungsbeiträge mit unterschiedlichem Gewicht
und Aufbau*

Zwei bedeutende Unterschiede treten hier zu Tage. Einerseits sind die Sozialversicherungsbeiträge in Frankreich viel höher als in Deutschland (15 % bzw. 12,6 % BIP-Punkte). Andererseits tragen die Arbeitnehmer, die Arbeitgeber und die Selbständigen nicht im selben Umfang zur Finanzierung der sozialen Sicherung bei. In Deutschland sind die Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge fast identisch (jeweils 6,5 % und 6,1 % BIP-Punkte). In Frankreich hingegen wird ein viel größerer

Anteil der sozialen Sicherung durch Arbeitgeberbeiträge finanziert, die doppelt so hoch wie in Deutschland sind (11 % BIP-Punkte).

Wenn man zu den Sozialversicherungsbeiträgen die CSG und die CRDS hinzuzählt, um alle Ausgaben der sozialen Sicherung einzuschließen, beträgt der Unterschied in der Steuer- und Abgabenbelastung ca. 5,5 BIP-Punkte.

2 - Einkommensteuer: zahlreiche gemeinsame Merkmale, höhere Steuervergünstigungen in Frankreich

a) Einkommensteuer in Frankreich und in Deutschland: relativ hohe Vergleichbarkeit

Steuerpflichtiges Einkommen: eine ähnliche Ausgestaltung

In Frankreich und in Deutschland ist die Einkommensteuer eine allgemeine Steuer auf alle von natürlichen Personen in einem Jahr bezogene Einkünfte. Von einigen Ausnahmen abgesehen werden alle Einkünfte berücksichtigt, gleich welcher Herkunft, um das einem einheitlichen Steuertarif unterliegende gesamte Nettoeinkommen zu berechnen.

In Deutschland sind die der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte in sieben, in Frankreich in acht Kategorien unterteilt. Für die achte Kategorie, die für Geschäftsführer gewisser Gesellschaftsformen gelten, sind die Besteuerungsregeln mit den für Löhne und Gehälter geltenden Regelungen identisch.

Steuerpflichtige: vergleichbare Besteuerungsregeln

In beiden Ländern müssen natürliche Personen, vorbehaltlich der in Steuerabkommen festgelegten Regeln, Steuern auf ihr Welteinkommen entrichten

Man geht für folgende Personen davon aus, dass sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in Frankreich haben: bei Wohnsitz in Frankreich; Hauptaufenthaltort in Frankreich; Ausübung einer ständigen oder nicht ständigen beruflichen Tätigkeit in Frankreich, es sei denn, sie weisen nach, dass es sich um eine Nebentätigkeit handelt; Hauptwirtschaftsinteressen in Frankreich. In Deutschland wird angenommen, dass eine natürliche Person in Deutschland ansässig ist, wenn sie in diesem Land ihren Wohnsitz hat oder wenn sie sich ohne Unterbrechung mehr als sechs Monate im Jahr in Deutschland aufhält. Der einzige Unterschied zwischen dem deutschen und französischen

System liegt in dem Begriff der Hauptwirtschaftsinteressen in Frankreich, der in Deutschland keine Anwendung findet.

In Frankreich wie in Deutschland zahlen nicht ansässige Personen Steuern nur auf den Anteil der im Lande bezogenen Einkünfte.

Steuerbehandlung der „impatriés“ (rückgekehrte Expatriates)

Unselbständige Arbeitnehmer sowie ihnen gleichgestellte Führungskräfte und Selbstständige, die ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in den vorausgehenden fünf Jahren nicht in Frankreich hatten und ihn ab Aufnahme ihrer Tätigkeit in Frankreich festlegen, haben fünf Jahre lang Anspruch auf Freistellungen für ihr Erwerbseinkommen⁸². Im Gegensatz zu Frankreich und anderen europäischen Ländern verfügt Deutschland nicht über ein solches System.

b) Steuertarife

In beiden Ländern wird der Steuertarif auf das in fiktive Anteile („parts“) aufgeteilte steuerbare Einkommen angewandt. Diese Teilsteuern werden zur Bestimmung der Bruttosteuerlast mit der Anzahl der fiktiven Anteile multipliziert. Aus der folgenden Tabelle geht der Steuertarif 2010 für das 2009 bezogene Einkommen für einen fiktiven Anteil hervor :

Tabelle 4: Steuertarif 2010 pro fiktiver Anteil für die im Jahre 2009 bezogenen Einkünfte

In Frankreich:

Einkommensstufe	Satz
1 - 5875 €	0 %
5875 - 11720 €	5,5 %
11720 - 26030 €	14 %
26030 - 69783 €	30 %
über 69783 €	40 % ⁸³

Quelle: DLF

⁸² Unselbständige Arbeitnehmer und Geschäftsführer zahlen keine Steuern auf die Auslandszulage und auf den Anteil der Vergütung, der der im Ausland ausgeübten Tätigkeit entspricht. Für die Personen, die keinen Lohn oder Gehalt beziehen, gilt eine Einkommensteuerfreistellung in Höhe von 30 % des steuerbaren Gewinns sowie eine Freistellung in Höhe von 50 % für bestimmte im Ausland erhaltene passive Einkünfte und für bestimmte Veräußerungsgewinne.

⁸³ Seit dem 1. Januar 2001 beträgt der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer für Einkommen über 70 830 € 41.

In Deutschland:

Einkommensstufe	Satz
1 - 7834 €	0 %
7835 - 13139 €	14 % - 23,9 %
13139 - 52551 €	23,9 % - 42 %
52552 - 250400 €	42 %
über 250401 €	45 %

Quelle: DLF

Der deutsche Einkommensteuertarif basiert auf vier Tarifzonen⁸⁴. (ein zu versteuerndes Einkommen das nicht mehr als 7834 € beträgt, fällt in die Nullzone):

- a. Progressionszone 1: progressive Anhebung des Steuersatzes von 14 auf 23,9 % für den Teil des Einkommens zwischen 7835 € und 13139 € ;
- b. Progressionszone 2: raschere Steigerung des Satzes von 23,9 auf 42 % für den Teil des Einkommens zwischen 13139 € und 52551 € ;
- c. Proportionalzone 1: der Satz beträgt 42 % für den Teil des Einkommens zwischen 52552 € und 250 400 € ;
- d. Proportionalzone 2: der Satz beträgt 45 % für den Teil des Einkommens über 250 401 €, mit Ausnahme des Erwerbseinkommens (Gewerbeertrag, nichtgewerbliche Gewinne, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft).

Die „Reichensteuer“ wurde 2005 eingeführt: sie entspricht dem um drei Punkte hinaufgesetzten Grenzsteuersatz von 42 % auf 45 % ; dieser Grenzsteuersatz von 45 % gilt ab 250 001 Euro für Alleinstehende und einem doppelt so hohen Einkommen für Ehepaare, die zusammen veranlagt werden.

Der Solidaritätszuschlag (5,5 %) kommt noch hinzu.

Der Grundfreibetrag ist folglich in Deutschland höher als in Frankreich (7834 € bzw. 5875 €). Der Grenzsteuersatz ist für alle Einkommensstufen ab 7834 € höher in Deutschland. Dies wird dennoch

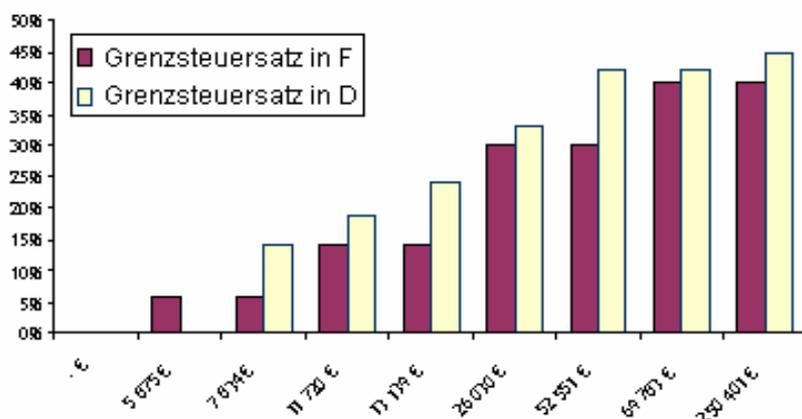
⁸⁴ Der anwendbare Satz wird durch eine Formel berechnet ; er hängt vom gesamten Nettoeinkommen ab und liegt zwischen 14 % und 42 % .

durch den Abschlag in Frankreich relativiert⁸⁵. In Frankreich zahlen jedoch die Haushalte ab dem ersten Euro die „CSG“.

Der Anteil der einkommensteuerpflichtigen Haushalte ist in Deutschland höher. Diese Daten sind jedoch unvollständig und müssen mit Vorsicht interpretiert werden :

- 2004⁸⁶ zählte Deutschland 35,4 Millionen Steuerzahler, davon 24,1 Millionen Steuerpflichtige (d.h. 68 % der Haushalte) und 11,3 Millionen Nicht-Steuerpflichtige ;
- 2009⁸⁷ zählte Frankreich 36,4 Millionen Steuerzahler: 15,8 Millionen haben einen Steuerbescheid erhalten (43,4 % der Steuerzahler), 9,1 wurden als Nicht-Steuerpflichtige erklärt und 11,5 Millionen haben einen Bescheid für Steuererstattung bekommen.

Abbildung 22: Grenzsteuersätze für die Einkommensteuer in Frankreich und Deutschland 2010 (Einkünfte 2009)



Quelle: Cour des comptes

⁸⁵ Nach Berücksichtigung des Abschlags und der Nicht-Einziehung der Einkommensteuer unter 62 € vor Steuerguthaben zahlt ein Alleinstehender ohne Kinder in Frankreich die Einkommensteuer effektiv ab 11 778 € im Jahr (Einkünfte 2009).

⁸⁶ Letztverfügbare, im Jahr 2010 veröffentlichte Daten des Bundesministerium der Finanzen

⁸⁷ Jahresbericht 2009 der DGFIP, Daten für die Einkommensteuer 2009 (Einkünfte 2008)

In den letzten zwanzig Jahren ist der höchste Grenzsteuersatz der Einkommensteuer stärker in Frankreich zurückgegangen

In Frankreich und in anderen OECD-Ländern steht immer wieder der höchste Grenzsteuersatz der Einkommensteuer zur Debatte. Dennoch stellt man seit Anfang der 90er Jahre in den OECD-Ländern einen allgemeinen Trend zur Senkung des Grenzsteuersatzes auf hohe Einkommen fest.

Deutschland und Frankreich haben in den letzten zwanzig Jahren den höchsten Grenzsteuersatz der Einkommensteuer gesenkt. Dieser Trend war stärker in Frankreich, das den höchsten Grenzsteuersatz zwischen 1990 und 2005 um fast 9 Punkte und 2006 um mehr als 8 Punkte verringert hat: von 48,09 % auf 40 % ; ab 2011 wird er auf 41 % angehoben ; die letzte Senkung wurde durch eine breitere Bemessungsgrundlage und die Aufhebung des Freibetrags von 20 % für Werbungskosten kompensiert.

In Deutschland wurde der höchste Grenzsteuersatz der Einkommensteuer, der 2000 51 % betrug, zwischen 2000 und 2005 stark reduziert ; er liegt jetzt bei 45 %⁸⁸, zuzüglich Solidaritätszuschlag (5,5 %) auf die zu entrichtende Steuer, das sind insgesamt 47,475 %⁸⁹.

Tabelle 5: höchster Grenzsteuersatz bei der Einkommensteuer (%)

	1990	1995	2000	2005	2010	1990-2010
Frankreich	57	57	54	48	40	-17 Punkte
Deutschland	53	53	51	42	45	-8 Punkte

Quelle: Zahlen aus dem Bericht der Assemblée nationale (2007, ohne Solidaritätszuschlag, Tabelle Cour des comptes

c) Besteuerung der Haushalte und Berücksichtigung der Familienlasten

Der „quotient familial“ (Familiensplitting), eine französische Besonderheit

⁸⁸ In Deutschland beliefen sich die Einnahmen aus der Reichensteuer (einschließlich Solidaritätszuschlag) auf 650 Mio. € 2007 und 790 Mio. € 2008. Sie werden sich schätzungsweise auf 610 Mio. € 2009 und 640 Mio. € 2010 belaufen. Die französische DLF veranschlagt auf 179 Mio. € die zusätzlichen Einnahmen die die Einführung einer zusätzlichen Einkommensteuerstufe von 45 % bringen würde bei einem Betrag von 250000€ wie in Deutschland.

⁸⁹ 45 % + 5,5 % auf 45 %

In Frankreich berechnet das Finanzamt die Einkommensteuer auf der Basis der von den Steuerzahlern mitgeteilten Daten ; jedes Jahr müssen die Steuerpflichtigen alle vom „foyer fiscal“ (Familienhaushalt in steuerlicher Hinsicht) im Vorjahr bezogenen Einkünfte in einer Erklärung angeben.

Das Familiensplitting berücksichtigt die Familienlasten und verringert auf dieser Basis die Steuerprogression: der Progressionssatz wird auf ein Teileinkommen angewandt.

Zum Beispiel stehen im Rahmen des Familiensplitting einem Alleinstehenden ein fiktiver Anteil („Divisor“ 1), einem Ehepaar 2 fiktive Anteile (Divisor 2), dem ersten und dem zweiten unterhaltsberechtigten Kind je ein halber fiktiver Anteil (Divisor 0,5), dem dritten unterhaltsberechtigten Kind und den danach folgenden Kindern je ein fiktiver Anteil zu. Ein Kind kann bis zum Alter von 20 Jahren⁹⁰ – 25 Jahre, wenn es studiert – in das Familiensplitting einbezogen werden. Dazu steht noch jeder unterhaltsberechtigten behinderten Person ein halber fiktiver Anteil zu.

Bei identischen Familienlasten ist der Steuervorteil aus dem Familiensplitting umso größer als das steuerbare Einkommen hoch ist. Darum wurde 2010 eine Obergrenze von 2 301 € für das 2009 bezogene Einkommen pro halber fiktiver Anteil zuzüglich der ersten zwei fiktiven Anteile (das ist der Fall für ein Ehepaar mit einem oder mehreren Kindern) festgelegt.

In Frankreich kommt noch ab dem zweiten Kind eine Familienbeihilfe hinzu ; diese Leistung hängt nicht von den Einkünften der Familie ab. Dazu kommt noch ein Zuschlag für jedes Kind ab dem dritten Kind je nach Einkommen der Familie.

In Deutschland kann man zwischen Kindergeld und Freibetrag wählen

In Deutschland werden die Ehegatten im Prinzip gemeinsam veranlagt. In diesem Fall wird der Einkommensteuerbetrag auf der Grundlage des Steuertarifs für Alleinstehende für die Hälfte der gesamten Einkünfte der Ehegatten berechnet ; die daraus resultierende Steuer wird dann mit zwei multipliziert. Das Ehegattensplitting entspricht dem „quotient familial“ für Alleinstehende und kinderlose Ehepaare.

⁹⁰ Ein Kind unter 20 Jahren wird der Familie zugerechnet, wenn es nicht eine über eine Obergrenze hinausgehende Vergütung (55 % des Brutto-„SMIC“ – gesetzlicher Mindestlohn für 169 Stunden) oder wenn es nicht persönlich die „allocation logement“ (Wohngeldhilfe) oder eine Familienleistung bezieht (Geburtenprämie, Beihilfe für erwachsene Behinderte usw.).

Im Gegensatz zu Frankreich⁹¹ können Ehegatten getrennt veranlagt werden. Die gemeinsame Veranlagungspflicht wurde als verfassungswidrig erklärt.

Die Berücksichtigung der Kinder ist in Deutschland anders, da das Ehegattensplitting nicht systematisch in ein Familiensplitting übergeht. Die deutschen Familien können sich zwischen Kindergeld und Kinderfreibetrag für die Kinder bis 18 Jahre (25 Jahre im Fall von Studenten) entscheiden. Das französische System kombiniert Steuervorteile und Kindergeld ; es ist komplexer als das deutsche System, in dem man sich entweder für das Kindergeld oder für den Kinderfreibetrag entscheidet.

Das Kindergeld, das jeden Monat ausgezahlt wird, beträgt jährlich 2208 € pro Kind für die ersten zwei Kinder, 2280 € für das dritte Kind und 2 580 € für jedes weitere Kind. Der Freibetrag pro Kind beträgt 7 008 € ; er wird vom steuerbaren Einkommen abgezogen.

In der Praxis ist der Kinderfreibetrag dann günstiger, wenn das Einkommen einem relativ hohen Grenzsteuersatz unterliegt. Die Finanzverwaltung wendet automatisch das für jeden Haushalt günstigere System an (Günstigerprüfung). Für 17 % der Haushalte wird der Freibetrag angewandt, während die meisten Haushalte das für sie günstigere Kindergeld beziehen⁹².

Aus der folgenden Tabelle gehen die steuerbaren Einkommen hervor, ab denen der Freibetrag günstiger als das Kindergeld ist.

Tabelle 6: Einkommensschwelle ab der der Freibetrag günstiger ist

Familienstand	Steuerbares Einkommen
Alleinstehender mit 1 Kind	33 476 €
Alleinstehender mit 2 Kindern	40 484 €
Ehepaar mit 1 Kind	63 486 €
Ehepaar mit 2 Kindern	70 494 €
Ehepaar mit 3 Kindern	81 996 €

Quelle: DLF, 2010

⁹¹ Eine getrennte Veranlagung ist in Frankreich für Ehepartner oder Partner einer eingetragenen Lebensgemeinschaft („PACS“) nicht möglich.

⁹² 2006 betragen die Aufwendungen ungefähr 18 Mrd. € für das Kindergeld und 41 Mrd. € für den Kinderfreibetrag.

Besteuerung der Renten

Bei der Besteuerung der Renten stellt man eine deutsch-französische Konvergenz fest. Deutschland sah früher keine Abzugsfähigkeit der Beiträge für die Altersversorgung vor und stellte die Renten frei. Seit der Reform 2005 wurden die Beiträge für die Altersversorgung nach und nach abzugsfähig und die Renten⁹³ werden wie in Frankreich versteuert⁹⁴.

In Bezug auf Beiträge und Sozialversicherungsbeiträge werden in Frankreich auf die Renten die CSG (6,6 %), die CRDS (0,5 %) und nur auf die Zusatzrente ein Krankenversicherungsbeitrag von 1 % erhoben. In Deutschland unterliegen Renten den Arbeitnehmeranteil der Kranken- (7 %-7,9 %) und Pflegeversicherungsbeiträge (Arbeitnehmeranteil und Arbeitgeberanteil, d.h. 1,95 %). In Frankreich ist der Satz der CSG für die Rentner mit niedrigen Einkommen ermäßigt oder null⁹⁵.

Daraus folgt, dass die festgestellte Annäherung bei den Sozialbeiträgen im Steuerbereich noch nicht verwirklicht ist.

d) Berechnung des steuerbaren Einkommens

Die Berechnungsmethoden des steuerbaren Einkommens sind in beiden Ländern relativ ähnlich: Addition der verschiedenen Nettoeinkünfte, Anrechnung der zulässigen Verlustvorträge, Abzug der Freibeträge und Lasten, Berechnung des steuerbaren Nettoeinkommens und der zu entrichtende Steuer.

Die Nettoeinkünfte unterliegen je nach Kategorie unterschiedlichen Regelungen. Theoretisch wird jede Nettoeinkommen-Kategorie (Einkommen oder Ertrag) auf Grundlage besonderer Regeln berechnet: dabei wird der reale Betrag der Kosten und Aufwendungen von dem in einem Kalenderjahr erzielten Bruttoeinkommen oder vom Umsatz abgezogen.

⁹³ Die bis 2005 von der gesetzlichen Rentenversicherung gezahlten Renten werden zu 50 % versteuert. Der steuerbare Teil hängt vom Eintrittsjahr in den Ruhestand ab und erhöht sich bis 2020 um 2 % pro Jahr und bis 2040 um 1 % pro Jahr, bis er zur Gänze einkommensteuerpflichtig ist. Die Beiträge können progressiv von der Einkommensteuer abgezogen werden.

⁹⁴ In Frankreich werden die Renten im Jahr, in dem sie bezogen werden, in voller Höhe je nach anwendbarem Steuersatz (nach Abzug eines pauschalen Abschlags von 10 %) versteuert. Die während des Erwerbslebens bezahlten Rentenbeiträge sind abzugsfähig.

⁹⁵ Die Renten sind entweder freigestellt oder unterliegen einem CSG-Satz von 3,8 % je nach steuerlicher Lage des Rentners.

In Bezug auf das Arbeitseinkommen werden die Aufwendungen in beiden Ländern entweder pauschal oder in Höhe des realen Betrags berücksichtigt :

- in Frankreich: Pauschalabzug von 10 % des Einkommens aus unselbständiger Arbeit mit einer jährlich revidierten Obergrenze (13 948 € 2010 für das Einkommen 2009) oder Abzug in Höhe des belegten realen Betrags ;
- in Deutschland: Pauschale von 920 € 2010 für das Einkommen 2009 zuzüglich Kilometerpauschale oder belegter realer Betrag.

Der Pauschalabzug ist in Frankreich viel großzügiger, wodurch sich de facto die Bemessungsgrundlage verringert. Unter bestimmten Bedingungen können Verlustvorträge vom globalen Einkommen zum Abzug gebracht werden :

- in Frankreich: bestimmte Verluste, z.B. bei Grundbesitz, können nur auf spätere Gewinne gleicher Art angerechnet werden ;
- in Deutschland: Obergrenze für Verlustvorträge in einem Jahr.

e) Höhere Zahl und größeres Volumen an steuerlichen Entlastungen in Frankreich

Sowohl Deutschland als auch Frankreich unterscheiden zwischen Steuervergünstigungen und Berechnungsmodalitäten der Steuer⁹⁶. Das Volumen der wichtigsten auf die Einkommensteuer gewährten Steuervergünstigungen ist jedoch in Frankreich höher.

⁹⁶ Die *Cour des comptes* hat sich zur Analyse der Finanzhilfen und Steuervergünstigungen auf Band II der „*évaluation des voies et moyens*“ (Bewertung der Wege und Mittel) im Anhang zum Haushaltsgesetzentwurf für 2011 gestützt. In Bezug auf Deutschland stützte sich die *Cour* vor allem auf die Liste der Steuersubventionen im 22. Subventionsbericht.

Tabelle 7: Die 10 Einkommensteuerentlastungen mit dem größten Volumen (2010)

Frankreich:

Einkommensteuerentlastungen	Volumen
Beschäftigungsbeihilfe für Erwerbseinkommen beziehende Steuerpflichtige mit geringem Einkommen	3 560 Mio. €
Freibetrag von 10 % auf Versorgungsbezüge (einschließlich Unterhalt) und Renten	2 640 Mio. €
Steuer Guthaben für Investitionen zur Förderung von Energieeinsparungen und Nachhaltigkeitsmaßnahmen für den Hauptwohnsitz	2 600 Mio. €
Steuer Guthaben für sozialversicherte Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten für erwerbstätige Steuerzahler und Personen, die seit mindestens drei Monaten arbeitslos sind	1 750 Mio. €
Freistellung der Familienleistungen, Beihilfen für erwachsene Behinderte, Waisenpensionen, Zuschüsse für die Beschäftigung einer zugelassenen Tagesmutter („emploi d'une assistance maternelle agréée“), Beihilfen für die Betreuung der Kinder zu Hause sowie seit dem 1. Januar 2004 der Prämie für das erste Kind	1 600 Mio. €
Zusätzlicher halber fiktiver Anteil für alleinstehende Steuerzahler mit 1 oder mehreren unterhaltsberechtigten Kindern ; ab Besteuerung des Einkommens 2009 gilt diese Regelung nur noch für alleinstehende Steuerzahler, die alleine leben und mindestens fünf Jahre lang das ausschließliche oder hauptsächliche Sorgerecht für diese Kinder haben	1 560 Mio. €
Steuer Guthaben für die Zinsaufwendungen für den Erwerb oder den Bau des Eigenheims	1 500 Mio. €
Freistellung der Beiträge und Zulagen für die vom Unternehmen geförderten „plan d'épargne entreprise“ und für die Beteiligung der Arbeitnehmer am Kapital	1 400 Mio. €
Einkommensteuerbefreiung für die Überstunden, zusätzliche Arbeitstage und Zusatzarbeitsstunden	1 360 Mio. €
Steuerermäßigung für sozialversicherte Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten für nicht erwerbstätige Steuerzahler und Personen, die seit weniger als drei Monaten arbeitslos sind	1 300 Mio. €

Quelle: PLF 2011, Evaluation des voies et moyens, Band II, 2010

Deutschland⁹⁷:

Einkommensteuerentlastungen	Volumen
Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen in inländischen Haushalten	3 035 Mio. €
Abzug der Kirchensteuer aus dem steuerbaren Einkommen *	2 790 Mio. €
Steuerbefreiung der gesetzlichen oder tariflichen Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit	2 060 Mio. €
Steuerbegünstigung von Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher und gemeinnütziger Zwecke sowie von Zuwendungen an politische Parteien *	1 390 Mio. €
Pauschalfreibetrag von 801 € Euro für Ledige bzw. 1 602 € für zusammen veranlagte Ehegatten für Einkünfte aus Wertpapieren	1 040 Mio. €
Freistellung der Zulage im Rahmen der privaten Altersvorsorge	1 290 Mio. €
Steuerermäßigung für sozialversicherte Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten *	1 025 Mio. €
Förderung der privaten kapitalgedeckten Altersvorsorge durch Zulagen	242 Mio. €
Investitionszulage 40 %	652 Mio. €
Beschleunigte Abschreibung der Investitionsgüter	171 Mio. €

* Das deutsche Recht betrachtet diese Nischen nicht als Steuersubventionen. Sie haben nur richtungsweisenden Charakter. Quelle: DLF ; Subventionsbericht (2007 – 2010), Zahlen 2010.

Man stellt fest, dass diese Steuervergünstigungen und Finanzhilfen in Frankreich und in Deutschland manchmal identische Ziele verfolgen. Die wichtigsten Ziele der Einkommensteuerentlastung sind folgende :

- Maßnahmen zugunsten der Beschäftigung (die Kosten dieser 5 Maßnahmen, die zu den 10 kostspieligsten Hilfen in Frankreich zählen, werden für 2010 auf 8,57 Mrd. € geschätzt ; 3 Maßnahmen in Deutschland mit 6,12 Mrd. € Gesamthöhe) ;
- Maßnahmen zur Förderung der Vermögensbildung der Arbeitnehmer.

Beide Länder sehen Wohnungsbeihilfen vor, die jedoch in Frankreich ein wesentlich höheres Volumen ausmachen: zwei der zehn teuersten Maßnahmen dienen zur Finanzierung von Wohnbeihilfen mit

⁹⁷ Zu diesen Steuererleichterungen kommt noch eine Maßnahme hinzu, die im Dezember 2009 auslief, die sich jedoch noch immer auf den Haushalt auswirkt (275 Mio. € im Jahr 2010): es handelt sich um die Steuerbefreiung für die Hälfte des Gewinns aus der Veräußerung von Immobilien an Immobilienfonds.

einem Gesamtvolumen von 4,1 Mrd. € 2010. In Deutschland gibt es eine Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter und Immobilien in Stadtvierteln im Rahmen von Stadterneuerungsprogrammen ; diese Steuervergünstigung wird für 2010 auf 120 Mio. € geschätzt.

f) Unterschiedliche Erhebungsformen: die deutsche Quellensteuer

Ein wesentlicher Unterschied zwischen der deutschen und französischen Einkommensteuer liegt bei der Erhebung der Steuer auf Löhne und Gehälter.

Im Gegensatz zu Frankreich wird die Steuer auf Löhne und Gehälter in Deutschland an der Quelle erhoben. Die Lohnsteuer ist keine Steuer an sich, sondern eine besondere Form der Erhebung der Einkommensteuer.

Mit Einzug der Quellensteuer ist das Besteuerungsverfahren theoretisch abgeschlossen, es sei denn, am Ende des Kalenderjahres ist eine berichtigende Veranlagung erforderlich. Die Lohnsteuer, die vom Steuerpflichtigen akzeptierte Kirchensteuer und der Solidaritätszuschlag von 5,5 % werden zusammen erhoben.

Die Quellensteuer funktioniert wie folgt :

- die Gemeinde stellt dem Steuerpflichtigen eine Lohnsteuerkarte aus ;
- die Finanzverwaltung ergänzt die Lohnsteuerkarte (Einkünfte, Familienstand, usw.) ;
- der Arbeitgeber erhält die Lohnsteuerkarte und berechnet die Quellensteuer. Er hat somit Zugang zu allen vom Arbeitnehmer darauf zugelassenen persönlichen Daten.

Die Steuererhebung und -abführung durch den Arbeitgeber wird durch die Finanzverwaltungen der Bundesländer kontrolliert.

Trotz Quellensteuer erfolgt für die meisten Steuerzahler eine Einkommensteuerveranlagung⁹⁸. Obwohl es in Frankreich keine Quellensteuer als solche gibt, wird die Einkommensteuer von zahlreichen Steuerzahlern jeden Monat bezahlt⁹⁹. Der Hauptunterschied zwischen der Quellensteuer und dem französischen System liegt darin, dass jede Änderung der beruflichen oder persönlichen Verhältnisse schneller berücksichtigt wird.

⁹⁸ Laut Datensammlung zur Steuerpolitik des Bundesministeriums der Finanzen wurden 2010 in Deutschland von 35,5 Millionen Steuerzahlern mehr als 26 Millionen veranlagt.

⁹⁹ Laut DGFIP-Jahresbericht 2009 führen 65,4 % der französischen Steuerzahler ihre Steuern monatlich ab.

3 - Sozialversicherungsbeiträge und Sozialabgaben: signifikante Unterschiede zwischen beiden Ländern

Die Sozialversicherung in Deutschland, die sich von der von Kanzler Bismarck eingerichteten Kranken- und Unfallversicherung ableitet, basiert auf der Zugehörigkeit zu Berufsgruppen und wird über lohn- und gehaltsabhängige Beiträge finanziert. Die französische *Sécurité Sociale* geht auf das Jahr 1945 zurück; sie wird ausschließlich über Beiträge auf Erwerbseinkommen finanziert. Die Entwicklungen in den letzten 20 Jahren führten zu Unterschieden von signifikantem Ausmaß.

a) Einführung von Abgaben mit sozialem Bestimmungszweck in Frankreich

Zur Lösung der Finanzengpässe der Sozialversicherung und gerechteren Verteilung der Finanzierungslast auf alle Einkünfte wurden zusätzliche Abgaben eingeführt.

Die 1990 eingeführte „CSG“ (allgemeine Sozialabgabe) ist die bedeutendste der Abgaben zur Finanzierung der Sozialversicherung. Im Wesentlichen ersetzt sie Sozialabgaben (Finanzierung der Familienleistungen im Jahr 1991 und der Krankenversicherung 1997 und 1998). Sie ist in den 90er Jahren rasch gestiegen und hat dann in den 2000er Jahren etwas langsamer zugenommen. Die auf alle Einkünfte der Haushalte fällige CSG (7,5 % auf das Erwerbseinkommen und 8,2 % auf Kapital- und Anlageerträge) wird an der Quelle erhoben; das Aufkommen ist von 58 Mrd. € (2000) auf beinahe 84 Mrd. € (2010) gestiegen. 2010 lagen das CSG-Aufkommen 30 Mrd. € über dem Aufkommen aus der Einkommensteuer. Die CSG stellt heute den höchsten Anteil an der Steuerbelastung der Haushalte dar. Die CSG hat zur Diversifizierung der Finanzierungsquellen für die soziale Sicherung beigetragen: diese proportionale Abgabe hat eine sehr breite Bemessungsgrundlage und ersetzt im Wesentlichen degressive, lohn- und gehaltsabhängige Beiträge.

Die „CRDS“ (Beitrag zum Abbau der Verschuldung der Sozialversicherung) wurde 1996 eingerichtet, um die in der allgemeinen Sozialversicherung aufgelaufenen Schulden abzutragen. Sie wird ebenfalls an der Quelle erhoben. Der Einheitssatz von 0,5 % wird auf alle Einkünfte erhoben. Das Aufkommen daraus hat in ähnlichem Umfang wie das der CSG zugenommen: zwischen 2000 und 2008 von 4,5 Mrd. € 2000 auf über 6 Mrd. €.

Auf Kapitalerträge (Kapital- und Anlageerträge) werden die Sozialabgabe „*prélèvement social*“ von 2 % zusammen mit der „*contribution additionnelle*“ (Zuschlag) und dem Beitrag zur RSA-Finanzierung („*revenu de solidarité active*“ - Solidaritätseinkommen zur Eingliederung in das Erwerbsleben) erhoben (siehe Kapitel II-2).

b) Abgabentarife: höhere Arbeitgeberbeiträge in Frankreich gegenüber einer stärkeren Degression in Deutschland

In Frankreich umfasst das allgemeine Versorgungssystem („*régime général*“) vier Bereiche: Rentenversicherung, Krankenversicherung, Familienleistungen, Arbeitsunfälle und Berufskrankheiten). Dazu kommt noch die Arbeitslosenversicherung (UNEDIC) und die zusätzliche Pflichtaltersvorsorge (AGIRC, ARRCO).

In Deutschland umfasst die Sozialversicherung fünf Bereiche: Renten-, Kranken-, Arbeitslosen-, Pflege- und Arbeitsunfallversicherung. Es gibt keine „Familienkasse“: die Familienleistungen werden über Steuern finanziert.

Tabelle 8: Tarife für Sozialversicherungsbeiträge und Sozialabgaben

Frankreich:

Kasse	Arbeitnehmer- beitrag	Arbeitgeber- beitrag	Gesamt
Rentenversicherung (gesetzliche Rente) ¹⁰⁰	6,75 %	9,9 %	16,65 %
Rentenversicherung (Zusatzrente) ¹⁰¹	3 %	4,5 %	7,5 %
Krankenversicherung	0,75 %	12,8 %	13,55 %
Familienkasse	0 %	5,4 %	5,4 %
Arbeitsunfälle- Berufskrankheiten ¹⁰²	0 %	2,28 %	2,28 %
Arbeitslosenversicherung ¹⁰³	2,4 %	4,4 %	6,8 %
Zwischensumme	12,9 %	39,28 %	52,18 %
Ausgleich und Schuldenabbau (CSG, CRDS) ¹⁰⁴	7,76 %	0 %	7,76 %
Gesamt¹⁰⁵	20,66 %	39,28 %	59,94 %

Quelle: Cour des comptes

¹⁰⁰ Für den größten Teil der Rentenversicherungsbeiträge (Arbeitnehmeranteil: 6,65 % ; Arbeitgeberanteil: 8,3 %) wurde eine Obergrenze festgesetzt, auf die sie erhoben wird (2 885 € Bruttomonatsentgelt). Der Teil ohne Obergrenze (Arbeitnehmeranteil: 0,1 % ; Arbeitgeberanteil: 1,6 %) entspricht den Beiträgen auf das Gesamtentgelt.

¹⁰¹ Es handelt sich hier um den Beitragssatz der Arbeitnehmer, die nicht zu den leitenden Angestellten gehören (ARRCO) und auf die eine Obergrenze angewandt wird (2 885 € Bruttomonatsentgelt). Der Tarifvertrag kann gegebenenfalls eine andere Aufteilung zwischen Arbeitnehmer- und Arbeitgeberanteil vorsehen.

¹⁰² Der Satz ist von Berufsbranche zu Berufsbranche unterschiedlich.

¹⁰³ Satz mit Obergrenze: 11 540 €

¹⁰⁴ Die CSG und die CRDS (Nominalsatz: 8 %) werden auf 97 % des Arbeitsentgelts erhoben.

¹⁰⁵ Dies schließt weder die Beiträge für den „Fonds national d'aide au logement“ (Fonds für Wohnbeihilfen) (Arbeitgeberbeitrag: 0,4 %) noch die Beiträge für die berufliche Ausbildung (Arbeitgeberbeitrag: 1,6 %) ein.

Deutschland ¹⁰⁶:

Kasse	Arbeitnehmerbeitrag	Arbeitgeberbeitrag	Gesamt
Rentenversicherung ⁽¹⁾	9,95 %	9,95 %	19,9 %
Krankenversicherung ⁽²⁾	7 % bzw. 7,3 % (ohne Kinder)	7 %	14,6 % bzw. 15,5 %
Arbeitslosenversicherung ⁽¹⁾	1,4 %	1,4 %	2,8 %
Pflegeversicherung ⁽²⁾	0,975 %	0,975 %	1,95 %
Gesamt	19,325 % bzw. 19,625 %	19,325 %	38,65 % bzw. 38,95 %

⁽¹⁾ Satz mit Höchstgrenze von 5 500 € (im Westen) und 4 650 € (im Osten)

⁽²⁾ Satz mit Höchstgrenze von 3 750 €

Quelle: Botschaftsrat für Sozialpolitik, Berlin

In Frankreich ist der Arbeitgeberbeitrag bedeutend höher als der Arbeitnehmerbeitrag, auch unter Berücksichtigung der CSG, die in den 90er Jahren Krankenversicherungsbeiträge ersetzt hat. In Deutschland werden die verschiedenen Kassen der deutschen Sozialversicherung paritätisch finanziert. Die Sozialversicherungsbeiträge unterliegen häufiger als in Frankreich einer Obergrenze, die verglichen mit Frankreich niedriger angesetzt ist.

c) Umfangreichere Befreiungen von Sozialabgaben in Frankreich

Aus dem Vergleich der Tarife lässt sich die effektive Differenz zwischen beiden Ländern nicht ablesen. Die Befreiungen von Sozialversicherungsbeiträgen und Sozialabgaben sind in Frankreich wesentlich umfangreicher.

Erhebliche Befreiungen und Ermäßigungen für Arbeitgeberbeiträge in Frankreich

In Frankreich sind praktisch keine Arbeitgeberbeiträge auf Niedriglöhne zu entrichten.

¹⁰⁶ Im Rahmen des Konjunkturpakets wurde der Beitragssatz für die Krankenversicherung ab 1. Juli 2009 von 14,6 % auf 14 % gesenkt.

Befreiungen: die verschiedenen Etappen

Dieses in einer ersten Phase auf bestimmte Populationen abzielende System¹⁰⁷ wurde im Laufe der Zeit, als die Arbeitslosenzahl Anfang der 90er Jahre stark stieg, auf alle Niedrigeinkommen ausgedehnt. 1993 wurden die Arbeitgeberbeiträge, die das Kindergeld („allocations familiales“) finanzieren, auf Löhne unter 1,1 SMIC (Mindestlohn) gänzlich abgeschafft (Teilbefreiung bis 1,2 SMIC). Die Anhebung der Schwellen 1995 (1,2 und 1,3 SMIC) ging mit einer neuen Freistellung einher (Arbeitgeberbeiträge für die Krankenversicherung).

Diese beiden Systeme wurden 1996 zusammengelegt (« *ristourne Juppé* ») und ab 2000 als Instrument zur Arbeitszeitkürzung benutzt; die Kosten für die Einführung der 35-Stunden-Woche wurden durch eine pauschale Senkung der Arbeitgeberbeiträge auf alle Löhne und Gehälter und eine degressive Ermäßigung bis 1,8 SMIC kompensiert.

Das 2003 eingerichtete System („*réduction Fillon*“) setzt einen Faktor zur Berechnung der Befreiung von Sozialabgaben auf Basis des vom Arbeitnehmer erhaltenen Bruttoentgelts ein: 0,260 für Arbeitnehmer, die den „SMIC“ beziehen (in Unternehmen mit mehr als 20 Beschäftigten), Null für 1,6 SMIC.

Der globale Arbeitgeberbeitragssatz (mit Obergrenze) beträgt 2010 30,38 %¹⁰⁸; der effektive Arbeitgeberbeitragssatz beträgt 4,38 % für den SMIC¹⁰⁹ bzw. 2,28 % für Unternehmen mit weniger als 20 Beschäftigten. Dies erklärt den Unterschied zwischen dem offiziellen Tarif und dem effektiven Arbeitgeberbeitragssatz.

Die Maßnahmen zur Sozialbeitragsentlastung beliefen sich 2009 auf 30,2 Mrd. €¹⁰. Die allgemeinen Maßnahmen (*réduction Fillon*, Beitragsbefreiung für Überstunden und Abgeltung von Ausgleichsruhetagen aus dem TEPA-Gesetz) stellen 80 % aller Befreiungen bzw. 24,1 Mrd. €¹¹ dar.

¹⁰⁷ Unter anderem Befreiung für Lehrlinge, Abschläge für Teilzeitarbeitsverträge

¹⁰⁸ Arbeitgeberbeiträge zur Finanzierung der Sozialversicherung ohne Zusatzrenten- und Arbeitslosenversicherung

¹⁰⁹ Die Arbeitgeberbeiträge steigen rasch mit dem Lohnniveau: sie betragen 4,38 % für den SMIC und 27,49 % für die 1,5fache Höhe des SMIC.

¹¹⁰ Siehe Bericht an den Rechnungsausschuss der *Sécurité sociale*, September 2010.

¹¹¹ Die anderen „gezielten“ Maßnahmen belaufen sich auf 6,1 Mrd. €. Sie zielen darauf ab, besondere Personenkreise einzustellen oder die Beschäftigung in spezifischen geografischen Regionen sowie die Einstellung von Arbeitskräften in Privathaushalten zu fördern.

Dieses System wurde im Rahmen des Gesetzes zur Finanzierung der Sozialversicherung 2001 („*loi de financement de la sécurité sociale*“) geändert. Der Betrag dieser Entlastung, der sich früher auf den Monatslohn des Arbeitnehmers stützte, wird heute auf Basis des Jahreslohnes errechnet (eventuell unter Berücksichtigung des vom Arbeitgeber bezahlten dreizehnten bzw. vierzehnten Monatsgehalts: dies ermöglichte es den Arbeitgebern, die Löhne zu erhöhen und zugleich von den Befreiungen zu profitieren.

Die Arbeitgeberbeiträge (ohne Zusatzrenten- und Arbeitslosenversicherung) sind zwischen 1980 und 2010 um 4,2 % zurückgegangen, während die übrigen Abgaben auf die Bruttolohnsumme (UNEDIC, ARRCO, AGFF, Abgabe von 1 % für die Wohnhilfen, Ausbildungssteuer, Abgabe für die berufliche Ausbildung, Nahverkehrsabgabe, CSA-Beitrag) im selben Zeitraum um 6 Punkte gestiegen sind.

Deutschland sieht Befreiungen für die Arbeitnehmerbeiträge vor

Im Gegensatz dazu hat Deutschland die Befreiungen auf die niedrigsten Löhne („geringfügige Beschäftigungsverhältnisse“ unter 800 €) beschränkt. Insgesamt sind 6,8 Millionen deutsche Arbeitnehmer betroffen. Diese Befreiungen für Arbeitnehmerbeiträge werden gegebenenfalls durch die Arbeitgeberbeiträge kompensiert.

„Minijobber“, die monatlich 400 Euro verdienen und maximal 15 Stunden pro Woche arbeiten, sind von Beiträgen zur Arbeitslosenversicherung befreit. Wenn sie bei einem Versicherten, der kranken- und pflegeversichert ist, mitversichert sind, genießen sie auch Versicherungsfreiheit für die Kranken- und Pflegeversicherung. Ein Minijobber hat auch die Möglichkeit, freiwillig einen reduzierten Beitrag von 4,9 % zur Rentenversicherung zu bezahlen. Die Arbeitgeber zahlen keine Arbeitslosenversicherungsbeiträge ; sie zahlen die Krankenversicherungsbeiträge, sofern der Arbeitnehmer sie ebenfalls zahlt ; schließlich zahlen sie Rentenversicherungsbeiträge mit einem Zuschlag von 15 %.

Die „Midijobber“ beziehen monatlich zwischen 400 und 800 Euro ; sie zahlen einen degressiven reduzierten Beitrag zur Sozialversicherung: bei 400 € Entgelt zahlen sie einen Pauschalbeitrag von 11 % für alle Versicherungen ; dieser Satz steigt progressiv bis zum vollen Beitrag ab 800 €. Die Arbeitgeber zahlen die vollen Beiträge.

Die Gesamtkosten dieser Befreiungen, die nicht präzise quantifiziert wurden, betragen schätzungsweise 600 Mio. € und stehen in keinem Verhältnis zum Volumen in Frankreich.

Tabelle 9: Befreiungen von den Sozialversicherungsbeiträgen für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse in Deutschland

	Sozialversicherungsbeiträge		
	Arbeitnehmer	Arbeitgeber	Gesamt
Minijob 6,5 Millionen Arbeitnehmer Bis 400€/Monat für max. 15 Std./ Woche	<i>Rentenbeiträge</i>		
	0 % statt 9,9 %	15 % statt 9,95 %	15 % statt 19,85 %
	4,9 % auf Wunsch des Arbeitnehmers für einen vollen Rentenbeitrag		
	<i>Krankenversicherungsbeiträge</i>		
	0 % statt 7 %	13 % statt 7 %	13 % statt 14 %
	<i>Arbeitslosen- und Pflegeversicherung</i>		
	keine Mitgliedschaft		
Midijob 0,7 Millionen Arbeitnehmer 400 - 800 €/Monat	Progressiv zwischen 11 % und vollem Beitrag 20 % (Regelsatz)	Normale Beiträge	

Quelle: DSS ; Botschaftsrat für Sozialpolitik, Berlin

Der Anteil der Sozialversicherungsbeiträge an der Finanzierung der sozialen Sicherung ist in beiden Ländern vergleichbar¹¹². Er beträgt 65 % in Frankreich verglichen mit 63 % in Deutschland (Eurostat-Daten 2008).

¹¹² Im Gegensatz zu Deutschland hat die Sozialschuld in Frankreich in den letzten 15 Jahren stark zugenommen: ein Teil der Finanzierung erfolgt daher durch Diskontierung künftiger öffentlicher Beiträge.

Tabelle 10: Einnahmen der Sozialversicherung 2008
(alle Versicherungen, in Mrd. €)

	In Mrd. €	
	Frankreich	Deutschland
Einnahmen Gesamt	603	734
Sozialversicherungsbeiträge *	389	463
Arbeitgeberbeiträge	264	256
Beiträge effektiv zu Lasten des Arbeitgebers	217	179
Angerechnete Arbeitgeberbeiträge	47	77
Arbeitnehmerbeiträge	100	164
Beiträge der Selbständigen	23	10
Sozialversicherungsbeiträge zu Lasten von Rentnern und geschützten Personen	2	33
<i>Anteil an den Einnahmen der Sozialversicherung</i>	<i>64,5 %</i>	<i>63,1 %</i>
Öffentliche Beiträge	193	257
Zweckgebundene Steuereinnahmen**	134	0,0
Allgemeine Steuereinnahmen	59	257
Sonstige Steuereinnahmen	21	14

* Der größte Teil der Beiträge der 11 % Privatversicherten ist in dieser Tabelle mit enthalten (es sind meistens Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit ohne Erwerbszweck).

** In der Eurostat-Nomenklatur gibt es für Deutschland keine zweckgebundenen Steuereinnahmen für den sozialen Schutz. Ein sehr kleiner Teil der Steuereinnahmen hat jedoch seit Anfang der 2000er Jahre eine Zweckbindung für die soziale Sicherung.

Quelle: Cour des comptes ; Eurostat-Daten (neubearbeitet von der DSS)

Jedoch ist die Lage sehr unterschiedlich :

- in Frankreich spielen die zweckgebundenen Einnahmen (die zu zwei Dritteln aus der CSG bestehen) eine sehr bedeutende Rolle ;
- in Deutschland spielen aus zwei Hauptgründen die allgemeinen Steuermittel eine große Rolle bei der Finanzierung der Sozialversicherung:
 - ein großer Teil der Sozialversicherungsaufwendungen wird direkt vom Staat getragen¹¹³
 - die Sozialversicherungsträger erhalten in zunehmenden Umfang „Ausgleichszuschüsse“ aus dem Bundeshaushalt¹¹⁴.

B - Ergebnisse, die letzten Endes vergleichbar sind

1 - Eine in beiden Ländern äquivalente Steuer- und Abgabenlast auf das Arbeitseinkommen ; eine insgesamt vergleichbare Progression

Der Vergleich der deutschen und französischen Steuersysteme und insbesondere der Einkommensteuer und der Sozialversicherungsbeiträge zeigt, dass trotz unterschiedlicher Gestaltung der Besteuerung die Steuer- und Abgabenbelastung (Steuerkeil)¹¹⁵ in beiden Ländern vergleichbar ist.

¹¹³ In Deutschland wird der größte Teil der Familienleistungen über Steuern finanziert (Belastung für den Haushalt: 70 Mrd. € 2008 laut Eurostat.) Die Eurostat-Daten schließen zudem auch die Finanzierung der Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterbliebenen- und Invalidenversicherung und sozialen Eingliederung ein, die sich 2008 auf 120,2 Mrd. € beliefen.

¹¹⁴ 2009 betrug der Zuschuss des Bundes an die Krankenversicherung 4 Mrd. € 2009 (+ jährlicher Zuschlag von 1,5 Mrd. € bis zu einer Obergrenze von 14 Mrd. € 2016). Die Rentenversicherung erhält zwei verschiedene Zuschüsse vom Bund: 18 Mrd. € 2008 für die „Familienvorteile“ bei der Rente und 44 Mrd. € zum Haushaltsausgleich seit 2004. Die Arbeitslosenversicherung erhält vom Bund einen Zuschuss von 7,6 Mrd. €, der der 2007 erfolgten Anhebung der Mehrwertsteuer um 1 Punkt entspricht (zwei Punkte seit 2009), sowie Ausgleichsleistungen von 19 Mrd. € für die Empfänger von Arbeitslosengeld II und 2,3 Mrd. € für den mit Arbeitslosengeld II verbundenen Arbeitsaufwand.

¹¹⁵ Der Steuer- und Abgabenkeil misst den Gesamtbetrag der Sozialabgaben (Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge unter Berücksichtigung der Befreiungen und Abschläge) und der steuerlichen Abgaben (Einkommensteuer, CSG und CRDS in Frankreich) im Verhältnis zu den Gesamtlohnkosten für den Arbeitgeber..

a) Die Analyse der OCED-Daten lässt auf eine vergleichbare Steuer- und Abgabenbelastung und ähnliche Progression schließen

Die OECD schlägt eine Bewertung des Steuer- und Abgabenkeils auf der Grundlage von Fallbeispielen vor.

Für einen den Durchschnittslohn beziehenden Alleinstehenden ohne Kinder ist der Steuer- und Abgabenkeil in beiden Ländern sehr vergleichbar trotz sehr unterschiedlicher Rahmenbedingungen. Sie liegt jeweils bei 49,2 % und 50,9 %, also bedeutend höher als der Durchschnitt der OECD-Länder, der bei 36,4 % liegt.

Tabelle 11: Aufschlüsselung des Steuer- und Abgabenkeils für den Durchschnittslohn (2009)

	Deutschland	Frankreich
Arbeitgeberbeiträge	16,3	29,7
Arbeitnehmerbeiträge	17,3	9,6
Einkommensteuer	17,3	9,9
<i>Steuer- und Abgabenkeil</i>	<i>50,9</i>	<i>49,2</i>

Quelle: OECD

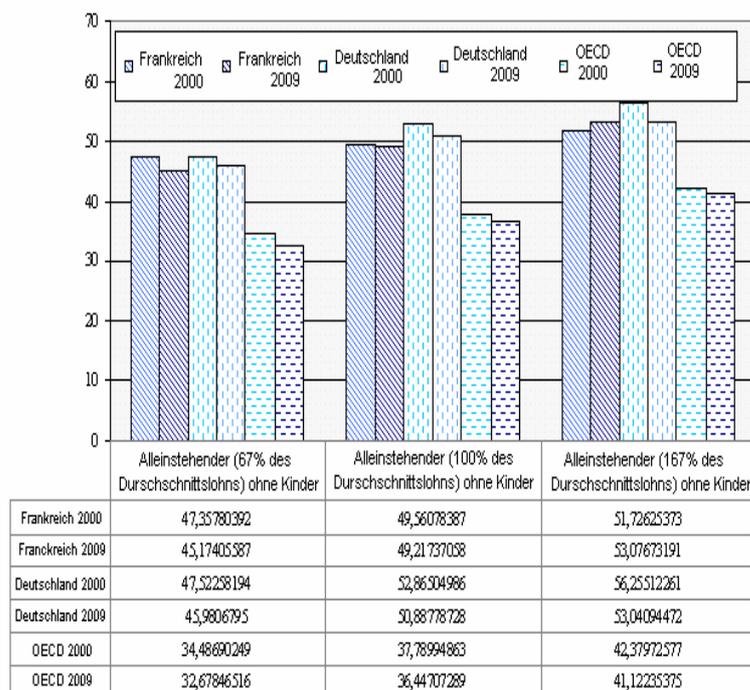
Die OECD-Daten ermöglichen einen Vergleich des Steuer- und Abgabenkeils in beiden Ländern auf der Basis des Einkommens der Haushalte.

Der Vergleich zwischen den französischen und deutschen Daten einerseits und dem OECD-Durchschnitt andererseits zeigt, dass, gleich welche persönlichen Verhältnisse und welches Einkommen der Haushalte in Betracht gezogen werden, die Steuer- und Abgabenbelastung in Frankreich und in Deutschland bedeutend höher als im OECD-Durchschnitt ist.

Die Progression des Steuer- und Abgabenkeils für einen Alleinstehenden ohne Kinder mit einem Einkommen zwischen 67 % und 167 % des Durchschnittseinkommens in Frankreich etwas höher ist als in Deutschland: er steigt zwischen diesen beiden Einkommen von 45,2 % auf 53,1 % in Frankreich (+7,9 Punkte) und von 46 % auf 53 % in Deutschland (+7 Punkte).

Der Vergleich der Daten 2000 und 2009 zeigt eine parallele Entwicklung und eine Annäherung des Steuer- und Abgabenkeils für diese Musterbeispiele in beiden Ländern.

Abbildung 23: Steuer- und Abgabenkeil nach Einkommen (2000-2009)



Quelle: OECD-Daten

Aus Daten, die von der *Direction Générale du Trésor* nach der OECD-Methode für eine breitere Lohn- und Gehaltsspanne berechnet wurden, lässt sich folgendes ablesen:

Der Steuer- und Abgabenkeil ist in Frankreich bei den Niedriglöhnen progressiver: auf Mindestlohniveau (monatlich brutto 1305 €) betrug er in Frankreich 28 %, in Deutschland bei gleichem Lohnniveau dagegen 38 %.

Bei den hohen Gehältern (über 5300 €) ist der Steuer- und Abgabenkeil in Deutschland wegen der generellen Beitragsobergrenze degressiv, in Frankreich dagegen immer noch leicht progressiv.

b) Der Vergleich der Lohnzettel eines in beiden Ländern tätigen Unternehmens zeigt einen vergleichbaren Steuer- und Abgabenkeil

Aus dem Vergleich der Lohnzettel eines in beiden Ländern tätigen Unternehmens geht trotz unterschiedlicher Gestaltung der Besteuerung

ein vergleichbarer Steuer- und Abgabenkeil hervor. Die Simulationen für Deutschland basieren auf drei Bruttolöhnen: 50.000, 60.000 und 70.000 €¹⁶ für einen Alleinstehenden ohne Kinder¹¹⁷.

Tabelle 12: Vergleich eines Lohnzettels für drei verschiedene Löhne¹¹⁸

Bruttojahreslohn (a)	20 000 €		40 000 €		70 000 €	
	Deutsch-land	Frank-reich	Deutsch-land	Frank-reich	Deutsch-land	Frank-reich
<i>in % des Durchschnitts-entgelts*</i>	49	60	98	121	171	212
Arbeitgeberbeiträge (b)	3 945	6 434	7 890	18 724	11 113	29 575
Arbeitnehmerbeiträge (c)	4 175	4 292	8 350	8 532	11 630	14 476
Einkommensteuer (d)	1 835	680	7 182	3 351	19 052	9 973
Arbeitskosten (a + b)	23 945	26 434	47 890	58 724	81 113	99 575
Nettoentgelt nach Steuern (a - c - d)	13 982	15 028	24 468	28 117	39 318	45 551
<i>in % des Bruttoentgelts</i>						
Arbeitgeberbeiträge	19,7	32,2	19,7	46,8	15,9	42,3
Arbeitnehmerbeiträge	20,9	21,5	20,9	21,3	16,6	20,7
Einkommensteuer	9,2	3,4	18,0	8,4	27,2	14,3
Steuer- und Abgabenbelastung der Arbeitnehmer	30,1	24,9	38,8	29,7	43,8	34,9
<i>in % der Arbeitskosten</i>						
Sozialabgabenkeil	33,9	40,6	33,9	46,4	28,0	44,2
Steuerkeil	7,7	2,6	15,0	5,7	23,5	10,0
Abgaben- und Steuerkeil	41,6	43,1	48,9	52,1	51,5	54,3

* Durchschnittliches Bruttojahresentgelt eines Alleinstehenden ohne Kinder 2009 nach Angaben der OECD: 40 929 € in D ; 33 065 € in F

Quelle: DSS

116 Obwohl diese Beträge über der Obergrenze der Pflichtversicherung liegen, betreffen diese Simulationen Arbeitnehmer die beschlossen haben, bei der gesetzlichen Krankenversicherung versichert zu bleiben. Das befragte Unternehmen ist der Auffassung, dass der Kostenunterschied zwischen der gesetzlichen Krankenversicherung und der privaten Krankenversicherung nicht hoch ist.

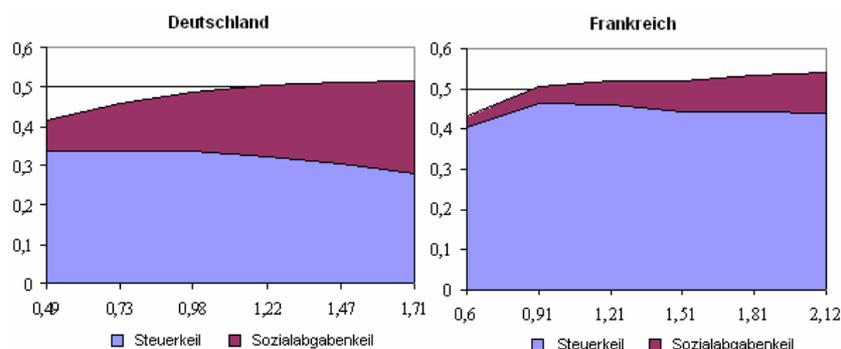
¹¹⁷ Die Bruttolöhne in Frankreich und Deutschland sind aufgrund der Höhe der Arbeitgeberbeiträge in Frankreich nicht direkt vergleichbar.

¹¹⁸ Diese Analyse schließt die CSG und die CRDS in die Arbeitgeberbeiträge ein.

Für diese drei Löhne lässt sich Folgendes feststellen :

- die Steuer- und Abgabenbelastung ist in beiden Ländern vergleichbar, insbesondere bei einem vergleichbaren Vielfachen des Durchschnittslohns ;
- der Arbeitnehmerbeitragssatz liegt in Deutschland etwas über dem Satz der Arbeitgeberbeiträge, während der Arbeitgeberbeitragssatz in Frankreich viel höher als der Arbeitnehmerbeitragssatz ist (zwischen 50 % und dem Doppelten je nach Lohnniveau) ;
- der Satz der Sozialversicherungsbeiträge (Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge) ist in Deutschland degressiv (von 40,6 % für einen Bruttogehalt von 20 000 € bzw. 40 000 € auf 32,5 % für 70 000 €) ; in Frankreich unterliegt er in einer ersten Phase einer starken Progression (53,7 % für 20 000 € und 68,1 % für 40 000 €) und in einer zweiten Phase einer geringfügigen Degression (62,9 % für 70 000 €) ;
- die Einkommensteuer ist in beiden Ländern progressiv ; die Progression ist in Frankreich viel schwächer.

Abbildung 24: Sozialabgaben- und Steuerkeil in einem in Frankreich und Deutschland tätigen Unternehmen (in Abhängigkeit vom Entgelt in % des Durchschnittsentgelts)



Quelle: DSS

Die für das obige Unternehmen erreichten Ergebnisse sind mit den OECD-Daten kohärent. Die Daten des Unternehmens ergeben einen Steuer- und Abgabenkeil von 51,5 % für einen Alleinstehenden ohne

Kinder der 171 % des Durchschnittlohnes verdient. Die OECD hat ermittelt, dass die Steuer- und Abgabenbelastung in Deutschland für einen Alleinstehenden ohne Kinder, der 167 % des Durchschnittlohnes verdient, 53 % der Arbeitskosten darstellt.

2 - Der Vergleich der Besteuerung von hohen Einkommen: ein schwieriges Unterfangen

Der Begriff „hohes Einkommen“ („*hauts revenus*“) muss hier präzisiert werden. Laut INSEE¹¹⁹ liegen die hohen Einkommen im ersten Dezil der Einkommen laut Steuererklärung an die Finanzverwaltung pro Verbrauchseinheit. Das 1 % der Einkommensbezieher, die das höchste Einkommen pro Verbrauchseinheit angeben, fällt in die Kategorie der Bezieher von sehr hohen Einkommen („*très hauts revenus*“) ein, das 0,01 % Höchstverdiener sind die Vermögenden („*plus aisés*“).

Zur Bewertung der Progression der beiden Steuersysteme muss auch die Besteuerung der hohen Einkommen gemessen werden ; dies ist ein schwieriges Unterfangen, da die *Cour des comptes* keine Daten sammeln konnte, die einen einwandfreien Vergleich ermöglichen. Dennoch können mehrere Komponenten herangezogen werden :

- der höchste Grenzsteuersatz der Einkommensteuer ;
- die Besteuerung des „Entgeltpakets“ für Führungskräfte ;
- die Besteuerung der Vermögenserträge ;
- die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen durch die Bezieher hoher Einkommen zur Senkung der zu errichtenden Steuer.

Die verfügbaren Daten sind viel zahlreicher für Frankreich als für Deutschland. Das spricht für die Annahme, dass die Problematik der Ungleichheiten in beiden Ländern nicht dieselbe Rolle spielt.

Der höchste Grenzsteuersatz der Einkommensteuer

Um einen internationalen Vergleich der Steuerlast anzustellen, sind nicht nur die Steuersätze sondern auch die Gesamtsteuerlast und das Angebot an öffentlichen Diensten mitzubersichtigen ; trotz der Vielfalt der Bemessungsgrundlagen, der CSG und CRDS in Frankreich und des Solidaritätszuschlags in Deutschland können die auf die höchsten Einkommensstufen angewandten Sätze eine Rolle bei hochqualifizierten Arbeitnehmern spielen, die die Attraktivität eines Landes bewerten.

¹¹⁹ Siehe J. Solard, „*Les très hauts revenus: des différences de plus en plus marquées entre 2004 et 2007*“, in *Les revenus et le patrimoine des ménages*, INSEE, 2010

Der höchste Nominalsatz der Einkommensteuer in Frankreich liegt im Durchschnitt der europäischen Länder und geringfügig unter dem deutschen Nominalsatz.

Die Besteuerung des Einkommens von hohen Führungskräften

Die Bewertung der Steuerlast auf Bezieher hoher Einkommen in beiden Ländern setzt voraus, die Besteuerung des „Entgeltpakets“ (Bezüge, außerordentliche Vergütungen und Boni, variabler Anteil der Vergütung, geldwerte Vorteile) in beiden Ländern zu vergleichen. In Deutschland unterliegen diese Komponenten der Besteuerung von Gehalt und Lohn. In Frankreich werden sie wie Gehalt und Lohn behandelt, auch wenn Führungskräfte und Geschäftsführer einer Sonderkategorie zugeordnet sind.

Führungskräfte und Geschäftsführer erhalten in bestimmten Fällen Aktienoptionen (Stock Options). In dieser Hinsicht war die Besteuerung in Frankreich 2010¹²⁰ weniger günstig als in Deutschland und anderen großen Industrieländern :

- in Deutschland unterliegt der Erwerbsgewinn der Einkommensteuer (Höchststeuersatz: 47,48 %) ; in Frankreich liegt der Steuersatz bei 18 % und 30 % für den Anteil über 152 500 €, zuzüglich 12,1 % Sozialabgaben ; der Steuerpflichtige kann sich für den Einkommensteuertarif entscheiden ;
- in Frankreich unterliegt der Betrag, der dem Unterschied zwischen dem Kurs der Aktien und dem Kurs, zu dem der Arbeitnehmer die Aktienoptionen ausüben kann, entspricht, der Einkommensteuer (nach Abschlag von 10 %) zuzüglich Sozialabgaben – in Deutschland werden keine zusätzlichen Abgaben erhoben ;
- In Deutschland werden Veräußerungsgewinne an der Quelle besteuert (26,37 %, Abgeltungssteuer) ; die Anteile, die über 1 % des Kapitals liegen, unterliegen dem Einkommensteuertarif nach einem Abschlag von 40 %. In Deutschland werden keine Sozialversicherungsbeiträge auf die Gewinne aus der Veräußerung erhoben. In Frankreich liegt der Besteuerungssatz bei 18 % zuzüglich 12,1 % Sozialabgaben.

¹²⁰ Ab 1. 1. 2011 werden Erwerbs- und Veräußerungsgewinne in Frankreich bei Einhaltung einer Nichtverkaufsfrist von 2 Jahren mit 19 % zuzüglich 12,3 % Sozialabgaben besteuert.

Die Besteuerung der Vermögenserträge

Bei der Ermittlung der Steuerlast der Bezieher hoher Einkommen ist die Besteuerung der Vermögenserträge zu berücksichtigen. Denn diese Erträge sind eine bedeutende Komponente des verfügbaren Einkommens der Haushalte mit hohem und sehr hohem Einkommen.

In Frankreich ist der Anteil der Vermögenserträge und der außerordentlichen Einkünfte am Gesamteinkommen der Haushalte umso größer als das Einkommen pro Verbrauchseinheit steigt (siehe Abbildung unten). 2007 bezogen 40 % der französischen Bevölkerung Vermögenserträge verglichen mit 76 % der Bezieher hoher Einkommen („hauts revenus“), 93 % der Bezieher sehr hoher Einkommen (« „très hauts revenus“) und 98 % der Reichsten („plus aisés“)¹²¹. Laut Studien¹²² betragen die Vermögenserträge auf Ebene des letzten Dezils der reichsten Haushalte 9 % von deren Einkommen, verglichen mit weniger als 3 % für die anderen Haushalte. Dieser Anteil steigt mit dem Einkommen: 23 % beim letzten Zentil, 38 % beim letzten Tausendstel, 55 % beim letzten Zehntausendstel.

Diese Entwicklung bei der Einkommensstruktur je nach Einkommenshöhe ist in Deutschland wahrscheinlich ähnlich. Das lässt den Schluss zu, dass die Steuerlast auf diese Einkommen, wie im Kapitel II-4 dargestellt, trotz sehr unterschiedlicher Besteuerungsmodalitäten in beiden Ländern äquivalent ist¹²³.

Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen durch die Bezieher der höchsten Einkommen

In Frankreich geht bei den Beziehern der höchsten Einkommen die Steigerung des Einkommens immer mit einer Erhöhung der Steuerlast einher. Laut INSEE betrug im Jahr 2007 der Durchschnittssteuersatz der reichen (0,1 % der hohen Einkommen) und der reichsten Steuerzahler (0,01 %) ungefähr 25 %¹²⁴, zuzüglich Abgaben auf Vermögenserträge, lokale Steuern und Vermögenssteuer. Diese Zahlen entsprechen dem

¹²¹ Siehe J. Solard, „Les très hauts revenus: des différences de plus en plus marquées entre 2004 et 2007“, in *Les revenus et le patrimoine des ménages*, INSEE, 2010

¹²² Siehe C. Landais, „Les hauts revenus en France (1998-2005): une explosion des inégalités“, 2007

¹²³ Die Besteuerung des Vermögens und der Kapitalübertragung ist in Frankreich bedeutend höher (siehe Kapitel II-4).

¹²⁴ Der Steuersatz der dem Finanzamt mitgeteilten Einkünfte besteht hier aus dem Verhältnis aller Steuern und Abgaben auf Erwerbseinkommen, Vermögenserträge und Abgeltungssteuern zu den dem Finanzamt mitgeteilten Einkommen. Siehe J. Solard, « Les très hauts revenus: des différences de plus en plus marquées entre 2004 et 2007 », in *Les revenus et le patrimoine des ménages*, INSEE, 2010.

Bericht der Nationalversammlung zu den Steuernischen¹²⁵, der feststellt, dass der Durchschnittssteuersatz der 25 000¹²⁶ vermögendsten Steuerzahler bei 25,2 % des Einkommens nach Abzug der Freistellungen, Freibeträge usw. („*revenu fiscal de référence*“) liegt; er beläuft sich für die 1000 reichsten Steuerzahler mit dem höchsten steuerbaren Einkommen auf nur 24,4 %. Diese „de facto Regression“ ist – abgesehen vom Anteil der nicht nach Tarif besteuerten Vermögenseinkünfte – auf die Steuervergünstigungen zurückzuführen, die mit dem Einkommensniveau steigen.

Die Inanspruchnahme von Steuererleichterungen durch die Bezieher hoher Einkommen scheint in Deutschland nicht die gleiche Bedeutung zu haben :

- Die Steuererleichterungen für die Einkommensteuer sind nicht so zahlreich wie in Frankreich; die Höchstgrenze für die wichtigsten Steuervergünstigungen ist niedriger angesetzt als in Frankreich¹²⁷;
- Die Bezieher hoher Einkommen haben eine sehr begrenzte Anzahl von Steuererleichterungen zur Verfügung, um den Betrag der zu entrichtenden Steuer zu reduzieren¹²⁸; die Mindereinnahmen durch die Inanspruchnahme von Steuererleichterungen durch die Bezieher hoher Einkommen ist deutlich geringer als in Frankreich¹²⁹.

3 - Eine hohe Umverteilung zugunsten der Familien in beiden Ländern ; das französische System ist günstiger für Bezieher hoher Einkommen und Familien mit mindestens drei Kindern

Die Umverteilung zielt darauf ab, die Verteilung des Reichtums zu ändern; sie kann auch dem Ziel einer größeren Steuergleichheit dienen,

¹²⁵ Commission des finances, de l'économie générale et du plan, Informationsbericht Nr. 946, « Les niches fiscales », 5. Juni 2008

¹²⁶ Der Bericht der Assemblée Nationale basiert auf dem Begriff des „*foyer fiscal*“ (Steuereinheit). Die 25 000 Steuerzahler mit dem höchsten Einkommen sind der Kategorie der reichsten Steuerzahler (0,1 %) zugeordnet.

¹²⁷ Zum Beispiel ist die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen auf 1 200 €, für sozialversicherte Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten auf 4 000 €, für die Förderung der privaten kapitalgedeckten Altersvorsorge durch Zulagen auf 2 100 € begrenzt usw.

¹²⁸ Es handelt sich um die Renovierungskosten von Gebäuden (16 Mio. €/15 450 Steuerzahler im Jahr 2010; um den Freibetrag für die Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen (5 Mio. €/745 Steuerzahler; um den Abzug der Anschaffungs- und Wartungskosten von schutzwürdigen Kulturgüter (es liegen keine Zahlen vor/115 Steuerzahler.

¹²⁹ Zum Beispiel die Steuerermäßigung für Anlagen in Überseedépartements, -gebieten und Körperschaften (767 Mio. € - 18600 Haushalte im Jahr 2009 (siehe zu dieser Frage den Jahresbericht der *Cour des comptes*, Februar 2010).

d.h. der gerechteren Verteilung unter Haushalten, deren Ressourcen zwar äquivalent, deren Familienverhältnisse aber unterschiedlich sind. Diese Maßnahmen sind für die Haushalte mit größeren Familienlasten gedacht ; sie kompensieren zum Teil deren niedrigeren Lebensstandard.

In Frankreich und Deutschland ist die horizontale Umverteilung ein wesentliches Ziel der Steuer- und Sozialsysteme. Die in Frankreich traditionelle Familienpolitik steht erst seit kurzem auf der Tagesordnung der Politik in Deutschland.

Zum Vergleich der horizontalen Umverteilung in beiden Ländern kann man sich auf die Studie von A. Baclet, F. Dell und K. Wrohlich¹³⁰, stützen, die folgende Punkte betrachtet :

- in Frankreich: die Auswirkung des „*quotient familial*“ (Familiensplitting) sowie bestimmter Familienleistungen (Kindergeld und Kinderzulagen)¹³¹ ;
- in Deutschland: das Kindergeld und der Kinderfreibetrag.

Hier wird folglich nur ein Teil der Familienpolitik betrachtet (die OECD unterscheidet zwischen Sach- und Barleistungen und Steuererleichterungen): Steuerabzüge und ein Teil der Barleistungen.

Aus dem Vergleich beider Länder gehen bedeutende Unterschiede hervor :

- in Frankreich steigen die Steuervorteile mit dem Einkommen schneller als in Deutschland und schwächen damit die Bekämpfung von Ungerechtigkeiten ab (Auswirkung des Familiensplitting trotz Obergrenze) ;
- die absoluten Vorteile, die dem dritten Kind zugute kommen, fallen in Frankreich mehr ins Gewicht, da dem dritten Kind nicht ein halber sondern ein ganzer zusätzlicher fiktiver Anteil gewährt wird.

Laut dieser Studie ist die Steuerlast für hohe versteuerbare Einkommen (z.B. 100 000 €) für Haushalte bis zu zwei Kindern vergleichbar (der Vorteil ist etwas geringer in Frankreich für ein Kind

¹³⁰ Siehe A. Baclet, F. Dell & K. Wrohlich, „Composantes familiales des impôts sur le revenu en Allemagne et en France: les différences pertinentes“, in *Economie et statistique*, 2007. Diese Untersuchung befasst sich mit dem 2001 in Kraft getretenen Gesetz. Obwohl die Einkommensteuer in beiden Ländern 2001 novelliert wurde, bleiben die Merkmale der beiden Systeme in Bezug auf die Berücksichtigung der Familienlasten im Wesentlichen unverändert.

¹³¹ Diese Studie ermöglicht einen relevanten Vergleich für die Bezieher mittlerer und hoher Einkommen. Bei den „*minima sociaux*“ (einkommensabhängige Sozialleistungen) spielen andere Familienleistungen sowie lokale Beihilfen, die hier nicht berücksichtigt wurden, eine Rolle.

und etwas höher mit zwei Kindern). Das französische System ist viel großzügiger für Familien die drei Kinder oder mehr haben: der absolute finanzielle Vorteil für Drei-Kinder-Familien beträgt für Alleinerziehende 30 % und für ein Ehepaar 50 % mehr als¹³² in Deutschland.

Diese Ergebnisse wurden durch den europäischen Vergleich der Familienleistungen, die die „*Caisses d'allocations familiales*“¹³³ angestellt haben, erhärtet. Sie kommen zum Schluss, dass in Deutschland die „finanzielle Unterstützung im Verhältnis zur Kinderzahl steht“, und dass sie „in Frankreich mit der Kinderanzahl überproportional steigt“.

SCHLUSSBEMERKUNGEN

Die Ausgestaltung der Besteuerung der Einkommen der Haushalte ist in Deutschland und in Frankreich unterschiedlich: in Deutschland sind auf das Einkommen Einkommensteuer und Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten, in Frankreich zusätzlich dazu noch Abgaben – darunter die CSG und die CRDS – zur Finanzierung der sozialen Sicherung.

Trotz dieser Unterschiede haben beide Systeme zur Besteuerung des Erwerbseinkommens ähnliche Auswirkungen in Bezug auf die Steuer- und Abgabenbelastung. Sie liegt in beiden Ländern bei 50 % und ist leicht progressiv. Die Progression der Einkommensteuer in Deutschland ist stärker (aufgrund eines höheren Grenzsteuersatzes und der geringen Bedeutung der Steuerermäßigungen hat sie einen höheren Anteil am BIP und eine stärkere Umverteilungswirkung. Bei den Sozialversicherungsbeiträgen bestehen in Frankreich aufgrund der Befreiungen der Arbeitgeberbeiträge auf Niedriglöhne gewisse Progressionskomponenten; diese Beiträge sind in Deutschland aufgrund der Obergrenzen für die Sozialversicherungsbeiträge degressiv.

In Bezug auf die horizontale Umverteilung ist das deutsche System etwas günstiger bezüglich Barleistungen, während das französische System Sachleistungen großzügiger behandelt (Kinderbetreuung); es ist sehr günstig für kinderreiche Familien, insbesondere wenn sie hohe Einkünfte beziehen. Kindergeld und Steuerermäßigungen können in Frankreich zugleich in Anspruch genommen werden, was in Deutschland nicht der Fall ist.

¹³² Die Steuererleichterung entspricht der zu entrichtenden Steuer, wenn die Familie (Einelternfamilie oder Ehepaar) ein, zwei oder drei Kinder umfassen würde.

¹³³ Siehe J. Fagnani, A. Math, C. Meilland, „*Comparaison européenne des aides aux familles*“, Caisses d'allocations familiales, 2009.

II - Vermögenssteuern

Nach einem kurzen Überblick über die Mengengerüste (A) wird die Besteuerung von Besitz (B), Erträgen (C), Veräußerung und Übertragung (D) des Vermögens behandelt.

A - Mengengerüste

1 - Vermögen der Haushalte in Deutschland und Frankreich

Die verfügbaren Daten aus deutschen Quellen ermöglichen es leider nicht, über vollständige Daten über das Vermögen der privaten Haushalte nach 2007 zu verfügen ; für die Jahre 2008 und 2009 stehen nur die Daten zum Finanzvermögen zur Verfügung.

Dennoch lässt sich folgender Vergleich auf Grundlage der INSEE-Daten zum Vermögen der privaten Haushalte anstellen.

**Tabelle 13: Zusammensetzung des Vermögens der Haushalte
(Mrd. €)**

	2000		2007		2009	
	Frankreich	Deutschland	Frankreich	Deutschland	Frankreich	Deutschland
Produzierte Vermögensgüter **	2109,6	3126,1	3316,9	3917,6	3520,6	n.v.
<i>darunter Wohnungen</i>	1850,4	2722,7	2944,2	3430,3	3142,7	3559,6 (*)
Nicht produzierte Vermögensgüter **	964,7	1093,9	322,3	1654,1	3212,5	n.v.
<i>darunter Grundstücke</i>	920,6	1050,3	3677,5	1608,8	3168	
Finanzvermögen	2476,1	3515,5	3682,5	4559,8	3763,6	4671,7
Vermögen Gesamt	5550,4	8607,5	10721,8	11079,4	10 496,6	n.v.
Verbindlichkeiten	672	1514	1174,8	1545,8	1301,8	1532
Nettowert	4 878,5	7 093,9	9 547	9 532,1	9 194,9	n.v.

(*): Zahlen 2008

(**): Die „produzierten Vermögensgüter“ sind im Gegensatz zu den „nicht produzierten Vermögensgütern“ das Ergebnis einer Wirtschaftstätigkeit. Im Immobilienbereich z.B. gelten die errichteten Wohnungen als „produzierte Vermögensgüter“, die nackten Grundstücke hingegen als „nicht produzierte Vermögensgüter“.

Quelle: INSEE ; Deutsche Bundesbank, Statistisches Bundesamt

Der Trend der letzten Jahre zeigt einen deutlichen Unterschied zwischen Frankreich und Deutschland, der sich zum größten Teil aus der divergierenden Entwicklung der Immobilienpreise in beiden Ländern ableitet.

Der Wert des (Brutto- und Netto-)Vermögens der französischen Haushalte ist von 2000 bis 2009 um fast 90 % gestiegen – die Wertsteigerung der Grundstücke war in dieser Hinsicht mit ca. 250 % beeindruckend, während das Vermögen der deutschen Haushalte im Zeitraum 2000-2007 um 25 % (Bruttowert) bzw. um 34 % (Nettowert) zunahm.

Auch der Unterschied in der Vermögensstruktur hat sich vergrößert. In Deutschland ist der Anteil der nichtbeweglichen Güter und des Finanzvermögens stabil geblieben (45 % bzw. 41 % des Gesamt(brutto)vermögens der Haushalte); auch der Anteil der Schulden hat sich kaum verändert.

In Frankreich hingegen hat der *Conseil des prélèvements obligatoires* in einem Bericht vom März 2009 darauf verwiesen, dass im letzten Jahrzehnt der Immobilienanteil am Bruttovermögen der Haushalte überproportional gestiegen ist; der Anteil der nichtbeweglichen Vermögensgüter ist von weniger als 50 % auf 60 % gestiegen. Hingegen beträgt das Finanzvermögen, das 2000 fast 45 % des Gesamtbruttovermögens (mehr als in Deutschland) ausmachte, heute weniger als 36 % des Gesamtvermögens.

2 - Die Besteuerung des Vermögens ist in Deutschland sehr niedrig ; in Frankreich liegt sie über dem Durchschnitt der Hauptpartnerländer

Die OECD hat einen Vergleich zwischen den Einnahmen aus der Vermögensbesteuerung 2009 in Frankreich und Deutschland – ohne Besteuerung der Vermögenseinkünfte – und dem Durchschnitt der Industrieländer angestellt:

**Tabelle 14: Einnahmen aus der Vermögensbesteuerung
(2009, % BIP – Gesamteinnahmen aus der Besteuerung
natürlicher und juristischer Personen)**

	Deutschland	Frankreich	Durchschnitt (2007) der 19 EU- und OECD- Mitgliedstaaten	Durchschnitt der OECD- Länder (2008)
Vermögenssteuer	0,85 %	3,41 %	1,79 %	1,80 %
DAVON Wiederkehrende Steuern auf Immobilien	0,46 %	2,41 %	0,73 %	0,99 %
Wiederkehrende Steuern auf Nettovermögen	Null	0,19 %	0,16 %	0,14 %
Erbschafts- und Schenkungssteuern	0,19 %	0,39 %	0,17 %	0,14 %
Steuern auf Immobilien- und Wertpapiergeschäfte	0,20 %	0,43 %	0,71 %	0,53 %

Quelle: OECD

Deutschland befindet sich in allen Steuerkategorien deutlich unter dem Durchschnitt der Industrieländer, mit Ausnahme der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Bei Frankreich ist es umgekehrt; die Vermögenssteuern liegen – in manchen Fällen sehr – deutlich über dem Durchschnitt der OECD-Länder, mit Ausnahme der Steuern auf Immobilien- und Wertpapiergeschäfte.

Der bedeutendste Unterschied betrifft die wiederkehrenden Steuern auf Immobilien, die in Frankreich fast drei Mal so hoch sind wie im Durchschnitt der OECD-Länder – einige angelsächsische Länder haben noch höhere Steuern (Kanada, Großbritannien, USA). Neun OECD-Mitglieder hatten 2009 ebenfalls wiederkehrende Steuern auf Nettovermögen; in der Schweiz liegen sie stark über dem Durchschnitt (1,38 % BIP-Punkte 2009); an zweiter Stelle befindet sich Norwegen (0,60 % BIP-Punkte 2009).

Der absolute Wert der Vermögenssteuer betrug 2008 65,8 Mrd. € in Frankreich und 21,3 Mrd. € in Deutschland. Dieses Aggregat beinhaltet

sowohl die von natürlichen als die von juristischen Personen entrichteten Steuern.

Eine vertiefte Analyse der Besteuerung der Haushalte in Deutschland und in Frankreich (ohne Besteuerung der Vermögenseinkünfte) führt zu folgendem Vergleich:

Tabelle 15: Einnahmen aus der Besteuerung des Vermögens der Haushalte (2008, Mrd. €)

	Deutschland	Frankreich
Steuern auf das Vermögen der Haushalte	4,3 (1)	32,3 (1) (19 ohne Wohnsteuer) (13,6 ohne Wohnsteuer und Müllabfuhrgebühr)
Wiederkehrende Steuern auf das Nettovermögen der natürlichen Personen	0,003	4,2 (2)
Schenkungs- und Erbschaftssteuern	4,8	7,9
Steuern auf Immobilien- und Wertpapiergeschäfte	5,7 (3) davon 4,6 für Haushalte	11 (3) davon 8,8 für Haushalte
GESAMT (Haushalte)	13,7	39,9 (ohne Wohnsteuer) (34,5 ohne Wohnsteuer und Müllabfuhrgebühr)

Daten 2008 (keine verfügbaren Daten nach diesem Datum)

(1) In Frankreich = Wohnsteuer (13,3 Mrd. €) + Grundsteuer (bebaute und nicht bebaute Grundstücke – 13,4 Mrd. € insgesamt) + Müllabfuhrgebühr (5,4 Mrd. €) + diverse Steuern und Abgaben (0,2 Mrd. €); in Deutschland = Grundsteuer

(2) In Frankreich = Vermögenssteuer „impôt de solidarité sur la fortune“

(3) In Deutschland = Steuern auf entgeltliche Übertragungen; die Daten ermöglichen es nicht, die natürlichen Personen von den juristischen Personen zu unterscheiden; die hier angewandte Berechnungsmethode basiert auf dem selben Prozentsatz wie Frankreich (80 %), d.h. 4,6 Mrd. €; in Frankreich = im Wesentlichen Steuern auf entgeltliche Übertragungen + diverse Steuereinnahmen wie Abgaben auf Börsengeschäfte; ca. 80 % der Steuern auf entgeltliche Übertragungen werden von den Haushalten entrichtet (Quelle: Conseil des prélèvements obligatoires), d.h. 8,8 Mrd. € für das Jahr 2008.

Vor diesem Hintergrund folgt eine vergleichende Analyse der Steuern auf Besitz, Erträge und Veräußerung und Übertragung von Vermögen in beiden Ländern.

B - Besteuerung von Vermögensbesitz: wesentlich höhere Steuerlast in Frankreich als in Deutschland

1 - Besteuerung von Grundstücken und Gebäuden: veraltete Regelungen in beiden Ländern, unterschiedliche Höhe

a) Veraltete Steuergrundlagen und komplexe Handhabung auf beiden Seiten des Rheins

Überblick in Frankreich

Die *Cour des comptes* (Jahresbericht Februar 2009) und der *Conseil des prélèvements obligatoires* (Bericht von Mai 2010 zu den lokalen Steuern und Abgaben) haben sich ausführlich zur Komplexität und zu den Grenzen der „*taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties*“ (TFPB-TFPNB) (Steuerregelungen für Grundstücke und Gebäude) geäußert :

- die Festlegung des Katastermietwerts ist undurchsichtig, insbesondere für Wohnobjekte ; ein hohes Risiko von technischen Fehlern, z.B. bei der Berücksichtigung der Faktoren zur Gewichtung der Flächen und von Bewertungsfehlern ;
- die Obsoleszenz der Bemessungsgrundlage, die zum letzten Mal im Jahr 1970 für bebaute Grundstücke und im Jahr 1960 für unbebaute Grundstücke revidiert wurde ;
- bedeutende unerwünschte Wirkungen: die Berücksichtigung des Zustands der Gebäude vom Jahr 1970 hat Verzerrungen mit sich gebracht, die nicht ausreichend abgebaut wurden.

Grundsteuern in Deutschland: eine vergleichbare Sachlage

Das Grundsteuergesetz vom 7. August 1973 wird allgemein auf Grundbesitz angewandt, gleich für welchen Verwendungszweck. Im Gegensatz zu Frankreich wird nicht zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken unterschieden. Das Grundsteuergesetz sieht 2 Grundsteuern vor :

- die Grundsteuer A auf dauerhaft land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundbesitz ;
- die Grundsteuer B auf alle anderen Grundstücke.

In Frankreich gewährt der Staat und die Gebietskörperschaften zahlreiche Befreiungen und Steuernachlässe ; das ist in Deutschland nicht der Fall. Von der Grundsteuer ist ausschließlich Grundbesitz befreit, der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, gemeinnützigen, wohltätigen und religiösen Körperschaften gehört. Die dem öffentlichen Verkehr dienenden Straßen, Wege, Plätze, und Grünflächen sind ebenfalls von der Steuer befreit.

Die Einheitswerte, die die Bruttobemessungsgrundlage darstellen, werden von den Finanzverwaltungen der Länder bestimmt. Sie wurden zum letzten Mal im Januar 1964 revidiert und sind am 1. Januar 1974 in Kraft getreten. Eine niemals angewandte Vorschrift sah eine Feststellung der Einheitswerte alle sechs Jahre vor. Die Bemessung basiert also immer noch auf den Einheitswerten von 1964 und beinhaltet Pauschalzuschläge zur Berücksichtigung des Geldwertschwundes. In den neuen Bundesländern, in denen 1964 keine Neufestlegung der Einheitswerte erfolgt ist, werden heute noch die Katasterwerte von 1935 zu Grunde gelegt.

Der Koalitionsvertrag vom Jahr 2005 machte Vorschläge für eine Neufestlegung der Grundsteuern unter Berücksichtigung des durchschnittlichen Verkehrswerts der Gebäude und Grundstücke. Diese Vorschläge wurden nicht umgesetzt¹³⁴.

b) Einnahmen aus der Grundsteuer: ein Verhältnis von 1:3 zwischen Deutschland und Frankreich

Die Einnahmen aus der Grundsteuer waren in Deutschland in der letzten Zeit relativ stabil.

¹³⁴ Zahlreiche Experten weisen angesichts der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf die Anfechtbarkeit der aktuellen Bemessungsgrundlagen hin.

Tabelle 16: Einnahmen aus der Grundsteuer in Deutschland (Mio. €)

	2009	2005	2002	Entwicklung 2002-2009
Grundsteuer A	354,7	351	345	+ 2,8 %
Grundsteuer B	10 586,9	9 897	8 916	+ 18,7 %
Gesamtsumme	10 941,6	10 248	9 261	+ 18,1 %

Quelle: Bundesministerium der Finanzen

Die Einnahmen aus der Grundsteuer und vor allem aus bebauten Grundstücken haben in Frankreich stark zugenommen – dies ist auf die dynamische Entwicklung der Bemessungsgrundlage zurückzuführen, die eher den vom Parlament angenommenen Pauschalzuschlägen als den Berichtungen (z.B. für Neubauten) zuzuschreiben sind.

Tabelle 17: Einnahmen aus der Grundsteuer in Frankreich (Mio. €)

	1997	2002	2009	2010 (*)	Entwicklung 1997-2009	Entwicklung 2002-2009
Steuern auf bebaute Grundstücke	16 043	19 791	30 156	31 653	+ 88,2 %	+ 52,6 %
Steuern auf unbebaute Grundstücke	1 128	1 223	1 277	1 318	+ 15,2 %	+ 6,3 %
Gesamt	17 171	21 014	31 433	32 971	+ 83,4 %	+ 49,9 %

Quelle: CPO ; DGFIP (*) vorläufige Daten 2010

Die zur Verfügung stehenden Daten ergeben folgende Aufteilung zwischen natürlichen und juristischen Personen im Jahre 2009 (Quelle: DGFIP) :

- Steuern auf nichtbebaute Grundstücke (TFPB): 18,4 Mrd. € für natürliche Personen und 11,8 Mrd.€ für juristische Personen (einschließlich „SCI“ = Immobiliengesellschaft des bürgerlichen Rechts) ;
- Steuern auf unbebaute Grundstücke (TFPNB): 1 Mrd. € für natürliche Personen und 0,3 Mrd.€ für juristische Personen.

Natürliche Personen haben in Frankreich im Jahr 2009 etwas mehr als 19 Mrd. € für die beiden Grundsteuern entrichtet, d.h. fast doppelt so viel wie in Deutschland für die Grundsteuer A und B¹³⁵.

2 - Die „ISF“ (Solidaritätssteuer auf Vermögen): diese Besteuerung des „Kapitalbestands“ ist heute eine Ausnahme in der Europäischen Union

a) Diese Steuer, die in den meisten Ländern abgeschafft wurde, ist 1997 in Deutschland ausgesetzt worden

Allgemeiner Trend zur Abschaffung der Vermögensteuer

In seinem Bericht zum Vermögen der Haushalte im März 2009 unterstrich der *Conseil des prélèvements obligatoires*, dass die westlichen Volkswirtschaften die Vermögensteuer in den letzten zwanzig Jahren nach und nach abgeschafft haben, insbesondere in der Europäischen Union. Das gilt für Österreich, (1994), Dänemark (1996), Deutschland (1997), die Niederlande (2001), Finnland, Luxemburg (2006), Schweden (2007). Spanien hat 2008 den Satz der Vermögensteuer ohne Meldepflicht auf Null zurückgefahren.

In zahlreichen Fällen war der Ertrag dieser Vermögensbesitzsteuer der Haushalte relativ gering (die Einnahmen liegen meist unter 0,2 % des BIP). Die einzigen Ausnahmen sind die Schweiz, die keine Vermögensteuer auf Bundesebene erhebt – die Kantone und Gemeinden können sie jedoch erheben – und Norwegen (siehe oben). Die damit verbundenen Kosten sind gelegentlich als Argument vorgebracht worden, um diese Steuer abzuschaffen: das war der Fall in den Niederlanden, wo sie 26 % der durch die Vermögensteuer generierten Einnahmen betragen.

¹³⁵ Der Anteil der Grundsteuer in beiden Ländern kann ins Verhältnis zum Wert des Immobilienbesitzes der Haushalte in beiden Ländern gesetzt werden. Die von der *Cour des comptes* herangezogenen Daten für Deutschland ermöglichen es leider nicht, die Einnahmen aus der Grundsteuer zwischen natürlichen und juristischen Personen zu unterscheiden. Wenn man sich auf die Gesamteinnahmen für das Jahr 2009 (10,9 Mrd. €) stützt (der Anteil der Einnahmen aus den Haushalten ist naturgemäß geringer), betragen sie etwas weniger als 0,22 % des Gesamtwertes der Immobilien der Haushalte (5 039 Mrd. € im Jahr 2007 für bebaute und unbebaute Grundstücke). In Frankreich belaufen sich die Gesamteinnahmen auf 33 Mrd. € im Jahr 2009 (bebaute und unbebaute Grundstücke); davon haben natürliche Personen 19 Mrd. € entrichtet (ohne Immobiliengesellschaften des bürgerlichen Rechts – SCI). Dies entspricht etwas mehr als 0,3 % des Immobilienbesitzes (6 311 Mrd. € im Jahr 2009).

Hauptmerkmale der deutschen Vermögensteuer

Die deutsche Vermögensteuer war durch das Vermögensteuergesetz vom 17. 4. 1974 geregelt, neugefasst durch die Bekanntmachung vom 14. 9. 1990. Er galt sowohl für natürliche Personen – wie in Frankreich auch – als auch für juristische Personen. Die zahlreichen Personengesellschaften Deutschlands entrichteten als solche ebenfalls Vermögensteuer. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die zu einem Betriebsvermögen gehörten, wurden unter bestimmten Voraussetzungen nicht angesetzt, um eine Doppelversteuerung zu vermeiden.

Im Unterschied zur französischen „ISF“ basierte die Besteuerungsgrundlage für bebaute Grundstücke auf dem Ertragswert am 1. Januar 1964 mit einem Zuschlag von 40 % zur Berücksichtigung des Geldwertschwundes. Der sich daraus ermittelte Wert belief sich im Schnitt auf 20 % des Verkehrswertes. Die Verbindlichkeiten und Aufwendungen waren abzugsfähig, sofern sie mit dem steuerbaren Vermögen in direktem wirtschaftlichen Zusammenhang standen.

Bezüglich des gewerblichen Vermögens von natürlichen Personen wurden die Anteile an Kapitalgesellschaften, sofern sie mehr als 10 % des Kapitals ausmachten, freigestellt ; unter dieser Schwelle wurden sie in der Steuerbasis auf der Grundlage des Verkehrswerts mitberücksichtigt. Ein Sonderfreibetrag von 500.000 DM und ein Abschlag von 25 % für die Beträge, die darüber hinaus gingen, kamen den Anteilen an Personengesellschaften zugute, die nicht freigestellt waren. Diese Vorschrift stellte eine bedeutende Erleichterung der Vermögensteuer für die KMUs dar, die in Deutschland oft Personengesellschaften sind.

Die Besteuerung der natürlichen Personen ging einher mit einem Freibetrag von 120.000 DM pro Ehegatte und unterhaltsberechtigtem Kind sowie einem zusätzlichen Freibetrag von 50.000 DM für eine steuerpflichtige Person, die älter als 60 Jahre war.

Ab einem steuerbaren Bruttovermögen vor Freibeträgen von über 20.000 DM zahlten juristische Personen Steuern ab der ersten DM.

Die Steuersätze beliefen sich auf :

- für natürliche Personen: ab dem 1. Januar 1995 wurde der Regelsatz von 0,5 % auf 1 % der Steuerbasis angehoben, unter Ausschluss des betrieblichen Vermögens ; der frühere Satz von 0,5 % wurde aufrechterhalten für Forst- und landwirtschaftliche Betriebe, Industrieanlagen, Handelsunternehmen und Handwerksbetriebe (in Höhe des Besitzanteils) ;
- für juristische Personen: Satz von 0,6 % auf der Steuerbasis.

Diese verschiedenen Vorschriften führten de facto zu einer Doppelbesteuerung des Vermögens von nichttransparenten juristischen Personen (Kapitalgesellschaften, Genossenschaften...), da auf der Ebene der Gesellschaft und der Gesellschafter die Vermögensteuer auf die von ihnen gehaltenen Anteile erhoben wurde.

Die Einnahmen aus der Vermögensteuer kamen zu 100 % den Ländern zugute ; basierend auf den Daten des Steuergesetzentwurfs für 1997 brachte diese Steuer im letzten Anwendungsjahr (1996) 4,62 Mrd. € (3,39 Mrd. 1994 - 4,01 Mrd.1995), also ungefähr so viel wie letztes Jahr die ISF in Frankreich :

- 58 % aus der Besteuerung des gewerblichen Vermögens (einschließlich von den Haushalten gehaltene Beteiligungen) ;
- 42 % aus der Besteuerung des Privatvermögens der natürlichen Personen.

Die Gewerbesteuer wurde im Januar 1998 abgeschafft.

Zu der von natürlichen und juristischen Personen entrichteten Vermögensteuer kam in Deutschland noch die Gewerbesteuer hinzu. Diese Komponente der Gewerbesteuer (die als das Äquivalent der „*taxe professionnelle*“ betrachtet wird), die von allen Industrie- und Gewerbebetrieben – mit Ausnahme landwirtschaftlicher Betriebe – bezahlt wurde, stützte sich auf eine Bemessungsgrundlage, die das Nettovermögen berücksichtigte.

Diese Gewerbesteuer wurde von 16 % der Unternehmen entrichtet. Im Jahr 1996 betrug ihr Gesamtertrag 4,5 Mrd. DM ; sie wurde am 1. Januar 1998 abgeschafft.

Insgesamt bezahlten die deutschen Unternehmen, als die Vermögensteuer und die Gewerbesteuer noch bestanden, zwei verschiedene, auf der gleichen Bemessungsgrundlage beruhende Vermögenssteuern.

Aussetzung der Vermögensteuer in Deutschland durch das Bundesverfassungsgericht per Beschluss vom 22. Juni 1995

Das Bundesverfassungsgericht in Karlsruhe äußerte sich auf der Basis einer Vorlage des Finanzgerichts Neustadt, basierend auf dem Prinzip „Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich“, zu der Frage, ob bei der Vermögensteuer die unterschiedliche steuerliche Belastung von Grundbesitz und sonstigem Vermögen mit dem Gleichheitssatz vereinbar sei.

Die damalige Vermögensteuer auf der Basis von 1964 (siehe oben – Grundsteuern) besteuerte Grundstücke im Vergleich zu aus

Wertpapieren bestehendem Finanzvermögen (auf Basis des Verkehrswerts besteuert) weit unter ihrem Wert. Vor der Novellierung des Bewertungsgesetzes stellte der Grundstückswert nur 5 bis 20 % des effektiven gemeinen Wertes dar. Das Bundesverfassungsgericht forderte in seinem Beschluss vom 22. Juni 1995 den Bund auf, vor dem 31. Dezember 1996 die Bewertungselemente des steuerbaren Vermögens neu zu überdenken.

Daraufhin nahm die Bundesregierung im Haushaltsgesetz für 1997 eine Neuordnung des Bewertungsgesetzes vor. Bezüglich des Vermögensteuergesetzes konnte hingegen zwischen dem Bundestag und Bundesrat keine Einigung vor dem vom Bundesverfassungsgericht in Karlsruhe festgelegten Stichtag 1. 1. 1997 erzielt werden. Angesichts dieser Lage wurden die im Haushaltsgesetzentwurf für 1997 vorgesehenen Maßnahmen nicht veröffentlicht; die Vermögensteuer wurde de facto ab dem 1. Januar 1997 nicht mehr erhoben.

Der Einnahmehausfall für die Länder wurde durch eine Erhöhung der Steuern bei entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen kompensiert. Die Abschaffung der Gewerbesteuer ab 1998 wurde durch diverse Maßnahmen kompensiert – Aufteilung der Mehrwertsteuereinnahmen, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer.

b) Die französische „ISF“: ein Unikum in der Europäischen Union

Die französische „ISF“: enge Bemessungsgrundlage, hohe Sätze, bescheidener Ertrag

Laut INSEE betrug der Nettowert des Vermögens der Haushalte 2009 in Frankreich 9.194,9 Mrd. €. Das Gesamtvolumen des ISF-pflichtigen Vermögens (angegebenes steuerbares Nettovermögen) belief sich im gleichen Jahr auf 948,1 Mrd. € – knapp 10,3 % der Gesamtsumme des Nettovermögens der Haushalte.

Die Vermögenssteuerbasis konzentriert sich noch dazu auf die ersten Steuerstufen.

Tabelle 18: Vermögensteuerbasis

Stufen steuerbares Nettovermögen (Stand 2010 – Tsd. €)	Satz pro Stufe	Anzahl der Steuerzahler	Anteil des steuerbaren Nettovermögens	Anzahl der Steuerzahler	Steuerbares Nettovermögen-Gesamt (Md€)	Anteil des steuerbaren Nettovermögens-Gesamt
790-1 280	0,55 %	148 018	28,3 %	303 332	306,85	32,4 %
1 280- 2 520	0,75 %	112 759	35,8 %	196 206	332,56	35,1 %
2 520- 3 960	1 %	21 858	12,6 %	37 138	113,95	12 %
3 960- 7 570	1,3 %	10 042	9,7 %	16 568	85,64	9 %
7 570- 16 480	1,65 %	3 044	5,9 %	4 750	49,63	5,2 %
über 16 480	1,8 %	1 074	7,7 %	1 605	59,49	6,3 %
Gesamt		296 795	100 %	559 599	948,12	100 %

Quelle: CPO-Bericht März 2009 ; DGFIP für die Daten 2009

Im Zeitraum 2003-2009 hat die Anzahl der ISF-Steuerpflichtigen um mehr als 88 % zugenommen ; dies ist im Wesentlichen auf den starken Zuwachs der Anzahl der Personen in den beiden ersten Stufen zurückzuführen. Im Jahr 2009 stellten sie etwa mehr als 89 % der gesamten Steuerschuldner und über 67 % des gesamten steuerbaren Vermögens dar.

Die angewandten Sätze entsprechen ungefähr den zur Zeit der Errichtung der ISF im Jahr 1981 eingeführten Sätzen (der Satz der letzten Stufe lag bei 1,5 %, gegenüber 1,8 % heute). Wenn man diese Sätze im Verhältnis zur Inflationsrate (11,8 % im Jahr 1982 gegenüber 1,8 % im Jahr 2010) oder zur Rentabilität der Staatsanleihen (ca. 16 % im Jahr 1982 gegenüber 3,3 % im Jahr 2010) setzt, stellt man fest, dass der relative Anteil der „ISF“ für die steuerpflichtigen Haushalte zugenommen hat.

Die Steuerbasis für die ISF beruht heute auf einer sehr starken Immobilienkomponente, die 45 % der gesamten Bruttovermögensmasse ausmacht :

- Hauptwohnsitz: 510.400 Steuerzahler, 17 % der gesamten Bruttovermögensmasse ;

- sonstiges Immobilienvermögen (ohne Freibeträge): 473.233 Steuerzahler, 27,9 % der gesamten Bruttovermögensmasse ;
- Wertpapiere: über 472.000 Steuerzahler, 26,6 % der gesamten Bruttovermögensmasse.

Die von der ISF generierten Einnahmen, die sich 2007 auf 4,4 Mrd. € beliefen, betragen 3,13 Mrd. € im Jahr 2009¹³⁶ ; sie verteilen sich nach Steuerstufen wie folgt:

Tabelle 19: Einnahmen aus der ISF pro Steuerstufe

Stufen steuerbares Nettovermögen (Stand 2010 – Tsd. €)	Satz pro Stufe	Anzahl der Steuerzahler	Einnahmen vor Selbstanrechnung des Steuerschildes (Mio. €)	% der Gesamtsumme	Einnahmen nach Selbstanrechnung des Steuerschildes (Mio. €)	Durchschn. ISF-Betrag (nach Steuerschild)	Durchschn. Steuerreferenzertrag	Durchschnittliches steuerbares Vermögen
790-1280	0,55 %	303 332	320,66	9,8 %	320,47	1 057	81 933	1 011 605
1280-2520	0,75 %	196 206	915,05	27,9 %	913,45	4 656	123 721	1 694 953
2 520-3 960	1 %	37 138	466,29	14,2 %	462,39	12 448	231 774	3 068 196
3 960-7 570	1,3 %	16 568	466,26	14,2 %	448,86	27 092	417 144	5 169 105
7 570-16 480	1,65 %	4 750	439,63	13,4 %	399,67	84 141	904 996	10 447 769
über 16 480	1,8 %	1 605	669,09	20,4 %	582,81	363 123	2 121 618	37 066 344
Gesamt		559 599	3 276,99	100 %	3 127,57	5 589	129 031	1 694 283

Quelle: DGFIP

38 % der gesamten ISF-Einnahmen im Jahr 2009 wurden von Steuerzahlern der beiden ersten Steuerstufen bezahlt. Der durchschnittliche ISF-Betrag (nach „*autoliquidation du bouclier fiscal*“ - Selbstanrechnung des Steuerschildes) bei einer starken Konzentration des positiven Effektes in den letzten beiden Steuerstufen beläuft sich auf 1,3 - 9,3 % des als Referenz benutzten durchschnittlichen steuerbaren Einkommens und auf 0,1 - 0,9 % des durchschnittlichen steuerbaren Einkommens je nach Steuerstufe.

Die wichtigsten „Steuernischen“ beliefen sich im Jahr 2009 auf:

¹³⁶ Neuesten Schätzungen zufolge betragen die ISF-Einnahmen 2010 4,5 Mrd. € ; davon entfallen 500 Mio. € auf Zahlungen im Rahmen der „*cellule de régularisation*“.

Tabelle 20: Wichtigste Steuernischen (2010¹³⁷)

	Anzahl der betroffenen Steuerschuldner	Gesamtkosten
Investitionen in KMU	81.300	768 Mio. €
Teilfreistellung der von Arbeitnehmern und Organmitgliedern gehaltenen Aktien	10.700	118 Mio. €
Teilfreistellung von Gesellschaftsanteilen, die einer Sperrfrist unterliegen	12 700	130 Mio. €
Steuerermäßigung für bestimmte Spenden	27 500	70 Mio. €

Quelle: PLF 2011 - Fascicule voies et moyens

Der mit dieser Steuer verbundene Verwaltungsaufwand¹³⁸ verzeichnet einen ständigen, mäßigen Anstieg. Im Jahr 2004 betrug er 67,6 Mio. € (2,55 % der gesamten ISF-Einnahmen), im Jahr 2009 99,5 Mio. €, d.h. 2,77 % der gesamten ISF-Einnahmen.

Mögliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der „ISF“

In früheren Beschlüssen zur Vermögenssteuer „*Impôt sur les grandes fortunes*“ (Nr. 81-133 DC vom 30.12.1981) und zur ISF (Nr. 98-405 DC vom 29.12.1998), hat der *Conseil constitutionnel* eine Verbindung zwischen der ISF und dem Einkommen der Steuerzahler hergestellt.

In einem Beschluss vom Dezember 1981 präziserte der *Conseil constitutionnel*, dass der Gesetzgeber darauf abzielte, die Steuerkraft aus dem Besitz von Vermögenswerten, die regelmäßig Einkünfte in Form von Geld- oder Sachleistungen generieren, ganz gleich, ob sie der Einkommensteuer unterliegen oder nicht, zu nutzen. Der *Conseil constitutionnel* fügte hinzu, dass die „*impôt sur les grandes fortunes*“

¹³⁷In dieser Tabelle nicht erfasst sind die als „besondere Steuerberechnungsmodalitäten“ eingestuft Bestimmungen wie z.B. der 30 %ige Abschlag auf den Wert des Hauptwohnsitzes (betraf 2009 497.287 Steuerschuldner). Zum Begriff „*dépense fiscale*“ (Steuervergünstigungen) siehe im öffentlichen Jahresbericht 2011 Seite 7 - 34.

¹³⁸Kostenschätzung der DGFIP, die keine Kostenrechnung führt.

aufgrund ihres Steuersatzes und Prinzips der jährlichen Erhebung auf alle Einkünfte aus steuerbaren Vermögensgütern zu entrichten ist.

Dieser Ansatz bestätigt die Argumente die für die „ISF“ plädieren aufgrund der Tatsache, dass bestimmte Einkünfte und insbesondere die Kapitalerträge entweder gar nicht oder nur gering besteuert werden.

In seinem Beschluss Nr. 2010-44 QPC vom 29. September 2010 vertritt der *Conseil constitutionnel* eine Sichtweise, die in den Mittelpunkt der Analyse der ISF wieder den Begriff der „capacité contributive“ (Steuerkraft) stellt. Nachdem er daran erinnert, dass die ISF keine Einkommensteuer ist, unterstreicht er, dass das Ziel des Gesetzgebers darin besteht, die gesamte Steuerkraft aus dem Besitz von Vermögenswerten zu erfassen ; er fügt hinzu, dass die Berücksichtigung der Steuerkraft nicht zur Folge haben kann, dass nur die Erträge abwerfenden Vermögenswerte in die Bemessungsgrundlage der ISF aufgenommen werden.

Diese Ausführungen des *Conseil constitutionnel* - der erklärte, dies sei keine Änderung der Rechtsprechung - könnten sich auf die rechtliche Auslegung der ISF-Modalitäten auswirken¹³⁹.

Ab dem Zeitpunkt, wo es keinen Zusammenhang mehr zwischen der ISF und dem von Vermögenswerten generierten Einkommen gibt, wird die Rechtsbasis für die Gesamt- und Teilfreistellungsregelungen (z.B. Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten, Wälder) abgeschwächt, in Anwendung des Prinzips der Gleichheit vor dem Gesetz und in Bezug auf öffentliche Lasten.

3 - „Steuerschild“ und der Begriff der „konfiskatorischen Besteuerung: Vergleich zwischen Deutschland und Frankreich

a) In Deutschland gibt es keine absolute Besteuerungsobergrenze

Rasche Änderungen nach dem Beschluss vom 22. Juni 1995

Der zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts bezog sich in seinem Beschluss vom 22. Juni 1995 auf Artikel 14 GG zum Eigentum – der bislang nur selten in seiner Rechtsprechung zu Steuerfragen benutzt wurde – auf den bislang in der Rechtsprechung unbekanntem Begriff des „Halbteilungsgrundsatzes“, der de facto eine Belastungsobergrenze festlegte. Das Bundesverfassungsgericht äußerte die Meinung, dass die Vermögensteuer zu den übrigen Steuern auf Erträge nur hinzutreten

¹³⁹ Siehe Olivier Fouquet, Président de section honoraire beim Conseil d'Etat (siehe Revue de Droit fiscal Nr. 42 – 21 Oktober 2010)

durfte, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verblieb.

Dieser Beschluss wurde von Mitgliedern des Bundesverfassungsgerichts sofort kritisiert : der erste Senat erklärte, der Halbteilungsgrundsatz beruhend auf Artikel 14 GG sei rechtlich ungültig.

In einem Beschluss vom 11. August 1999 zur Einkommensteuer machte der Bundesfinanzhof klar¹⁴⁰, er fühle sich nicht an den Beschluss vom Juni 1995 gebunden, der nicht überzeugend sei, keine Rechtsgrundlage habe (das Prinzip der „hälftigen Teilung“ war in den Erwägungen erwähnt und nicht im Verfügungsteil), und auf jeden Fall nur auf die (seitdem ausgesetzte) Vermögensteuer anwendbar. Er präzisierte in dem Beschluss, dass der Artikel 14 § 2 GG das Prinzip der „hälftigen Teilung“ in keinem Fall rechtfertigt.

Das Bundesverfassungsgericht hat seine verschiedenen Stellungnahmen in einem Beschluss vom 18. Januar 2006, der die Entscheidung vom Bundesfinanzhof im August 1999 betrifft, klar auf den Punkt gebracht. Das Bundesverfassungsgericht unterstreicht, dass der Beschluss vom Juni 1995 nur die Besteuerung des Vermögens betrifft und dass daraus das Vorhandensein eines im Grundgesetz gestützten Prinzips der „hälftigen Teilung“ nicht abgeleitet werden kann.

De facto wurde praktisch der Begriff des „Steuerschildes“ in Deutschland niemals angewandt.

Das Prinzip des Verbots der Überbelastung bleibt ein Grundprinzip im deutschen Recht

Der Beschluss vom 18. Januar 2006 bekräftigt ein Grundprinzip: keine Überbelastung der Steuerpflichtigen und Verhältnismäßigkeit zwischen privaten und öffentlichen Interessen.

Das Bundesverfassungsgericht bekräftigt seine früheren Stellungnahmen, indem es sich auf Art. 106 Abs. GG bezieht: “Die Deckungsbedürfnisse des Bundes und der Länder sind so aufeinander abzustimmen, dass ein billiger Ausgleich erzielt, eine Überbelastung der Steuerpflichtigen vermieden wird”.

Die Stellungnahmen des Bundesverfassungsgerichts zu Steuerfragen und zur Steuerlast stützen sich folglich unmittelbar auf das Prinzip der Verhältnismäßigkeit zwischen den Bedürfnissen des Staates und dem Schutz der Ressourcen, die ein Steuerzahler zur Deckung seiner elementaren Bedürfnisse braucht.

¹⁴⁰ In Frankreich wäre der *Conseil d'Etat* für diese Fragen zuständig.

b) *Der französische „Steuerschild“: ein neues System im Rahmen einer ständigen Rechtsprechung zur konfiskatorischen Besteuerung*

Die Stellungnahmen des *Conseil constitutionnel*

Befasst mit einer Beschwerde gegen das Haushaltsgesetz für 2006, die den „Steuerschild“ einführt, hat der *Conseil constitutionnel* (Beschluss Nr. 2005-530 DC vom 29. Dezember 2005) auf Artikel 13 der Erklärung der Menschenrechte Bezug genommen und erklärt, die Steuer darf keinen konfiskatorischen Charakter haben und die Steuerlast für bestimmte Steuerzahlerkategorien im Verhältnis zur Steuerkraft dieser Steuerpflichtigen nicht exzessiv sein.

Auf dieser Grundlage hat der *Conseil constitutionnel* die Meinung geäußert, der Steuerschild verstoße nicht gegen das Prinzip der Steuergleichheit; er betonte sogar, der Steuerschild diene der Wahrung des Prinzips der steuerlichen Gleichbehandlung.

Diese Argumente hat der *Conseil constitutionnel* erneut in seinem Beschluss Nr. 2007-555 DC vom 16. August 2007 zum TEPA-Gesetz bekräftigt; er betonte, die Festsetzung einer Oberbelastungsgrenze auf 50 % stelle keinen offenkundigen Ermessensfehler dar.

Der *Conseil constitutionnel* hat die Anwendungsmodalitäten des Steuerschildes als zweckdienlich erachtet; er unterstrich jedoch (Beschluss vom 29. Dezember 2005), die Verfassung gäbe ihm nicht die gleichen Ermessens- und Entscheidungsbefugnisse wie dem Parlament. Demzufolge habe der *Conseil constitutionnel* nicht zu untersuchen, ob das vom Gesetzgeber festgesetzte Ziel nicht auf eine andere Art und Weise hätte erreicht werden können.

In den Erläuterungen zu seinem Beschluss erinnerte der *Conseil constitutionnel* an seine ständige Rechtsprechung zum konfiskatorischen Charakter der Steuer :

- in dem Beschluss Nr. 2000-437 DC vom 19. Dezember 2000 und Nr. 2000-441 DC vom 28. Dezember 2000) gab er *a contrario* der Meinung Ausdruck, die beanstandeten Steuermaßnahmen wiesen keinen konfiskatorischen Charakter auf ;
- in dem Beschluss Nr. 85-200 DC vom 16. Januar 1986 und Nr. 98-405 DC vom 29. Dezember 1998 wies er zwei Steuermaßnahmen aufgrund ihres konfiskatorischen Charakters zurück.

Obwohl der französische „Steuerschild“ kein deutsches Äquivalent hat, kann hier festgestellt werden, dass die Rechtsprechung des *Conseil*

constitutionnel und des Bundesverfassungsgerichts zum Verbot des konfiskatorischen Charakters der Besteuerung sehr ähnlich ist.

Die wichtigsten Merkmale des französischen Steuerschildes

Eine im Verhältnis zu den Einkünften des Steuerzahlers stehende Obergrenze für die „ISF“ wurde bereits 1988 eingeführt. Diese Obergrenze wurde durch den Gesetzgeber ab 1995 begrenzt („Obergrenze auf die Obergrenze“. Nachdem er zu dieser Frage im Rahmen einer „*question prioritaire de constitutionnalité*“ zum verfassungswidrigen Charakter dieser Maßnahme befasst wurde, erklärte der *Conseil constitutionnel* in seiner Entscheidung 2010-99 QPC vom 11. 2. 2011, die Obergrenze auf die Obergrenze sei mit Artikel 13 der „*Déclaration de 1789 sur l'égalité devant les charges publiques*“ vereinbar.

Der „Steuerschild“ wurde im Haushaltsgesetz vom 30. 12. 2005 für das Jahr 2006 verankert. Es sieht vor, dass der Anteil der Steuern und Abgaben, der über einen bestimmten Prozentsatz der Besteuerung der Vorjahreseinkünfte eines „*foyer fiscal*“ hinausgeht, dem Steuerzahler rückerstattet wird.

Diese Obergrenze wurde in einer ersten Zeit auf 60 % der Einkünfte festgesetzt und im Rahmen des TEPA-Gesetzes vom 21. August 2007 auf 50 % gesenkt. Die Bemessungsgrundlage wurde bei diesem Anlass auf die Sozialabgaben (CSG und CRDS) erweitert.

Der „Steuerschild“ wurde durch das Haushaltsgesetz 2009 mit Einführung der „Selbstanrechnung“ des Steuerschildes erneut novelliert. Dies ermöglicht den Personen, denen bislang Steuern rückerstattet wurden, auf bestimmte Steuern und Abgaben - „ISF“, Grundsteuer, Wohnsteuer, Abgaben auf Vermögenserträge – selbst ihre Steuerforderung, die ihnen aufgrund der schon bezahlten direkten Steuern zusteht, anzurechnen.

2009 kamen 8674 ISF-Steuerpflichtige in den Genuss des Steuerschildes.

Tabelle 21: Rückerstattungen im Rahmen des Steuerschildes pro Steuerstufe für die ISF-Steuerpflichtigen (2009)

Steuerbares Nettovermögen (Tsd. €)	Anzahl der Steuerschuldner, die 2009 den Steuerschild in Anspruch genommen haben	Durchschnittliches steuerbares Vermögen (Mio. €)	Durchschnittlicher ISF-Betrag (nach Anwendung des Steuerschildes) (in €)	Durchschnittlicher Rückerstattungsbetrag in Anwendung des Steuerschildes 2009 (in €)
770-1240	504	1,0	1193	2780
1240-2450	1080	1,8	5839	5983
2450- 3850	1109	3,2	16.535	11.621
3850- 7360	2469	5,4	41.025	23.299
7360-16.020	2255	10,6	100.853	67.171
Über 16.020	1257	39,8	443.281	351.471
Gesamt	8674	10,8	105.045	77.421

Quelle: DGFIP – endgültige Zahlen ISF 2008, Haushaltstitel und Steuerschild 2009

Die Mindereinnahmen des Steuerschildes für alle Anspruchsberechtigten – ISF-pflichtig oder nicht – belaufen sich auf Basis der Ende August 2010 von der DGFIP mitgeteilten Daten für 2009 auf 700 Mio. € für 19 000 davon profitierende Steuerzahler, die sich wie folgt verteilen :

Tabelle 22: Steuerschild-Anspruchsberechtigte (2009)

Dezile für das Einkommen nach Abzug von Freistellungen, Freibeträgen usw. („revenu fiscal de référence“)	Zahl der Steuerschild-Anspruchsberechtigten (Tausend)	Durchschnittliche Rückerstattung (in Tsd. Euro)
Unter 3 467 €	10,6	1,6
3 467 - 7 855 €	0,4	8,6
7 855 - 10 981 €	0,2	9,2
10 981 - 13 807 €	0,1	15,0
13 807 - 16 434 €	0,2	20,0
16 434 - 19 833 €	0,2	24,0
19 833 - 25 072 €	0,2	20,1
25 072 - 32 101 €	0,3	19,3
32 101 - 44 980 €	0,5	25,6
Über 44 980€	6,2	100,4
Gesamt	19,0	35,8

Quelle: DGFIP

C - Vermögensertragsteuern: abweichende Verfahren, äquivalente Steuerbelastung

1 - Die Regeln zur Besteuerung der Kapitalerträge sind in Frankreich und Deutschland sehr unterschiedlich

a) Die deutsche Abgeltungssteuer fördert die Harmonisierung und Vereinfachung

Vor 2009 unterlag die Besteuerung der Einkünfte aus Wertpapieren (Kapitalerträge) unterschiedlichen Regeln je nach Ertragsart :

- Freibetrag in Höhe von 50 % für die im Rahmen der Einkommensteuer steuerbaren Aktiendividenden, Freibetrag von 801 Euro für einen Alleinstehenden (1.602 Euro für ein Ehepaar), Steuerguthaben auf Basis einer Quellensteuer von 21,1 % (mit Ausnahme der Dividenden aus dem Ausland); Dividenden aus dem Veräußerungsgewinn von OGAW wurden freigestellt ;

- Besteuerung von Zinserträgen aus festverzinslichen und nichtfestverzinslichen Wertpapieren gemäß Einkommensteuertarif, Freibetrag von 801 Euro für einen Alleinstehenden (1 602 Euro für ein Ehepaar), Steuerguthaben auf Basis einer Quellensteuer von 31,65 % (26,37 % für Zinserträge aus Wandelschuldverschreibungen und Beteiligungspapieren) ;

- Freistellung für die Erträge aus dem Abgang von Wertpapieren – mit Ausnahme der seit weniger als einem Jahr gehaltenen Papiere und der Gewinne über 511 Euro (Schwelle der „spekulativen“ Geschäfte – siehe unten : Besteuerung der Veräußerungen und Übertragungen

Diese Einkünfte werden in einer gesonderten Erklärung angegeben, die der Steuerpflichtige der Finanzverwaltung zusammen mit seiner Einkommenserklärung zuleitet.

Das Gesetz vom Jahr 2008 zur Reform der Körperschaftsteuer sieht die Abgeltungssteuer für alle Wertpapiererträge vor.

Die am 1. 1. 2009 in Kraft getretene Abgeltungssteuer erstreckt sich auf alle von natürlichen Personen bezogenen Kapitalerträge: Zinsen, Dividenden, Wechselkurs- und Veräußerungsgewinne. Der Satz beträgt 25 %, insgesamt 26,375 % mit dem Solidaritätszuschlag von 5,5 %. Gegebenenfalls kommt noch die Kirchensteuer dazu.

Für alle Einkünftekategorien ist ein Freibetrag von 801 Euro für einen Alleinstehenden – 1 602 Euro für ein Ehepaar – vorgesehen, der vorher nur für die Erträge aus Zinsen und Dividenden (siehe oben) galt.

Die Finanzinstitute erheben die Steuer an der Quelle ab und führen sie an die Finanzämter ab. Die Abgeltungssteuer gilt auch für Erträge aus Anlagen im Ausland, die in der Steuererklärung anzugeben sind.

Ein Steuerpflichtiger kann, wenn es für ihn günstiger ist, alle Kapitalerträge der Einkommensteuer zuschlagen. Die Kapitalerträge unterliegen im Gegensatz zu Frankreich keinen Sozialversicherungsbeiträgen.

b) In Frankreich ist die Besteuerung der Kapitalerträge weiterhin relativ komplex

Steuerbelastung auf Basis von anteiligen Sozialversicherungsbeiträgen und Einkommensteuer

Im Gegensatz zu Deutschland wird auf alle Kapitalerträge ein Sozialversicherungsbeitrag erhoben, der seit 2008 12,3 % beträgt (davon 8,2 % CSG).

Darüber hinaus wird darauf Einkommensteuer erhoben:

- Zinserträge: ab dem ersten Euro auf der Grundlage des Steuertarifs ;
- Dividenden: anteiliger Freibetrag von 40 %, zuzüglich jährlicher fester Freibetrag von 1 525 Euro für einen Alleinstehenden (3 050 für ein Ehepaar) ; Steuerinländer hatten Anspruch auf eine Steuergutschrift von 50 % des ausgeschütteten Betrags mit einer Obergrenze von 115 Euro für einen Alleinstehenden (230 Euro für ein Ehepaar). Diese Maßnahme entfällt ab dem 1. 1. 2011 ;
- Veräußerung von Wertpapieren: Einkommensteuer, Pauschalsatz von 18 % (19 % ab dem 1. Januar 2011) ; Freistellung bei einem unter 25.830 Euro liegenden jährlichen Betrag für das Jahr 2010 (diese Maßnahme entfällt ab 1. 1. 2011 – siehe unten) ; seit 2006 jährlicher Freibetrag von einem Drittel ab dem fünften Jahr: die Gewinne sind ab dem achten Jahr steuerfrei (Beginn der Berechnungszeit für den Wertpapierbesitz: 2006).

Der Steuerpflichtige kann sich anstelle einer Besteuerung im Rahmen der Einkommensteuer für eine Abgeltungssteuer entscheiden. Die Abgeltungssteuer erstreckt sich auf festverzinsliche Kapitalanlagen, Lebensversicherungen (siehe unten) und seit 2008 auf Dividenden.

Die Abgeltungssteuer, die 2008 18 % betrug, wird ab dem 1. 1. 2011 im Rahmen der Finanzierung des Rentenreformpakets auf 19 % erhöht.

Zahlreiche Sondermaßnahmen und Ausnahmeregelungen

In Deutschland gibt es mit Ausnahme weniger Steuervergünstigungen zur Förderung von Altersvorsorgeplänen und Lebensversicherungen keine Anreize in Form eines besonderen Besteuerungssystems, ob für Kleinsparer, Kleinaktionäre oder Ansparen eines „Notgroschens“.

In Frankreich werden hingegen schon seit langem Steuermaßnahmen zur Förderung des Sparens geboten. Dies hat zu einer Reihe von Ausnahmen und Vergünstigungen geführt, die im Laufe der Jahre das Steuersystem, aus dem die reale Steuerlast nicht mehr ersichtlich ist, unüberschaubar und komplex werden ließ.

Die wesentlichen Merkmale des französischen Systems, die in den Anlagen näher erläutert werden, sind folgende :

- völlige Steuerbefreiung der Erträge aus der „*épargne réglementée*“, die im Finanzvermögen der französischen Haushalte eine zentrale Rolle spielt (315,9 Mrd. € Ende 2009 – Quelle: INSEE) ;
- Teilbefreiung des Bausparens ;
- Anreize für Kleinaktionäre (Freibeträge für Dividendenerträge und Veräußerungsgewinne, Aktienvermögensbildungspläne (PEA) etc.) ;
- Steueranreize für den Investivlohn.

2 - Einkünfte aus Grundbesitz, Lebensversicherungen und Altersvorsorgeplänen: vergleichbare steuerliche Regelungen in beiden Ländern

a) Einkünfte aus Grundbesitz: quasi identische Regelungen

In Deutschland und in Frankreich unterliegen die Einkünfte aus Grundbesitz im Allgemeinen der Einkommensteuer (ausgenommen das sogenannte „*micro-foncier*“-System in Frankreich – siehe Anhänge). Die Steuerbasis wird unter Abzug der realen Aufwendungen und der Zinsaufwendungen berechnet.

Die beiden Hauptunterschiede stellen sich wie folgt dar :

- die Bau- und Erwerbskosten können in Deutschland immer abgeschrieben werden (lineare Abschreibung über 50 Jahre, d.h. 2 % pro Jahr ; beschleunigte Abschreibungen für Sozialwohnungen). In - -

Frankreich sind die Abschreibung und der Abzug der Erwerbkosten von den steuerbaren Einkünften aus Grundbesitz laut Gesetz für die Einkommensteuer nicht möglich. Dies ist nur bei der Körperschaftsteuer oder Gewerbebeertragsteuer möglich. Es gibt einige Ausnahmen von dieser allgemeinen Bestimmung (Steueranreize für den Erwerb von Mietwohnungen in Neubauten – „Périssol“, „Robien classique“, „Robien recentré“, „Besson“, „Scellier“);

- in Deutschland sind die Verluste bei Grundbesitz unbegrenzt vom Einkommen abzugsfähig; Verlustrück- und -vorträge sind unbegrenzt möglich. In Frankreich können Verluste bei Grundbesitz nur auf Einkünfte aus Grundbesitz angerechnet werden (für eine maximale Dauer von 10 Jahren).

b) Lebensversicherung und Altersvorsorge sind in beiden Ländern beliebte, steuervergünstigte Anlageformen

Die Steuerbeihilfen für Lebensversicherung und Altersvorsorge in Deutschland

Dem Deutschen Versicherungsbund zufolge bestanden Ende 2009 91,5 Millionen Lebensversicherungsverträge für 82 Millionen Einwohner. Dies belegt, dass die Lebensversicherung in Deutschland (wie auch in Frankreich) ein beliebtes Sparprodukt ist, auch wenn in der letzten Zeit die Zahl der Neuverträge zurückgegangen ist.

Die steuerliche Behandlung der Lebensversicherungen (Rentenzahlung bzw. Kapitalauszahlung) ist in Anhang 5 beschrieben.

2002 wurden zwei private kapitalgedeckte Zusatzvorsorgesysteme errichtet: der sogenannte Riester-Vertrag, den jeder Steuerpflichtige zeichnen kann, und der Rürup-Vertrag, der sich in erster Linie an Beamte und Selbständige richtet.

Riester-Rentenverträge werden staatlich gefördert: in Form einer jährlichen Grundzulage und unter bestimmten Bedingungen (siehe Anhang) des Abzugs von Sonderausgaben bei der Einkommenbesteuerung bis zu einem Höchstbeitrag von 2 100 Euro.

Unter bestimmten Bedingungen (siehe Anhang) werden die geleisteten Rürup-Beiträge ebenfalls bei der Einkommensteuererklärung berücksichtigt.

Bei Kapitalauszahlung unterliegen die Erträge der Einkommenbesteuerung – mit gewissen Erleichterungen (siehe Anhang) – und nicht der Abgeltungssteuer von 26,37 %.

Beliebte Sparprodukte in Frankreich mit starken Anreizen

48,3 % der französischen Haushalte besitzen Lebensversicherungen und/oder Altersvorsorgepläne (Quelle: INSEE – November 2010); dies belegt die Attraktivität dieser langfristigen Sparformen.

Die Steueranreize haben zweifellos zum Erfolg dieser Produkte beigetragen. Es wird geschätzt, dass sich die Kosten dieser Steuernischen (siehe Anhänge) auf 1,35 Mrd. €⁴¹ (Einkommensteuer 2010) belaufen (1 Milliarde für die Freistellung und für den ermäßigten Steuersatz auf Lebensversicherungen und die kapitalgedeckte private Altersvorsorge; 350 Mio. € für die Freistellung der Erträge der „plans d'épargne populaire“; seit 2003 ist es nicht mehr möglich, solche Vermögensbildungspläne zu eröffnen; diese Pläne bestehen zum Teil aus Lebensversicherungsverträgen).

Auf sämtliche Erträge sind jedoch Sozialbeiträge („contributions sociales“) zu entrichten; auch bei Ableben des Versicherten für fondsgebundene Lebensversicherungsverträge („multi-supports“), die bis Ende 2009 freigestellt waren.

Die Beiträge sind nicht wie in bestimmten Fällen in Deutschland von der Einkommensteuer abzugsfähig (siehe oben und Anhänge). Es gibt nur zwei Ausnahmen: „contrat de rente-survie“ zugunsten eines behinderten Kindes oder Familienangehörigen und „contrat d'épargne handicap“ mit einer steuerlichen Abzugsfähigkeit von 25 % der jährlichen Beiträge mit einer Obergrenze von 1 525 € plus 300 € pro unterhaltsberechtigtes Kind.

Altersvorsorgepläne wie der „plan d'épargne retraite populaire (PERP)“ und ähnliche Mechanismen wie die „Prefon“ sind ebenfalls steuerlich begünstigt: Abzugsfähigkeit der Beiträge bis 10 % der Erwerbseinkünfte des Vorjahres (oder 10 % der jährlichen Obergrenze der Sozialversicherung „plafond annuel de la sécurité sociale“, falls diese höher ist).

¹⁴¹ Ohne Berücksichtigung der für Lebensversicherungen geltenden Befreiung von der Erbschaftsteuer

3 - Vergleich der Steuerbelastung von Vermögenserträgen

a) In beiden Ländern ist in der jüngsten Zeit die Steuerbelastung von Vermögenserträgen gestiegen

Abgeltungssteuer in Deutschland: kontrastierende Ergebnisse

Die Abgeltungssteuer dient dazu, einerseits die Besteuerung von Erträgen aus Wertpapieren zu erleichtern und andererseits zur Senkung der Steuerlast beizutragen. Dennoch wurden Haushaltszwänge dabei nicht außer Acht gelassen. Die Reform beruht auf einer geringeren Nominalbesteuerung, die mit der Quellensteuer und den Steuerabkommen mit verschiedenen Ländern an Wirksamkeit gewinnt; die Abgeltungssteuer hat zwei Änderungen nach sich gezogen :

- Abschaffung des vor 2009 bestehenden Freibetrags von 50 % bei der Besteuerung der Dividenden (siehe oben) sowie die Freistellung von OGAW-Dividenden ;
- Veräußerungsgewinne bei Wertpapieren, die früher freigestellt waren (mit Ausnahme von Wertpapierbesitz seit weniger als 1 Jahr) werden entweder mit dem Einkommen versteuert oder unterliegen (unabhängig von der Besitzdauer) der Abgeltungssteuer (siehe unten).

Jüngste Entwicklungen in Frankreich

Im letzten Jahrzehnt haben die Sozialabgaben auf Vermögenserträge sehr stark zugenommen (siehe unten); die jüngsten Maßnahmen werden die Sozialabgabenbelastung noch weiter erhöhen.

Seit Januar 2010 sind ab dem ersten Euro Sozialabgaben auf alle Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren und Gesellschaftsanteilen zu entrichten (vorher erst ab einem bestimmten Betrag: 25 830 Euro im Jahr 2010); dasselbe gilt für fondsgebundene Lebensversicherungen bei Ableben des Versicherten.

Sozialabgaben auf Kapitalerträge

Die Sozialabgaben auf Kapitalerträge sind in den letzten zwanzig Jahren von 2 % 1990¹⁴² auf heute 12,3 % stark gestiegen.

Dieser Anstieg resultiert einerseits aus der Anhebung der 1991 eingeführten CSG von 1,1 %, auf 2,4 % 1993 und auf 7,5 % 1998 (zwei Schritte an Stelle zusätzlicher Krankenversicherungsbeiträge). Der CSG-Satz auf Kapitalerträge wurde 2005 auf 8,2 % angehoben.

Zur CSG kam 1996 die CRDS hinzu ; der CRDS-Satz von 0,5 % blieb unverändert.

Der CSG-CRDS-Satz auf Kapitalerträge beträgt seit 2005 8,7 % ; dazu kommen seit 2009 weitere Sozialabgaben von 3,4 % auf dieselbe Bemessungsgrundlage. Die ehemaligen Abgaben wurden 1998 in eine einzige Abgabe von 2 % zusammengelegt (dieselbe Bemessungsgrundlage wie die CSG). In den 2000er Jahren kam noch eine zusätzliche Abgabe von 0,3 % zugunsten der Pflegeversicherung *Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie* (seit 2004) und eine Abgabe von 1,1 % zur Finanzierung des Solidaritätseingliederungseinkommen („RSA“) (seit 2009) hinzu. Zum 1. Januar 2011 wurde die bis dahin 2 %ige Abgabe auf 2,2 % erhöht.

Insgesamt stiegen die Sozialabgaben auf Kapitalerträge – die seit 1998 alle auf derselben Bemessungsgrundlage beruhen – von 2 % 1990 auf 10 % 1998, 11 % 2005, 12,1 % 2009 und betragen derzeit 12,3 %.

Dieser Trend ist auch bei der einkommensteuerlichen Behandlung nach Maßgabe des Haushaltsgesetzentwurfs für 2011 zur Finanzierung der Rentenreform erkennbar :

- Erhöhung der Abgeltungssteuer um einen Punkt auf 19 % ;
- Erhöhung des Pauschalsatzes für die Veräußerungsgewinne bei Wertpapieren und Gesellschaftsanteilen um 1 % auf 19 % ;
- Abschaffung des Steuerguthabens von 115 € für Alleinstehende (230 € für Ehepaare) für Dividenden-erträge ohne Abgeltungssteuer ; für 2010 werden die Kosten dieser Maßnahme auf 610 Mio. € geschätzt ;

¹⁴² 1984 wurde eine Abgabe von 1 % auf Kapitalanlagen zugunsten der CNAF eingerichtet. Dazu kam 1987 eine weitere Abgabe von 1 % mit einer breiteren Bemessungsgrundlage (Kapitalanlagen und Kapitalerträge) zugunsten der CNAV.

- Besteuerung der Veräußerungsgewinne bei Wertpapieren und Gesellschaftsanteilen ab dem ersten Euro, ähnliche Regelung wie für die Sozialabgaben auf Erträge seit Januar 2010. Diese Maßnahme wird voraussichtlich 180 Mio. € Mehreinnahmen ab 2012 generieren.

b) Die jeweiligen Steuereinnahmen

Deutschland

Die Steuereinnahmen aus Wertpapiererträgen entwickelten sich in den letzten fünf Jahren wie folgt:

Tabelle 23: Steuereinnahmen aus Wertpapiererträgen (Mrd. €)

	2005	2006	2007	2008	2009
Dividenden	9,952	11,904	13,791	16,575	12,474
Zinserträge und Veräußerungsgewinne aus Wertpapieren (*)	6,990	7,633	11,178	13,459	12,442
GESAMT (**)	16.942	19.537	24.969	30.034	24.916

Quelle: Bundesministerium der Finanzen

(*) Vor 2009 beinhaltete diese Kategorie nur die Besteuerung der Zinserträge, da die Veräußerungsgewinne bei Wertpapieren zum größten Teil freigestellt waren (mit Ausnahme der spekulativen Geschäfte).

(**) Diese Summe beinhaltet nicht die Steuereinnahmen für die Veräußerungsgewinne über 1 % des Kapitals ; sie konnten in den Einkommensteuereinnahmen nicht gesondert berechnet werden.

Es ist folglich schwierig, die Auswirkung der am 1. 1. 2009 in Kraft getretenen Reform der Abgeltungssteuer abzuschätzen, da die Zahlen für das Jahr 2009, die im Verhältnis zu 2008 stark zurückgegangen sind, gewiss die Finanz- und Wirtschaftskrise widerspiegeln.

Die Höhe der mit der Einkommensteuer versteuerten Erträge aus Grundbesitz ist der *Cour des comptes* nicht bekannt.

Es wird daran erinnert, dass diese Zahlen nur die Einnahmen aus der Besteuerung der Vermögenserträge darstellen, auf die keine Sozialbeiträge entrichtet werden.

Interessant ist, dass die höchste Mindereinnahme im Zusammenhang mit der Besteuerung von Kapitalerträgen auf den Freibetrag von 801 Euro für Alleinstehende (1.602 Euro für Ehepaare) entfällt: 1,08 Mrd. € 2009 und 1,04 Mrd. € 2010 (Schätzung).

Frankreich

Die der Finanzverwaltung mitgeteilten Vermögenserträge haben sich in den letzten Jahren wie folgt entwickelt:

Tabelle 24: Vermögenserträge (Mio. €)

	2007	2008	2009
Zinserträge	7 957	11 780	10 173
Dividenden	17 845	20 799	18 994
Veräußerungsgewinne bei Wertpapieren (*)	15 576	8 935	4 204
Zwischensumme Einkünfte aus Wertpapieren	41 378	41 514	33 371
Lebensversicherungsverträge und Vermögensbildungsverträge	1 029	1 852	1 869
Einkünfte aus Grundbesitz	32 007	32 922	33 537
Veräußerungsgewinne bei Grundstücken und Bauten	8 887	7 544	4 462
Gesamt	83 301	83 832	73 239

Quelle: DGFIP – () Gewinn nach Abzug der für langfristig gehaltene Wertpapiere gewährten Freibeträge*

Es handelt hier sich nur um einen Teil der Vermögenserträge, die der *Conseil des prélèvements obligatoires* in seinem Bericht vom März 2009 auf ungefähr 150 Mrd. € für das Jahr 2007 schätzt (115 Mrd. € nach Abzug der Verbindlichkeiten).

Aufgrund des hohen Zuwachses des Aufkommens aus Sozialbeiträgen hat sich der Vermögensertragsteueranteil im letzten Jahrzehnt signifikant erhöht. Diese Entwicklung geht aus der nachstehenden Tabelle hervor (ohne Besteuerung der Veräußerungsgewinne bei Gebäuden und Grundstücken mit der Einkommensteuer):

**Tabelle 25: Entwicklung der Steuer auf Vermögenserträge
(Mrd. €)**

	1997	2007	2009	Entwicklu ng 2009/1997
Sozialbeiträge	3,0	14,6	12,9	+330 %
Einkommensteuer	7,2	11,3	10,5	+46 %
davon:				
Steuertarif	5,1	10,4	8,3	+63 %
Abgeltungssteuer	2,1	0,9	2,2	+5 %
Gesamt	10,2	25,9	23,4	+130 %

Quelle: Bericht 1999 des Conseil des impôts ; Bericht 2010 der Commission des comptes de la sécurité sociale ; DGFIP

Diese Einnahmen berücksichtigen den Effekt der zahlreichen Sozial- und Steuervergünstigungen bei der Einkommensbesteuerung (siehe oben) ; sie belaufen sich insgesamt auf:

- 6,12 Mrd. € für die Einkommensteuer (2010), davon 1,53 Mrd. € für Einkommen aus Grundbesitz, 3,96 Mrd. € für Kapitalerträge, 0,63 Mrd. € für Gewinne aus Veräußerungen (Quelle: Haushaltsgesetzentwurf 2011) ;
- 2,13 Mrd. € für Sozialbeiträge (2010 – Quelle: PLFSS 2011), davon 1,37 Mrd. € für die Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken (Freistellung für den Hauptwohnsitz und Freibeträge bei Besitz ab einer bestimmten Anzahl von Jahren) ; dies ist in den mit der Einkommensteuer verbundenen Steuervergünstigungen nicht gesondert ausgewiesen.

Der Gesamtbetrag dieser Steuer- und Sozialvergünstigungen wird ab 2011 aufgrund neuer Freistellungs- und Freibetragsregeln (siehe oben) etwas zurückgehen ; er bleibt jedoch weiterhin wesentlich höher als in Deutschland.

D - Veräußerung und Vermögensübertragung: vergleichbare Besteuerung der Veräußerungsgewinne, wesentlich geringere Verkehrssteuern in Deutschland

1 - Die Besteuerung der Veräußerungsgewinne ist in beiden Ländern ähnlich

a) Ähnliche Entwicklung bei der Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren und Anteilen an Gesellschaften

In seinem Bericht vom März 2009 stellt der *Conseil des prélèvements obligatoires* fest, dass neun OECD-Länder die Veräußerungsgewinne bei Wertpapieren - ausgenommen im Falle von spekulativen Geschäften oder von bedeutenden Transaktionen - freistellen. Deutschland und Frankreich haben beschlossen, die Besteuerung der Veräußerungsgewinne zu erhöhen.

Die am 1. 1. 2009 in Deutschland in Kraft getretene Reform (siehe oben) schafft die Freistellungen generell ab (mit Ausnahme von Wertpapierbesitz seit weniger als 1 Jahr) sowie die Freibeträge von 50 %.

Frankreich hat denselben Weg eingeschlagen. Zunächst wurden die Freistellungen von Sozialbeiträgen und dann mit Januar 2010 und Januar 2011 (siehe oben) die Einkommensteuerfreistellungen für Veräußerungsgewinne bei Wertpapieren und Anteilen an Gesellschaften abgeschafft. Seit dem 1. 1. 2011 werden diese Gewinne ab dem ersten Euro auf Basis eines Pauschalsatzes von 19 % mit dem Einkommen (1 % mehr – siehe oben) besteuert ; dazu kommen noch Sozialbeiträge in Höhe von 12,1 %, also insgesamt 31,1 % (ein Teil der CSG bis 5,8 % kann von dem steuerbaren Einkommen abgezogen werden).

Diese neue Besteuerung ab dem ersten Euro stellt dennoch nicht die im Jahr 2006 in Kraft getretene Regelung in Frage, die einen progressiven Freibetrag je nach Besitzdauer mit einer vollständigen Freistellung nach acht Jahren vorsieht ; diese Regelung wird also ab 2014 greifen.

Zusammenfassend kann man für Frankreich folgende Schlussfolgerungen ziehen :

- das reguläre Verfahren ist etwas ungünstiger als in Deutschland ;
- im Falle einer längeren Besitzdauer sind die Regelungen günstiger, aufgrund der Freibetragsregelungen und der vollständigen Freistellung nach acht Jahren ;

- sie sind auch deshalb günstiger, weil es keine Exit-Tax gibt ; in Deutschland werden aufgrund der Exit-Tax latente Veräußerungsgewinne auf Beteiligungen an deutschen Unternehmen im Besitz natürlicher Personen, die mindestens zehn Jahre in Deutschland ansässig waren und ihren Wohnsitz ins Ausland verlagern, besteuert.

Der Vollständigkeit halber kann man das Vorhandensein von diversen Freistellungsregelungen für gewerbliche Veräußerungsgewinne erwähnen, deren Zweck es ist, die Betriebsübertragung zu erleichtern, insbesondere wenn der Geschäftsführer in den Ruhestand geht.

In einem Bericht vom Oktober 2010 zu den steuerlichen und sozialen „Nischen“ zugunsten der Unternehmen hat der *Conseil des prélèvements obligatoires* daran erinnert, dass das Gesamtvolumen dieser acht Nischen sich für das Jahr 2010 auf 775 Mio. € für die Einkommensteuer beläuft ; dazu kommen noch Mindereinnahmen bei Sozialbeiträgen (sie wurden nicht quantifiziert).

Diese Vergünstigungen sind nicht von der im Finanzgesetzentwurf 2011 enthaltenen Vorschrift getroffen, die die Gewinne ab dem ersten Euro besteuert.

b) Die Regelungen bezüglich der Gewinne aus der Veräußerung von Grundbesitz sind fast identisch

Freistellung der Veräußerungsgewinne für den Hauptwohnsitz

In Deutschland und Frankreich, wie in allen Ländern der Europäischen Union, werden die Veräußerungsgewinne für den Hauptwohnsitz nicht besteuert.

Weder in Frankreich (diese steuerliche Ausgabe ist nicht im „*fascicule des voies et moyens*“ erwähnt) noch in Deutschland wurde die Auswirkung dieser Freistellung auf die Einnahmen aus der Einkommensteuer quantifiziert. Der PLFSS 2011 schätzt jedoch, dass sich die mit dieser Freistellung verbundenen Mindereinnahmen an Sozialbeiträgen auf 900 Mio. € belaufen.

Veräußerungsgewinne bei sonstigen unbeweglichen Vermögenswerten

In der OECD werden die Veräußerungsgewinne bei sonstigen unbeweglichen Vermögenswerten entweder nach einer bestimmten Besitzdauer freigestellt oder getrennt besteuert (15 % USA, 18 % Spanien und Vereinigtes Königreich). In Deutschland gilt die Freistellung ; in Frankreich gibt es zwei Regelungen.

Wenn eine Immobilie in Deutschland während eines Zeitraums von zehn Jahren nicht veräußert wird, werden die Veräußerungsgewinne danach freigestellt. Wenn die Immobilie weniger als zehn Jahre im Besitz des Steuerzahler ist, wird der Gewinn ohne Freibetrag mit der Einkommensteuer versteuert.

Die in Frankreich geltenden Besteuerungsregelungen für Veräußerungsgewinne bei Gebäuden und Grundstücken, Teilen von Gebäuden und Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten sind wie folgt :

- Freistellung ab dem fünfzehnten Besitzjahr mit progressivem Freibetrag (10 % pro Besitzjahr nach den ersten fünf Jahren ;
- Mitberücksichtigung in der Einkommensteuer zum heutigen Satz von 16 %, zuzüglich Sozialbeiträge von 12,1 % (globaler Steuersatz: 28,1 %).

Das Maßnahmenpaket zur Finanzierung der Rentenreform sieht ab dem 1. 1. 2011 eine Anhebung des Satzes von 16 auf 19 % vor (globaler Steuersatz mit Sozialbeiträgen von 31,3 %).

Die Veräußerungsgewinne werden in den höheren Steuerstufen in Deutschland – progressiver Steuertarif – stärker besteuert als in Frankreich ; der Trend ist umgekehrt für die niedrigen Steuerstufen bei der Einkommensteuer.

2 - Die entgeltliche Veräußerungs- und Übertragungssteuer ist in Frankreich wesentlich höher als in Deutschland

a) Eine in Deutschland auf Grundbesitz erhobene Steuer mit einfachen Regeln

Die entgeltliche Veräußerungs- und Übertragungssteuer fließt voll den Ländern zu (Artikel 105 GG) ; es gilt das Gesetz vom 26. Februar 1997.

Geltende Regelungen

Die Steuer wird auf Wohngebäude und Industrie- und Gewerbegebäude entrichtet. Im Gegensatz zu Frankreich (siehe unten) unterscheidet Deutschland nicht zwischen Neu- und Altbauten.

Der theoretische Steuersatz wurde im Jahr 1997 angehoben, um den Wegfall der Vermögensteuer zu kompensieren (siehe oben) ; er beträgt heute 3,5 % (2 % bis 1996). Die Länder können einen höheren Satz festlegen ; einige haben es schon gemacht, andere werden es demnächst tun: Anhebung auf 4,5 bzw. 5 %.

Der Verkauf von Unternehmen: ein Sonderfall

Im Gegensatz zu Frankreich (siehe unten) wird in Deutschland der Verkauf von Aktien, Gesellschaftsanteilen und Firmenwerten nicht besteuert. Der Verkauf eines Unternehmens (mit Ausnahme der Übertragungen, siehe unten) – ob Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft – wird dagegen auf Grundlage des im veräußerten Nettovermögen enthaltenen unbeweglichen Vermögens besteuert.

Wenn ein Käufer mindestens 95 % (direkt oder indirekt, progressiv oder nicht progressiv) der Anteile an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft erwirbt, wird diese Transaktion von der Finanzverwaltung als Bodenverkehr betrachtet. Die Bemessungsgrundlage für alle unbeweglichen Aktiva des verkauften Unternehmens wird unter den oben beschriebenen Bedingungen bei der Besteuerung mitberücksichtigt.

Dies bedeutet, dass obwohl der Verkauf von Aktien, Gesellschaftsanteilen oder Firmenwerten in Deutschland nicht als solcher besteuert wird, der Verkauf eines Unternehmens (mit Ausnahme der Übertragungen, siehe unten) de facto auf den Teil der Aktiva, der aus Immobilien besteht, besteuert wird.

Jüngste Entwicklung der Einnahmen

Die Steuereinnahmen haben 2006 und 2007 stark zugenommen ; dies ist zum Teil auf die günstige Immobilien- und Wirtschaftslage in Deutschland zurückzuführen und auf die Veräußerung von kommunalen Realobjekten. In den darauffolgenden Jahren sind die Steuereinnahmen aufgrund des Rückgangs des Immobilienmarktes stark zurückgegangen.

Tabelle 26: Einnahmen aus entgeltlichen Veräußerungen und Übertragungen in Deutschland (Mrd. €)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Einnahmen	4,791	6,125	6,952	5,728	4,857	4,850 (Schätzungen)

Quelle: Bundesministerium der Finanzen

b) In Frankreich werden Immobilien, Aktienveräußerungen und Firmenwert besteuert ; die Steuerlast ist höher

Regelungen und Sätze für Immobilien

Der Verkauf von Wohngebäuden und von industriell oder gewerblich genutzten Gebäuden ist bei Altbauten besteuert. Der Verkauf von Neubauten ist von der Steuer befreit. Wenn ein Neubau bis zu fünf Jahren nach Fertigstellung verkauft wird, werden die Mehrwertsteuer und die Grundbucheintragungsteuer („taxe de publicité foncière“) von 0,715 % (auf der Basis des Preises ohne MwSt.) entrichtet.

Seit dem 1. Januar 2006 liegt der Besteuerungssatz für Altbauten bei 5,09 %, (der Satz lag vor dem Inkrafttreten der Reform im Jahr 1998 bei 18,585 % für industriell oder gewerblich genutzte Gebäude und bei 7,015 % bis 7,925 % für Wohngebäude). Der Satz liegt im Schnitt der europäischen Länder.

Die Besteuerung der beweglichen Güter

Die Besteuerung des Firmenwertes („fonds de commerce“): eine französische Besonderheit

In Deutschland wird die Veräußerung des „Firmenwertes“ (dieser Begriff wird nicht anerkannt) nicht gesondert besteuert ; der Verkauf von Sachanlagen und immateriellen Vermögensgegenständen ist freigestellt. Einige Länder der OECD entrichten Eintragungssteuern auf den Verkauf von Sachanlagen und immateriellen Vermögensgegenständen (Spanien, USA, Italien ; Großbritannien hat diese Steuern 2003 abgeschafft).

Frankreich ist das einzige Land, das die Veräußerung des Firmenwerts, des Kundenstamms und ähnliches besteuert auf der Grundlage eines Satzes zwischen 2 % und 2,60 % je nach steuerpflichtigem Wert über 23 000 €.

Einige Ausnahmen sind vorgesehen, wie z.B. ermäßigte Sätze für die Veräußerungen in den „zones franches urbaines“ und in ländlichen Gebieten, Freistellung für die Veräußerung von Patenten, usw.). Das Gesetz zur Modernisierung der Wirtschaft sieht zudem einen Freibetrag von 300 000 Euro für die Veräußerung von Handwerksbetrieben, Firmenwerten und landwirtschaftlichen Betrieben und für die Veräußerung von Einzelunternehmen zugunsten der Arbeitnehmer oder Familienangehörigen vor, wenn sie sich dazu verpflichten, in dem Unternehmen für eine Dauer von fünf Jahren tätig zu sein. Die Kosten

dieser Maßnahme werden auf 15 Mio. € im Jahr 2010 geschätzt (Quelle: Haushaltsgesetzentwurf 2011).

Die Veräußerung von Gesellschaftsrechten

In Deutschland werden die Immobilien der veräußerten Unternehmen besteuert ; die Veräußerung von Gesellschaftsrechten wird hingegen freigestellt. Der *Conseil des prélèvements obligatoires* erinnerte in einem Bericht im März 2009 daran, dass die meisten OECD-Länder niedrige Eintragungssteuern für die Gesellschaftsrechte anwenden (ca. 1 %) ; die Sätze sind höher für die Gesellschaftsrechte an Immobiliengesellschaften.

In Frankreich gelten nach Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung der Wirtschaft folgende Regelungen :

- Veräußerung von Aktien: 3 % mit einer Obergrenze von 5 000 Euro ; bei börsennotierten Unternehmen werden die Steuern nur dann erhoben, wenn die Veräußerung beurkundet wird ;

Veräußerung von Gesellschaftsanteilen: 3 % und Freibetrag in Höhe des Verhältnisses zwischen 23 000 Euro und der gesamten Anzahl an Gesellschaftsanteilen ; für Immobiliengesellschaften 5 % ohne Freibetrag.

Die jüngste Entwicklung der erhobenen Steuern in Frankreich

Im letzten Jahrzehnt und insbesondere ab 2004 hat sich diese Steuerkategorie dynamisch entwickelt. Im Jahr 2007 wurden wie in Deutschland Rekordeinnahmen erreicht ; nach einer abrupten Abnahme 2009 kehrte sich der Trend 2010 um:

Tabelle 27: Einnahmen aus entgeltlichen Veräußerungen und Übertragungen in Frankreich (Mio. €)

	2010 (10 Monate)	2009	2007	2002	1997
Besteuerung der beweglichen Gegenstände	430	465			
Besteuerung der unbeweglichen Gegenstände	299	274			
Grundbucheintragungssteuer	254	299			
Gesamtsumme Staat	982	1 037	1 520	573	507
Grundbucheintragungsgebühr auf Department-Ebene („Droit départemental d’enregistrement“)	189	185			
Grundbucheintragungssteuer Zusätzliche Department-Steuer („Taxe départementale additionnelle“)	5 641 79	5 083 83			
Departements Gesamt	5 909	5 352	7 948	4 549	3 176
Zusätzliche Kommunalsteuer („Taxe communale additionnelle“)	1 825	1 641			
Kommunen Gesamt	1 825	1 641	2 425	1 383	684
Zusätzliche Regionalsteuer („Taxe régionale additionnelle“)	0	2			
Regionen Gesamt	0	2	2	9	780
Gebietskörperschaften Gesamt	7 735	6 994	10 375	5 942	4 640
Gesamt	8 717	8 032	11 895	6 515	5 146

Quelle: DGFIP ; CPO-Bericht März2009

Im Jahre 2009 waren die Einnahmen aus dieser Steuerkategorie um 65 % höher als in Deutschland. Diese Differenz dürfte sich 2010 noch vergrößert haben (Erhöhung der Einnahmen der Kommunen und der Departements in den ersten zehn Monaten des Jahres).

3 - Die Besteuerung der unentgeltlichen Übertragungen: ein gemeinsamer Trend zur Senkung der Erbschaftssteuern ; die Steuereinnahmen sind in Frankreich deutlich höher als in Deutschland

a) Die jüngsten Reformen in beiden Ländern gehen in die Richtung einer Senkung der Erbschaftssteuern ; sie weisen jedoch relativ große Unterschiede auf

In Frankreich hat das TEPA-Gesetz vom 21. August 2007 die Erbschaft- und Schenkungssteuern gesenkt. Deutschland hat die Gesetzgebung und die Bewertungsregeln für die Berechnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer infolge eines Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts in Karlsruhe Ende 2006 geändert. Die am 1. 1. 2009 in Kraft getretene Reform beinhaltet neue Regelungen zur Bewertung und zu den Freibeträgen und erleichtert die Unternehmensübertragung.

Freistellungen und Freibeträge für Erbschaften: flexiblere Regelungen in beiden Ländern

Deutschland

Die 1997 in Kraft getretene Reform hatte die Freibeträge stark erhöht, um zu vermeiden, dass das zum größten Teil aus dem Hauptwohnsitz bestehende Familienvermögen besteuert wird. Die am 1. 1. 2009 in Kraft getretene Reform verstärkt diesen Trend.

Aus diesem Anlass wurden die Bewertungsregeln für alle Gegenstände, gleich ob sie Teil des betrieblichen Vermögens sind oder nicht, auf der Grundlage eines gemeinen Wertes am Tag der Erbschaft oder Schenkung zu harmonisieren. Diese Regeln sind den französischen Regeln ähnlich, die eine Bewertung auf der Grundlage des Verkehrswerts vorsehen.

Die auf den Übergang vom Ertragswertverfahren auf den gemeinen Wert zurückzuführende Erhöhung des Steuerwertes wurde durch eine Erhöhung der Freibeträge kompensiert (siehe Anhänge) :

- 500 000 € für den überlebenden Ehegatten oder Partner (Steuerklasse I) ;
- 400 000 € pro Erbteil für eheliche und uneheliche Kinder (Steuerklasse I) ;
- 200 000 € pro Erbteil für die Enkelkinder ;
- 20 000 € für die Steuerklasse II (Neffen und Nichten, geschiedener Ehegatte) und für die Steuerklasse III (sonstige Anspruchsberechtigte).

Die Reform 2009 sieht vor, dass der Hauptwohnsitz, der vom überlebenden Ehepartnern oder von den Kindern in direkter Linie vererbt wird, von der Steuer befreit wird wenn die Fläche 200 m² nicht übersteigt (die darüber hinausgehende Fläche wird als Teil der Erbschaft behandelt), wenn er von diesen Anspruchsberechtigten für eine Mindestdauer von 10 Jahren genutzt, weder veräußert noch vermietet wird und wenn er nicht als Zweitwohnung benutzt wird.

Frankreich

Das TEPA-Gesetz vom 21. August 2007 hat die Besteuerung der unentgeltlichen Übertragung geändert: neue wesentlich günstigere Freistellungs- und Freibetragsregeln.

Das vom überlebenden Ehegatten oder vom Partner im Rahmen eines „Pacs“ (eingetragene Lebensgemeinschaft) vererbte Vermögen ist jetzt steuerfrei. Die Reform sieht auch unter gewissen Bedingungen eine vollständige Steuerbefreiung für Geschwister vor.

Die Freibeträge wurden zudem deutlich erhöht :

- für Erbschaften in direkter Linie (überlebende Kinder und Nachfahren): ein neuer Freibetrag von 150 000 € pro Erbe (Wert 2010: 156 974 €) ist vorgesehen ;
- für Erbschaften zwischen Geschwistern: der persönliche Freibetrag wurde auf 15 000 € angehoben (Wert 2010: 15 697 €) ;
- für Erbschaften zugunsten einer behinderten Person die nicht in der Lage ist, ihren Lebensunterhalt zu verdienen, gleich, in welchem Verwandtschaftsverhältnis sie zu dem Verstorbenen steht, beläuft sich der Freibetrag auf 150 000 € (Wert 2010: 156 974 €) ;
- für Erbschaften zugunsten Neffen und Nichten: der Freibetrag wurde auf 7 500 € angehoben (Wert 2010: 7 849 €) ;
- für alle Personen, auf welche die obengenannten Freibeträge nicht anwendbar sind, wurde ein Freibetrag von 1 500 € vorgesehen (Wert 2010: 1 570 €).

Die steuerliche Behandlung der Erbschaften zwischen Ehegatten/Partnern ist heute günstiger in Frankreich, da sie völlig freigestellt sind ; in Deutschland sind die Freibeträge hoch, aber die Erbschaften werden besteuert. Die Freibetragsregelungen für Erbschaften in direkter Linie und für sonstige Erbschaften sind viel günstiger in Deutschland.

Die Besteuerung der Schenkungen: höhere Freibeträge in Deutschland, günstigere Regelungen bei wiederholten Schenkungen in Frankreich

In Deutschland sind die Freibetragsregelungen identisch für Schenkungen und Erbschaften (siehe oben). In Frankreich gelten besondere Regelungen für Schenkungen :

- zwischen Ehegatten oder Partnern im Rahmen eines „Pacs“: 79 533 € - Wert 2010 ;
- zugunsten eines Kindes oder einer behinderten Person: 156 974 € - Wert 2010 pro Begünstigter ;
- zugunsten eines Kindes: 31 395 €/Wert 2010 pro Begünstigter ;
- zugunsten eines Urenkels: 5 232 €/Wert 2010 pro Begünstigter ;
- zugunsten Geschwistern: 15 697 €/Wert 2010 pro Begünstigter ;
- zugunsten Neffen und Nichten: 7 849 €/Wert 2010 pro Begünstigter ;

Die Schenkungen werden unter bestimmten Bedingungen freigestellt:

- für eine Geldschenkung von einem Familienangehörigen: Obergrenze 31 395 € pro Begünstigtem (Wert 2010), je nach Alter des Beschenkten und des Schenkenden ;
- für außerordentliche Schenkungen zur Förderung von Unternehmensgründungen: Obergrenze 30 000 € unter bestimmten Bedingungen und nur für den Zeitraum 1. Januar 2006-31. Dezember 2010.

Die Freibeträge für die Schenkungen in Deutschland sind insgesamt günstiger als in Frankreich.

In Frankreich sind die Regeln für wiederholte Schenkungen günstiger ; zudem werden die vorzeitigen Schenkungen begünstigt, was in Deutschland nicht der Fall ist.

In Frankreich werden Freibeträge alle sechs Jahre gewährt, gegenüber zehn Jahren in Deutschland.

Die vorzeitigen Schenkungen werden vom Artikel 790 des CGI gefördert, der eine Abnahme der Abgaben (bis 50 %) je nach Alter des Schenkenden vorsieht.

Die Steuerprogression ist bedeutend stärker in Frankreich als in Deutschland

Das deutsche System sieht sieben Steuerstufen ohne Progression vor. Zur Begrenzung der mit der Steuerberechnungsmethode

zusammenhängenden Schwelleneffekte wurde ein Glättungssystem eingeführt. In Frankreich sind die Steuerstufen progressiv.

Aus dem Vergleich der Steuerstufen geht folgendes sehr klar hervor (siehe Anhänge) :

- die Steuerstufen in Deutschland sind breiter und die Sätze niedriger (7 bis 50 % in Deutschland ; 5 bis 60 % in Frankreich) ;
- die Auslösungsschwelle für den Höchstsatz liegt viel höher in Deutschland als in Frankreich (26 Mio. € in Deutschland, 1,78 Mio. € in Frankreich).

Insgesamt und unter Berücksichtigung der verschiedenen Steuerberechnungsmethoden (auf der Grundlage eines progressiven Steuertarifs in Frankreich und eines nicht-progressiven Steuertarifs in Deutschland), führen die bedeutenden Unterschiede bei den Steuerstufen und bei den Steuersätzen zu einer höheren Steuerlast in Frankreich.

b) Unternehmensübertragungen: beide Länder sehen Freistellungen vor

Frankreich und Deutschland, wie die meisten EU-Mitgliedsländer, haben die Erbschaftssteuern bei Unternehmensübertragungen sehr stark reduziert: im Anschluss an die Empfehlungen der Europäischen Kommission im Jahre 1994 zur Erleichterung der Übertragung der KMUs zu einem Zeitpunkt, in dem die Unternehmensleiter in den Ruhestand treten („Papyboom“).

In Frankreich wird die Übertragung von Anteilen und Aktien von industriellen, gewerblichen, handwerklichen, landwirtschaftlichen und selbständigen Betrieben zu 75 % ihres Wertes von der Erbschaftsteuer freigestellt, unter der Bedingung, dass die Aktien und Anteile im Besitz des Begünstigten bleiben und dass der Betrieb aufrechterhalten wird (siehe Artikel 787 B und C CGI). Diese Steuervergünstigung kommt zu eventuellen Freistellungen der Gewinne aus der Veräußerung von Betriebsvermögen hinzu (siehe oben und Anhänge).

In Deutschland sind die im Januar 2009 in Kraft getretenen Regelungen zur Übertragung von betrieblichem Vermögen sehr günstig ; sie gehen einher mit Regeln zur Erhaltung des Betriebes und – was in Frankreich nicht der Fall ist – der Arbeitsplätze.

Im Falle der Übertragung von Einzelunternehmen (sehr zahlreich in Deutschland) und der Übertragung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in denen die Beteiligung 25 % des Kapitals überschreitet, stehen den Erben zwei Alternativen zur Wahl:

- 1) Freistellung der Erbschaftssteuern bis 85 % des Wertes der vererbten Gegenstände unter drei Bedingungen:
 - Erhaltung der Aktivität für eine Dauer von 5 Jahren ;
 - die Gesamtsumme der in diesem Zeitraum bezahlten Löhne und Gehälter soll mindestens 400 % des Durchschnitts der Löhne und Gehälter betragen, die in den 5 Jahren vor der Erbschaft bezahlt wurden (für die Unternehmen, die 20 Arbeitnehmer und mehr beschäftigen) ;
 - das nicht-produzierende Vermögen (z.B. vermietete Bauten und Grundstücke) darf nicht mehr als 50 % des Betriebsvermögens ausmachen.

Ein Freibetrag von 150 000 € für die restlichen steuerbaren 15 % des betrieblichen Vermögens zuzüglich Abschlag von 50 % für den Restbetrag bis zu einer Obergrenze von 450 000 €. Diese zusätzliche Maßnahme stellt eine partielle oder vollständige Freistellung der Erbschaftssteuern dar, wenn der Wert des übertragenen Unternehmens maximal 450 000 € beträgt.

- 2) Freistellung von Erbschaftssteuern auf das gesamte übertragene Vermögen unter drei Bedingungen:
 - Erhaltung des Betriebs für eine Dauer von 7 Jahren ;
 - die Gesamtsumme der in diesem Zeitraum bezahlten Löhne und Gehälter muss mindestens 700 % des Durchschnitts der Löhne und Gehälter betragen, die in den 5 Jahren vor der Erbschaft bezahlt wurden ;
 - das nicht-produzierende Vermögen darf nicht mehr als 10 % des Betriebsvermögens ausmachen.

Falls das Unternehmen vor der vorgesehenen Zeit veräußert wird, wird der Betrag der Erbschaftsteuer auf der Basis der effektiven Betriebsdauer anteilig reduziert.

c) Ein Verhältnis von 1:2 für erhobene Abgaben

Frankreich und Deutschland weisen wesentliche Unterschiede in puncto Anzahl und Durchschnittswert der Schenkungen/Erbschaften auf

Aus den in der folgenden Tabelle dargestellten Daten geht die Situation in den beiden Ländern hervor:

Tabelle 28: Vergleich der unentgeltlichen Veräußerungen und Übertragungen in Frankreich und Deutschland

	Erbschaften		Schenkungen	
	Frankreich	Deutschland	Frankreich	Deutschland
Anzahl	317 304 (2009) (*)	140 588 (2008)	333 200 (2009)	49 335 (2008)
Übertragenes Gesamtvermögen	59,5 Mrd. € (2007)	21,5 Mrd. € (2008)	36 Mrd.€ (2009)	15,6 Mrd. € (2008)
Steuerbares Nettovermögen	19,9 Mrd. € (2009)	17,5 Mrd. € (2008)	3,8 Mrd. € (2009)	5,6 Mrd. € (2008)
Durchschnittlicher Vermögenswert	175 000 € (2007)	153 000 € (2008)	108 000 € (2009)	113 000 € (**)

Quelle: DGFIP ; Statistisches Bundesamt ; letzte verfügbare Zahlen

(*) Der Erklärungsspflicht unterliegende Erbschaften unter Ausschluss der Erbschaften mit einem Nettovermögen unter 50 000 € (Schwelle für die Erklärungsspflicht von Erbschaften unter Ehegatten oder in direkter Linie)

(**) Wenn man die Schenkungen, die vor dem Bezugsjahr stattgefunden haben (9,7 Mrd. €) ausschließt, beträgt das gesamte steuerbare Vermögen 5,6 Mrd. € im Jahr 2008 ; in anderen Worten beträgt der mittlere Wert des Vermögens pro Schenkung 110 000 €.

In Frankreich wurden die Erklärungspflichtsschwellen für die Erbschaften ab 2004 von 1 500 € auf 50 000 € Nettovermögen angehoben ; nur 58 % der Erbschaften unterlagen 2009 der Erklärungsspflicht. Angesichts der diversen Freistellungsregelungen (siehe oben) wurden Steuern auf nur 25 % der im Jahr 2009 angegebenen Erbschaften bezahlt (78 140 von insgesamt 317 304).

In Deutschland gibt es dagegen keine Mindestschwelle für die Erklärungsspflicht ; die Bezahlung der Erbschaftssteuer unterliegt quasi universellen Regeln. Im Jahr 2008 (letzte verfügbare Daten) wurden Erbschaftsteuern auf 99,2 % der Erbschaften bezahlt.

Dies gilt auch für Schenkungen: in Frankreich werden fast 90 % der Schenkungen freigestellt (Quelle: CPO-Bericht – März 2009), während in Deutschland 97 % der Schenkungen besteuert werden.

Entwicklung der Einnahmen in den beiden Ländern

Die Besteuerung von unentgeltlichen Übertragungen (Schenkungen und Erbschaften) hat sich in den letzten Jahren wie folgt entwickelt:

Tabelle 29: Einnahmen aus den unentgeltlichen Übertragungen in Frankreich und Deutschland (Mio. €)

	2000	2002	2004	2006	2007	2008	2009
Deutschland	2 982	3 021	4 283	3 763	4 203	4 771	4 550
Frankreich	6 941	7 047	8 645	8 667	8 969	7 919	7 474

Quelle: CPO-Bericht März 2009 ; DGFIP ; Statistisches Bundesamt

In diesem Zeitraum hat die Besteuerung von unentgeltlichen Übertragungen in Deutschland im Jahr 2009, d.h. im ersten Jahr des Inkrafttretens der Erbschafts- und Schenkungssteuerreform, etwas abgenommen ohne dass dieser Rückgang der Reform zugeschrieben werden kann. Seit 2000 hat sie um mehr als 50 % zugenommen.

In Frankreich sind nach dem Rekordjahr 2007 in den darauffolgenden zwei Jahren die gesamten Einnahmen um ca. 17 % zurückgegangen ; der Rückgang war stärker für die Schenkungen.

Aus einer vertieften Analyse der erhobenen Abgaben geht hervor, dass die Lage in beiden Ländern vergleichbar ist (siehe Anhänge):

-in Deutschland zeigt sich eine starke Konzentration auf Erbschaften unter 200 000 €. Da sie im Rahmen des Gesetzes 2009 freigestellt wurden, wird sich die Lage in Deutschland der Lage in Frankreich annähern ;

-in Frankreich und in Deutschland ist die Steuerlast stärker für hohe Erbschaften ;

- die durchschnittlichen Sätze in Frankreich liegen weit über den deutschen Sätzen, mit einigen Nuancen (die durchschnittlichen Sätze für Erbschaften/Schenkungen in direkter Linie sind vergleichbar und sogar etwas niedriger in Frankreich ; der Unterschied ist vor allem in der Seitenlinie und bei Erben, die keine Familienangehörigen sind, spürbar) ; diese Differenz wird sich *de facto* auf Grund der Erhöhung der Sätze für die Steuerklassen II und III in Deutschland im Rahmen der im Jahre 2009 in Kraft getretenen Reform verringern.

SCHLUSSBEMERKUNGEN

Die Politik in Bezug auf Ausgestaltung und Höhe der Vermögensteuern sind in Deutschland und Frankreich recht unterschiedlich ; diese Unterschiede haben sich in den letzten zehn bis fünfzehn Jahren verstärkt.

Deutschland hat de facto beschlossen, das Kapital niedrig zu besteuern: Besteuerungssatz weit unter dem Durchschnitt der OECD-Länder, geringe Grundsteuer, Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer und Aussetzung der Vermögensteuer am Ende der 90er Jahre. In Frankreich hingegen spielen die Steuern auf Vermögensbesitz eine große Rolle ; dies ist im Wesentlichen auf die Grundsteuern zurückzuführen, deren Bedeutung in den letzten zehn Jahren stark zugenommen hat.

In Bezug auf die Veräußerung und die Übertragung des Vermögens sind die Ansätze Deutschlands und Frankreichs in puncto Anwendungsbereich und Höhe der Steuern auf entgeltliche Veräußerungen und Übertragungen sehr unterschiedlich. In der letzten Zeit haben beide Länder dennoch in die gleiche Richtung zielende Entscheidungen getroffen: Anhebung der Steuern auf die Gewinne aus der Veräußerung und Senkung der Steuern auf unentgeltliche Veräußerungen und Übertragungen. Das Verhältnis zwischen den Steuern auf Veräußerung und Übertragung des Vermögens beträgt jedoch 1:2.

Die Vermögensteuern in Deutschland – die fast alle unter dem Durchschnitt der OECD-Länder liegen – beruhen im Wesentlichen auf der Besteuerung der Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne. Frankreich hat hingegen beschlossen, die gesamte Vermögenskette zu besteuern – vom Besitz über Kapitalerträge bis zur Übertragung und Veräußerung ; die französischen Vermögenssteuern liegen heute weit über dem Durchschnitt der OECD-Länder.

III - Unternehmenssteuern: noch ähnliche Lage mit allerdings divergierender Entwicklung

In Bezug auf die Unternehmenssteuern befinden sich Frankreich und Deutschland in einer Lage, die oft als ähnlich betrachtet wird: die Unternehmenssteuern sind in beiden Ländern hoch. Aufgrund ihrer zentralen Stellung in Europa hängt ihre Attraktivität nicht nur von Steuerfaktoren ab; sie beruht auch auf der Qualität der Infrastrukturen, hochqualifizierten Arbeitskräften und ihrer Rolle im internationalen Handel.

Im Laufe der letzten zehn Jahre haben sich die Unternehmenssteuern jedoch auseinander entwickelt: Deutschland hat das Steuersystem mehr als Frankreich dem Ziel der Wettbewerbsfähigkeit unterstellt; in puncto Unternehmenssteuern hat dies zu einer beträchtlichen Absenkung der Sätze und Erweiterung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer geführt.

A - Ertragsteuerliche Behandlung der Unternehmen: die Unterschiede haben sich in den letzten zehn Jahren erhöht

1 - Unterschiedliche Reformprioritäten und Besteuerungsstrukturen

a) Die Reform der Körperschaftsteuer erfolgte in Deutschland später als in Frankreich; im letzten Jahrzehnt wurde sie zu einer Priorität der Bundesregierung

Die Reform der Körperschaftsteuer hat in Deutschland später stattgefunden als in Frankreich: der Körperschaftsteuersatz wurde in Frankreich während der neunziger Jahre nach und nach abgesenkt, während die deutsche Körperschaftsteuer Anfang der 2000er Jahre die Unternehmen mit hohen Sätzen und einer komplexen Bemessungsgrundlage stark benachteiligt hat.

Die beiden Reformen 2000 und 2008 hatten eine Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen und eine Senkung der Steuerlast zum Ziel.

Jüngste Entwicklung der Körperschaftsteuer in Deutschland: eine Zwei-Phasen-Reform

Die Reform 2000

Das Ziel des Gesetzes vom 23. Oktober 2000, das im Rahmen einer breiteren Debatte zur wirtschaftlichen Attraktivität des Standorts Deutschland verabschiedet wurde, bestand darin, die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmen durch eine Senkung der Steuerlast zu verbessern. Die aus dieser Reform resultierenden Entwicklungen betreffen im Wesentlichen drei Punkte:

Eine Absenkung des Körperschaftsteuersatzes: das Gesetz vom 23. 10. 2000 ersetzte das Anrechnungsverfahren (30 % auf die ausgeschütteten Gewinne und 40 % auf die reinvestierten Gewinne) durch das Halbeinkünfteverfahren mit einem neuen einheitlichen Steuersatz von 25 %.

Eine Vereinfachung der Körperschaftsteuer auf Basis einer neuen, wesentlich günstigeren Dividendenbesteuerung.

Eine stark rückläufige Besteuerung der Veräußerungsgewinne bei Verkauf von Gesellschaftsanteilen, die im Rahmen einer Kapitalgesellschaft völlig steuerfrei sind. Diese Maßnahme, die erhebliche Auswirkungen auf den Aufbau des deutschen Kapitalismus hatte, ermöglichte zahlreichen Unternehmen, Beteiligungen, die sie zum Teil seit über 100 Jahren besaßen, abzubauen oder insgesamt abzutreten (wie z.B. die Deutsche Bank, die ihre historische Beteiligung am Kapital der Versicherungsgesellschaft Allianz stark reduzierte).

Die Auswirkung der Reform 2000 war erheblich: die Mindereinnahmen, ursprünglich auf 6 Milliarden Euro geschätzt, betragen schließlich jährlich ca. 8 Milliarden Euro (zuzüglich Übergangskosten).

Die Reform 2008

Die am 1. Januar in Kraft getretene Reform war die logische Folge der Reform 2000 ; sie hatte ebenfalls eine Absenkung der Sätze und eine Erweiterung der Bemessungsgrundlage zum Ziel. Sie schaffte mehrere Maßnahmen ab, die ab 2003 zur Haushaltssanierung beschlossen worden waren und die Steuerlast der Unternehmen vergrößert hatten.

Der Körperschaftsteuersatz verringerte sich von 25 % auf 15 % ; er zählt jetzt zu den niedrigsten Europas. Um einen Vergleich mit den Körperschaftsteuern der anderen europäischen Länder zu ermöglichen, müssen jedoch die Gewerbesteuer und der Solidaritätszuschlag (5,5 %) hinzugerechnet werden. Der Nominalsatz der Steuern auf die Gewinne der

Unternehmen betrug 38,65 % vor der Reform und ca. 31 % danach¹⁴³; er liegt etwas über dem von der Regierung festgesetzten Ziel von unter 30 %.

Im Gegenzug zu dieser bedeutenden Verringerung der Sätze wurde die Bemessungsgrundlage wesentlich erweitert:

- Verschärfung der Abschreibungsregelungen - Abschaffung der degressiven Abschreibung ;

- Verfall von Verlustvorträgen aus den Vorjahren nach 5 Jahren bei Eigentumsübergang ;

- Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer ;

- Verschärfung der Unterkapitalisierungsregelungen und allgemeine Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsen (Zinsschranke) ;

Diese Reform bewirkte eine Senkung des effektiven Durchschnittssteuersatzes der Kapitalgesellschaften von 36 % 2006 auf 29 % 2009¹⁴⁴.

b) Die lokale Besteuerung der Unternehmen in Deutschland blieb hingegen praktisch unverändert

Die deutsche Gewerbesteuer ist mit der „*taxe professionnelle*“, die 2010 von der „*contribution économique territoriale*“, ersetzt wurde, nicht deckungsgleich. Die Bemessungsgrundlage (Nettogewinn) der Gewerbesteuer ist mit der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer vergleichbar, während die Bemessungsgrundlage der „*contribution économique territoriale*“ den Wert einiger Anlagegüter des Unternehmens sowie einen Beitrag auf die Wertschöpfung einschließt. Zudem ist die „*contribution économique territoriale*“ vom steuerbaren Ergebnis abzugsfähig, was seit 2008 bei der Gewerbesteuer nicht mehr der Fall ist. Aus diesen Gründen betrachten internationale Vergleiche zur Gewinnbesteuerung die deutsche Körperschaftsteuer stets zusammen mit der Gewerbesteuer, da beide Steuern zusammen den Besteuerungssatz auf Gewinne ergeben.

¹⁴³ Die Bewertung des nominalen Körperschaftsteuersatzes wird dadurch erschwert, dass der Gewerbesteuersatz von den Gemeinden festgelegt wird. Je nach Quelle schwanken die Schätzwerte für den nationalen Durchschnitt: 432 % (IW Köln), 400 % (Bundesregierung) ; diese Unterschiede wirken sich auf den globalen Steuersatz aus. Wir beziehen uns hier auf die Zahlen vom IW Köln.

¹⁴⁴ Quelle: IW Köln, *Corporate Tax Burden in International Comparison*, Newsletter Nr. 1, 2010, S. 2

Die Gewerbesteuer, deutsches Äquivalent der „*taxe professionnelle*“

Die deutsche Gewerbesteuer geht auf ein preußisches Gesetz von 1810 zurück. Ursprünglich sollte der Gewerbetreibende zur Erneuerung seines Patents eine Steuer entrichten ; im 20. Jahrhundert entwickelte sie sich weiter zu einer Steuer, deren Bemessungsgrundlage aus den Gewinnen und aus dem Kapital des Betriebes zusammengesetzt war. Der Anteil der Steuer auf das Kapital (Gewerbekapitalsteuer) wurde 1998 zugunsten der Besteuerung der Gewinne abgeschafft. Seitdem sind die Bemessungsgrundlagen der Gewerbesteuer und der Körperschaftsteuer ähnlich. Es ist oft die Rede davon gewesen, sie abzuschaffen und sie in die Körperschaftsteuer oder in die Einkommensteuer einzugliedern ; jedoch waren die Kommunen, die Empfänger dieser Steuer sind, dagegen und haben erfolgreich für ihre Erhaltung gekämpft.

Die Bemessungsgrundlagen der Gewerbesteuer und der Körperschaftsteuer unterscheiden sich in gewissen Grundsätzen – die im Wesentlichen die Territorialität betreffen – und in puncto Abzugsfähigkeit diverser Aufwendungen: z.B. Zinsen.

Der von den Kommunen festgelegte Gewerbesteuersatz unterliegt komplexen Regeln:

$$\text{Gewerbesteuersatz} = \text{Hebesatz} * \text{Steuermesszahl}/100$$

Der durchschnittliche Steuersatz beträgt 432 % und die Steuermeßzahl 3,5 (5 bis 2008). Im Durchschnitt liegt der durchschnittliche Gewerbesteuersatz bei 15,1 %.

Im Gegensatz zur „*taxe professionnelle*“ die im letzten Jahrzehnt mehrmals reformiert wurde, ist die Gewerbesteuer seit 1998 beinahe unverändert geblieben. Sie wurde lediglich anlässlich der Körperschaftsteuerreform 2008 marginal geändert (Absenkung des Satzes und Erweiterung der Bemessungsgrundlage).

Diese relative Stabilität der Gewerbesteuer heißt jedoch nicht, dass es sich um eine Steuer ohne jeglichen Mangel handelt. Ihre Hauptschwächen lassen sich wie folgt zusammenfassen :

- das System ist für die Unternehmen kompliziert, da sie zwei unterschiedliche Steuerbilanzen brauchen, eine für die Körperschaftsteuer und eine für die Gewerbesteuer, aufgrund von Unterschieden in der Berechnung des Steuergewinns, auf den diese Steuern beruhen ;

- seit der Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer unterliegen die Einnahmen aus der Gewerbesteuer starken Schwankungen.

Darum tritt der Gedanke einer Reform der Gewerbesteuer immer wieder auf den Plan. Die meisten Vorschläge zielen auf eine Abschaffung der Gewerbesteuer ab, ersetzt durch einen Anteil aus der Körperschaftsteuer und aus der Einkommensteuer von Personengesellschaften¹⁴⁵.

Letzten Endes sind die unterschiedlichen Prioritäten in Deutschland und in Frankreich bei der Reform der Unternehmenssteuern nicht auf eine Divergenz der Ziele beider Länder zurückzuführen: die Reform der Körperschaftsteuer in Deutschland und die der „*taxe professionnelle*“ in Frankreich zielten beide darauf ab, die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen zu verbessern. Die Reformprioritäten ergaben sich aus dem unterschiedlichen steuerlichen Rahmen, der die Behörden der beiden Länder dazu veranlasste, an erster Stelle die Steuern zu reformieren, die sich am negativsten auf die Wirtschaftstätigkeit auswirkten (Körperschaftsteuer in Deutschland und „*taxe professionnelle*“ in Frankreich).

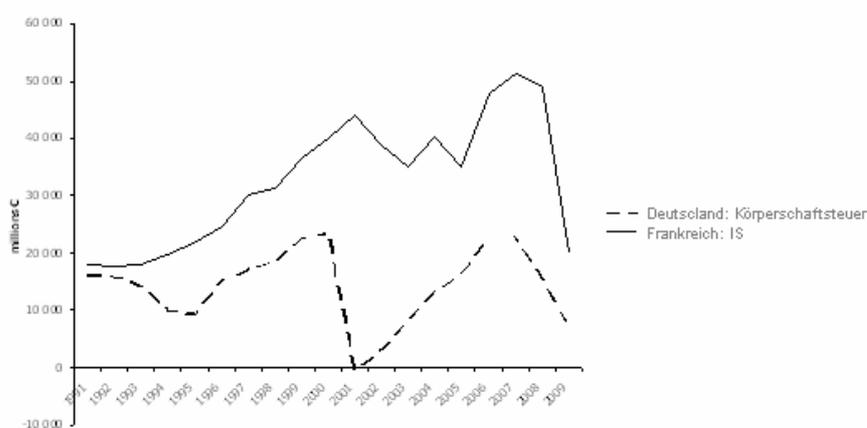
2 - Eine gegenläufige Entwicklung der Steuereinnahmen

Die Unternehmenssteuern entwickeln sich seit 2000 in Frankreich und Deutschland auseinander: in Deutschland wurde die Höhe der Körperschaftsteuer stark reduziert, in Frankreich nicht. Hingegen kommt der Gewerbesteuer eine höhere Bedeutung zu als der „*contribution économique territoriale*“. Der Anteil der übrigen Unternehmenssteuern ist ebenfalls unterschiedlich: er ist in Frankreich hoch und in Deutschland gering.

¹⁴⁵ Siehe unter anderem Ralph Brügelmann, „Gewerbesteuer, eine Reform ist möglich, IWD“ Nr. 43, 28. Oktober 2010, <http://www.iwkoeln.de/Publikationen/iwd/Archiv/tabid/122/articleid/30609/Default.aspx>

a) Die Einnahmen aus der Körperschaftsteuer: zu Beginn der 90er Jahre vergleichbar, heute in Deutschland weniger als die Hälfte des französischen Aufkommens

Abbildung 25: Aufkommen aus der Körperschaftsteuer in Frankreich und Deutschland (Mio. €)



Quelle: OECD

Seit Anfang der 2000er Jahre ist das Körperschaftsteueraufkommen in absoluten Zahlen in Deutschland viel niedriger als in Frankreich. Die Einnahmen aus der Körperschaftsteuer sind nach der Reform 2000 drastisch und anhaltend zurückgegangen; 2001 wurden sogar Negativeinnahmen verzeichnet. Erst 2006 konnte das Niveau von 2000 wieder erreicht werden.

Der Unterschied kommt besonders klar zu Tage, wenn man ihn als BIP-Anteil darstellt: im Durchschnitt betragen im Zeitraum 2000-2008 die Einnahmen aus der Körperschaftsteuer 1,06 % vom BIP in Deutschland und 2,63 % in Frankreich. Deutschland befindet sich hier in einer atypischen Lage: die Einnahmen aus der Körperschaftsteuer sind im Verhältnis zum BIP die niedrigsten in der Europäischen Union, während Frankreich an Platz 19 von 27 steht¹⁴⁶. Offensichtlich spielt die Körperschaftsteuer in den Haushalten seit Mitte der 90er Jahre in Deutschland nicht die gleiche Rolle wie in Frankreich.

¹⁴⁶ Siehe Europäische Kommission, *Taxation Trends in the European Union*, veröffentlicht 2010

Das geringe Volumen der Körperschaftsteuer in Deutschland wird oft durch die hohe Anzahl an Personen¹⁴⁷ erklärt, deren Gewinne der Einkommensteuer und nicht der Körperschaftsteuer unterliegen. 82,8 % der deutschen Unternehmen sind Personengesellschaften (57 % in Frankreich). Obwohl die meisten Personengesellschaften kleine Unternehmen sind, gibt es auch einige Großunternehmen, die Personengesellschaften sind: 4000 Personengesellschaften realisieren einen Umsatz von mehr als 50 Millionen Euro. Ein Teil der Steuern, die in Frankreich über die Körperschaftsteuer erhoben werden, wird in Deutschland über die Einkommensteuer erhoben. Die verfügbaren Steuerstatistiken ermöglichen jedoch keine Ermittlung der Einkommensteuer, die in Deutschland von Personengesellschaften bezahlt wird. Ohne diese Daten war es nicht möglich, den jeweiligen Anteil der verschiedenen Unternehmenssteuern (Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften) in beiden Ländern präzise anzugeben.

Tabelle 30: Aufschlüsselung der Unternehmen nach Rechtsform

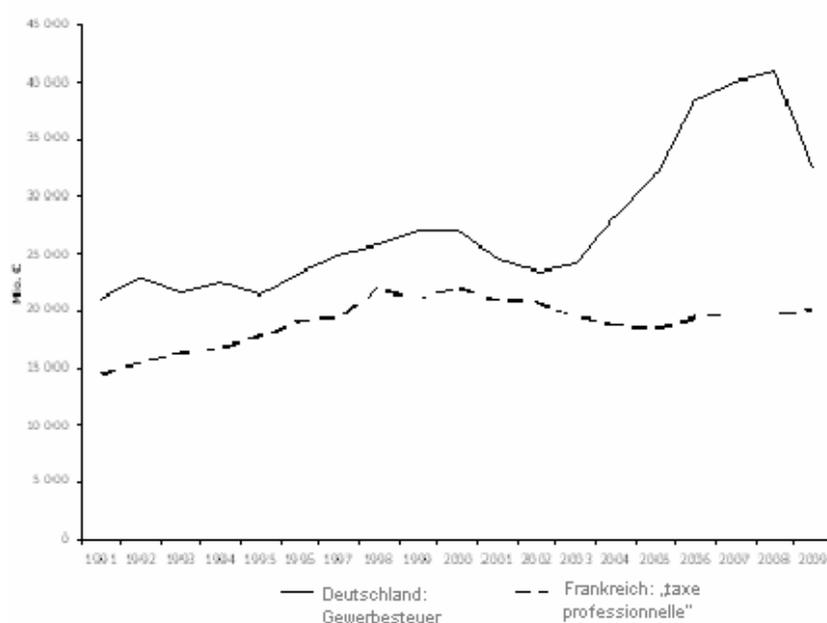
	Deutschland	Frankreich
Anzahl an Unternehmen	3037000	3108000
Kapitalgesellschaften	15,1 %	43,2 %
AG	0,2 %	1,9 %
GmbH	14,9 %	41,3 %
Personengesellschaften	82,8 %	56,8 %
Sonstiges	2,1 %	-

Quelle: D-Statist (Daten 2005) ; INSEE (2009)

¹⁴⁷ In Deutschland gibt es verschiedene Rechtsformen für Personengesellschaften: offene Handelsgesellschaft (OHG), Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GBR), Kommanditgesellschaft (KG), Einzelunternehmen.

b) Seit Anfang der 2000er Jahre ist ein stärkerer Zuwachs bei den Einnahmen aus der Gewerbesteuer als aus der „taxe professionnelle“ festzustellen

Abbildung 26: Entwicklung der „taxe professionnelle“ in Frankreich und der Gewerbesteuer in Deutschland (1991-2009)



Quelle: OECD

Die Gewerbesteuer wurde 1998 anlässlich der Abschaffung der Kapitalgewerbesteuer modernisiert ; seitdem folgt sie einem ganz anderen Trend als die „taxe professionnelle“ in Frankreich:

- der absolute Wert der Einnahmen aus der Gewerbesteuer verdoppelte sich zwischen Anfang der 90er Jahre und Ende der 2000er Jahre, während die Einnahmen aus der „taxe professionnelle“ um ca. ein Drittel zunahm ;

- sie sind zyklischer geworden, da sie nur noch auf dem stark schwankenden Ertrag der Unternehmen basieren ; die Einnahmen aus der Gewerbesteuer gingen 2009 in Deutschland um 21 % zurück, während die Einnahmen aus der „taxe professionnelle“ im gleichen Zeitraum um 3 % zunahm.

Als BIP-Anteil ausgedrückt entwickelten sich die Einnahmen aus diesen Steuern und Abgaben gegenläufig:

Tabelle 31: Anteil der „*taxe professionnelle*“ und der Gewerbesteuer am BIP in Frankreich und in Deutschland

	2001	2008
Anteil der <i>taxe professionnelle</i> am BIP in Frankreich	1,40 %	1,01 %
Anteil der Gewerbesteuer am BIP in Deutschland	1,14 %	1,65 %

Quelle: OECD für die Steuereinnahmen ; Eurostat für die BIP-Daten

Die Einführung der „*contribution économique territoriale*“ wird im Vergleich zur „*taxe professionnelle*“ Mindereinnahmen von 5 Mrd. € mit sich bringen, wodurch sich die Differenz zwischen beiden Ländern noch erhöhen wird.

c) Die Anzahl der Unternehmenssteuern ist in Frankreich höher als in Deutschland

Eurostat unterscheidet in der Klassifizierung der Produktionsabgaben zwischen Steuern auf die Bruttolohnsumme und Steuern auf die Nutzung von Anlagegütern.

Tabelle 32: Vergleich der Produktionssteuern (2008)

	F	DE
Steuern auf die Nutzung von Anlagegütern (gesamt)	1 874	2040
Sonstige Steuern und Abgaben	168	
„Taxe à l'essieu“ (Achslaststeuer) und Kfz-Steuer	226	2040
Abgabe auf Kfz-Zulassungen („taxe sur les cartes grises“)	394	
Abgabe auf Kraftfahrzeuge (von Unternehmen bezahlt)	0	
Abgabe auf Firmenfahrzeuge	1086	
Steuer auf die Bruttolohnsumme (Gesamt)	24 664	0
Sonstige Steuern und Abgaben	1909	
Ausbildungssteuer	699	
Lohnabgaben	11294	
Abgaben zugunsten der <i>Association sur la garantie des salaires</i>	542	
Abgaben zugunsten des CNSA	1887	
Abgaben zugunsten des FNAL	2355	
Nahverkehrsabgabe „ <i>Versément transport</i> “	5978	
Gesamt	26538	2040

Quelle: Eurostat

Es bestehen wesentliche Unterschiede in Bezug auf diese Steuern und insbesondere in punkto Lohnabgabe (50 % des Unterschieds). Insgesamt belasten sie die französischen Unternehmen mit 1,2 BIP-Punkten.

Die aus der Körperschaftsteuer und den lokalen Steuern resultierende Gesamtsteuerlast ist in Frankreich höher als in Deutschland (1,25 BIP-Punkte 2008). Dazu kommen noch Produktionssteuern in Höhe von 1,2 % BIP-Punkten. Insgesamt beträgt der Unterschied 2,45 BIP-Punkte. Dieser Abstand dürfte sich mit Einführung der „*contribution économique territoriale*“ und der damit verbundenen Senkung der Unternehmensbesteuerung um 0,3 BIP-Punkte verringern.

**Tabelle 33: Anteil der Unternehmenssteuern am BIP
(Körperschaftsteuer + Gewerbesteuer/TP, % vom BIP)**

	2001	2008
Deutschland (Körperschaftsteuer + Gewerbesteuer)	2,48 %	2,29 %
Frankreich (Körperschaftsteuer + TP)	4,37 %	3,54 %
Sonstige Produktionssteuern	n.v.	1,20 %
Unterschied Frankreich - Deutschland	+1,89	+2,45

Quelle: Daten: Europäische Kommission ; Berechnungen: Cour des comptes

B - Die Senkung der Steuersätze auf Gewinne ist in Deutschland deutlich stärker als in Frankreich

1 - Der Nominalsatz für die Besteuerung der Gewinne war 2008 in Deutschland niedriger als in Frankreich

Die Entwicklung der deutschen und französischen Ertragsteuersätze spiegelt die in steuerlicher Hinsicht unterschiedlichen Entscheidungen wider, die in den letzten zwanzig Jahren von beiden Ländern getroffen wurden: Deutschland senkte die Sätze zwischen 1998 und 2009 um 25,6 Punkte, während Frankreich sie im gleichen Zeitraum nur um 7,2 Punkte reduzierte. Diese Entwicklung wird in der nachstehenden Tabelle dargestellt:

Tabelle 34: Entwicklung der nominalen Unternehmenssteuersätze (Frankreich und Deutschland, 1998-2009)

		Nominalsatz der Körperschaftsteuer	Zuschlag ¹⁴⁸	Satz der lokalen Steuern auf die Gewinne	Effektiver Nominalsatz der Ertrag-Besteuerung
Deutschland	1998	45 ¹⁴⁹	5,5	17,22	56,52
	1999-2000	40	5,5	17,56	52,35
	2001-2002	25	5,5	17,63	39,35
	2003	26,5	5,5	17,63	40,66
	2004-2007	25	5,5	17,63	39,35
	2008-2009	15	5,5	15,12	30,95
Frankreich	1998	33,33	25	-	41,67
	1999	33,33	20	-	40
	2000	33,33	13,3	-	37,76
	2001	33,33	9,3	-	36,43
	2002-2004	33,33	6,3	-	35,43
	2005	33,33	4,8	-	34,93
	2006	33,33	3,3	-	34,43
	2007-2009	33,33	3,3	-	34,43

Quelle: Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), 2009

¹⁴⁸ Dieser Zuschlag beinhaltet:

- in Deutschland: den Solidaritätszuschlag von 5,5 % ;
- in Frankreich: den Sozialbeitrag („*cotisation sociale*“) von 3,3 % für Unternehmen, die mehr als 7,63 Millionen Euro Körperschaftsteuer entrichten, sowie den früheren Zuschlag zur Körperschaftsteuer.

¹⁴⁹ Bis 2000 galt in Deutschland ein doppelt so hoher Körperschaftsteuersatz: 45 % für den Regelsatz (40 % 1999) und 30 % für den ermäßigten Satz auf ausgeschüttete Gewinne.

Aus diesem Vergleich lässt sich folgender Schluss ziehen:

- die Trends in beiden Ländern sind sehr unterschiedlich: der Nominalsatz für die Gewinnbesteuerung in Deutschland, der 1998 fast 15 Punkte über dem französischen Satz lag, fiel ab 2008 unter den französischen Satz. Diese Entwicklung ist zur Gänze den aufeinander folgenden Senkungen der Körperschaftsteuer zuzuschreiben, da der effektive Gewerbesteuersatz in diesem Zeitraum nur gering gesunken ist. In Frankreich blieb der Nominalsatz der Körperschaftsteuer unverändert ; allerdings änderte sich der effektive Satz der Körperschaftsteuer mit Einführung verschiedener Zuschläge ab Mitte der 90er Jahre ;
- die absolute Höhe der Steuersätze in beiden Ländern ist heute vergleichbar, obwohl sie in Frankreich lange Zeit bedeutend niedriger war: sie liegt heute bei 34,43 % in Frankreich und 30,95 % in Deutschland, d.h. ein Unterschied von 3,48 Punkten.

2 - Einige Merkmale der nationalen Steuersysteme dämpfen den Unterschied zwischen dem deutschen und französischen Nominalsatz

Der oben beschriebene Unterschied der Nominalsätze spiegelt die Realität nur teilweise wider und wird durch nationale Besonderheiten relativiert.

a) Fast die Hälfte der die Körperschaftsteuer entrichtenden französischen Unternehmen unterliegen auf einen Teil ihrer Gewinne dem ermäßigten Satz (15 %)

Der ermäßigte Steuersatz, der in seiner aktuellen Form 2001 festgelegt wurde¹⁵⁰, betrifft Kleinunternehmen und KMUs. Ein Unternehmen muss zwei Kriterien erfüllen, um diesen ermäßigten Steuersatz in Anspruch nehmen zu können:

- Umsatz ohne MwSt. im Geschäftsjahr bis höchstens 7,63 Mio. € (Kriterium der Unternehmensgröße) ;
- voll eingezahltes Kapital und in Höhe von mindestens 75 % in Händen von natürlichen Personen oder diese

¹⁵⁰ Ermäßigter Satz von 19 % für KMUs bereits seit 1997 ; allerdings optional mit der Verpflichtung zur Einstellung der Gewinne in die Rücklagen.

Bedingungen erfüllenden Gesellschaften (Kriterium der Unabhängigkeit). Diese zweite Bedingung will vermeiden, dass große Gesellschaften sich in kleinere Einheiten aufspalten, um den ermäßigten Satz in Anspruch nehmen zu können.

Der Steuervorteil ist auf einen Teil des steuerpflichtigen Gewinns mit einer Obergrenze von 38.120 Euro begrenzt. Über diese Grenze hinaus gilt der Regelsteuersatz. Dieses System führt eine Progression des Körperschaftsteuersatzes ein. Es betraf 2008 394.000 Unternehmen bzw. 57 % der Unternehmen, die die Körperschaftsteuer entrichten, und ist somit nicht unerheblich ; 2008 beliefen sich die Steuererleichterungen auf 1,9 Mrd. €, ca. 4 % der gesamten Einnahmen aus der Körperschaftsteuer. Der Effekt des ermäßigten Satzes ist jedoch begrenzt:

- der ermäßigte Satz kommt im Wesentlichen sehr kleinen Unternehmen zugute ; die meisten sind in Bereichen tätig, die nicht dem internationalen Wettbewerb ausgesetzt sind (Bauwirtschaft, häusliche Pflegedienstleistungen) ; nur 12 % der Kosten dieser Maßnahme kommen der Industrie zugute ;

- er macht die französische Körperschaftsteuer nicht attraktiver, da ausländische Direktinvestitionen nur selten in Richtung KMUs fließen.

Im Gegensatz zu anderen großen OECD-Ländern mit einem ähnlichen System wie in Frankreich (Spanien, Japan, Vereinigtes Königreich) bietet Deutschland für KMUs keinen ermäßigten Unternehmenssteuersatz, obwohl der Mittelstand eine wesentliche Komponente der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft ist.

b) Ein großer Teil der deutschen Unternehmen unterliegt der Einkommenbesteuerung mit einem deutlich über dem Körperschaftsteuersatz liegenden Satz

Aufgrund der großen Anzahl an Personengesellschaften in der deutschen Wirtschaft (siehe oben) unterliegt ein großer Teil der Unternehmen der Einkommensteuer. Obwohl der Zweck der Reform 2008 darin bestand, die Neutralität der Besteuerung für alle Rechtsformen zu gewährleisten, ist die steuerliche Behandlung von Personengesellschaften in bestimmten Fällen weiterhin weniger günstig als die der Kapitalgesellschaften. Das gilt u.a. für Personengesellschaften, die ihre Gewinne nicht ausschütten ; der ermäßigte Steuersatz beträgt theoretisch 31 % (45 % für ausgeschüttete Gewinne), liegt aber aufgrund der Definition der Bemessungsgrundlage für den ermäßigten Satz faktisch bei

37,6 % (denn nicht abzugsfähige Steuern unterliegen dem Regelsatz)¹⁵¹. Zudem ist es in der Praxis selten der Fall, dass die Gewinne von einer Personengesellschaft nicht zumindest zum Teil ausgeschüttet werden, wodurch sich der Satz erhöht.

Letzten Endes ist die Besteuerung der Personengesellschaften bei Nichtausschüttung der Gewinne nach wie vor um fast 7 Punkte höher als die der Kapitalgesellschaften (37,6 % gegenüber 30,95 %); die Attraktivität der Reform 2008 wird dadurch relativiert.

3 - Die effektiven Unternehmenssteuersätze: Deutschland schneidet im europäischen Vergleich besser ab als Frankreich

a) Die effektiven Unternehmenssteuersätze haben sich in Deutschland seit 1998 halbiert

Die Betrachtung der Nominalsätze gestattet keine vollständige Darstellung der von den Unternehmen getragenen Steuerlast. Darum wurden alternative Indikatoren herangezogen: die gängigsten dieser Indikatoren sind die simulierten effektiven Sätze oder ex-ante Sätze.

¹⁵¹ Der Satz von 37,6 % wurde von mehreren Quellen bestätigt, insbesondere vom IW Köln in „Unternehmenssteuerreform: Schlechte Bilanz für die Personengesellschaften“, Pressemitteilung Nr. 33, 4. 8. 2009

***Indikatoren der Steuerlast von Unternehmen: effektive bzw. „ex-ante“
Sätze***

Zum Zweck des Vergleichs der Steuerbelastung in verschiedenen Ländern werden „simulierte effektive Sätze“ oder „ex-ante Sätze“ berechnet¹⁵². Sie dienen der Simulation der Besteuerung einer Anlage über ihre Lebensdauer (Maschinen, Gebäude, Vorräte, immaterielle Vermögenswerte) auf Basis der wirtschaftlichen Nutzungsdauer, des Wirtschaftszweigs (produzierendes Gewerbe oder nichtproduzierendes Gewerbe) und der Finanzierung (Eigenmittelfinanzierung, Ausgabe von Aktien, Kredit).

Dabei werden hauptsächlich zwei Sätze berechnet:

- der effektive Grenzsteuersatz (EMTR): er spiegelt den Anteil einer Marginalinvestition wider, der von der Steuer aufgezehrt wird (eine Marginalinvestition ist eine Investition, deren Gegenwartswert gleich Null ist, d.h. deren Ertrag gänzlich von den Kapitalkosten aufgezehrt wird) ;

- der effektive Durchschnittssteuersatz (EATR): er drückt die Verminderung des Gegenwartswerts einer rentablen Investition durch die Besteuerung aus (eine rentable Investition ist eine Investition deren Ertrag über den Kapitalkosten liegt). Obwohl man die Bedeutung dieses Indikators nicht überschätzen darf, da die so ermittelten Sätze keine realen, sondern simulierte Sätze sind, ist er dennoch besonders nützlich zur Bewertung der Standortwahl einer Investition mit Blick auf deren Rendite nach Steuern. Der effektive Durchschnittssteuersatz ist folglich ein Indikator für die Attraktivität.

Im Rahmen dieser Analyse wird im Wesentlichen der effektive Durchschnittssteuersatz benutzt.

Der Vergleich der effektiven Durchschnittssteuersätze in Europa zeigt, dass die Unternehmensbesteuerung in Frankreich und Deutschland nach wie vor hoch ist. Deutschland hat sich jedoch dem europäischen Durchschnitt stärker angenähert als Frankreich, u. a. durch die Reform der Körperschaftsteuer 2008: der effektive Durchschnittssteuersatz liegt heute 5,7 Punkte über dem europäischen Durchschnitt (12,2 Punkte 1998) gegenüber 12,3 Punkten für Frankreich (10,8 Punkte 1998).

¹⁵² Diese Sätze wurden 1998 von Devereux und Griffith eingeführt ; diese Methodik wird von einem deutschen Wirtschaftsinstitut (Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung) herangezogen, das für die Europäische Kommission (DG TAXUD) jedes Jahr einen Bericht schreibt, in dem es die Entwicklung der effektiven Sätze in der Europäischen Union und in einigen Nicht-OECD Ländern simuliert.

Tabelle 35: Entwicklung der effektiven Durchschnittssteuersätze (EATR) in Frankreich, Deutschland und der Europäischen Union (1998-2009)

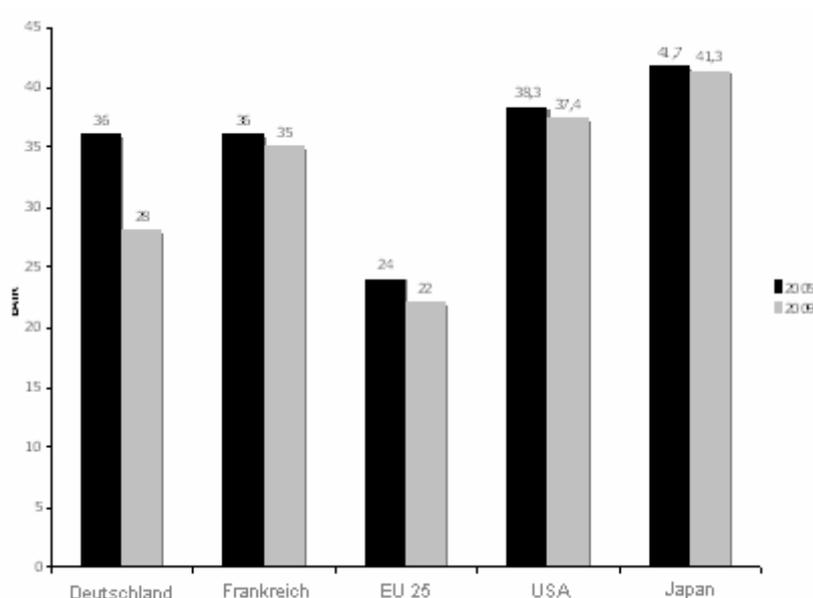
	1998		2001		2005		2009	
	Nominalsatz	Effektiver Durchschnittssteuersatz						
Deutschland	56,5	41,2	39,4	35,8	39,4	35,8	31	28
Frankreich	41,7	39,8	36,4	35,8	34,9	34,8	34,4	34,6
Durchschnitt EU-25	33,2	29	30,8	27,3	26,5	24	24,6	22,3
Unterschied Deutschland - EU-25	23,3	12,2	8,6	8,5	12,9	11,8	6,4	5,7
Unterschied Frankreich - EU-25	8,5	10,8	5,6	8,5	8,4	10,8	9,8	12,3

Quelle: ZEW/Europäische Kommission

b) Die effektiven Durchschnittssteuersätze liegen über dem europäischen Durchschnitt und unter den Durchschnittssteuersätzen von Japan und den USA

Der Trend zur Senkung von Unternehmenssteuern ist in der EU am stärksten ausgeprägt (starker Steuerwettbewerb. Außerhalb von Europa ist er nicht im gleichen Ausmaß spürbar (geringere Steuersenkungen):

**Abbildung 27: Effektiver Durchschnittssteuersatz
(EATR, %, 2005 und 2009)**



Quelle: ZEW/Europäische Kommission

C - Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer: effektiv vorhandene Unterschiede sollten nicht überschätzt werden

In Bezug auf die Bemessungsgrundlage haben Frankreich und Deutschland im Laufe der 2000er Jahre unterschiedliche Wege beschritten: die Strategie der Bundesregierung bestand darin, die Körperschaftsteuer ergänzend zur Senkung des Körperschaftsteuersatzes neutraler zu gestalten, während Frankreich eine größere Anzahl an Steuervergünstigungen gewährte und einen höheren Satz beibehielt (1).

Die Bedeutung dieser unterschiedlichen Ansätze sollte jedoch nicht überschätzt werden: ein großer Teil der Maßnahmen zur Erweiterung der Bemessungsgrundlage in Deutschland hängt vor allem von der Haushaltslage ab und ist eventuell nicht von Dauer (2). Das

deutsche System sieht zudem großzügigere Steueranreize als das französische System vor (3).

1 - Die Neutralität spielt bei der Unternehmensbesteuerung eine größere Rolle als in Frankreich

Neutralität ist in Deutschland – mehr als in Frankreich – ein Ziel der öffentlichen Politik. Während Frankreich die Besteuerung zur Stützung der Wirtschaft einsetzt (steuerpolitische Lenkung der Investitionen und des Verhaltens der Unternehmen), hat sich Deutschland im Rahmen der nach dem Zweiten Weltkrieg eingerichteten sozialen Marktwirtschaft dafür entschieden, bei der Allokation der Produktionsfaktoren die Marktkräfte walten zu lassen. Es werden folglich weniger als in Frankreich Steuerinstrumente eingesetzt, um das Verhalten der Wirtschaft zu lenken, obgleich gelegentliche Eingriffe nicht unbedingt ausgeschlossen sind.

a) Eine in Deutschland seit 2000 spürbare Verbesserung der Neutralität in der Unternehmensbesteuerung

Die Entwicklung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland in den letzten zehn Jahren war stark von diesem Neutralitätsziel geprägt:

- Finanzierungsmodalitäten: 2000 – vor Inkrafttreten der Reform der Körperschaftsteuer – betrug der effektive Durchschnittssteuersatz der mit Eigenmitteln finanzierten Investitionen aufgrund des höheren Körperschaftsteuersatzes für reinvestierte Gewinne 47,9 %. Dieser durchschnittliche Satz unterschied sich deutlich von der Besteuerung der kreditfinanzierten Investitionen (28,4 %). Diese Schere hat sich mit den aufeinander folgenden Reformschritten zum Teil geschlossen (Körperschaftsteuer und Abschaffung der zwei unterschiedlichen Sätze). Der Durchschnittssteuersatz für eine kreditfinanzierte Investition lag 2009 nur noch bei 21,8 % verglichen mit 31,3 % für eine eigenmittelfinanzierte Investition. In puncto Finanzierungsmodalitäten ist das deutsche Steuersystem heute – gegenüber dem Sachstand im Jahr 2000 – neutraler als das französische Steuersystem.

Tabelle 36: Effektiver Durchschnittssteuersatz für eine Investition je nach Finanzierungsmodalitäten (2000-2009)

	Deutschland		Frankreich	
	2000	2009	2000	2009
Reinvestierte Gewinne	47,9	31,3	41,2	38,9
Ausgabe von Aktien	41,5	31,3	41,2	38,9
Fremdfinanzierung (Kredit)	28,4	21,8	28	26,8
Unterschied Reinvestierte Gewinne - Fremdfinanzierung	19,5	9,5	13,8	12,1
Unterschied Ausgabe von Aktien - Fremdfinanzierung	13,1	9,5	13,8	13,8

Quelle: ZEW/ Europäische Kommission

- Investitionsarten: hier ist eine ähnliche Entwicklung wie bei der Finanzierungsart festzustellen. Während die Besteuerung der Investitionen – gemessen am effektiven Durchschnittssteuersatz – in Deutschland sehr homogen ist (Höchst Differenz von 5,1 % zwischen zwei Investitionsarten), weist sie in Frankreich sehr viel größere Unterschiede auf (Höchst Differenz: 12,8 Punkte).

Tabelle 37: Effektiver Durchschnittssteuersatz je nach Investitionsart (2000-2009)

		Gebäude	Imma- terielle Vermö- genswerte	Ma- schinen	Finanz- vermögen	Vorräte	Durch- schnitt
Deutsch- land	2000	39,9	36,8	37,8	46,8	40,8	40,4
	2009	29,2	25,6	26,8	30,7	27,6	28,0
Frank- reich	2000	39,6	30,7	40,8	36,9	35	36,6
	2009	38,8	28,0	40,8	33,6	31,9	34,6

Quelle: ZEW/Europäische Kommission

b) Die Rechtsform des Unternehmens soll steuerneutral sein: dieses Ziel erklärt sich durch die Besonderheiten der deutschen Produktionsstruktur

Die Reform 2008 hatte unter anderem zum Ziel, die Neutralität der Besteuerung für die verschiedenen Rechtsformen der Unternehmen zu gewährleisten. Dies ist besonders wichtig in Deutschland, wo die Anzahl der Personengesellschaften – einschließlich unter Großunternehmen (siehe oben) – sehr hoch ist.

Beim Vergleich der Steuersätze für Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften ist zwischen ausgeschütteten und reinvestierten Gewinnen zu unterscheiden. In den beiden Fällen hatte der deutsche Gesetzgeber das Ziel der Neutralität im Auge. Bei Gewinnausschüttung ist das System effektiv neutral (in diesem Fall ist die Steuerlast sehr ähnlich: 49,2 % für Kapitalgesellschaften, 48,6 % für Personengesellschaften); wie oben schon erwähnt, sind Personengesellschaften, wenn sie ihre Gewinne nicht ausschütten, weiterhin benachteiligt.

Tabelle 38: Besteuerungssatz für die Gewinne je nach Rechtsform: eine unvollkommene Neutralität

	Kapitalgesellschaft	Personengesellschaft	
		Nicht ausgeschüttete Gewinne	Ausgeschüttete Gewinne (transparente Besteuerung)
Ebene der Gesellschaft	31 %	Theoretisch 31 % ¹⁵³ , 37,6 % in der Praxis auf Grund einer restriktiven Bemessungsgrundlage	-
Ebene des Aktionärs/Gesellschafters	26,38 % (25 % + Solidaritätszuschlag von 5,5 %)		48,6 % (Höchstsatz für die Einkommenseuer + Solidaritätszuschlag)
Gesamtsumme im Falle der Ausschüttung	Die gesamte Steuerlast beträgt 49,2 % ¹⁵⁴ wenn alle Gewinne nach Steuern ausgeschüttet werden		48,6 %
Gesamtsumme im Falle der Nicht-Ausschüttung	31 %	37,6 %	

Quelle: IW Köln/Berechnungen Cour des comptes

¹⁵³ Ermäßigter Satz gemäß § 34a EStG

¹⁵⁴ Bei einem Gewinn von 100 werden 100-31=69 Euro ausgeschüttet; die Dividendenbesteuerung beträgt 26,38 %, d.h. 18,20 Euro; die gesamte Steuerlast beläuft sich also auf 18,2+31 = 49,2 Euro.

c) Die Neutralität in Bezug auf die Investitionen: die Vereinfachung der Abschreibungsregeln

Deutschland hat ab Mitte der 90er Jahre eine Vereinfachung der Abschreibungsregeln vorgenommen. Damit sollte ein zweifaches Ziel erreicht werden: Neutralität der Bemessungsgrundlage und Zunahme der Steuereinnahmen. Sonderabschreibungen und degressive Abschreibungen wurden nach und nach abgeschafft. Seit 2008 sind theoretisch nur lineare Abschreibungen zugelassen, auch wenn ab 2009 im Rahmen des Konjunkturpakets zur Bekämpfung der Krise ausnahmsweise erneut Möglichkeiten für degressive Abschreibungen eingeräumt wurden.

Diese Politik hat weniger die Reduzierung der Steuerlast der Unternehmen zum Ziel – denn langfristig ist die Höhe der vom Ergebnis abgezogenen Abschreibungen, unabhängig von ihrer Art, die gleiche – als die Neutralität des Steuersystems im Hinblick auf Investitionsentscheidungen der Unternehmen.

Tabelle 39: Entwicklung der Abschreibungsregeln in Deutschland seit 1995

	Gesetz	Inkraft-treten	Budgetäre Auswirkung (Mio. €)
Abschaffung der degressiven Abschreibungen für Industriegebäude	Standortsicherungsgesetz, 1993	1995	+1 535
Senkung des Höchstsatzes für beschleunigte Abschreibungen von 30 % auf 20 %	Steuerentlastungsgesetz	2001	+6 632
Senkung des Satzes für lineare Abschreibungen für Gebäude von 4 % auf 3 %	Id.	2001	+268
Allgemeine Revision des Abschreibungszeitraums	Id.	2001	+1 600
Außerordentliche Anhebung des Satzes für degressive Abschreibungen von 20 % auf 30 % für eine Dauer von 2 Jahren	Gesetz zu steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung	2006	-2 410
Völlige Abschaffung der degressiven Abschreibungen	Unternehmensteuerreformgesetz	2008	+3 365
Außerordentliche Wiedereinführung der degressiven Abschreibungen mit einem Höchstsatz von 25 % oder 2,5 x der Satz für lineare Abschreibungen zwischen 2009 und 2010	Konjunkturpaket I	2009	-2 520

Quelle: IW Köln

Aus dieser Tabelle geht Folgendes hervor:

- ein allgemeiner Trend zur Abschaffung der degressiven Abschreibungen; er ist in den meisten Ländern, die die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer erweitert haben, erkennbar;

- die degressiven Abschreibungen wurden in Krisenzeiten wiedereingeführt (2006 und 2009).

Dieses System, das theoretisch auf linearen Abschreibungen basiert, punktuell jedoch degressive Abschreibungen zulässt, öffnet interessante Perspektiven:

- in einer langfristigen Perspektive gewährleistet es die Neutralität der Abschreibungsregeln in Bezug auf die Investitionen der Unternehmen;

- damit verfügen die Behörden über ein schnell mobilisierbares Instrument zur Unterstützung der Unternehmen im Falle einer Konjunkturflaute, da Sonderabschreibungen für eine begrenzte Zeit wieder eingeführt werden können.

Die französische Gesetzgebung, die permanente und breit angelegte Möglichkeiten der degressiven und außerordentlichen Abschreibungen vorsieht, ist von diesem Ansatz weit entfernt. Entgegen dem Neutralitätsansatz in Deutschland sind die Abschreibungsregeln in unserem Land ein bedeutendes Instrument zur Lenkung der Investitionsentscheidungen der Unternehmen. Die Wirksamkeit des französischen Systems beruht auf relevanten Anreizen; es kann nicht so schnell wie Deutschland auf Konjunkturschwankungen reagieren.

d) Mehrere in Frankreich bestehende Steueranreize haben kein deutsches Äquivalent

Im Gegensatz zur deutschen Strategie der Neutralität der Bemessungsgrundlage bietet das französische System Steueranreize, die kein deutsches Äquivalent haben und die den Willen der öffentlichen Hand, das Verhalten der Unternehmen zu beeinflussen, zum Ausdruck bringen.

Der „crédit d'impôt recherche“ (CIR-Forschungssteuerguthaben) hat kein deutsches Äquivalent

Die steuerliche Behandlung der Forschung in Frankreich hat seit der Reform des „crédit d'impôt recherche“ im Haushaltsgesetz für 2008 Rahmenbedingungen geschaffen, die zu den günstigsten in den OECD-Ländern zählen. Der „crédit d'impôt“ bezieht sich auf die Höhe des

Forschungsaufwands und nicht die Zunahme der Aufwendungen, wie es früher der Fall war. Der CIR-Satz beträgt jetzt bis 100 Millionen Euro 30 % und darüber 5 %. Ein erhöhter Satz ist für die zum ersten Mal in die Forschung investierenden Unternehmen vorgesehen: er ist degressiv und beträgt seit dem Haushaltsgesetz für 2011 40 % im ersten Jahr und 35 % im zweiten Jahr. Die mit dem CIR verbundenen Mindereinnahmen beliefen sich 2009 auf 5,8 Mrd. € und 2010 auf 4 Mrd. €.

Dieser Mechanismus ist typisch für die Logik der französischen Körperschaftsteuer, deren hoher Nominalsatz den Unternehmen sehr attraktive Abzugsmöglichkeiten bietet. Es ist also nicht verwunderlich, dass die Länder, die vergleichbare Mechanismen errichtet haben, auch diejenigen sind, die wie Frankreich einen hohen Nominalsatz für die Körperschaftsteuer haben (es handelt sich im Wesentlichen um Japan und die USA, wo der Nominalsatz für die Körperschaftsteuer höher ist als in Frankreich, und die ebenfalls Steuerguthaben für die Forschung eingeführt haben). Im Gegensatz dazu verfügt Deutschland über kein vergleichbares Instrument im Forschungsbereich, auch wenn bei den Koalitionsverhandlungen 2009 vorgeschlagen wurde, ein Steuerguthaben für F&E-Aufwendungen einzuführen. Die F&E-Aufwendungen der deutschen Unternehmen unterliegen somit keinen Sonderregelungen. In Bezug auf die Unterstützung von privaten Forschungsprojekten bleibt Deutschland einer Politik der Direkthilfen treu; der Vorteil dieses Ansatzes besteht im Ausschluss von Trittbrettfahrern; leider ist der damit verbundene Verwaltungsaufwand sehr hoch.

Die F&E-Aufwendungen der deutschen Unternehmen liegen weit über denen der französischen Unternehmen, ohne dass dies ausschließlich auf die Hilfsmechanismen in beiden Ländern zurückzuführen wäre:

Tabelle 40: Entwicklung der F&E-Aufwendungen der Unternehmen in Frankreich und Deutschland (% vom BIP)

		1995	2000	2008
Deutschland	F&E-Aufwendungen der Unternehmen	1,31	1,60	1,80
	Gesamte F&E-Aufwendungen	2,19	2,45	2,68
Frankreich	F&E-Aufwendungen der Unternehmen	1,11	1,16	1,07
	Gesamte F&E-Aufwendungen	2,29	2,15	2,11

Quelle: Eurostat

Das Instrument der Rückstellungen findet in Deutschland geringere Anwendung als in Frankreich

Die französische Gesetzgebung sieht zahlreiche Rückstellungen vor ; zum Teil sind sie eine Antwort auf technische Besonderheiten, die mit der Art der Tätigkeit einiger Unternehmen zusammenhängen (z.B. Versicherungsgesellschaften) ; zum anderen Teil sind sie wirtschaftlich begründet (Rückstellungen für Preiserhöhungen, Rückstellungen für Investitionen in Zeitungsverlagen).

Das deutsche Steuerrecht ist bezüglich der Bildung wirtschaftlich begründeter Rückstellungen sehr viel restriktiver. Ausnahmen davon sind die Pensionsrückstellungen (seltenes Beispiel einer Rückstellung, die kein französisches Äquivalent hat), Rückstellungen für den Rückbau von Kernkraftwerken.

Wie beim „*crédit d'impôt recherche*“ zeigen sich unterschiedliche Ansätze: ein hoher Satz und eine Bemessungsgrundlage mit vielen Abzugsmöglichkeiten in Frankreich, eine breite Bemessungsgrundlage und niedrige Sätze in Deutschland.

2 - Die Erweiterung der Bemessungsgrundlage dient der Sicherung der Haushaltsmittel

Die Maßnahmen zur Erweiterung der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer sind nicht alle dem Neutralitätsziel zuzuordnen: der drastische Einbruch der Einnahmen nach der Reform 2000 hat die deutschen Behörden dazu veranlasst, den Steuerausfall zu begrenzen und Maßnahmen zur Beschränkung von Abzugsmöglichkeiten zu setzen.

a) Die Reform 2000 hat vorübergehend schwere Einbußen bewirkt

Die unerwartete Entwicklung der Einnahmen aus der Körperschaftsteuer nach der Reform 2000 spiegelt die Schwierigkeiten wider, die mit einer weitreichenden Reform einhergehen können. In diesem Fall brachte die Körperschaftsteuer dem Staat 2001 Negativeinnahmen in Höhe von 400 Mio. € (gegenüber einer Einnahmenerwartung von 12 Mrd. €).

Diese Haushaltspanne ist direkt auf die Aufhebung des früheren Unternehmenssteuersystems zurückzuführen, das Sätze von 30 % für die ausgeschütteten Gewinne und 45 % für die reinvestierten Gewinne vorsah. In der Praxis zahlten die Unternehmen in einer ersten Phase Steuern auf Basis des Satzes von 45 % und bekamen in einer zweiten Phase auf der Grundlage der effektiven Ausschüttungsquote den Unterschied rückerstattet. Dieses Steuersystem endete am 31. 12. 2000 ;

die Unternehmen konnten bis zum 31. 12. 2001 eine Rückerstattung auf Grundlage der Dividenden von 2000 beantragen. Der Übergang vom alten aufs neue System veranlasste die Unternehmen, mehr Dividenden auszuschütten und besonders hohe Erstattungsanträge beim Finanzamt einzureichen ; parallel dazu fiel das Körperschaftsteueraufkommen 2001 aufgrund der Konjunkturflaute bescheiden aus. Das gleichzeitige Auftreten dieser beiden Fakten hatte zur Folge, dass die Steuerrückerstattungen höher als die Einnahmen aus der Körperschaftsteuer waren. Allerdings ist hervorzuheben, dass ein Teil dieser Einbußen durch die starke Anhebung des Aufkommens aus der Dividendenbesteuerung kompensiert wurde.

Die Einnahmen aus der Körperschaftsteuer haben in den Folgejahren nur wenig zugenommen ; erst 2006 erreichten sie wieder das Niveau von 2000. Die Reform 2000 hatte demnach hohe Übergangskosten zur Folge.

**Tabelle 41: Einnahmen aus der Körperschaftsteuer in Deutschland
(Mrd. €€)**

	Einnahmen aus der Körperschaftsteuer
2000	23 575
2001	- 426
2002	2 865
2003	8 276
2004	13 124
2005	16 332
2006	22 898

Quelle: Sachverständigenrat für Wirtschaft

*b) Das Ziel späterer Reformen bestand in der Sicherung des
Steuersubstrats durch eine Erweiterung der Körperschaftsteuer-
Bemessungsgrundlage*

Die Reformen 2000 und insbesondere 2008 waren von dem Willen gekennzeichnet, die Reform der Körperschaftsteuer auf Basis einer breiten Bemessungsgrundlage und hoher Sätze durchzuführen. Mehrere Mechanismen sollten die Haushaltseinnahmen durch eine Erweiterung des Steuersubstrats schützen. Dabei spielten drei Instrumente eine wichtige Rolle:

Die Einführung der Zinsschranke

Deutschland hat im Rahmen der Reform 2008 die Abzugsfähigkeit der Zinsen beschränkt. Die Maßnahmen waren drastisch: sie sahen vor, dass Zinsaufwendungen eines Betriebs nicht abzugsfähig sind wenn sie über 30 % des EBITDA betragen (EBITDA – Gewinn vor Steuern, Zinsen, Ab- und Zuschreibungen) und wenn sie 1 Million Euro überschreiten. Diese Begrenzung ist viel strenger als die Vorschriften der meisten anderen Steuergesetze in Europa. Im Gegensatz zu den klassischen Regelungen für zu hohe Fremdfinanzierungen (ungenügende Kapitalausstattung), die die Abzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen nur innerhalb eines Konzerns begrenzen (damit soll verhindert werden, dass über konzerninterne Finanzkonstrukte Gewinne ins steuergünstigere Ausland verlagert werden), gilt die deutsche Maßnahme für alle Zinsaufwendungen, einschließlich Fremdfinanzierung.

Diese Maßnahme wurden von den deutschen Unternehmen aus folgenden Gründen heftig kritisiert¹⁵⁵:

- sie enthält einen prozyklischen Bias: je kleiner das Ergebnis vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen, desto belastender wirkt sich dieses Verhältnis zum EBITDA aus (höherer Effekt bei schwacher Konjunktur). Denn ein rückläufiges Ergebnis vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen geht mit einer geringeren Abzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen einher und bewirkt folglich einen Anstieg der zu entrichtenden Körperschaftsteuer, der das Unternehmen ggf. noch zusätzlich schwächen kann ;

- sie erhöht die Kosten der Fremdfinanzierung in einem Land, in dem sich die meisten Unternehmen über Kredite finanzieren ; 75 % der Passiva der deutschen Unternehmen sind Fremdmittel und nur 25 % Eigenmittel. Der Bund der Deutschen Industrie schätzt, dass die Zinsschranke die Kreditkosten bis um 2,11 Punkte erhöht (bei einem Zinssatz von 8 %).

Um die Auswirkung dieser Maßnahme zu begrenzen beschloss die Bundesregierung 2009, die Schwelle von 1 Mio. € auf 3 Mio. € anzuheben. Die im jeweiligen Wirtschaftsjahr (erstmal ab 2007) nicht auf das EBITDA verrechenbaren Zinsen können in die fünf folgenden Wirtschaftsjahre vorgetragen werden (ab 1. 1. 2010). Die Zinsschranke wird weiterhin von Unternehmen und Experten kritisiert, die für eine Annäherung an die Gesetzgebung anderer Länder plädieren¹⁵⁶.

¹⁵⁵ Siehe unter anderem die Pressemitteilung vom BDI: „Die Zinsschranke: eine ungewollte Verschärfung der Krise“, 6. 2. 2009

¹⁵⁶ Siehe unter anderem Prof. Dr. Winfried Fuest: „Zinsschranke: sie verstärkt die Krise“, IW-Nachrichten 13. 10. 2009

Im Vergleich dazu begrenzen die französischen Abzugsfähigkeitsvorschriften zur Vermeidung einer ungenügenden Kapitalausstattung (Art. 212 der Steuerordnung) nur Zinsaufwendungen für Darlehen zwischen direkt oder indirekt miteinander verbundenen Unternehmen. Ziel und Umfang sind folglich erheblich begrenzter als in Deutschland. Die Argumente für die Zinsschranke scheinen aufgrund ihrer wirtschaftlichen Fragwürdigkeit etwas an Boden verloren zu haben. Zur Bekämpfung der Unterkapitalisierung scheint sie nicht wesentlich vorteilhafter zu sein als die in anderen Ländern getroffenen Maßnahmen ; ihr einziger Vorteil besteht in einem hohen Ertrag (ca. 1 Mrd. €).

Die Begrenzung des Verlustvortrags und des Verlustrücktrags

Frankreich sieht einen auf 3 Jahre begrenzten Verlustrücktrag und einen unbegrenzten Verlustvortrag vor ; seit 2004 sind die Regelungen in Deutschland viel strenger:

- Verlustrücktrag begrenzt auf 1 Jahr bis maximal 511 500 € ;
- Verlustvortrag auf unbegrenzt Zeit, jedoch bei Überschreiten von 1 Mio. € nur in Höhe von maximal 60 % des Jahresgewinns.

Diese Begrenzungen zielen darauf ab, die Auswirkung der von Unternehmen kumulierten Verluste auf die Steuereinnahmen zu glätten. Die Verluste belaufen sich zur Zeit auf ca. 500 Mrd. €. Der Bund erwartet sich aus dieser Maßnahme Mehreinnahmen von 1,465 Mrd. € (ein reiner Vorteil für die augenblickliche Liquiditätslage, da die Verluste unbegrenzt vortragbar sind ; es sähe anders aus, wenn die Vorträge zeitlich begrenzt wären, wie es eine Zeit lang in Betracht gezogen wurde)¹⁵⁷.

Das Volumen der Vor- und Rückträge in Frankreich ist vergleichbar: die rück- und vortragbaren Verluste für die Körperschaftsteuer beliefen sich am 31. 12. 2009 auf 279 Mrd. € ; die rück- und vortragbaren nicht erstattbaren Steuerguthaben beliefen sich auf 179 Mrd. €.

Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer

Im Gegensatz zu Deutschland sind in Frankreich zahlreiche Steuern und Abgaben abzugsfähig („contribution économique territoriale“, „taxes foncières“/Grundsteuer, „taxe sur les salaires“, „impôt forfaitaire annuel“). Die bis 2008 von der Körperschaftsteuer abzugsfähige Gewerbesteuer kann nicht mehr abgezogen werden.

¹⁵⁷ Analyse des IW in R. Brügelmann et alii, „Steuergesetzgebung: Kosten werden zu Gewinnen“, Wöchentliche Analysen zu wirtschafts-, sozial- und bildungspolitischen Themen, Nr.11, 18. 3. 2010

Die Nicht-Abzugsfähigkeit der Steuern und Abgaben hat in Deutschland zur Erweiterung der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer geführt.

3 - Die Wettbewerbsfähigkeit begünstigende Steuervorschriften in Deutschland

Die Neutralität ist in Deutschland ein erklärtes Ziel der Reform der Körperschaftsteuer in den letzten zehn Jahren gewesen ; die Vorschriften bieten dennoch mehr Anreize als in Frankreich.

a) Die Goodwill-Abschreibung

Der „Goodwill“ (derivativer Firmenwert) ist der Unterschied zwischen dem Kaufpreis eines Unternehmens und dem Gesamtwert der einzelnen Vermögensgegenstände. Die meisten Steuersysteme – darunter das französische System – lassen den Abzug des Goodwills aus dem versteuerbaren Ergebnis nicht zu. Im Gegensatz dazu ist Deutschland und den Vereinigten Staaten ein Abzug des Goodwills in Form einer Abschreibung über eine Dauer von 15 Jahren möglich.

Diese Vorschriften sind eine bedeutende Komponente der Wettbewerbsfähigkeit der in Deutschland besteuerten Unternehmen bei Akquisitionsgeschäften.

b) Die steuerliche Behandlung der Mutter- und Tochtergesellschaften

Die Organschaftsregeln für Mutter- und Tochtergesellschaften sehen im Staat der Muttergesellschaft eine Steuerbefreiung für die von einer im In- oder Ausland ansässigen Tochtergesellschaft erhaltenen Dividenden vor.

Die französischen Gesellschaften können sich für dieses Steuersystem entscheiden (5 % der Dividendenzahlungen gelten allerdings als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben), sofern die erhaltenen Dividenden aus Beteiligungen stammen, die mindestens 5 % des Gesellschaftskapitals ausmachen und seit mehr als 2 Jahren im Besitz des Unternehmens sind. Diese Regelung ist im Vergleich zu vielen Ländern sehr vorteilhaft ; das deutsche System ist jedoch noch großzügiger: vorbehaltlich eines Anteils von 5 % bietet es eine Steuerbefreiung für erhaltenen Dividenden, ohne eine Mindestbeteiligungshöhe oder Besitzdauer vorzuschreiben.

c) Die Organschaft

Die Organschaftsregeln in Frankreich und Deutschland scheinen gleichermaßen vorteilhaft zu sein. Dennoch basieren sie auf verschiedenen Ansätzen und bieten unterschiedliche Vorteile.

Die Organschaftsregeln in Deutschland können automatisch in Anspruch genommen werden, wenn einem Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht. Die steuerliche Organschaft gilt sowohl für die Körperschaftsteuer als auch für die Gewerbesteuer und die Mehrwertsteuer. Die Muttergesellschaft erstellt die Mehrwertsteuererklärung und entrichtet die Mehrwertsteuer für alle Gesellschaften des Konzerns; die Geschäfte zwischen Gesellschaften des Konzerns gelten als interne Geschäfte und unterliegen nicht der Mehrwertsteuer. Verluste einer Tochtergesellschaft können durch die Muttergesellschaft jedoch nur im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrags übernommen werden, der die Vertragspartei dazu verpflichtet, ihr gesamtes Jahresergebnis mindestens fünf Jahre lang an die andere Vertragspartei abzuführen.

In puncto Beteiligungserfordernis ist das französische System strenger: die Muttergesellschaft muss mindestens 95 % der Stimm- und Anteilsrechte am Ergebnis jeder Tochtergesellschaft besitzen. In anderer Hinsicht ist es flexibler als das deutsche System. Ergebnisse und Verluste der Gesellschaften eines Konzerns können in ihrer Gesamtheit ohne Ergebnisabführungsverpflichtung verrechnet werden. Diese Regeln sind somit sehr vorteilhaft und eignen sich zum Ausgleich von Verlusten und zur Reduzierung der Finanzaufwendungen eines Konzerns.

SCHLUSSBEMERKUNGEN

Die Unternehmenssteuern in Frankreich und Deutschland sind historisch ganz unterschiedlich aufgebaut, da die hohe Anzahl an Personalgemeinschaften in Deutschland der Einkommensteuer unterliegt. In Bezug auf die Körperschaftsteuer haben sich die Steuersysteme der beiden Länder in der letzten Zeit auseinanderentwickelt, obgleich sie durchaus noch vergleichbar sind. Deutschland hat sich zum Ziel gesetzt, die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen zu verbessern. Daraus resultierte eine Senkung des Steuersatzes und eine Änderung der Bemessungsgrundlage im Bestreben, die Körperschaftsteuer neutraler zu gestalten.

Das deutsche und das französische Steuersystem weisen weiterhin zahlreiche Gemeinsamkeiten auf: die effektive Steuerbelastung ist vergleichbar, die Steuern sind im Vergleich zu anderen Ländern hoch, und die Attraktivität und Wettbewerbsfähigkeit der Standorte Deutschland und Frankreich lässt sich nicht vorrangig aus diesen Faktoren ableiten. In puncto Unternehmenssteuern gibt es heute zwischen Deutschland und Frankreich keinen Steuerwettbewerb. Differenzen, die die unterschiedliche Kostenwettbewerbsfähigkeit der Unternehmen zum Teil erklären könnten, sind eher bei vorgelagerten Faktoren, die auf den Produktionskosten lasten, zu suchen.

Ein solcher Steuerwettbewerb besteht jedoch mit anderen Ländern der Europäischen Union, die deutlich niedrigere Unternehmenssteuersätze als die USA, Japan und einige der wirtschaftlich dynamischsten Schwellenländer haben.

Diese Faktoren deuten in ihrer Gesamtheit darauf hin, dass eine Annäherung der Hauptkomponenten der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer in beiden Ländern denkbar ist.

IV - Mehrwertsteuer: bedeutende Unterschiede trotz scheinbarer Konvergenz beider Länder

Die Mehrwertsteuer ist eine auf europäischer Ebene weitgehend harmonisierte Steuer: ihre Bemessungsgrundlage unterliegt seit 1967 gemeinsamen Regeln, für die Sätze wurde 1992 ein Rahmen festgelegt. Sie spielt heute eine wesentliche Rolle in den Ländern der Europäischen Union, für die sie in den meisten Fällen die wichtigste Steuereinnahme darstellt. Die gemeinschaftlichen Regeln räumen jedoch den Mitgliedsländern weitgehende Anpassungsmöglichkeiten ein. Im Folgenden wird dargelegt, dass Frankreich und Deutschland sie nicht im selben Maß genutzt haben. Aus diesem Grund verbleiben, über die scheinbare Konvergenz der Mehrwertsteuersysteme in beiden Ländern (A) hinaus, weiterhin bedeutende grundlegende Unterschiede (B).

A - Eine scheinbare Konvergenz

1 - Eine auf europäischer Ebene harmonisierte Bemessungsgrundlage

Die Harmonisierung der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer ist seit dem Anfang des europäischen Aufbauwerks eine unerlässliche Komponente für das Funktionieren des gemeinsamen Marktes. Aus diesem Grunde wurden ab 1967 in europäischen Richtlinien gemeinsame Regeln zur Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer festgelegt. In historischer Hinsicht ist die „Sechste MwSt.-Richtlinie“ vom 17. 5. 1977 der wichtigste Text für die Konsolidierung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Dieser Text – seit damals mehrmals revidiert – wurde im Rahmen der „Mehrwertsteuerrichtlinie“ 06/112/EG vom 28. November 2006 neugefasst ; er ist seit dem 1. 1. 2007 der Eckstein der gemeinschaftlichen Mehrwertsteuergesetzgebung.

Diese Texte wurden in das Recht der Mitgliedstaaten umgesetzt. Während die Mehrwertsteuer-Regelungen in Frankreich in die Steuerordnung aufgenommen wurden, fanden sie in Deutschland Eingang in das Umsatzsteuergesetz. Einen wichtigen Part dabei hatte die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zur Harmonisierung der Auslegung der Gemeinschaftsvorschriften in den nationalen Gesetzgebungen sowie bei der Bewertung, inwiefern die Mitgliedstaaten ihrer Pflicht zur Umsetzung in einzelstaatliches Recht nachgekommen sind.

Nach dem heutigen Sachstand des deutschen und französischen Rechts sind die Regelungen zur Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer im Prinzip vollständig harmonisiert.

2 - Annäherung der Sätze in den letzten Jahren

a) Die Gemeinschaftsvorschriften räumen den Mitgliedsländern einen größeren Spielraum bei der Festlegung der Sätze ein

Die 6. MwSt.-Richtlinie enthielt nur wenige Vorschriften zu den Mehrwertsteuer-Sätzen. Ein erster auf die Errichtung von Bandbreiten für den Regelsatz und für den ermäßigten Satz abzielender Harmonisierungsversuch scheiterte 1987. Am 19. Oktober 1992 wurde eine Richtlinie zur Annäherung der Mehrwertsteuersätze¹⁵⁸ angenommen und die wichtigsten Vorschriften daraus, die in die Richtlinie vom 28. November 2006 eingeflossen sind, sehen ein einfaches System vor:

- ein Regelsatz von mindestens 15 % ; die Mehrwertsteuer-Richtlinie legt keinen Höchstsatz fest ; die derzeit festgestellte Obergrenze von 25 % beruht auf einer Verpflichtung der Mitgliedstaaten ;
- ein oder zwei ermäßigte Sätze, beschränkt auf Güter und Dienstleistungen gemäß Anhang III der Richtlinie 2006.

Diese einfachen Grundsätze wurden durch zahlreiche Ausnahmen abgeschwächt. Grund dafür sind einzelstaatliche Regeln aus der Zeit vor Inkrafttreten der Richtlinie zur Annäherung der Mehrwertsteuersätze von 1992. Diese Ausnahmen, die es in den meisten Mitgliedstaaten gibt, sind im Wesentlichen:

- Zwischensätze auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die in bestimmten Ländern einem ermäßigten Satz vor dem 1. Januar 1991 unterlagen und die nicht im Anhang III der MwSt.-Richtlinie enthalten sind. Auf diese Lieferungen kann vorübergehend ein Satz unter 15 % angewandt werden, der jedoch nicht weniger als 12 % betragen darf ;
- „stark ermäßigte Sätze“ auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen mit einem ermäßigten Satz von 5 % unter der Voraussetzung, dass ein solches System vor dem 1. Januar 1991 bestand. Diese Ausnahmen, die nur für Übergangsphasen gewährt wurden, sind nie in Frage gestellt worden ;
- Ausnahmen sind ferner vorgesehen, um den geografischen Besonderheiten einiger Länder Rechnung zu tragen: im Falle Frankreichs sind es Korsika und die Übersee-Départements (besondere Sätze ; in

¹⁵⁸ Die Richtlinie 92/77 ist eine technische Änderung der sechsten Richtlinie.

Deutschland sind es die Insel Helgoland und das Gebiet um Büsingen, die nicht dem Geltungsbereich der Mehrwertsteuer unterliegen.

Insgesamt ist die Zahl der Ausnahmen sehr hoch. Dadurch ist das Mehrwertsteuersystem in der Europäischen Union kompliziert und nicht immer gerecht. Die Wahrung von traditionellen Sätzen im Rahmen der Zwischensätze führt in den Mitgliedsländern zu einer unterschiedlichen Behandlung identischer Sachverhalte.

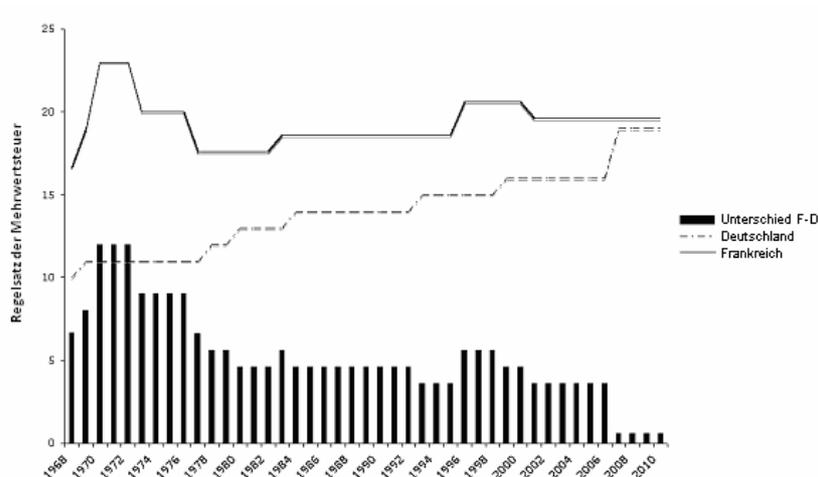
b) Fast identische Regelsätze

Die Regelsätze in Frankreich und Deutschland sind heute fast identisch: 19,6 % in Frankreich und 19 % in Deutschland. Sie liegen deutlich unter dem Durchschnitt der Europäischen Union, der am 1. 1. 2010 bei 20,52 %¹⁵⁹ lag.

Diese deutsch-französische Konvergenz jüngeren Datums resultiert aus der am 1. 1. 2007 erfolgten Anhebung des Regelsatzes um 3 Punkte in Deutschland. Zuvor lag der Regelsatz in Frankreich immer erheblich über dem deutschen Satz.

¹⁵⁹ Es handelt sich um den arithmetischen ungewichteten Mittelwert der jeweiligen Wirtschaftskraft der Mitgliedsländer. Diese Zahlen beinhalten die ab 1. 1. 2011 greifende Anhebung des Mehrwertsteuer-Regelsatzes von 17,5 % auf 20 % im Vereinigten Königreich.

Abbildung 28: Regelsatz der Mehrwertsteuer in Frankreich und Deutschland seit 1968



Quelle: Europäische Kommission

c) Vergleichbare ermäßigte Sätze

Die ermäßigten Sätze wurden nicht so oft wie die Regelsätze angepasst. Der ermäßigte Satz liegt in Frankreich seit dem 1. Juli 1982 bei 5,5 % und in Deutschland seit dem 1. Juli 1983 bei 7 %. Beide Länder weichen damit vom übrigen Europa ab:

- der ermäßigte Satz in Frankreich und Deutschland liegt deutlich unter dem Durchschnitt der ermäßigten Sätze in Europa, der bei 8,46 % liegt ;
- Frankreich und Deutschland haben im Gegensatz zu zehn anderen Mitgliedsländern von der Möglichkeit laut Richtlinie 2006, zwei ermäßigte Sätze anzuwenden, keinen Gebrauch gemacht. Der stark ermäßigte Satz von 2,1 % in Frankreich ist nicht einem zweiten ermäßigten Satz im Sinne der Mehrwertsteuer-Richtlinie gleichzustellen, da die ermäßigten Sätze mindestens 5 % betragen müssen. Die Bundesregierung hat zur Zeit nicht vor, einen zweiten ermäßigten Satz einzurichten. Die Einführung eines solchen Satzes könnte die Wirtschaft dazu veranlassen, die Ausweitung des ermäßigten Satzes auf weitere Bereiche zu fordern.

Das niedrige Niveau der ermäßigten Sätze ermöglicht es, die Steuer auf bestimmte Güter zu senken ; damit sind jedoch zwei Nachteile verbunden: zum einen geringere Mehrwertsteuereinnahmen ; zum

anderen führt der hohe Unterschied zwischen dem ermäßigten Satz und dem Regelsatz immer wieder zur Forderung, den ermäßigten Satz auch auf Bereiche auszudehnen, die jetzt dem Regelsatz unterliegen.

B - Anhaltende Differenzen

1 - Im Vergleich zu Frankreich hat das Aufkommen aus der Mehrwertsteuer in Deutschland in den letzten 20 Jahren stärker zugenommen

Der Regelsatz für die Mehrwertsteuer in Deutschland ist seit 1990 um 5 Punkte angehoben worden ; in Frankreich ist er im gleichen Zeitraum nur um 1 Punkt gestiegen. Daraus resultiert ein in Deutschland schneller gewachsenes Mehrwertsteuer-Aufkommen als in Frankreich.

a) Der Anteil der Einnahmen aus der Mehrwertsteuer am BIP ist in Frankreich zurückgegangen und hat in Deutschland zugenommen ; beide Länder befinden sich jetzt auf gleichem Niveau

Die Einnahmen aus der Mehrwertsteuer in Frankreich und in Deutschland haben sich gegenläufig entwickelt. Ihr Anteil am BIP ist in den letzten drei Jahrzehnten in Deutschland gestiegen während er in Frankreich zurückging ; 1980 lag das Mehrwertsteuer-Aufkommen in Frankreich um 2 BIP-Punkte höher als in Deutschland (+0,9 BIP-Punkte 1995), 2008 war dies nicht mehr der Fall: 7 % vom BIP in beiden Ländern¹⁶⁰. Die Länder mit einem umfassenderen System der sozialen Sicherung wie Dänemark, Finnland und Schweden sind zugleich die Länder mit dem höchsten Mehrwertsteuer-Aufkommen.

¹⁶⁰ Obwohl die Bemessungsgrundlage und der Wirksamkeitsfaktor der Mehrwertsteuer in Deutschland höher sind, ist der Anteil der Einnahmen aus der Mehrwertsteuer am BIP identisch (7 %). Dieser scheinbare Widerspruch ist auf den höheren Anteil der Steuerbasis am BIP und insbesondere auf den höheren Anteil des Verbrauchs zurückzuführen.

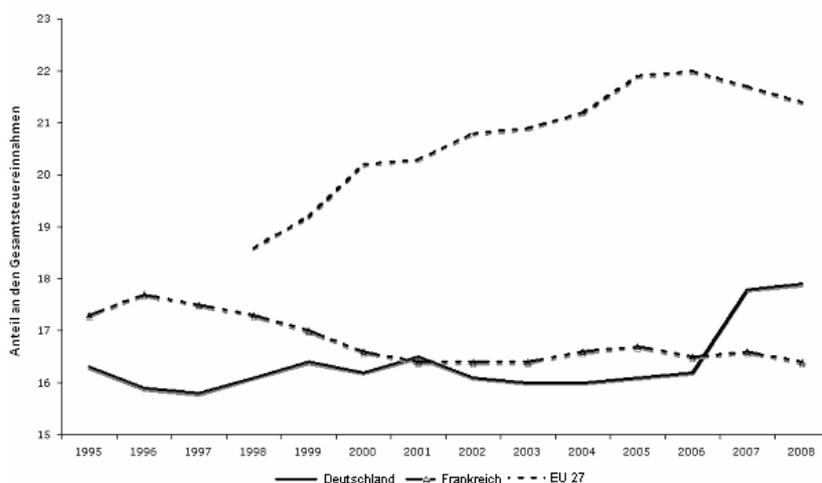
Tabelle 42: Einnahmen aus der Mehrwertsteuer (% des BIP)

	1980	1995	2008	1995-2008	Platz (EU-27)
Belgien	7,3	6,6	7	0,3	21
Dänemark	10,1	9,4	10,1	0,7	3
Deutschland	6,6	6,5	7	0,5	19
Finnland	0	7,9	8,4	0,5	7
Frankreich	8,6	7,4	7	-0,4	20
Griechenland	0	6,1	7,1	1	17
Irland	5	7	7,1	0,1	16
Italien	4,8	5,5	5,9	0,4	26
Luxemburg	4,9	5,2	6	0,8	25
Österreich	8,3	7,7	7,8	0,1	14
Niederlande	7,1	6,5	7,3	0,8	15
Portugal	0	7,1	8,7	1,6	5
Spanien	0	5,2	5,3	0,1	27
Schweden	6,5	9,1	9,4	0,3	4
Vereinigtes Königreich	5,1	6,5	6,3	-0,2	24
Durchschnitt EU (ungewichtet)	-	6,8	7,6		

Quelle: Europäische Kommission

b) Der Anteil der Einnahmen aus der Mehrwertsteuer an den Gesamtsteuereinnahmen ist heute in Deutschland höher als in Frankreich

Abbildung 29: Entwicklung der Einnahmen aus der Mehrwertsteuer in Frankreich und Deutschland (Anteil an den Gesamtsteuereinnahmen - 1995-2008)



Quelle: Europäische Kommission

Aus der Abbildung oben geht klar hervor, dass sich der Anteil der Einnahmen aus der Mehrwertsteuer an den gesamten Steuereinnahmen umgekehrt hat. Bis in die Mitte der 90er Jahre war er in Frankreich beträchtlich höher; der Stand der beiden Länder hat sich nach und nach aneinander angenähert und ab 2007, als Deutschland den Regelsatz der Mehrwertsteuer um 3 Punkte an hob, umgekehrt. Der Abstand zwischen beiden Ländern ist heute erheblich: die Einnahmen aus der Mehrwertsteuer bilden heute fast 18 % der Gesamtsteuereinnahmen in Deutschland gegenüber 16,4 % in Frankreich.

Die Mehrwertsteuer macht jedoch im deutschen und französischen Steuersystem einen geringeren Anteil aus als im europäischen Durchschnitt.

Diese Entwicklungen zeigen den unterschiedlichen Kurs, den Deutschland und Frankreich in Sachen Mehrwertsteuer eingeschlagen haben: Deutschland hat den Anteil dieser in der Vergangenheit niedrigen Steuer in den letzten zwanzig Jahren verstärkt ; in Frankreich hingegen hat sich das Gewicht der Mehrwertsteuer (bis Ende der 80er Jahre relativ hoch) nach und nach reduziert. Frankreich gehört letzten Endes heute zu den europäischen Ländern, in denen der Anteil der Mehrwertsteuer an den gesamten Steuereinnahmen am bescheidensten ist.

2 - Frankreich macht oft Gebrauch von ermäßigten Sätzen und Sondersätzen

a) Deutschland hat weniger als Frankreich von ermäßigten Sätzen zur Unterstützung von Wirtschaftszweigen Gebrauch gemacht

Seit Ende der 90er Jahre hat Frankreich zwei Mal eine Änderung der europäischen Gesetzgebung zur Ausdehnung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf zusätzliche Wirtschaftszweige in die Wege geleitet:

- 1999 mit der Richtlinie 1999/85/EG zur Anwendung der ermäßigten Mehrwertsteuersätze auf arbeitsintensive Dienstleistungen ;
- 2009 mit der Richtlinie 2009/47/EG zur Anwendung der ermäßigten Mehrwertsteuersätze auf Kaffeehäuser und Gaststätten.

Hauptziele dieser Maßnahmen waren die Unterstützung der Beschäftigung in den betroffenen Wirtschaftszweigen und die Bekämpfung von Schwarzarbeit. Sie sollten auch eine Verbilligung der Dienstleistungen, für die der Mehrwertsteuersatz gesenkt wurde, bewirken. Letztlich ist die Mehrwertsteuer zu einem sektoralen Wirtschaftsförderungsinstrument geworden, von dem Frankreich stärkeren Gebrauch als Deutschland zu machen scheint.

Die nachstehende Tabelle fasst die Hauptunterschiede bei den ermäßigten Sätzen zwischen Frankreich und Deutschland zusammen.

Tabelle 43: Hauptunterschiede zwischen Frankreich und Deutschland bei den ermäßigten Sätzen

Kategorien von Gegenständen und Dienstleistungen	Geltende Sätze	
	Frankreich	Deutschland
Im Anhang III der Mehrwertsteuer-Richtlinie aufgeführte Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen		
1. Nahrungs- und Futtermittel		
Mineralwasser	5,5	19
Fruchtsäfte	5,5	19
Limonaden	5,5	19
2. Arzneimittel,	2,1/5,5/19,6	19
3. Zeitungen	2,1	7
4. Zeitschriften	2,1/19,6	7
5. Kaffeehäuser und Gaststätten	5,5	19
6. Hotels und ähnliche Einrichtungen	5,5	7
7. Binnenverkehr (Straße, Luft, See)	5,5	7 oder 19
8. Düngemittel	5,5	19
9. Gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke ¹⁶¹	19,6	7
10. Energiebezugsverträge	5,5	19
Im Anhang III der Mehrwertsteuer-Richtlinie aufgeführte Lieferungen Dienstleistungen		
1. Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen	5,5	19
2. Reinigung von Fenstern und Reinigung in privaten Haushalten	5,5	19
3. häusliche Pflegedienstleistungen	5,5	19

Quelle: Europäische Kommission

¹⁶¹ Allerdings sind viele in diesen Bereich fallenden Aktivitäten in Frankreich von der Mehrwertsteuer befreit.

Diese Tabelle zeigt eine in Frankreich stärkere Anwendung des ermäßigten Satzes als in Deutschland, wo er auf eine geringe Anzahl lebensnotwendiger Gegenstände und Dienstleistungen angewandt wird (mit Ausnahme der Hotels und Gaststätten, für die wie in Frankreich der ermäßigte Satz gilt). Die mit der Mehrwertsteuer verfolgten Ziele sind in beiden Ländern verschieden: in Frankreich ist sie ein Instrument zur Unterstützung der Beschäftigung in einigen Wirtschaftszweigen, während sie in Deutschland nur ausnahmsweise zu diesem Zweck benutzt wird ; Deutschland legt größeren Wert auf die Wahrung der Einnahmen aus der Mehrwertsteuer.

b) Im Gegensatz zu Deutschland greift Frankreich zu Sondersätzen

Zusätzlich zu den ermäßigten Sätzen macht Frankreich großen Gebrauch von der laut Richtlinie zugelassenen Möglichkeit, Sondersätze festzulegen.

Der wichtigste dieser Sondersätze ist der stark ermäßigte Satz von 2,1 %, der für Bücher, Zeitungen und erstattungsfähige Arzneimittel gilt. Er kommt nur in wenigen europäischen Ländern zur Anwendung (Frankreich, Spanien, Irland, Italien, Luxemburg und Polen). In der Europäischen Union hat Frankreich diesbezüglich den niedrigsten Satz, allerdings wird der stark ermäßigte Satz in anderen Ländern auf breiterer Basis eingesetzt.

Tabelle 44: Stark ermäßigte Sätze in der Europäischen Union

Spanien	4 %
Frankreich	2,1 %
Irland	4,8 %
Italien	4 %
Luxemburg	3 %

Quelle: Europäische Kommission

Frankreich wendet Sondersätze in Korsika (0,90 %, 2,10 %, 8 %, 13 %) und in den Übersee-Departements (2,10 %, 8,5 %) an.

Sondersätze gibt es in Deutschland nicht. Folglich sind es in Frankreich 7 Mehrwertsteuersätze gegenüber nur 2 in Deutschland.

c) *Der „Wirksamkeitsfaktor“ der Mehrwertsteuer ist in Deutschland höher als in Frankreich*

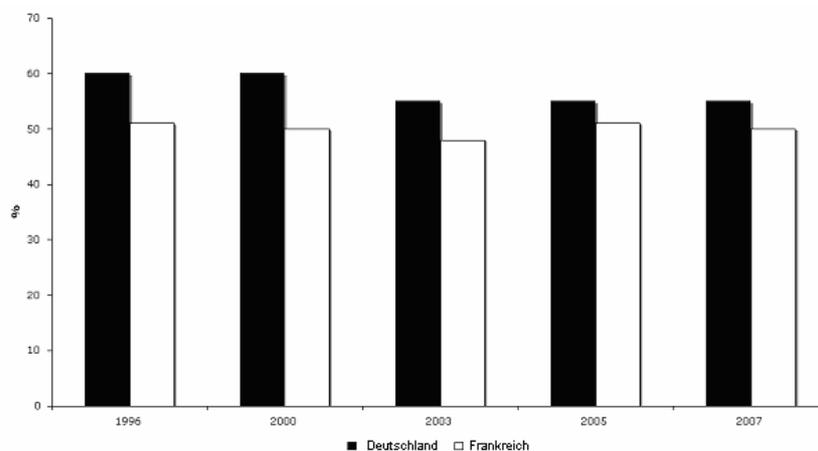
Der Steuerertrag wird durch ermäßigte Sätze und Sondersätze gemindert. Die OECD berechnet einen „Wirksamkeitsfaktor der Mehrwertsteuer“:

$C_e = (\text{Einnahmen aus der Mehrwertsteuer} / C) / \text{Regelsatz der Mehrwertsteuer} * 100$

C_e = Wirksamkeitsfaktor und C = Endverbrauch.

Je höher der dem Mehrwertsteuer-Regelsatz unterliegende Anteil des Verbrauchs, desto näher ist dieser Indikator an 100. Umgekehrt deutet ein niedriger Wirksamkeitsfaktor auf ein Mehrwertsteuersystem, in dem Ausnahmen und ermäßigte Sätze eine bedeutende Rolle zukommt. Die nachstehende Tabelle zeigt die Entwicklung des Wirksamkeitsfaktors der Mehrwertsteuer in Frankreich und Deutschland.

Abbildung 30: Wirksamkeitsfaktor der Mehrwertsteuer in Frankreich und Deutschland



Quelle: OECD

Der Abstand zwischen beiden Ländern hat sich seit Mitte der 90er Jahre verringert: der Wirksamkeitsfaktor der Mehrwertsteuer in Frankreich, der 1990 10 Punkte unter dem Wirksamkeitsfaktor Deutschlands lag, war 2007 nur noch 5 Punkte unter dem deutschen Niveau. Das ist im Wesentlichen auf die Anhebung des Mehrsteuer-Regelsatzes in Deutschland zurückzuführen; bei gleichbleibendem

ermäßigten Satz ist der Wirksamkeitsfaktor der Mehrwertsteuer automatisch zurückgegangen¹⁶².

Der heute bestehende Unterschied zwischen dem Wirksamkeitsfaktor der Mehrwertsteuer in Frankreich und Deutschland zeigt die unterschiedliche Nutzung der ermäßigten Sätze in beiden Ländern:

- der Geltungsbereich der ermäßigten Sätze ist in Frankreich wesentlich weiter gefasst als in Deutschland: Ausdehnung auf Hotels und Gaststätten sowie auf arbeitsintensive Dienstleistungen ;
- der Abstand zum ermäßigten Satz ist in Frankreich größer als in Deutschland (14,1 Punkte bzw. 12 Punkte), wodurch sich der Wirksamkeitsfaktor der Mehrwertsteuer verringert.

Diese Differenz im Wirksamkeitsfaktor zwischen Frankreich und Deutschland wäre noch höher, wenn beide Länder identische Regeln für die Geltendmachung von Vorsteuerabzügen hätten. Diese Vorschriften sind in Frankreich strenger, wodurch sich das Nettoaufkommen aus der Mehrwertsteuer erhöht und der Wirksamkeitsfaktor verbessert. In Frankreich sind im Gegensatz zu Deutschland bestimmte Geschäftsvorgänge nicht vorsteuerabzugsberechtigt. Insbesondere dürfen keine Vorsteuerabzüge beim Erwerb von Fahrzeugen, die nicht der Kategorie Nutzfahrzeuge angehören, geltend gemacht werden.

Insgesamt kann man davon ausgehen, dass bei Angleichung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes und seines Geltungsbereichs an die deutschen Gegebenheiten in Frankreich rund 15 Mrd. € (0,75 % des BIP) an zusätzlichen Budgeteinnahmen erzielt werden könnten.

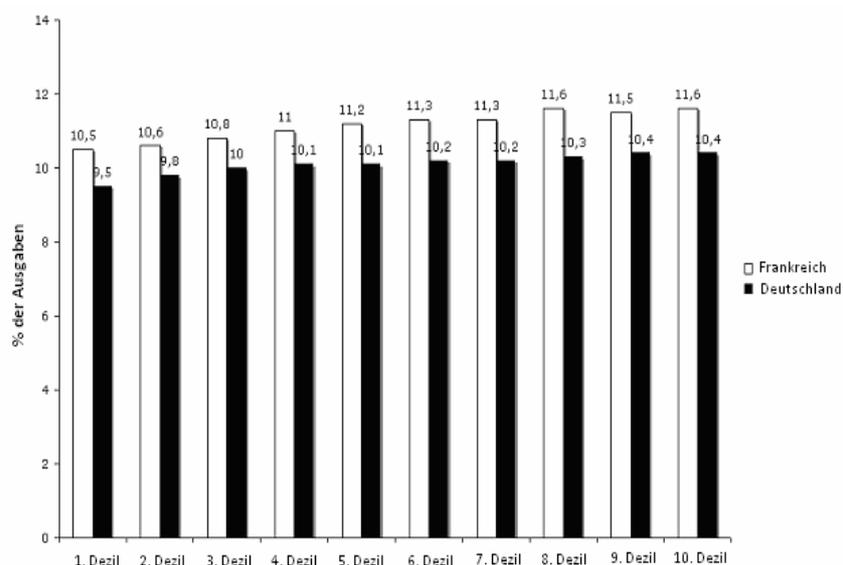
Der deutsch-französische Vergleich darf nicht die Feststellung außer Acht lassen, dass in punkto OECD-Indikator beide Länder schlechter abschneiden als viele andere Länder Europas: der Wirksamkeitsfaktor der Mehrwertsteuer liegt in Finnland, den Niederlanden, Österreich, Dänemark und Irland über 60 % ; in anderen wiederum, wie Italien und Großbritannien, ist er niedriger: bei 45 %.

¹⁶² Der Wirksamkeitsfaktor der Mehrwertsteuer ist so konstruiert, dass eine Verschlechterung nicht nur bei Ausdehnung der ermäßigten Sätze und Befreiungen eintritt, sondern er verringert sich auch mit zunehmendem Abstand zwischen dem Regelsatz und den ermäßigten Sätzen. Letzteres trifft in den letzten 20 Jahren auf Deutschland zu: der Regelsatz wurde im Zeitraum 1990-2007 von 14 % auf 19 % angehoben, während der ermäßigte Satz bei 7 % blieb.

d) Der Umverteilungseffekt der Mehrwertsteuer ist trotz einer stärkeren Anwendung von ermäßigten Sätzen und von Sondersätzen in Frankreich nicht besser als in Deutschland

Der Anteil der Mehrwertsteuer am Verbrauch der Haushalte ist unabhängig von der Höhe ihres Einkommens relativ konstant.

Abbildung 31: Anteil der Mehrwertsteuer an der Steuerlast der Gesamtausgaben der Haushalte pro Dezil

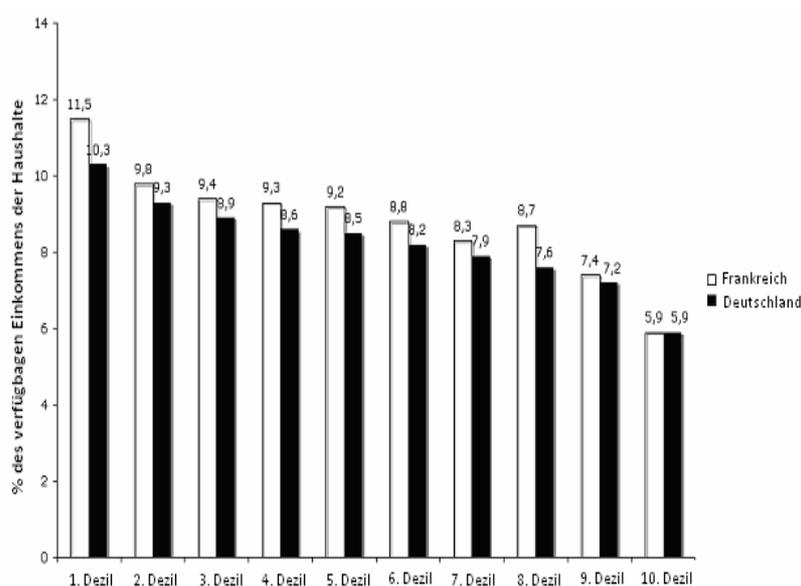


Quelle: Ruiz (2006), Bach, Haan und alii (2006), zitiert vom Secrétariat d'Etat chargé de la prospective et de l'évaluation des politiques publiques, 2007

Der Verbrauch stellt jedoch für einkommensschwache Haushalte einen größeren Anteil ihres Einkommens als für die wohlhabenderen Haushalte dar. Daraus folgt, dass sich die Mehrwertsteuer in puncto Umverteilung negativ auswirkt: im Verhältnis zum Einkommen fällt sie für einkommensschwache Haushalte stärker ins Gewicht. Ermäßigte Sätze und Sondersätzen sollten diesen Effekt theoretisch abschwächen, sofern sie lebensnotwendigen Gegenständen und Dienstleistungen zugute kommen. Der Vergleich mit Deutschland zeigt jedoch, dass die Degression in Frankreich etwas stärker ist: der Anteil der Mehrwertsteuer am Einkommen einkommensschwacher Haushalte beträgt 11,5 % in Frankreich und 10,3 % in Deutschland. Für die 10 % der vermögendsten Haushalte beträgt der Mehrwertsteueranteil am Einkommen in beiden

Ländern 5,9 %. Ermäßigte Sätze und Sondersätze in Frankreich heben folglich den negativen Umverteilungseffekt der Mehrwertsteuer nicht auf¹⁶³.

Abbildung 32: Anteil der Mehrwertsteuer am verfügbaren Gesamteinkommen der Haushalte pro Dezil



Quelle: Ruiz (2006), Bach, Haan und alii (2006), zitiert vom Secrétariat d'Etat chargé de la prospective et de l'évaluation des politiques publiques, 2007

3 - Die Anhebung der Mehrwertsteuer ist Teil der deutschen Strategie zur Verringerung des Haushaltsdefizits

a) Ein großer Teil der 2007 erfolgten Anhebung der Mehrwertsteuer in Deutschland diente zum Abbau des Haushaltsdefizits

Deutschland hat den Mehrwertsteuer-Regelsatz am 1. 1. 2007 um 3 Prozent angehoben. Von den 3 Prozent wurden 1 Prozent zur Senkung der Sozialversicherungsbeiträge (Rückgang der Arbeitslosenversiche-

¹⁶³ Dies ist auf zwei Faktoren zurückzuführen: der Anteil des Verbrauchs am Einkommen einkommensschwacher Haushalte ist in Frankreich höher als in Deutschland; die Dienstleistungen, für die der ermäßigte Satz gilt – Hotels und Gaststätten, Reparaturarbeiten – werden stärker von wohlhabenden Haushalten in Anspruch genommen.

rungsbeiträge von 6,5 % auf 4,2 % – ein Teil davon wurde vom Arbeitsamt finanziert) und zwei Prozent zum Abbau des Haushaltsdefizits um geschätzte 16 Mrd. € (0,7 BIP-Punkte) herangezogen.

Einer Studie der Bundesbank¹⁶⁴ zufolge wurde ein großer Teil der Mehrwertsteueranhebung auf die Preise überwält: auf Basis eines Korbs von 40 Waren und Dienstleistungen soll die 3 %ige Mehrwertsteueranhebung 2007 eine Preisverteuerung um 2,6 % bewirkt haben. Die wirtschaftliche Auswirkung der Mehrwertsteueranhebung, unter anderem in puncto Wettbewerbsfähigkeit, ist jedoch wenig dokumentiert.

b) Die Diskussion um eine Reform der Mehrwertsteuer läuft in Deutschland weiter

Die Anhebung des Regelsatzes der Mehrwertsteuer hat der Diskussion in Deutschland zum Ertrag dieser Steuer kein Ende gesetzt. Der Bundesrechnungshof hat 2010 eine grundlegende Reform der Mehrwertsteuer gefordert, um ungerechtfertigten Abweichungen vom Regelsatz ein Ende zu setzen; er schätzte für 2008 die aus dem ermäßigten Satz resultierenden Mindereinnahmen auf 24,2 Mrd. €. Die Frage des ermäßigten Satzes ist ferner im Koalitionsvertrag enthalten. Im November 2010 wurde auf Wunsch der Bundesregierung eine Arbeitsgruppe eingesetzt, um die Auswirkung einer Einengung des ermäßigten Mehrwertsteuer-Satzes auf das Steueraufkommen zu untersuchen.

Die Diskussion in Deutschland, die sich heute im Wesentlichen auf den Anwendungsbereich des ermäßigten Satzes konzentriert, ist demnach noch nicht zu Ende.

¹⁶⁴ Deutsche Bundesbank, „Preis- und Mengenwirkungen der Mehrwertsteueranhebung zum 1. Januar 2007“, Monatsbericht, April 2008, S. 31 und ff.

SCHLUSSBEMERKUNGEN

-Obwohl sich die Mehrwertsteuersysteme in beiden Ländern nach und nach aneinander angenähert haben, ist die Wirksamkeit des französischen Systems in puncto Steuereinnahmen geringer, ohne jedoch einen günstigeren Umverteilungseffekt zu bewirken.

Dies ist im Wesentlichen auf folgende Faktoren zurückzuführen:

der ermäßigte Satz in Frankreich ist sehr niedrig und liegt 1,5 Punkte unter dem deutschen und ungefähr 3 Punkte unter dem europäischen Durchschnitt ;

der Anwendungsbereich des ermäßigten Satzes in Frankreich ist sehr breit gefasst und geht im Gegensatz zu anderen Ländern, darunter Deutschland, weit über die lebensnotwendigen Gegenstände und Dienstleistungen hinaus ;

die Vielzahl der Sondersätze: in Frankreich gibt es 7 verschiedene Mehrwertsteuersätze im Vergleich zu 2 in Deutschland.

Falls Deutschland und Frankreich sich für die Konvergenz im Bereich der Mehrwertsteuer entscheiden sollten, könnte dies auf folgenden Szenarien beruhen:

eine Angleichung der Sätze ohne Änderung des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer, d.h. Anhebung des stark ermäßigten Satzes um 4,9 Prozent und des ermäßigten Satzes um 1,5 Prozent (von 5,5 % auf 7 %) und Reduzierung des Regelsatzes um 0,6 Prozent (von 19,6 % auf 19 %) ; das hätte eine Nettozunahme der Steuereinnahmen von ca. 2 Mrd. € (0,1 BIP-Punkte) zur Folge. Die Bedeutung einer solchen Maßnahme wäre somit relativ begrenzt.

eine Angleichung an die deutschen Mehrwertsteuersätze und an den Geltungsbereich (mit Ausnahme der Sondersätze) ; das hätte Mehreinnahmen von ca. 15,3 Mrd. € (0,7 BIP-Punkte) zur Folge.

V - Umweltsteuern

Im Anschluss an die geänderten Eckdaten durch Annahme des Kyoto-Protokolls und Festlegung der Treibhausgasreduktionsziele sind in der französischen und deutschen Umweltsteuerpolitik in den letzten Jahren erhebliche Veränderungen vollzogen worden. Insbesondere wurde vor diesem Hintergrund ein europäischer Handel mit Treibhausgasemissionsberechtigungen eingeführt. Die Schaffung dieses neuen Instruments ging nicht zu Lasten der Umweltsteuern. Einerseits wird die Versteigerung von Emissionsrechten von Eurostat rein statistisch als „Umweltsteuer“ betrachtet. Andererseits kann dieser Mechanismus zur Erreichung der Zielvorgaben und darüber hinaus zweckdienlich durch die Einführung von „CO₂-Steuern“ in Sektoren ergänzt werden, die nicht unter das Emissionshandelssystem fallen, wie vor kurzem von der Europäischen Kommission in Erinnerung gerufen wurde¹⁶⁵.

Diese *Carbon Taxes* können entweder die Form einer eigenen CO₂-Steuer annehmen oder eine Anpassung der Kraftstoffsteuer oder Besteuerung anderer Wirtschaftsgüter zur Berücksichtigung der CO₂-Komponente darstellen. Frankreich war an der ersten Lösung interessiert und hat zwei Versuche zur Einführung einer CO₂-Steuer unternommen: die TGAP („Allgemeine Steuer auf umweltbelastende Aktivitäten“) auf Energieerzeugnisse im Jahr 2000 und den CO₂-Beitrag („*contribution carbone*“) in 2010. Deutschland hat mit den vor allem unter der Regierung Schröder durchgeführten Reformen den zweiten Weg gewählt: Anhebung des Energiesteuersatzes, Einführung einer Stromsteuer, LKW-Maut usw.

Das Thema Umweltsteuern erschöpft sich jedoch nicht in der Frage der Bekämpfung von Treibhausgasen, auch wenn sie den Hauptteil darstellt. Insbesondere in Frankreich gibt es zahlreiche Steuern und Abgaben, die Umweltziele beinhalten, mit ähnlichen Mechanismen in Deutschland aber nur schwer vergleichbar sind.

¹⁶⁵ Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen. „*Analyse der Optionen zur Verringerung der Treibhausgasemissionen um mehr als 20 % und Bewertung des Risikos der Verlagerung von CO₂-Emissionen*“. KOM(2010) 265 endgültig.

A - Neue Instrumente: Emissionshandel und geplante CO₂-Steuern

1 - Stärkerer Rückgriff auf die Versteigerung von Treibhausgas-Emissionsberechtigungen

Nach Billigung des Kyoto-Protokolls durch den Rat der Europäischen Union in 2002 wurde mit Einführung eines europäischen Emissionshandelssystems ein neues Instrument zur Bekämpfung von Treibhausgasemissionen geschaffen. Die Zuteilung von Emissionsrechten stellt für die Staaten zugleich eine neue Finanzierungsquelle dar. Der aus der Versteigerung der Emissionsrechte erzielte Erlös wird von Eurostat unter „Umweltsteuern“ geführt.

Diese Versteigerungen erfolgen gemäß Richtlinie 2003/87/EG¹⁶⁶. Für die Zeiträume 2005-2007 und 2008-2012 erfolgt die Quotenzuteilung auf Basis nationaler Pläne, wobei für mindestens 90 % eine Gratiszuteilung erfolgen muss. Deutschland hat von der Möglichkeit, einen Teil dieser Emissionsrechte zu versteigern, Gebrauch gemacht und bereits ab 1. 1. 2008 40 Millionen Tonnen CO₂ kostenpflichtig vergeben¹⁶⁷. Diese Auktionen haben dem Bund 2008 Einnahmen in Höhe von 930 Mio. € gebracht. Der französische Plan sah bisher für die Gesamtheit der Quoten eine Gratiszuteilung vor. Artikel 64 des französischen Haushaltsgesetzes besagt allerdings für 2011, dass 5 - 15 % der Quotenzuteilung für eine Anlage kostenpflichtig erfolgt, was zu Einnahmen in Höhe von 140 Mio. € pro Jahr führen dürfte.

Diese Konvergenz zwischen den beiden Ländern wird sich fortsetzen, da ab 1. 1. 2013 der Grundsatz der Quotenversteigerung¹⁶⁸ gilt und das Aufkommen aus diesen Auktionen in beiden Ländern zunehmen dürfte. Die Höhe dieser Einnahme wird allerdings aufgrund der Abhängigkeit von der Preisentwicklung der CO₂-Tonne auf dem Sekundärmarkt schwanken. Seit Einführung des europäischen Quotenhandels ist eine hohe Fluktuationsbreite festzustellen: ein Preis, der von 20 € in 2005 bis heute 15 € mit dazwischen liegenden Spitzen von 35 € in 2006 und 2008 reicht.

¹⁶⁶ Richtlinie 2003/96/EG vom 13. 10. 2003 zur Einrichtung eines Quotenhandels mit CO₂-Emissionsrechten und Änderung der Richtlinie 96/61/EG des Rates

¹⁶⁷ Artikel 19, Gesetz über den nationalen Zuteilungsplan für Treibhausgas-Emissionsberechtigungen in der Zuteilungsperiode 2008 bis 2012 (Zuteilungsgesetz 2012 - ZuG 2012)

¹⁶⁸ Artikel 10 der durch die Richtlinie 2009/29/EG geänderten Richtlinie 2003/87/EG

2 - Scheitern der Versuche zur Einführung einer CO₂-Steuer in Frankreich

Frankreich hat zwei Mal versucht, eine CO₂-Steuer einzuführen, die einen Beitrag dazu leisten sollte, die Treibhausgasreduktionsziele zu erreichen: die TGAP (Allgemeine Steuer auf umweltbelastende Aktivitäten) auf Energieerzeugnisse im Jahr 2000 und den CO₂-Beitrag in 2010. Die im Gesetz *Grenelle I*¹⁶⁹ vorgesehene Einführung des CO₂-Beitrags sollte dem Zweck dienen, „durch Besteuerung des fossilen Energieverbrauchs die Effekte der Treibhausgasemissionen in die Preissysteme zu integrieren“. Die Expertenkonferenz zum Bereich „Klima und Energie“¹⁷⁰ hatte den Schluss gezogen, ein solches Instrument sei notwendig, um die diffusen Emissionen zu senken und die vom Umweltgipfel „*Grenelle de l'Environnement*“ festgelegten verbindlichen Ziele erreichen zu können. Darüber hinaus sei es erforderlich, diese Reform unter Beibehaltung einer konstanten Steuer- und Abgabenbelastung durchzuführen und „*die Einnahmen vorrangig zur Senkung der wachstumsschädlichsten Steuern und Abgaben zu verwenden*“.

Beide vom Parlament verabschiedete Steuergeszentwürfe wurden vom Verfassungsrat mit der Begründung der Verletzung des Prinzips der Steuergleichheit zurückgewiesen. 2000¹⁷¹ hatte der Verfassungsrat (Conseil constitutionnel) die Schaffung der TGAP auf Energieerzeugnisse gerügt, da es zum einen nicht sein kann, dass „*ein Unternehmen stärker als ein anderes gleichartiges Unternehmen besteuert wird, obwohl es in geringerem Umfang zum CO₂-Ausstoß in die Luft beiträgt*“, und zum anderen, da auch Strom darunter fiel, „*weil der Stromverbrauch aufgrund der Art der Stromerzeugung in Frankreich nur in geringem Maße zum CO₂-Ausstoß beiträgt*“. 2010¹⁷² urteilte der Verfassungsrat, dass die Summe der vorgesehenen Ausnahmen und insbesondere die Befreiung der dem Quotensystem unterliegenden umweltbelastenden Industrien (bei einer bis 2012 vorgesehenen Gratiszuteilung dieser Quoten – siehe oben) lediglich eine Besteuerung von ungefähr 48 % aller Treibhausgasemissionen in Frankreich bewirken würde, was sowohl dem Klimaschutzziel zuwiderläuft als auch einen eindeutigen Bruch mit dem Grundsatz der Steuergleichheit darstellt.

¹⁶⁹ Art. 2 des Planungsgesetzes zur Umsetzung des Grenelle de l'Environnement, Nr. 2009-967 vom 3. August 2009

¹⁷⁰ Bericht der Expertenkonferenz und des Rundtischs zum Bereich „Klima und Energie“, 28. Juni 2009

¹⁷¹ Entscheidung Nr. 2000-441 DC vom 28. 12. 2000

¹⁷² Entscheidung Nr. 2009-599 DC vom 29. 12. 2009

B - Änderung bestehender Steuern: seit 1999 schrittweise durchgeführte Ökosteuerreform in Deutschland

Die erste Regierung Schröder (1999-2002) hat eine Ökosteuerreform mit dem Ziel durchgeführt, durch eine höhere Besteuerung von Energieerzeugnissen und Strom die Besteuerung des Arbeitseinkommens und den Energieverbrauch zu senken. Die zweite Regierung Schröder (2002-2005) hat diese Bemühungen mit Einführung der LKW-Maut fortgesetzt. Die große Koalition (2005-2009) hat diese Reformen im Rahmen der „Energie-Klima-Pakete“ abgerundet: Schaffung einer Energiesteuer und Neuordnung der Steuersätze der Kraftfahrzeugsteuer, die seit 2009 nach CO₂-Emissionsmengen pro Kilometer gestaffelt sind. Im Rahmen des Ende 2010 verabschiedeten Sparplans hat schließlich die jetzige Regierung umweltbelastende Subventionen abgebaut und eine Luftverkehrssteuer eingeführt.

1 - Sehr hohe Besteuerung von Energieerzeugnissen und Strom in Deutschland mit Ausgleichsmechanismen mittels erheblicher Steuerbefreiungen

a) Frankreich wie Deutschland erheben hohe Steuersätze auf Kraft- und geringere auf Brennstoffe

Das deutsche Energiesteueraufkommen (39,4 Mrd. €) ist höher als das Aufkommen (23,8 Mrd. €) aus der französischen Verbrauchssteuer für Energieerzeugnisse (TICPE¹⁷³). Während der französische Endverbrauch der aus Mineralölprodukten erzeugten Energie 80 % vom deutschen Verbrauchs darstellt, erreichen die daraus erzielten französischen Steuereinnahmen jedoch nur 60 % des deutschen Aufkommens. Das erklärt sich hauptsächlich aus höheren Steuersätzen in Deutschland.

Trotz dieses Unterschieds in der Besteuerungshöhe ist in Frankreich und Deutschland gegenüber dem EU-Durchschnitt ein vergleichbarer Aufbau der Steuersätze mit deutlich höheren Sätzen für Kraftstoffe und erheblich niedrigeren für Brennstoffe (vor allem Heiz- und Schweröl) festzustellen.

¹⁷³ Artikel 265 u. 266 quinquies B der Zollordnung

Tabelle 45: Steuersätze auf Energieerzeugnisse Stand 1. 7. 2010

	Deutschland	Frankreich	EU	
Kraftstoffe				
Benzin (€/1000 l)	721	639,6	564,14	
Benzin, bleifrei (€/1000 l)		606,9 ¹⁷⁴	509,63	
Schwefel > 10 mg/kg	669,8			
Schwefel < 10 mg/kg	654,5			
Diesel (€/1000 l)		428,4	388,1	
Schwefel > 10 mg/kg	485,7			
Schwefel < 10 mg/kg	470,4			
LPG (€ / 1000 kg)	180,32	107,6	171,68	
Brennstoffe				
Heizöl (€/1000 l)				
Gewerblicher Verbrauch	Schwefel > 50 mg/kg	59,99	56,6	150,32
	Schwefel < 50 mg/kg	44,99		
Nichtgewerblicher Verbrauch	Schwefel > 50 mg/kg	76,35		153,17
	Schwefel < 50 mg/kg	61,35		
Schweröl (€/1000kg)	25	18,5	73	
LPG (€ / 1000 kg)				
Gewerblicher Verbrauch	36,36	0	37,3	
Nichtgewerblicher Verbrauch	60,6		47,93	
Erdgas (€/GJ)				
Gewerblicher Verbrauch	0,92	0,33	1,08	
Nichtgewerblicher Verbrauch	1,53	0	1,39	
Kohle (€/GJ)				
Gewerblicher Verbrauch	0,3	0,33	0,99	
Nichtgewerblicher Verbrauch		0	1,22	

Quelle: Rechnungshof laut Europäischer Kommission

¹⁷⁴ Die angegebenen Tarife sind Höchsttarife zum 1. 7. 2010. Im Rahmen der Verbrauchssteuerfestsetzung durch die Regionalbehörden lagen sie in den Regionen Poitou-Charentes und Korsika auf einem niedrigeren Niveau. Mit 1. 1. 2011 ist eine Tarifänderung möglich, da der Artikel 265 A bis den Regionalbehörden eine Tarifanhebungsbefugnis einräumt. Für bleifreies Benzin werden die Tarife dann zwischen 579,2 € und 614,1 € und für Diesel zwischen 416,9 € und 441,9 € liegen.

Die insbesondere auf Kraftstoffe erhobenen hohen Steuersätze in Deutschland sind das Ergebnis der von der Regierung Schröder zwischen 1999 und 2003 durchgeführten Reform, die nach und nach eine Anhebung der Mineralölsteuer bewirkt hat: für Benzin und Diesel wurde sie in fünf Schritten von jährlich 3,07 Cent pro Liter hinaufgesetzt. Die Anhebungen für andere Energieträger waren von begrenztem Ausmaß. Vor allem Kohle wurde nicht besteuert und weiterhin subventioniert. Ein zweiter Reformschritt 2006 führte dann zur Ablösung der Mineralölsteuer durch die Energiesteuer, die jetzt ebenfalls auf Kohle erhoben wird (0,3 €/GJ, d.h. die Mindestbesteuerung gemäß Richtlinie 2003/96¹⁷⁵). Die Kohleproduktion wird weiterhin stark bezuschusst (1,4 Mrd. € in 2010⁷⁶). Nach 2018 ist allerdings keine Subventionierung mehr möglich.

Diese Reform war von den Steuereinnahmen her unbestreitbar von Vorteil, denn das Energiesteueraufkommen ist zwischen 1998 und 2003 um 26,6 % von 34,09 auf 43,18 Mrd. € gestiegen. Das TICPE-Aufkommen ist im Vergleich dazu seit 1998 mit zirka 24 Mrd. € unverändert geblieben. Dieser Steuerzuwachs aus der Energie- und aus der Stromsteuer (siehe unten) wurde per Gesetz¹⁷⁷ zu 90 % für eine Verringerung der Steuerbelastung des Arbeitseinkommens eingesetzt. Mit diesem Zusatzaufkommen wurde 2003 eine Senkung der Rentenversicherungsbeiträge von 20 % auf 19 % finanziert. Seit 2007 liegt der Beitragssatz bei 19,9 %. Diese Beitragssatzsenkung mag gering und von kurzer Dauer erscheinen, dem Bundesfinanzministerium zufolge läge er jedoch ohne diese Mittelverwendung für die gesetzliche Rentenversicherung heute um 1,7 Prozent höher.

Stärker umstritten ist jedoch der Umweltnutzen dieser Reform, vor allem weil zahlreiche Ausnahmeregelungen fortbestehen (siehe unten). Das angepeilte Energieverbrauchssenkungsziel scheint zwar erreicht worden zu sein – Rückgang des Energieendverbrauchs bei Mineralölerzeugnissen im Zeitraum 1998-2003 um 10,7 % und im Zeitraum 2003-2008, in etwas geringerem Umfang, um 8,09 % –, jedoch ist die Besteuerung der einzelnen Energieerzeugnisse sehr uneinheitlich, wenn man das mit dem jeweiligen Energieträger verbundene Emissionsvolumen als Maßstab

¹⁷⁵ Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und Strom

¹⁷⁶ Absatzbeihilfen für deutsche Kohle zur Kohleverstromung sowie für den Einsatz in der Stahlindustrie sowie zum Ausgleich der Aufwendungen für Kapazitätsanpassungen

¹⁷⁷ § 213, Abs. 4 Sozialgesetzbuch (SGB) Sechstes Buch (VI) - Gesetzliche Rentenversicherung

heranzieht. Eine ADEME¹⁷⁸-Studie veranschaulicht diese Diskrepanzen und macht insbesondere eine erhebliche Unterbesteuerung von Kohle deutlich.

Tabelle 46: Besteuerung von Energieträgern (in Euro pro Tonne CO₂)

	Benzin	Diesel	Heizöl Haushalte	Heizöl gewerbliche Nutzung	Kohle
Deutschland	277	179	23	94	3
Frankreich	265	158	21	21	3,5
EU 27	244	160	39	74	1

Quelle: ADEME, 2008

b) Sehr hohe Besteuerung von Strom in Deutschland, begründet durch einen signifikanten Treibhausgasausstoß

Einer Stromsteuer mit sehr hohem Steuertarif in Deutschland stehen sehr geringe Abgaben in Frankreich gegenüber.

Im Rahmen der Steuerreform 1998 hat Deutschland eine Stromsteuer eingeführt. Der Tarif wurde auf 20,50 €/MWh festgesetzt, während die Richtlinie 2003/96 einen Mindesttarif von 0,5 €/MWh für gewerbliche Zwecke und von 1 €/MWh für nichtgewerbliche Zwecke vorschreibt. Das Aufkommen aus dieser Steuer belief sich 2008 auf 6,3 Mrd. €.

Die Besteuerung von Strom in Frankreich beträgt nur ein Viertel davon: die Endverbraucherabgaben auf Strom brachten 2008 1,5 Mrd. € ein. Sie wurden im Rahmen des Gesetzes über die Neuordnung des Strommarktes¹⁷⁹ reformiert.

Die neuen Endverbraucherabgaben auf Strom¹⁸⁰ sind sehr viel niedriger als die Stromsteuer in Deutschland :

0,75 €/MWh für private und gewerbliche Nutzung bis zu 36 kVA

0,25 €/MWh für die gewerbliche Nutzung von 36 kVA - 250 kVA

0,50 €/MWh für die gewerbliche Nutzung über 250 kVA.

¹⁷⁸ „Ademe et vous, Stratégie et études, Fiscalité comparée de l'énergie et du CO₂ en Europe et en France“ (Energie- und CO₂-Steuervergleich Europa/Frankreich)

¹⁷⁹ Art. 23 des Gesetzes 2010-1488 vom 7. 12. 2010

¹⁸⁰ Kommunale Endverbraucherabgabe auf Strom, Département-Abgabe auf den Endverbrauch von Strom, staatliche Endverbraucherabgabe auf Strom

Auf die beiden ersten Tarife wird jedoch von den Kommunen und Départements ein Multiplikator von 0 - 8 für die Kommunalabgabe¹⁸¹ und von 2 - 4 für die Département-Abgabe aufgeschlagen. Die Mindestabgabe beträgt demnach 1,5 €/MWh für private Haushalte und 0,5 €/MWh für gewerbliche Zwecke. Die Höchstabgabe beträgt 9 €/MWh für private Haushalte und 3 €/MWh für gewerbliche Zwecke.

Für die Kommunal- und Département-Abgaben wurde nicht beziffert, wie sich diese Reform auswirkt. Den Angaben zufolge, die dem Berichtersteller des Senats zur Stellungnahme über den Gesetzesentwurf zur Neuordnung des Strommarkts¹⁸² vorgelegt wurden, beträgt das erwartete Steueraufkommen aus der neuen staatlichen Endverbraucherabgabe auf Strom – für die gewerbliche Nutzung über 250 kVA – 75 Mio. €.

Umlage in fünffacher Höhe als Ausgleichsmechanismus für die öffentliche Stromversorgung in Deutschland

Die zweite französische Umweltsteuer auf Strom im Sinne von Eurostat ist die Umlage für Aufwendungen zur Gewährleistung der öffentlichen Stromversorgung („contribution aux charges de service public de l'électricité“, CSPE), die, wie ihr Name besagt, dazu dient, gewisse Mehrkosten der öffentlichen Stromversorgung (insbesondere die Förderungen für erneuerbare Energien und Kraft-Wärme-Kopplung, den Tarifausgleich für die Übersee-Départements und Korsika und die vergünstigten Strompreise für Sozialfälle)¹⁸³ auszugleichen. Das CSPE-Aufkommen belief sich 2008 auf 1,7 Mrd. €.

Da dieser Betrag nicht ausreichte, um die Mehrkosten der Betreiber für die öffentliche Stromversorgung abzudecken¹⁸⁴, hat das Haushaltsgesetz 2011 den Mechanismus zur CSPE-Festsetzung¹⁸⁵ geändert. Das führte zu einer Erhöhung des Beitrags von 4,5 €/MWh auf 7,5 €/MWh. Die Energieregulierungskommission hat allerdings die Umlage, die als Ausgleich für vergangene und künftige Aufwendungen erforderlich wäre, auf 12,90 €/MWh geschätzt.

Ein ähnliches System gibt es auch in Deutschland, obgleich es von Eurostat nicht als Umweltsteuer geführt wird. Es handelt sich um die

¹⁸¹ Die Kommunen haben mittels Wahl des Koeffizienten 0 die Möglichkeit, die Abgabe nicht zu erheben.

¹⁸² Stellungnahme Nr. 617 (2009-2010) von Herrn Philippe MARINI im Namen des Finanzausschusses vom 6. 7. 2010

¹⁸³ Art. 5 des Gesetzes Nr. 2000-108 vom 10. 2. 2000 über die Modernisierung und den Ausbau der öffentlichen Stromversorgung

¹⁸⁴ Siehe Bericht der *Cour des comptes*, öffentlicher Jahresbericht 2011, *La compensation des charges du service public d'électricité*

¹⁸⁵ Art. 37 des Haushaltsgesetzes 2011 Nr. 2010-1657 vom 29. 12. 2010

EEG-Umlage¹⁸⁶ und die KWK-G-Aufschläge¹⁸⁷. Die Sätze sind sehr viel höher als die CSPE in Frankreich: 35,3 €/MWh in 2011¹⁸⁸ für die EEG-Umlage und 0,3 €/MWh für den KWK-G-Aufschlag. Das Aufkommen aus der EEG-Umlage bezifferte sich 2009 auf 7,5 Mrd. €.

Unterschiede in der Besteuerung, die den Treibhausgas-Emissionsprofilen entsprechen

Der höchste Stromsteuertarif ist in Deutschland (55,6 €/MWh) drei Mal so hoch wie in Frankreich (16,5 €/MWh¹⁸⁹). Die Höhe der deutschen Besteuerung lässt sich jedoch durch die Differenzen im Treibhausgasausstoß rechtfertigen, da der deutsche Strom- und Wärmesektor 2008 sieben Mal mehr Treibhausgase (322 Millionen Tonnen CO₂) emittiert hat als der französische Sektor (45 Millionen Tonnen CO₂)¹⁹⁰.

c) Gegenstück zur hohen Besteuerung in Deutschland: beträchtliche Steuervergünstigungen, speziell bei der Stromsteuer

„Steuervergünstigungen“ werden in den beiden Ländern unterschiedlich gehandhabt. Der Rechnungshof hat daher alle Steuersubventionen, die nur in einem der beiden Länder ausgewiesen und beziffert werden, aus der Analyse ausgeschlossen ; das gilt insbesondere für Bereiche, die nicht der Richtlinie 2003/96 unterliegen. Eine ausführliche Darstellung dieser Elemente ist dem Anhang zu diesem Bericht zu entnehmen.

Ermäßigungen bei den Steuern und Abgaben auf Energieerzeugnisse: mit Blick auf Umweltziele in Deutschland – zur Förderung der Landwirtschaft in Frankreich

Die Mindereinnahmen durch TICPE-Steuerermäßigungen sind in Frankreich etwas höher (10,2 % der Einnahmen) als in Deutschland (9,4 %). Die Vergünstigungen sind ganz unterschiedlich strukturiert. Der Bundestag und die Bundesregierung räumen Entlastungen, die Umweltzielen dienen, den Vorrang ein. Auf sie entfallen 80 % aller Energiesteuervergünstigungen. Der Anteil umweltschädlicher Subventionen dürfte in Deutschland sogar noch weiter zurückgehen, denn die mit dem Haushaltsbegleitgesetz 2011 verabschiedeten Maßnahmen

¹⁸⁶ § 3 Verordnung zur Weiterentwicklung des bundesweiten Ausgleichsmechanismus (AusglMechV)

¹⁸⁷ § 9 Abs. 7 S. 1 Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz)

¹⁸⁸ 20,47 €/MWh in 2010

¹⁸⁹ Unter Annahme des maximalen Kommunal- oder Département-Aufschlags

¹⁹⁰ Quelle: Europäische Umweltagentur

werden das Ausmaß der beiden wichtigsten Steuerermäßigungen, die mit keinem Umweltziel verbunden sind, beschränken.

Tabelle 47: Wichtigste Ermäßigungen bei den Steuern und Abgaben auf Energieerzeugnisse mit Blick auf Umweltziele in Frankreich und Deutschland¹⁹¹

2008, Mio. €	Frankreich	Deutschland
Ermäßigung für den öffentlichen Verkehr (inkl. Taxis in Frankreich)	43	67
Biokraftstoffe	790	580
Befreiungen im Rahmen der Kraft-Wärme-Kopplung		2200
Mineralöl- und Erdgasverbrauch zum Zwecke der Kraft-Wärme-Kopplung	10	
Erdgasverbrauch der privaten Haushalte und der Wärmenetze	200	120
Gesamt (Mio. €)	1043	2967
Gesamt (% der Steuereinnahmen)	4,1 %	7,5 %

Quelle: Rechnungshof gemäß Haushaltsgesetzentwurf 2009 und 22. Subventionsbericht

Die Ermäßigungen, die in Frankreich zu TICPE-Mindereinnahmen führen, sind größtenteils umweltbelastend.

Der ermäßigte Satz für als Diesel verwendbares Heizöl veranlasst die Landwirte dazu, einen Kraftstoff mit hohem Schwefelgehalt (1000 mg/kg) einzusetzen, während Standarddiesel sehr viel weniger Schwefel enthält (10 mg/kg)¹⁹². Desgleichen führt die Rückerstattung eines Teils der Verbrauchssteuer auf Diesel für bestimmte Straßenfahrzeuge zu einem Kostenvorteil für diese Verkehrsmittel im Vergleich zu umweltfreundlicheren Verkehrsträgern wie die Bahn¹⁹³.

¹⁹¹ Für Deutschland wurden sämtliche Steuererleichterungen erfasst (mit Ausnahme der drei von der Richtlinie vorgesehenen Ermäßigungen – siehe Anlage). Für Frankreich wurden hingegen nur die zehn wichtigsten Vergünstigungen von den insgesamt 24 berücksichtigt, die in Teil II der „Bewertung der Wege und Mittel“ aufgelistet sind.

¹⁹² N.B.: Nicht für Straßenfahrzeuge bestimmter Dieselmotoren, der ab dem 1. 1. 2011 im Handel ist, weist einen mit Standarddiesel vergleichbaren Schwefelgehalt auf.

¹⁹³ Das Commissariat Général für nachhaltige Entwicklung (CGDD) hat die Umweltkosten dieser Maßnahme für 2009 und 2010 auf 3 Mio. € geschätzt.

Tabelle 48: Wichtigste Ermäßigungen bei den Steuern und Abgaben auf Energieerzeugnisse mit umweltbelastender Wirkung in Frankreich und Deutschland¹⁹⁴

2008, Mio. €	Frankreich	Deutschland
Verkehr	295	0
TICPE-Teilerstattung auf von bestimmten Straßenfahrzeugen verwendeten Diesel	295	
Landwirtschaft	1 265	450
Ermäßigter Satz auf Agrarkraftstoff		135
Ermäßigter Satz auf als Diesel verwendbares Heizöl (Landwirtschafts- und Baumaschinen)	1 100	
Ermäßigter Satz für das produzierende Gewerbe, Agrar- und Forstbetriebe [<u>im Haushalt 2011 reduziert</u>]		315
TICPE-Teilerstattung für Landwirte	165	
Industrie	0	162
Teilerstattung für energieintensive Betriebe (Spitzenausgleich) [<u>im Haushalt 2011 reduziert</u>]		162
Private Haushalte	200	0
Erdgas für private Haushalte und Fernwärmenetze	200	
Gesamt (Mio. €)	1 560	612
Gesamt (% der Steuereinnahmen)	6,14 %	1,5 %

Rechnungshof gemäß Haushaltsgesetzentwurf 2009 und 22. Subventionsbericht

¹⁹⁴ Für Frankreich aus der Analyse ausgeschlossen wurde die Maßnahme 8002008 (ermäßigter Satz für LPG), da es in Deutschland zwar ebenfalls einen ermäßigten Satz dafür gibt, der aber nicht beziffert ist, sowie die Maßnahme 800401 (Ausschluss der Übersee-Départements aus dem Anwendungsbereich der Verbrauchssteuer für Kraftstoffe), für die der Ausschuss für Pflichtabgaben (CPO) daran erinnert hat, dass es sich nicht um eine Steuerentlastung handelt, da die Überseegebiete einer Sondersteuer unterliegen.

Bedeutende Stromsteuerermäßigungen in beiden Ländern

Angesichts der hohen Besteuerung von Strom sind in Deutschland erhebliche Steuervergünstigungen vorgesehen. Zur Gänze befreit ist der Strom aus erneuerbaren Energien (keine Bezifferung dieser Maßnahme im 22. Subventionsbericht), ein ermäßigter Satz gilt für den von Eisen- und Straßenbahnen verwendeten Strom (125 Mio. €). Weitere Begleitmaßnahmen dieser Art zielten auf die Senkung der Steuerlast für energieintensive Betriebe ab, um die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Industrie nicht zu beeinträchtigen. Die dadurch bewirkten Mindereinnahmen 2008 waren beträchtlich:

- ermäßigter Satz für das produzierende Gewerbe und Land- und Forstwirtschaftsbetriebe: 2,1 Mrd. €
- Teilerstattung für energieintensive Betriebe (Spitzenausgleich): 1,8 Mrd. €.

Diese beiden Befreiungen machen 61,9 % des Stromsteuer-aufkommens aus (6,3 Mrd. € in 2008). Ihr Ausmaß wurde allerdings durch das Haushaltsbegleitgesetz 2011 reduziert.

Wie Deutschland sieht auch Frankreich erhebliche Steuerbefreiungen vor, die vor allem den Kleinstromerzeugern und „im Hinblick auf Treibhausgasemissionen genehmigungspflichtigen Energiegroßverbrauchern“ zugute kommen. Bis dato wurden sie jedoch noch nicht genau beziffert.

2 - Straßenverkehrssteuerreformen seit 1999

Im Zuge der seit 1999 durchgeführten Reformen haben Bundesregierung und Bundestag auch eine Neuordnung der Steuern und Abgaben auf den Straßenverkehr vorgenommen. Sie haben die Tarife der Kraftfahrzeugsteuer nach Emissionsklassen gestaffelt und eine LKW-Maut eingeführt.

Die in Frankreich verfolgte Politik war weniger kohärent. Zeitgleich mit der Ökosteuerreform in Deutschland hat Frankreich die Kraftfahrzeugsteuer für PKWs abgeschafft. In jüngster Zeit wurden neue Steuern und Abgaben eingeführt, insbesondere die Bonus-Malus-Regelung für Fahrzeuge und die Schwerverkehrsabgabe (Pendant zur deutschen Maut).

a) Deutschland erhebt eine jährliche Abgabe auf sämtliche Kraftfahrzeuge, wogegen Frankreich dieses Steuerinstrument seit 2001 nur auf umweltbelastende Fahrzeuge und Firmenfahrzeuge beschränkt

Deutsche Kraftfahrzeugsteuer

Die einzige Steuer, die in Deutschland derzeit auf den Verkehr erhoben wird, ist die Kraftfahrzeugsteuer. Das 2008 daraus erzielte Aufkommen betrug 6,8 Mrd. € für private PKWs und 2 Mrd. € für Firmenfahrzeuge.

Die Besteuerung erfolgt für nach dem 1. 7. 2009 zugelassene Fahrzeuge nach Hubraum und Schadstoffklasse:

- Pauschalbetrag nach Hubraum und Motorleistung von 2 € je 100 cm³ für Ottomotoren und 9,5 € für Dieselfahrzeuge
- Zuschlag nach Schadstoffklasse von 2 € pro g/km über eine bestimmte steuerfreie Emissionsmenge hinaus, die sich zwischen 2011 und 2014 verringert (120 g/km bis 31. 12. 2011, 110 g/km in 2012 und 2013, 95 g/km ab 1. 1. 2014).

Das Kfz-Gesetz sieht mehrere Steuervergünstigungen vor: für Fahrzeuganhänger (155 Mio. €), Nutzfahrzeuge (45 Mio. €), landwirtschaftlich genutzte Fahrzeuge (55 Mio. €) und öffentliche Verkehrsmittel (30 Mio. €).

Frankreich hat die jährliche Kfz-Steuer auf PKWs 2001 abgeschafft und durch ein vielschichtiges Konstrukt aus fünf Steuern und Abgaben ersetzt.

Frankreich ist eines der wenigen europäischen Länder, in dem seit Abschaffung der Kraftfahrzeugsteuer für PKWs („vignette“) im Jahr 2001¹⁹⁵ keine jährlich fällige Steuer auf PKWs mehr erhoben wird. Die zwischenzeitlich durchgeführten Reformen haben jedoch zu einer Übereinanderschichtung mehrerer Steuern und Abgaben – Zulassungssteuer, Fahrzeugbesitzsteuer usw. – geführt, deren Steuersatz zum Teil von der CO₂-Emissionsmenge abhängt.

¹⁹⁵ Art. 6 des Haushaltsgesetzes 2001 Nr.2000-1352 vom 30. 12. 2000

Zum Zeitpunkt der Fahrzeugzulassung werden zwei Arten von Steuern erhoben:

- Fahrzeugzulassungsschein-Steuer¹⁹⁶ (1,5 Mrd. € für private, 394 Mio. € für Firmenfahrzeuge). Sie setzt sich aus einem Einheitssatz (27 - 46,15 € je nach Region) und der „administrativen Fahrzeugleistung“ zusammen, die wie die deutsche Kfz-Steuer der Motorleistung und Schadstoffklasse Rechnung trägt¹⁹⁷.

zwei zusätzliche Steuern:

- Malus bei Erstzulassung¹⁹⁸ mit CO₂-Emissionsbesteuerung ab einer gewissen Schwelle, die sich seit 2008 verringert (151 g/km in 2011, 141 g/km in 2012). Der zu entrichtende Betrag schwankt zwischen 200 und 2600 € je nach Jahr der Fahrzeuganschaffung und Emissionsklasse. Als Pendant zu diesem Malus wurde privaten Fahrzeughaltern eine „Bonus“-Möglichkeit¹⁹⁹ eingeräumt; es handelt sich um einen Anreiz zur Anschaffung sauberer Fahrzeuge in Höhe von 0 - 5 000 € bei Fahrzeugen, die weniger als 140 g/km emittieren. Bei Einführung sollte diese Regelung steuerneutral sein; die Steuervergünstigungen haben sich jedoch als sehr viel höher und die Einnahmen als deutlich niedriger herausgestellt als ursprünglich vorgesehen. Der Förderfonds zur Anschaffung sauberer Fahrzeuge²⁰⁰ verzeichnete folglich ein zunehmendes Defizit: 214 Mio. € in 2008 und 522 Mio. € in 2009. Das veranlasste den Rechnungshof zur Empfehlung, „*strengere Kriterien für den Anspruch auf Bonus und die Verschrottungsprämie und höhere Malusbeträge vorzusehen, um einerseits den Haushalt zu entlasten und andererseits einen höheren Umwelteffekt zu erzielen*“²⁰¹. Die zuständigen Minister haben am 12. Januar dieses Jahres für 2011 und 2012 eine

¹⁹⁶ Art. 1599 quidecies - 1599 novodecies A der Steuerordnung

¹⁹⁷ Die administrative PKW-Leistung wird wie folgt berechnet: $CO_2/45 + (P/40)^{1,6}$, wobei CO₂ die emittierte Kohlendioxidmenge in Gramm pro Kilometer und P die effektive Motorleistung in Kilowatt bezeichnet. Art. 62 des Gesetzes Nr. 98-546 vom 2. 7. 1998 über diverse Wirtschafts- und Finanzmaßnahmen

¹⁹⁸ Art. 1011 bis der Steuerordnung

¹⁹⁹ Verordnung Nr. 2007-1873 vom 26. 12. 2007, geändert durch die Verordnung Nr. 2010-1618 vom 23. 12. 2010

²⁰⁰ Dieser Fonds wird durch die Steuerzuschläge (Malus) gespeist und soll die Anschaffungsbeihilfen (Bonus) finanzieren.

²⁰¹ Mitteilung über den Haushaltsvollzug (NEB) „Finanzhilfen-Konto, Vorschüsse an den Förderfonds zur Anschaffung sauberer Fahrzeuge“ (Haushaltsjahr 2009)

Verschärfung der Umweltkriterien dieser Regelung angekündigt.

- „Zusatzabgabe“ bei Zulassung von Gebrauchtwagen abhängig von der emittierten Kohlendioxidmenge in g/km. Fahrzeuge, die weniger als 200 g CO₂ emittieren, sind davon befreit. Für Fahrzeuge mit einem CO₂-Ausstoß zwischen 200 und 250 g beträgt der Steuersatz 2 € pro g/km, darüber hinaus 4 € pro g/km.

Die Fahrzeugbesitzsteuer beschränkt sich seit 2001 auf Firmenfahrzeuge (1 Mrd. € in 2008). Der darauf erhobene Steuersatz²⁰² basiert seit dem 1. 1. 2006 auf den CO₂-Emissionen der Fahrzeuge. Er beträgt 2 € - 19 € pro g/km CO₂. Im Unterschied zur deutschen Regelung ist er progressiv und nicht linear. Stärker umweltverschmutzende Fahrzeuge werden somit höher besteuert. Außerdem ist in der Steuerordnung keine Befreiung vorgesehen; die Emissionen werden ab dem 1. Gramm CO₂ pro km besteuert. Allerdings wird diese Steuer nur auf Firmenfahrzeuge erhoben. Befreiungen gelten darüber hinaus für elektrisch, mit Erdgas, LPG und SuperEthanol E85 betriebene Fahrzeuge. Die Bemessungsgrundlage ist somit enger gefasst als bei der deutschen Kraftfahrzeugsteuer.

Schwerfahrzeuge mit einem zulässigen Gesamtgewicht über 12 Tonnen unterliegen einer Achslaststeuer²⁰³ (226 Mio. €) abhängig von der Zahl der Achsen und dem zulässigen Gesamtgewicht. Ihr Ziel ist ein Ausgleich für die schwerverkehrsbedingte Straßenabnutzung und nicht für die Luftverschmutzung, die derzeit für diese Fahrzeugart nicht besteuert wird.

PKWs mit einem Ausstoß über 245 g (240 g seit 2010) unterliegen seit Einführung der Malusregelung in 2008 erneut einer jährlichen Besteuerung. Diese Steuer beträgt 160 €²⁰⁴.

In Deutschland ist es somit gelungen, die Kfz-Steuer zu einem Ökosteuerinstrument zur Besteuerung von Treibhausgasemissionen umzugestalten. In Frankreich hat die Umweltsteuerpolitik zu einer Vielzahl von Abgaben geführt, durch die das System unüberschaubar geworden ist.

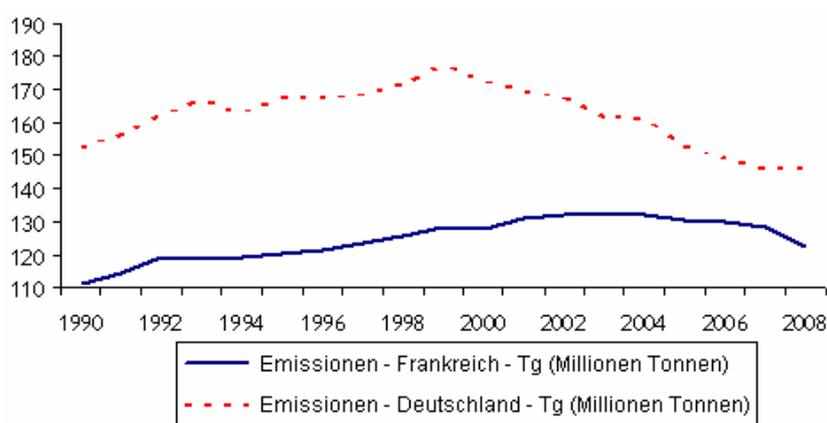
²⁰² Art. 1010 - 1010 B der Steuerordnung

²⁰³ Sonderabgabe auf bestimmte Straßenfahrzeuge (Art. 284 bis - 284 sexies bis der frz. Zollordnung)

²⁰⁴ Art. 1011 ter der Steuerordnung

Die deutsche Politik (speziell durch Anhebung der Kraftstoffsteuer) scheint effizienter gewesen zu sein, da die verkehrsbedingten Treibhausgasemissionen seit 1999 um 17 % zurückgegangen sind, während sie in Frankreich im gleichen Zeitraum unverändert blieben²⁰⁵.

Abbildung 33: Entwicklung der verkehrsbedingten Treibhausgasemissionen seit 1993



Quelle: Europäische Umweltagentur, greenhouse gas data viewer

b) Autobahnbenutzungsabgaben und Autobahnmaut

Eine Autobahnbenutzungsabgabe gibt es zwar in Frankreich, ob sie als Ökosteuer gelten kann, ist jedoch strittig.

In Frankreich wird eine Abgabe in Höhe von 7,32 € pro 1000 gefahrenen Kilometern erhoben, die von den Autobahnkonzessionsbetreibern („*taxe sur les concessionnaires d'autoroutes*“) zu entrichten ist (522 Mio. €)²⁰⁶. Eurostat führt sie unter den Umweltsteuern, da sie die Kosten für die Autobahnbenutzung verteuert. Der Preiseffekt ist jedoch zu relativieren, da die Mautgebühren per Ministerialerlass festgelegt werden und sich vor allem die Maut als solche auf die Straßenbenutzungskosten auswirkt.

²⁰⁵ Der 2008 in Frankreich festgestellte Knick ist schwer zu analysieren. Der Verlauf im Vergleich zu Deutschland lässt sich nicht durch die Einführung der Bonus-Malus-Regelung erklären, da sich die CO₂-Emissionen von Neufahrzeugen im Zeitraum 2008-2009 in beiden Ländern in vergleichbarem Umfang verringert haben.

²⁰⁶ Art. 302 bis ZB der frz. Steuerordnung

Straßen- und Autobahnmaut für LKWs

Die Straßen- und Autobahnmaut ist nicht in den Eurostat-Umweltsteuern enthalten, da damit Leistungen für Straßenbenutzer finanziert werden. Angesichts der Bedeutung der 2005 in Deutschland eingeführten LKW-Maut in der öffentlichen Debatte, zunächst in Deutschland und dann in Frankreich, erschien es dennoch zweckdienlich, sie in diese Analyse aufzunehmen.

Die LKW-Maut²⁰⁷ wird für die Benutzung der Autobahnen durch Schwerfahrzeuge über 12 Tonnen erhoben. Für PKWs ist die Autobahnbenutzung weiterhin gratis. Die Festsetzung der Mauthöhe erfolgt abhängig vom Gewicht, von der Schadstoffklasse und von der Anzahl der Achsen. Sie liegt zwischen 0,141 €/km und 0,288 €/km²⁰⁸. Seit 2005 erfolgte eine regelmäßige Anhebung, insbesondere 2009 im Rahmen des zweiten Teils des „Energie-Klima-Pakets“. Für eine bessere Akzeptanz dieser Maßnahme hat die Bundesregierung dem Verkehrssektor 600 Mio. € Steuerentlastungen eingeräumt. Diese Beihilfen nehmen die Form einer Steuerermäßigung für die Straßenbenutzungsabgabe sowie verschiedener Umwelt- und Sozialförderprogramme an.

2009 betrug das Mautaufkommen 4,3 Mrd. €. Diese Einnahmen fließen an die Verkehrsinfrastrukturgesellschaft (VIFG), das Pendant zur französischen „*Agence de financement des infrastructures de transport de France*“ (AFITF) zur Finanzierung des Baus von Verkehrsinfrastrukturen. Im Dezember hat die Bundesregierung eine Ausweitung dieser Maut auf vierspurige Bundesstraßen angekündigt. Die Einführung einer PKW-Maut ist hingegen nicht geplant.

In Frankreich gilt die Mautpflicht zur Benutzung der Autobahnen nicht nur für Schwer-, sondern auch für Leichtfahrzeuge. Da es nach Einführung der deutschen LKW-Maut in den Grenzregionen zu einer Verlagerung des Schwerverkehrs auf Frankreich kam, wurde 2008 eine nach Kilometern berechnete Ökosteuer für LKWs²⁰⁹ zur Benutzung des staatlichen, nicht an private Konzessionsnehmer übertragenen Straßennetzes²¹⁰ eingeführt. Die französische Ökosteuer ist wie die deutsche

²⁰⁷ Gesetz über die Erhebung von streckenbezogenen Gebühren für die Benutzung von Bundesautobahnen mit schweren Nutzfahrzeugen (Autobahnmautgesetz für schwere Nutzfahrzeuge - ABMG)

²⁰⁸ Verordnung zur Festsetzung der Höhe der Autobahnmaut für schwere Nutzfahrzeuge (Mauthöheverordnung - MautHV)

²⁰⁹ Art. 285 septies der Zollordnung

²¹⁰ Autobahnen, Staatsstraßen und Straßen der Gebietskörperschaften, die als „Alternativrouten für mautpflichtige Autobahnen“ in Frage kommen

LKW-Maut je nach Fahrzeugkategorie²¹¹ und EURO-Schadstoffklasse gestaffelt. Der per Erlass festgesetzte Basistarif liegt zwischen 0,025 € und 0,20 € und Kilometer.

Diese Abgabe sollte zunächst in der Region Elsass auf einer Strecke von 190 km erprobt und dann auf 10 000 km Staats- und 5 000 km Département-Straßen ausgedehnt werden. Die Erprobung sollte am 1. 1. 2011 beginnen; die Umsetzung wurde jedoch verschoben. Das erwartete Aufkommen aus dieser neuen Steuer beträgt 1,2 Mrd. €. Zur besseren Akzeptanz dieser Maßnahme wurde der Steuersatz für die Achslaststeuer (siehe oben) verringert; daraus ergibt sich ein Einnahmeausfall von 50 Mio. € pro Jahr.

Der deutsch-französische Vergleich zeigt eine Besteuerung in ähnlicher Höhe; im Schnitt liegt der Tarif auf deutschen und französischen Autobahnen bei zirka 0,165 €/km. Allerdings gilt die Schwerverkehrsabgabe auf den französischen Autobahnen für alle LKWs (während die LKW-Maut in Deutschland nur auf Fahrzeuge über 12 Tonnen erhoben wird); darüber hinaus besteht keine Staffelung der Mautgebühren nach Emissionsklassen. Die Schaffung der LKW-Ökosteuer dürfte keine Wettbewerbsverzerrung nach sich ziehen, da damit die Ausdehnung einer Regelung mit niedrigerer Besteuerung als derzeit auf den Autobahnen auf ein 15.000 km umfassendes Straßennetz erfolgt. Der Vorschlag der Bundesregierung auf Ausweitung der LKW-Maut auf vierspurige Bundesstraßen geht in dieselbe Richtung.

²¹¹ Die Fahrzeugkategorien werden mittels Erlass des *Conseil d'Etat* in Abhängigkeit von einem oder mehreren Kriterien festgelegt: Achszahl, zulässiges Gesamtgewicht, zugelassenes Gesamtgewicht einschließlich Nutzlast des der Steuer unterliegenden Fahrzeugs..

Tabelle 49: Hauptmerkmale des deutschen und französischen Systems

	Lkw-Maut (Deutschland)	Autobahnen (Frankreich)	LKW- Ökosteuer (Frankreich)
Abgabepflichtige Schwerfahrzeuge	über 12 Tonnen	alle	über 3,5 Tonnen
Abgabepflichtiges Straßennetz (km)	12 000	8 000	15 000
Zahl der betroffenen Fahrzeuge (Millionen LKWs / km)	25 000	15 000	10 000
Durchschnittlicher Steuersatz (€/km)	0,164	0,17	0,12
Jahresaufkommen (Mrd. €)	4	2,5	1,2

Quelle: DGITM

3 - Entwicklung der Luftverkehrsbesteuerung

a) In Ermangelung einer Kerosinsteuer hat Deutschland vor kurzem eine mit der französischen „taxe d’aviation civile“ vergleichbare Luftverkehrssteuer eingeführt.

Seit Anfechtung des Rückgriffs auf Gebühren zur Finanzierung von Aufgaben im Allgemeininteresse kraft Entscheid des Staatsrats von 1998²¹² unterliegt der Flugverkehr in Frankreich einer Besteuerung (*taxe d’aviation civile*²¹³). Bemessungsgrundlage für diese Steuer ist die Anzahl der in Frankreich an Bord gehenden Passagiere sowie das Gewicht des in Frankreich geladenen Fracht- und Postguts²¹⁴ (342,4 Mrd. € in 2009). Der Steuersatz zum 1. 1. 2011 beträgt:

4,11 € pro Passagier für Binnenflüge, Flüge innerhalb der EU bzw. des EWR und der Schweiz

7,38 € pro Passagier für Flüge in andere Länder

²¹² 8. und 9. Unterabschnitt, 20. 5. 1998, Syndicat des compagnies aériennes autonomes, Nr. 179784

²¹³ Art. 302 bis K der frz. Steuerordnung

²¹⁴ Mit Ausnahme des Personals und Kindern unter zwei Jahren

1,23 € pro geladene Tonne Post- oder Frachtgut.

2006 erfolgte für Passagiere eine Anhebung dieser Abgabe zugunsten eines Solidaritätsfonds für Entwicklungshilfe. Der Tarif beträgt 1 € bzw. 4 € für Passagiere der Economy Class und 10 € bzw. 40 € für Reisende in der First und Business Class. Das sich 2009 auf 162 Mio. € belaufende Aufkommen aus dieser Abgabe wurde zu 10 % der Schweizer GAVI Alliance und zu 90 % UNITAID zugeführt²¹⁵. Sieben weitere Länder haben eine vergleichbare Abgabe: Chile, Südkorea, Guinea, Madagaskar, Mali, Mauritius und Niger. Dem von der Kommission 2005 veröffentlichten Bericht zu diesem Thema wurde von keinem der EU-Länder Folge geleistet.

Die Bundesregierung hat beispielsweise keine Solidaritätsabgabe dieser Art eingeführt, sich hingegen vor kurzem für die Schaffung einer mit 1. 1. 2011 in Kraft tretenden Luftverkehrssteuer entschieden. Der Tarif pro Ticket²¹⁶ ist deutlich höher als die Zivilluftfahrtssteuer („*taxe d'aviation civile*“):

8 € für Binnenflüge, innergemeinschaftliche Flüge sowie Flüge nach Marokko, in die Türkei, nach Tunesien, Zypern und Russland

25 € für Flüge in den Nahen und Mittleren Osten und einen Teil Afrikas

45 € für die übrigen internationalen Flüge (USA, Kanada, Australien, Neuseeland, China, Südafrika, Mittel- und Südamerika).

Die hohen Steuersätze sollen als Ausgleich für die für Kerosin geltende Befreiung von der Energiesteuer sowohl für Inlands- als auch für Auslandsflüge dienen. Fracht unterliegt jedoch nicht dieser neuen Besteuerung, was dem Umweltdenken zuwiderläuft. Die Bundesregierung schätzt das Aufkommen aus dieser Steuer auf 1 Mrd. €.

b) Einbeziehung des Luftverkehrs in das Emissionshandelssystem

Die Richtlinie 2008/101/EG bezieht den Luftverkehr ab 1. 1. 2012 in das System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Gemeinschaft ein. Diese Einbeziehung wurde im November 2010 von der ICAO-Generalversammlung bestätigt²¹⁷.

²¹⁵ Siehe Mitteilung des Rechnungshofes an den Finanzausschuss des frz. Parlaments über die „Flugticketabgabe und die Verwendung der daraus erzielten Einnahmen“ – Dezember 2010

²¹⁶ Die vorgesehen Steuerbefreiungen sind ähnlich wie bei der Zivilluftfahrtssteuer (TAC): Kinder unter 2 Jahren, Personal, Inselbewohner usw.

²¹⁷ Entschließung A37-19

Diese Einbeziehung betrifft „alle Flüge, die von einem Flugplatz im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats abgehen oder dort enden“, unabhängig von der Nationalität des Betreibers der Luftverkehrstätigkeit. Die Emissionsrechtezuweisung für 2012 entspricht 97 % der historischen Emissionen des Luftverkehrs und 15 % der Quoten werden versteigert. Nach einer ersten Bilanz wird die Kommission die Regeln für 2013 festlegen.

In Deutschland regelt Artikel 11 des Luftverkehrsgesetzes, wie die neue Steuer in Verbindung zur Einbeziehung des Luftverkehrs in den Emissionshandel zu handhaben ist. Die Bundesregierung ist ermächtigt, den Steuersatz zu ändern, damit sich die Gesamteinnahmen aus dieser Steuer und der Versteigerung der Emissionsberechtigungen stabil auf dem Stand von 1 Mrd. € halten. Diese Bestimmungen deuten darauf hin, dass eher haushaltliche als ökologische Beweggründe hinter dieser neuen Steuer stehen.

SCHLUSSBEMERKUNGEN

Die Umweltbesteuerung hat in Deutschland und Frankreich in den letzten zehn Jahren unterschiedliche Wege eingeschlagen. Während es in Frankreich nicht gelungen ist, eine spezifische CO₂-Steuer zu schaffen, hat Deutschland im Sinne einer effizienteren Besteuerung von Treibhausgasemissionen nach und nach sämtliche Abgaben auf Energieerzeugnisse und den Verkehr angehoben. Das Steuerniveau ist folglich nun in zahlreichen Bereichen in Deutschland höher als in Frankreich: Steuern und Abgaben auf Energieerzeugnisse, auf Strom, auf die Fahrzeughaltung und den Luftverkehr.

Deutschland hat diesen Ansatz jedoch nicht bis zur letzten Konsequenz verfolgt, da bei der Festsetzung der Steuersätze und Bemessungsgrundlage für die wichtigsten Steuern und Abgaben weiterhin wirtschaftliche Überlegungen über den ökologischen Anliegen stehen. Aus diesem Grund ist in den beiden Ländern die Steuerhöhe bezogen auf die jeweiligen Emissionsmengen der besteuerten Sektoren sehr uneinheitlich.

In Deutschland wird die Industrie trotz jüngster Bemühungen der Bundesregierung nach wie vor nur in geringem Ausmaß durch Ökosteuern belastet: sehr geringer Energiesteuersatz auf Kohle, umfassende Befreiungen von der Stromsteuer. In Frankreich betreffen die Steuervergünstigungen mit umweltbelastender Wirkung vor allem die Landwirtschaft. Auf den Straßenverkehr wurden hingegen in beiden Ländern mehrere Abgaben mit Steuersätzen vorgesehen, die direkt oder indirekt CO₂-Emissionskriterien Rechnung tragen: Kraftstoffsteuern, Fahrzeugbesitzsteuer und Mauten.

Treibhausgasemissionen sind jedoch nicht die einzigen umweltbelastenden Faktoren. Mit der Wirtschaftstätigkeit und insbesondere dem Straßenverkehr sind zahlreiche andere externe Kosten verbunden: Staus, Lärm, örtliche Luftschadstoffe und Sicherheitsdefizite, die nicht durch Versicherungsverträge gedeckt sind. Eine CGEDD-Studie hat für Frankreich nachgewiesen, dass die existierenden Steuern und Abgaben nicht ausreichen, um die Gesamtheit dieser externen Kosten – speziell bezogen auf den innerstädtischen Verkehr – zu internalisieren. Eine vergleichbare Studie für Deutschland ist uns nicht bekannt.

Kapitel III

Wichtigste Erkenntnisse aus dem

Vergleich der Steuersysteme

Die vergleichende Analyse der Hauptsteuerblöcke ist sehr aufschlussreich und wirft interessante Fragen auf. Sie ermöglicht jedoch keine Gesamtsicht der Problematik vor dem eingangs geschilderten wirtschaftlichen und finanziellen Hintergrund und mit Blick auf die Themen „steuerliche Konvergenz“ und „Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit der französischen Wirtschaft“, die dieser Auftragsstudie der *Cour des comptes* zugrunde liegen.

Das vorliegende Kapitel versucht, eine solche Gesamtbetrachtung zu entwickeln. Im Vorfeld sei allerdings daran erinnert, dass die generelle Problematik der Wettbewerbsfähigkeit unserer Wirtschaft weit über das Thema Steuern hinausgeht: nur bei bestimmten grundlegenden Weichenstellungen in Bezug auf Umfang und Struktur der Steuern und Abgaben kann man davon ausgehen, dass sie sich unmittelbar und in größerem Ausmaß auf die Wettbewerbsfähigkeit auswirken.

Ebenso ist zu unterstreichen, dass der Begriff der „steuerlichen Konvergenz“ *stricto sensu* eine kohärente, von mehreren Staaten gleichzeitig getragenen Politik zur Annäherung ihrer Systeme impliziert, also nicht einfach nur das Übernehmen von Vorschriften anderer Länder. Die *Cour des comptes* ist in keiner Weise legitimiert, das deutsche Steuersystem zu bewerten, und kann sich somit schon gar nicht über eine

mögliche oder wünschenswerte Entwicklung des deutschen Steuersystems äußern.

Die Erkenntnisse, die die *Cour des comptes* aus diesem Vergleich ableitet, basieren daher vor allem auf dem Gedanken des Benchmarkings: es sind Überlegungen als Beitrag zu einer öffentlichen Debatte über das französische Steuersystem und dessen eventuelle Veränderung unter Bezugnahme auf deutsche Politik und deutsche Praktiken.

Nach einer Beschreibung der „Steuergleichungen“ beider Länder, die ähnlich und verschieden zugleich sind, (I) werden dann die Annäherungsspielräume sowie die erforderlichen Weichenstellungen (II) dargestellt. Sobald ein starker politischer Wille zur steuerlichen Konvergenz bekundet wäre, bedarf es – so wird abschließend betont – ferner eines Impulse und Kohärenz vermittelnden Rahmens (III) zur langfristigen Verwirklichung dieses Ansatzes.

I - Die Steuergleichungen – ähnlich und verschieden zugleich

Obwohl beide Steuersysteme sich insgesamt ähnlich sind, bestehen doch erhebliche Unterschiede (A). Daneben sind auch Differenzen in der Konzeption der Steuerpolitik zu erkennen: die deutsche Steuerpolitik ist expliziter und stärker neutralitätsorientiert (B). Die Steuergleichung Frankreichs wiederum ist geprägt durch spezifische Gegebenheiten (C), die insbesondere mit der öffentlichen Finanzlage zusammenhängen; diese gilt es unbedingt zu beachten, wenn man sich anschickt, die Annäherungsmöglichkeiten zwischen den beiden Ländern zu untersuchen.

A - Insgesamt ähnliche Steuersysteme, die jedoch nach wie vor deutliche Unterschiede aufweisen

1 - Insgesamt ähnliche Steuersysteme

Beim Vergleich des deutschen und des französischen Steuersystems tendiert man zwangsläufig dazu, die – in der Tat bestehenden – Unterschiede zwischen den beiden Rechtssystemen hervorzuheben. Die Reichweite dieser Unterschiede sollte jedoch nicht überschätzt werden. Denn abgesehen davon, dass es keinerlei signifikanten Steuerwettbewerb zwischen den beiden Ländern gibt, zeichnen sie sich außerdem im Gesamtkontext der Europäischen Union

bereits durch ein hohes Maß an Gemeinsamkeiten im Bereich Steuern und Abgaben aus.

Zunächst ist festzustellen, dass beide Länder ein hoch entwickeltes soziales Sicherungssystem besitzen, das zum großen Teil über lohn- bzw. gehaltsabhängige Beiträge finanziert wird. Dieses gemeinsame Merkmal hat zur Folge, dass die Arbeitskosten in beiden Ländern ein besonderes Anliegen sind. Deshalb wurden in Deutschland wie in Frankreich – wenn auch mit unterschiedlichem Umfang und unterschiedlichen Modalitäten – Maßnahmen eingeführt, um die Beitragslast auf die Niedriglöhne zu senken. Dies hat beide veranlasst, den sozialen Schutz verstärkt aus steuerlichen Ressourcen zu finanzieren – in Frankreich über zweckgebundene Steuern, in Deutschland mittels Subventionen aus dem Bundesetat.

Verglichen mit den anderen europäischen Ländern basieren die Steuersysteme in Frankreich und Deutschland auf Steuern und Abgaben mit oft ganz ähnlichen Merkmalen. So sind z.B. die Mehrwertsteuersätze heute fast identisch: der Regelsatz beträgt in Frankreich 19,6 %, in Deutschland 19 %. Auch die Einkommensteuermodalitäten der sind vergleichbar, mit einem Spitzensteuersatz von 45 % in Deutschland und 40 % in Frankreich. Desgleichen liegt auch die Besteuerung der Unternehmensgewinne nicht so weit auseinander wie es den Anschein hat, wenn man nur die Körperschaftsteuersätze vergleicht (15 % in Deutschland, 33,3 % in Frankreich): berücksichtigt man für Deutschland die Gewerbesteuer mit, so beträgt die Abgabenbelastung der Unternehmensgewinne in beiden Ländern 30 % bis 35 % (ohne den Solidaritätszuschlag in Deutschland). Es gibt also durchaus reale Konvergenzfaktoren.

Ähnlich nahe beieinander sind Deutschland und Frankreich auch hinsichtlich der Gesamtsteuer- und Abgabenlast: diese ist – aus Gründen, die vor allem durch die unterschiedliche Ausgestaltung der sozialen Pflichtsicherungssysteme bedingt sind – in Frankreich zwar deutlich höher, aber beide liegen über dem Durchschnitt der Eurozone und der OECD und zählen zu den Ländern mit besonders hoher Gesamtsteuer- und Abgabenlast. Die wirtschaftliche Attraktivität Deutschlands und Frankreichs beruht also nicht so sehr auf steuerlichen Faktoren sondern vor allem auf Faktoren wie gute Infrastrukturen, leistungsfähige öffentliche Dienste und gut ausgebildete Arbeitskräfte.

2 - Dennoch bedeutende Unterschiede und Divergenzen

Der Vergleich hat neben teilweise seit Langem bestehenden Unterschieden auch neuere steuerpolitische Divergenzen zu Tage gebracht, die einer eingehenderen Auseinandersetzung bedürfen.

a) Unterschiede

Vier besonders nennenswerte Unterschiede zwischen den Steuersystemen werden im Folgenden erläutert.

Ein unterschiedliches Gefüge aus Steuern und Abgaben auf gesamtstaatlicher Ebene, kommunalen Steuern und Sozialabgaben

Obwohl Deutschland ein föderaler Staat ist, in dem die Länder eine weitreichende Autonomie genießen, basiert der im Grundgesetz (Artikel 28) verankerte Grundsatz der finanziellen Autonomie nicht auf eigenen Steuereinnahmen²¹⁸. *De facto* beziehen Länder und Kommunen den größten Teil ihrer Ressourcen aus gemeinsamen Steuern zusammen mit dem Bund; die eigentlichen Kommunalsteuern (Grundsteuern, Gewerbesteuer) bilden nur 30 % ihrer Einnahmen. Ähnliches lässt sich für die Finanzierung des Sozialwesens feststellen, wobei Deutschland keine zweckgebundenen Steuern zur Finanzierung der Sozialausgaben hat, sondern das Gleichgewicht der Sozialhaushalte wird bei Bedarf durch Subventionen aus allgemeinen Steuermitteln gestützt. Basierend auf diesem Zusammenspiel kann in Deutschland eine stärker integrierte Steuerung der Steuerpolitiken stattfinden.

Bedeutende Unterschiede bei der Vermögensbesteuerung

Der Umfang der Vermögensbesteuerung ist in Frankreich doppelt so hoch wie der Durchschnitt der Europäischen Union und der OECD, in Deutschland dagegen nur halb so hoch. Zwei Drittel dieser Differenz (1,8

²¹⁸ Artikel 72-2 der französischen Verfassung erwähnt keinen Grundsatz der finanziellen Autonomie. Er verfügt lediglich, dass die Steuereinnahmen und sonstigen Eigenmittel einen entscheidenden Teil der Ressourcen aller Kategorien von Gebietskörperschaften darstellen. Artikel 3 des Organisationsgesetzes Nr. 2004-758 vom 29. Juli 2004 zur finanziellen Autonomie der Gebietskörperschaften verfügt im Sinne von Artikel 72-2, dass die Eigenmittel der Gebietskörperschaften sich zusammensetzen aus dem Ertrag der Steuern jeglicher Art, deren Bemessungsgrundlage, Satz oder Tarif festzulegen sie per Gesetz befugt sind oder für die, pro Gebietskörperschaft, per Gesetz der jeweilige Satz oder ein lokaler Anteil an der Bemessungsgrundlage festgelegt ist, aus den Gebühren für erbrachte Leistungen, Erträgen der Domänenverwaltung, Urbanismusegebühren, finanziellen Erträgen, Schenkungen und Vermächtnissen. Vgl. Entscheidung Nr. 2004-500-DC des *Conseil constitutionnel* vom 29. Juli 2004.

von insgesamt 2,6 BIP-Punkten) sind auf das unterschiedliche Gewicht der Besteuerung von Grundbesitz zurückzuführen. Bedingt durch den jeweils spezifischen institutionellen und historischen Kontext, ist diese Differenz *per se* unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsfähigkeit nicht problematisch, solange die Steuerbasis nicht mobil ist.

In Frankreich sind die Produktionskosten von zahlreichen Steuern und Abgaben belastet

Diese Steuern und Abgaben ohne deutsches Äquivalent betragen 25 bis 58 Mrd. €, je nachdem ob nur die Steuern auf die Bruttolohnsumme oder alle Steuern und Abgaben berücksichtigt werden. Am problematischsten im Hinblick auf die Wettbewerbsfähigkeit der französischen Wirtschaft sind also vor allem die Unterschiede bei der steuerlichen Belastung der Produktion und nicht so sehr bei der Besteuerung der Unternehmensergebnisse, d.h. der Körperschaftsteuer.

Das Gewicht der Sozialbeiträge ist sehr unterschiedlich

Dies ist zum großen Teil auf die historische Weichenstellung Frankreichs zurückzuführen, einen großen Teil der Familienleistungen über Lohnabgaben zu finanzieren (ca. 33 Mrd. €), während sie in Deutschland über Haushaltsmittel finanziert werden und mit der Einkommensteuer verzahlt sind.

b) Divergenzen

Unter den Divergenzen, die für die Politik der letzten zehn Jahre bezeichnend sind, verdienen drei Gesichtspunkte besondere Nennung.

Frankreich räumt der Kontrolle der öffentlichen Defizite eine geringere Priorität ein

Frankreich hat sich gewissermaßen damit abgefunden, umfangreiche und dauerhafte Defizite der Sozialsysteme in Kauf zu nehmen. Das Gefälle zwischen den beiden Ländern hinsichtlich der öffentlichen Defizite ist größer und ist vor allem unter den heutigen Umständen viel besorgniserregender als die Unterschiede im Besteuerungsniveau.

Die Steuerausnahmen sind in Frankreich zahlreicher

Die Bedeutung der Steuerausnahmen war in Frankreich zwar seit jeher größer als in anderen Ländern, doch hat sich das relative Gewicht der Steuer- und Sozialnischen in den 2000er Jahren ständig weiter vergrößert, sodass sie – wie die *Cour des comptes* dies in ihrem öffentlichen Jahresbericht für 2011 betont hat – heute enorme

haushaltliche Auswirkungen haben (über 70 Mrd. € allein für die Steuervergünstigungen)²¹⁹. Deutschland hat sich währenddessen bemüht, die Steuereinnahmen durch eine breitere Bemessungsgrundlage zu bewahren.

Eine seit zehn Jahren kontinuierlich geführte Politik in Deutschland

Deutschland hat kontinuierlich und dezidiert das vorrangige Ziel verfolgt, die Wettbewerbsfähigkeit seiner Wirtschaft wiederherzustellen und weiter zu verbessern – insbesondere durch niedrigere Sozialbeiträge sowie höhere Mehrwertsteuern und Umweltsteuern, teilweise ausgeglichen durch das verringerte Gewicht der Sozialabgaben. Die Prioritäten der französischen Steuerpolitik waren währenddessen nicht so klar und stabil.

B - Die deutsche Steuerpolitik ist expliziter und stärker neutralitätsorientiert

Die Steuersysteme in Frankreich und in Deutschland basieren zwar vielfach auf ähnlichen Strukturen, doch in den Grundsätzen der Steuerpolitik sind Unterschiede erkennbar. Es geht hier nicht um das Erstellen einer diesbezüglichen „Hierarchie“ der Steuersysteme, die ohnehin wenig Sinn hätte. Vielmehr sollen die Unterschiede aufgezeigt werden, die nach Auffassung der *Cour des comptes* sinnvollerweise eingehend analysiert und diskutiert werden sollten. Diese Unterschiede betreffen die speziellen Ziele, die den verschiedenen Steuern und Abgaben zugewiesen werden, den Stellenwert der wirtschaftlichen Neutralität, die Methodik bei der Erarbeitung der Steuergesetze und die Strukturierung der öffentlichen Debatte über Steuerfragen.

1 - Die deutsche Steuerpolitik bestimmt klarer ein vorrangiges Ziel für jede Steuer- und Abgabekategorie

Aus der deutschen Steuerdebatte geht eine klarere Hierarchisierung der Ziele für die verschiedenen Steuer- und Abgabekategorien hervor.

Die Steuerreformen der letzten zehn Jahre und die damit einhergegangenen Debatten über die Steuerpolitik verdeutlichen die

²¹⁹ Zusätzlich dazu machen die seit 2005 aus der Liste im Anhang zu den Haushaltsgesetzentwürfen herausgenommenen Regelungen einen noch höheren Betrag aus (75 Mrd. €).

Ziele, die den verschiedenen Steuer- und Abgabekategorien zugewiesen werden. Die Mehrwertsteuererhöhung um 3 Punkte zum 1. Januar 2007 z.B. wurde zum größten Teil durch die erforderliche Haushaltssanierung gerechtfertigt ; daraus geht klar hervor, dass bei dieser Steuer der Ertrag das Hauptziel ist.

Die Reformen der Körperschaftsteuer 2000 und 2008 verfolgten das allgemeine Ziel, die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmen und die Attraktivität Deutschlands für ausländische Direktinvestitionen zu verbessern. Der Ertrag der Körperschaftsteuer war bei dieser Debatte zweitrangig – obwohl die Reform 2008 (stärker als die im Jahr 2000) gleichzeitig auch um die Erhaltung der Haushaltseinnahmen bemüht war.

Die in Deutschland breiter angelegte Einkommensteuer ist ein Instrument der Umverteilung ; dies wurde durch die 2008 erfolgte Einführung eines Spitzensteuersatzes von 45 % für Jahreseinkommen über 250.000 Euro erneut bekräftigt. Diese klare Umverteilungsorientierung der Einkommensteuer war durchaus nicht selbstverständlich in einem Land, wo viele Unternehmen als Personengesellschaften konstituiert sind und damit der Einkommensteuer unterliegen, also von der Anhebung dieses Spitzensteuersatzes unmittelbar betroffen waren.

Vergleichsweise dazu ist die Steuerdebatte in Frankreich weniger klar ; vielen Steuern oder Steuermodalitäten werden implizit oder explizit vielfältige Ziele zugeordnet: ein Beispiel aus jüngster Zeit ist die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf Gaststätten und Restaurants.

Der Vorteil des deutschen Ansatzes – bei dem es natürlich auch Ausnahmen gibt – liegt in einer besseren Nachvollziehbarkeit der Steuerproblematik: die Ziele der Steuerreformen sind eindeutiger definiert, sie können besser diskutiert und ihre Ergebnisse leichter bewertet werden.

2 - Eine klarere Ausrichtung auf die wirtschaftliche Neutralität der einzelnen Steuern und Abgaben

Der Entwicklung des deutschen Steuerwesens liegt seit rund zehn Jahren das allgemeine Ziel einer Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit zugrunde. Diese strategische Zielsetzung spiegelt den klar artikulierten Willen wieder, die Steuern und Abgaben als Instrument für makroökonomische Zwecke zu nutzen. Bei den Entscheidungen über die

Ausgestaltung der einzelnen Steuern und Abgaben spielt dagegen das Bemühen um wirtschaftliche Neutralität eine große Rolle.

Unabhängig vom Steuerbereich – Unternehmenssteuern, Einkommensteuer oder Mehrwertsteuer – werden die Steuern und Abgaben in Deutschland weit weniger als in Frankreich dafür eingesetzt, bestimmte Anreize zu schaffen. In Frankreich sind Steuern und Abgaben ein traditionelles Instrument öffentlicher Politiken mit dem Ziel, die Entscheidungen der Wirtschaftsakteure zu steuern; eine Konsequenz daraus sind u.a. die vielen „Steuer- und Sozialnischen“²²⁰.

Dieser unterschiedliche Ansatz in Bezug auf die Verwendung der Steuern als Instrument basiert auf unterschiedlichen wirtschaftlichen Konzeptionen über die Rolle des Staates und des Markts. Der „steuerliche Interventionismus“ in Frankreich, der unterschiedlichste Bereiche betreffen kann, hängt jedoch auch mit dem rechtlichen Rahmen für die Ausarbeitung der Steuervorschriften zusammen: verfassungsrechtlich gesehen haben die Haushaltsgesetze (wie auch die Gesetze zur Finanzierung der Sozialversicherungsträger) kein Gesetzgebungsmonopol für einnahmewirksame Rechtsvorschriften; dieses Prinzip wurde erst vor Kurzem in einem Rundschreiben des Premierministers definiert.

3 - Die Entwicklung der fiskalischen Vorschriften ist in Deutschland besser absehbar

Wenngleich nicht immer leicht quantifizierbar, lassen sich in dieser Hinsicht mehrere signifikante Unterschiede feststellen, die zum großen Teil auf die Besonderheiten der politischen Institutionen in Deutschland zurückzuführen sind. Deutschland ist ein föderaler Staat, in dem die Steuereinnahmen zum großen Teil zwischen Bund und Ländern aufgeteilt werden. Hinzu kommt die politische Tradition detailliert ausgehandelter Koalitionsprogramme, die dann während der gesamten Legislaturperiode umgesetzt werden. All diese Faktoren sind wahrscheinlich der Grund für die größere Stabilität der fiskalischen Vorschriften und die geringere Anzahl von Steuern und Abgaben.

Der Steuerkatalog, der jedes Jahr von den EU-Staaten an Eurostat weitergeleitet wird und der allen vergleichenden Analysen zugrunde liegt, weist für Frankreich fast doppelt so viele Steuern und Abgaben (mehr als 100) aus wie für Deutschland (55).

²²⁰ Die Steuervergünstigungen in Deutschland betragen offiziellen Angaben zufolge in Deutschland 55 Mrd. €, in Frankreich 73 Mrd. €. Angesichts der Fragen in Bezug auf den Geltungsbereich und die fragwürdige Definition der Steuervergünstigungen sowohl in Frankreich als in Deutschland hat sich die *Cour des comptes* im vorliegenden Bericht nicht auf diese Zahlen gestützt.

Die Fülle der Steuergesetze in Frankreich ist sicherlich von Bedeutung für die insgesamt höhere Steuerlast wie auch für den instabilen Charakter der fiskalischen Vorschriften. Ein quantifizierter Vergleich in diesem Bereich war im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht möglich. Einige Zahlen liegen jedoch zur Körperschaftsteuer vor. Im Zeitraum 2003-2008 wurden in Deutschland 20 Steuergesetze zur Körperschaftsteuer angenommen. Im damit vergleichbaren Zeitraum 2004-2009 wurden in Frankreich mehr als 40 Steuergesetze und Verordnungen zur Änderung der Körperschaftsteuer angenommen – also doppelt so viel. In Deutschland scheint die Stabilität der fiskalischen Vorschriften kein großes Thema zu sein (das Verfassungsgericht hat das Prinzip des „berechtigten Vertrauens“ gegenüber dem Staat anerkannt); anders in Frankreich: die häufig angeprangerte, aber nach wie vor bestehende Instabilität der fiskalischen Vorschriften ist eine wesentliche Ursache von Komplexität und Unsicherheit.

In einem Bericht zu diesem Thema an den Budgetminister vom Juni 2008 wird erklärt, dass ca. 20 % der Artikel der französischen Steuerordnung („*code général des impôts*“) jedes Jahr geändert werden, wobei manche Änderungen allerdings zugegebenermaßen auf die Indexierung gewisser Schwellenwerte zurückzuführen ist. Für die Unternehmen wie auch für die privaten Haushalte verursachte diese Instabilität neben dem (durch die Rechtsprechung des *Conseil constitutionnel* begrenzten) Risiko der „juristischen Rückwirkung“ auch ein Risiko der „wirtschaftlichen Rückwirkung“. Denn die Veränderung einer bestimmten Steuervorschrift kann starke Auswirkungen auf die voraussichtliche Bilanz einer bereits in der Ausführung befindlichen Investition haben²²¹.

Wenn sie von den Wirtschaftakteuren – und insbesondere von den internationalen Unternehmen – erkannt und berücksichtigt wird, was den von der *Cour des comptes* erhobenen Informationen zufolge der Fall zu sein scheint, kann diese Instabilität die effektive Wirksamkeit von Maßnahmen zur Verbesserung der wirtschaftlichen Attraktivität des Landes deutlich verringern.

4 - Bezifferte Ziele hinsichtlich der Steuer- und Abgabenbelastung sorgen für mehr Klarheit in der Steuerdebatte

Die öffentliche Steuerdebatte in Deutschland war in jüngster Zeit viel stärker als in Frankreich durch bezifferte Ziele strukturiert. Im

²²¹ Bericht des Ausschusses unter Vorsitz von Olivier Fouquet

Vordergrund steht dabei die Festlegung von Höchstwerten, die mit besonderer Aufmerksamkeit verfolgt werden.

Für die lohnabhängigen Sozialbeiträge z.B. haben die sukzessiven Regierungen einen Zielwert von insgesamt maximal 40 % mit einer Aufschlüsselung nach Beitragsarten (Rentenversicherung, Krankenversicherung...) festgelegt. Dieser Ansatz ist zwar nicht zu hundert Prozent wirksam – bei eventuellem zusätzlichem Finanzierungsbedarf stellt der Bund zusätzliche Haushaltsmittel bereit –, aber die breite Akzeptanz und die Stabilität dieser bezifferten Ziele im Zeitverlauf verdeutlichen immerhin die Finanzierungszwänge, während gleichzeitig die Ausgeglichenheit der Sozialbudgets weiter gewährleistet wird.

Ein ähnliches Ziel wurde anlässlich der Reform der Körperschaftsteuer im Jahr 2008 festgelegt, nämlich eine Besteuerung der Unternehmensgewinne in Höhe von 30 % (der Steuersatz nach der Reform geht mit 31 % nur knapp am Ziel der Regierung vorbei).

Diese für Deutschland typische Strukturierung der Debatte anhand bezifferter Ziele und die Festlegung einer vorrangigen Zielsetzung für jede Steuerkategorie tragen zum besseren Verständnis der Steuerpolitik und ihrer Entwicklung bei.

C - Die spezifischen Gegebenheiten in Frankreich

Drei Merkmale der Situation in Frankreich, die beim Vergleich mit Deutschland sichtbar werden und die die Annäherungs- und Konvergenzspielräume einschränken, gilt es zu berücksichtigen.

Eine erste Komponente, die Beachtung finden muss, ist die absolute Notwendigkeit, unseren Haushalt zu sanieren. Der Abstand gegenüber Deutschland in Bezug auf das öffentliche Defizit ist groß und wird in nächster Zeit kaum spontan zurückgehen. Ein Fortbestand dieses Gefälles würde unser Land aber auf Dauer schwächen – sowohl kurzfristig, weil die Finanzmärkte auf diese Indikatoren extrem empfindlich reagieren, als auch längerfristig, weil eine wachsende Verschuldung sämtliche Spielräume zunichte machte und damit dem Gemeinwesen die Möglichkeit entzieht, die für das langfristige Wirtschaftswachstum notwendigen Investitionen zu tätigen. Eine strenge und beständige Kontrolle der öffentlichen Ausgaben ist zwar die wichtigste Voraussetzung der Haushaltssanierung; das Ausmaß des Defizits sowie die langsame Wirkung und der unsichere Erfolg aller Maßnahmen zur Senkung der öffentlichen Ausgaben setzen jedoch voraus, dass nicht nur bei den Ausgaben, sondern auch bei den

Einnahmen angesetzt wird. Diese Notwendigkeit muss uns dazu veranlassen, bei der Veränderung unseres Steuersystems als Minimalerfordernis festzulegen, dass der Ertrag unter Zugrundelegung konservativer technischer Annahmen kurzfristig konstant bleiben muss. Dabei sollte eine Anhebung der Steuern und Abgaben nicht ausgeschlossen werden, wobei zunächst die am wenigsten gerechtfertigten Sozial- und Steuernischen abgebaut oder abgeschafft werden sollten.

Angesichts dieser Gegebenheiten ist es zumindest kurzfristig nicht möglich, die Steuer- und Abgabenlast an die von Deutschland anzugleichen; aufgrund der unterschiedlichen Ausgestaltung der sozialen Sicherungssysteme beträgt die Steuerlast bereits 3 BIP-Punkte mehr. Jede Anhebung zur Verringerung des Gefälles in Bezug auf das Haushaltsdefizit würde den Abstand gegenüber Deutschland bei der Steuerlast noch vergrößern.

Die zweite wesentliche Komponente ist die Bedeutung des Ziels der Wettbewerbsfähigkeit in unseren Überlegungen. Die in Teil I des Berichts beschriebenen Entwicklungen verdeutlichen das Risiko einer zunehmenden Abkopplung zwischen der deutschen und der französischen Wirtschaft wegen der seit zehn Jahren auseinanderdriftenden Lohnstückkosten. Der relative Kostenvorteil, den die französische Wirtschaft zu Beginn der 2000er Jahre noch hatte und der die nichtpreisliche Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft teilweise kompensierte, ist heute verschwunden. Auch wenn diese Entwicklung hauptsächlich mit den direkten Lohnkosten und nur zu einem geringeren Teil mit der unterschiedlichen Entwicklung der Steuern und Abgaben auf den Faktor Arbeit (leichte Senkung in Deutschland, leichte Zunahme in Frankreich) zusammenhängt, ist sie dennoch ein wesentlicher Gesichtspunkt der Überlegungen zu unserem Steuersystem, da sie die Wirkung einer relativen Senkung der Besteuerung des Faktors Arbeit verdeutlicht.

Die dritte Komponente ist die traditionelle Bedeutung des Umverteilungsziels in unserem Steuersystem. In den Ausführungen zur sozialen Kohäsion in Teil I des Berichtes wird betont, dass Frankreich sich in dieser Hinsicht in einer etwas günstigeren Lage befindet – wobei die verwendeten Indikatoren naturgemäß undifferenziert und vereinfachend sind.

Die Bedeutung des Umverteilungsziels muss also bei allen Überlegungen zur Zukunft unseres Steuersystems berücksichtigt werden. Jegliche Erwägung, die Vermögensbesteuerung in Frankreich an das

deutsche Niveau heranzuführen, ohne weitere Veränderungen im Steuersystem vorzunehmen, erscheint deshalb problematisch.

Gleichwohl ist nicht zu vergessen, dass die vertikale Umverteilung (von den höchsten Einkommen in Richtung niedrigste Einkommen) auf zwei Wegen stattfindet: über die Besteuerung (Progression, Proportionalität, Degressivität) und – im Gegenzug dazu – über individuelle Transferleistungen. Dabei ist zu unterstreichen, dass die Transferleistungen im Allgemeinen ein präziseres und für vertikale Umverteilungsziele besser geeignetes Instrument darstellen als Steuern und Abgaben.

II - Konkretisierungsmöglichkeiten, die klare Weichenstellungen erfordern

A - Lösungsansätze nach Steuerblöcken

1 - Einkommensteuer, CSG und Sozialbeiträge

Die Struktur der Besteuerung des Erwerbseinkommens in beiden Ländern ist sehr unterschiedlich; dies resultiert vor allem aus historischen Weichenstellungen, aus der institutionellen Ausgestaltung des sozialen Schutzes und aus der unterschiedlichen Aufteilung zwischen direktem Lohn und indirektem Lohn.

Zwei wichtige strukturelle Themen bedürfen der Vertiefung.

Erstens: Falls die langfristig kontrastierenden Entwicklungen der progressiven Einkommensbesteuerung (das relative Gewicht der Einkommensteuer hat sich innerhalb von 20 Jahren auf nur noch 2,59 % BIP-Punkte halbiert) und der proportionalen Besteuerung (die mit den Sozialsteuern *CSG* und der *CRDS* erheblich zugenommen hat) weiter andauern, wird man sich zwangsläufig die Frage nach einer generellen Überarbeitung dieser Steuern und nach der insgesamt wünschenswerten Progressivität stellen müssen. In Deutschland sind diese Steuern nach wie vor progressiver und deutlich höher. Auf der anderen Seite wird Vermögen weniger stark besteuert, und die Finanzierung der sozialen Sicherheit erfolgt weniger solidarisch (größere Degressivität der Abgaben aufgrund von Beitrags- und Bemessungsobergrenzen, kein Heranziehen der Kapitaleinkünfte). Darüber hinaus ist die Anhebung der *CSG* in Frankreich überwiegend in Form einer Substitution lohnabhängiger und vollständig vom steuerbaren Einkommen abzugsfähiger Sozialbeiträge

durch diese (die *CSG*) nur teilweise vom steuerbaren Einkommen abzugsfähige Abgabe mit breiter Bemessungsgrundlage erfolgt. Damit wurde eine Umverteilungs-komponente in die Finanzierung des sozialen Schutzes aufgenommen.

Zweitens: Die in den letzten zehn Jahren deutlich divergierende Entwicklung der Lohnstückkosten macht die Frage nach einer geringeren der Besteuerung des Faktors Arbeit – insbesondere für die dem internationalen Wettbewerb ausgesetzten Wirtschaftsakteure – zur Priorität.

Abgesehen von diesen beiden Themen ist auch die Tatsache zu nennen, dass das Nebeneinander von hohen Arbeitgeberbeiträgen auf der einen und kräftigen Beitragsermäßigungen für Niedriglöhne auf der anderen Seite das System unübersichtlich machen. Im Ausland und auch bei den französischen Wirtschaftsakteuren trägt dies zu dem Eindruck bei, die Abgabenbelastung der Unternehmen sei höher, als dies in Wirklichkeit der Fall ist. Deshalb wäre es möglicherweise doch angebracht, über eine „*barémisation*“ (Einbeziehung der Ermäßigungen in einen „Gesamtтариф“) nachzudenken. Wie von der *Cour des comptes* bereits unterstrichen, setzt eine solche Entwicklung jedoch voraus, dass im Vorfeld eine sorgfältige Überprüfung der verschiedenen Abgabenermäßigungen stattfindet und die rechtlichen und technischen Schwierigkeiten, die mit einer solchen Reform verbunden sind, in vollem Umfang berücksichtigt werden²²².

2 - Die Mehrwertsteuer

Während Deutschland den Anteil der Mehrwertsteuer am Gesamtsteueraufkommen parallel zur allgemeinen Politik zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft erhöht hat, ist Frankreich einer entgegengesetzten Politik gefolgt: hier hat sich das Mehrwertsteueraufkommen zwischen 1995 und 2008 um 0,4 BIP-Punkte verringert. Damit steht Frankreich heute in der Europäischen Union ganz allein: das Vereinigte Königreich – neben Frankreich das einzige Land, das eine solche Entwicklung verbuchte – hat den Regelsatz der Mehrwertsteuer vor Kurzem massiv angehoben (+ 2,5 Punkte ab dem 1. Januar 2011). Frankreich rangiert weit hinter den Ländern

²²² Mitteilung (Artikel LO.132-3-1 CJF) der *Cour des comptes* an den Kultur-, Familien- und Sozialausschuss der Nationalversammlung vom 19. Mai 2008: „*Integration der Arbeitgeberbeitragsätze und der Beitragsbefreiungen auf Niedriglöhne und Überstunden in einen Gesamtтариф*“

Nordeuropas, wo die Mehrwertsteuer 8,4 bis 10,1 % des BIP ausmacht (gegenüber 7 % in Frankreich).

Beispielsweise würde eine Anhebung des „Wirksamkeitsfaktors“ der Mehrwertsteuer auf das deutsche Niveau zusätzliche Einnahmen von ca. 15 Mrd. €. bedeuten – Frankreich bräuchte hierfür nur den ermäßigten Satz restriktiver anzuwenden und auf deutsches Niveau anzuheben.²²³

Im Hinblick auf den budgetären Effekt machen zwei Posten, nämlich die Anwendung des ermäßigten Satzes auf bauliche Leistungen im Wohnungssektor und Dienstleistungen im Gaststättengewerbe, zwei Drittel der bei einer Angleichung des französischen ermäßigten Satzes auf den deutschen ermäßigten Satz anfallenden zusätzlichen Steuereinnahmen aus. Angesichts der Natur dieser Aufwendungen lassen sich diese Ausnahmen vom Regelsatz anders als bei Lebensmitteln nicht durch das Bemühen rechtfertigen, die Steuerlast auf die ärmeren Haushalte zu begrenzen. Auch in Deutschland wird derzeit in Erwägung gezogen, die Liste der Güter und Dienstleistungen, auf die der ermäßigte Satz angewandt wird, strikt einzuschränken.

3 - Die Unternehmensbesteuerung

Auch wenn die globale Unternehmensbesteuerung in beiden Ländern ähnlich ist und relativ hoch im Vergleich zu den anderen Ländern der Europäischen Union, beruhen die Systeme der beiden Länder doch auf recht unterschiedlichen Ansätzen. So hat Deutschland in den 2000er Jahren auf eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage in Verbindung mit einer Senkung der Sätze hingearbeitet.

Die *Cour des comptes* und das Bundesministerium der Finanzen haben eine eingehende technische Vergleichsanalyse der für die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer geltenden Regeln in Angriff genommen. Dabei wurden gemeinsam fünfzehn Unterschiede identifiziert, insbesondere in Bezug auf die Themen Territorialität der Steuer, Verlustvor-/rückträge, Abschreibungen Rückstellungen, Abzugsfähigkeit von Rückstellungen, Steuern und Darlehenszinsen, Behandlung von Forschungsausgaben sowie steuerliche Organschaft.

Auf Basis dieses ersten gemeinsamen Befundes findet derzeit eine weitere technische Untersuchung der einzelnen Unterschiede statt, um deren Bedeutung und Auswirkungen genauer zu erfassen und möglichst bis zum Ende des Halbjahres zu einem gemeinsamen Analyserahmen zu gelangen. Ein solcher gemeinsamer Rahmen würde es beiden Ländern

²²³ Dies entspricht dem Ertrag der Anhebung des Regelsatzes im Vereinigten Königreich ab dem 1. Januar 2011.

ermöglichen, die von der Kommission soeben neu lancierten Gespräche über eine gemeinsame konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage wirksam mitzugestalten ; dieses Vorhaben soll zu einer wirksameren Regulierung des starken Steuerwettbewerbs in der Europäischen Union beitragen.

4 - Die Vermögensbesteuerung

Deutschland befindet sich in Bezug auf die globale Besteuerung des Vermögens in einer atypischen Lage (sie beträgt weniger als die Hälfte des OECD-Durchschnitts, während sie in Frankreich doppelt so hoch ist) ; aus diesem Grund kann es nicht als Maßstab für unsere Überlegungen zur Vermögensbesteuerung gelten. Dennoch sind einige Merkmale und Komponenten der jüngsten Entwicklungen der Besteuerung in Deutschland nützliche Bezugspunkte für die Debatte.

Erstens hat sich Deutschland klar für eine stärkere Besteuerung der Vermögenserträge und eine Senkung bzw. Erhaltung einer niedrigen Besteuerung des Vermögensbesitzes und der Vermögensübertragung entschieden. Dies ist mit einer Politik der hohen Einkommensbesteuerung einhergegangen: der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer ist in Deutschland höher als in Frankreich, und die Abzugsmöglichkeiten sind stärker eingeschränkt. Frankreich hat sich hingegen – zumindest implizit – dafür entschieden, den Besitz und die Übertragung von Vermögen hoch zu besteuern, und hat gleichzeitig das Gewicht der Einkommensteuer kontinuierlich reduziert.

Zweitens ist die Aussetzung der Vermögensteuer in Deutschland im Wesentlichen – wie in anderen Ländern auch – auf die technische und politische Problematik zurückzuführen, die Bewertung der Immobilien auf einer zufriedenstellenden Grundlage vorzunehmen, die die Gleichbehandlung des unbeweglichen und des beweglichen Vermögens sicherstellt. In dieser Hinsicht ist die Tatsache, dass die französische Vermögensteuer *ISF* auf der Bewertung der Immobilien nach ihrem Marktwert beruht, zwar keine ideale, aber immerhin eine solidere Lösung.

Der auf dem Nettovermögen basierende Berechnungsmodus dieser Steuer ist außerdem zutreffender als die traditionellen Besteuerungsmethoden für Grundbesitz, die die zum Kauf der Immobilie aufgenommenen Darlehen nicht berücksichtigen. Im Gegensatz zur der bis 1996 angewandten deutschen Steuer weist die französische *ISF* zwei intrinsische Schwächen auf: eine besonders schmale Bemessungsgrundlage und hohe progressive Steuersätze, die für die letzten drei Einkommensstufen über 1 % liegen (bei der letzte

Einkommensstufe 1,8 %). Der Satz der obersten Einkommensstufe, der zum Zeitpunkt der Einführung der Steuer 1981 nur ein Zehntel des Ertrages eines aus Staatsanleihen zusammengesetzten Portfolios darstellte, machte 2010 mehr als die Hälfte davon aus. Die Überlegungen zur Zukunft der *ISF* sollten ferner nicht außer Acht lassen, dass ein Viertel des *ISF*-Ertrags der Finanzierung der französischen KMU dient.

Drittens hat sich Deutschland bezüglich der Besteuerungsmodalitäten für Vermögenserträge vor Kurzem klar für die pauschale Abgeltungssteuer in Verbindung mit einer breiten Bemessungsgrundlage und relativ restriktiven Freistellungsmöglichkeiten entschieden. Das französische System in diesem Bereich ist durch ein Nebeneinander unterschiedlicher Ansätze und Regelungen geprägt: eine proportionale „soziale“ Besteuerung, eine Besteuerung auf der Grundlage des Steuertarifs (vom Zentralstaat erhobene Steuern/*fiscalité d'Etat*), aber mit der Wahlmöglichkeit einer Abgeltungssteuer, zudem auf Basis höchst komplizierter Regeln bezüglich der Bemessungsgrundlage, die für die „soziale“ Besteuerung und für die „*fiscalité d'Etat*“ unterschiedlich sind. All dies lässt eine globale Überprüfung ratsam erscheinen, um das Steuersystem und insbesondere die Besteuerung der Zinserträge einfacher und verständlicher zu machen. Dabei sollte nach Mitteln und Wegen gesucht werden, ein Volumen und eine Struktur der Ersparnis zu fördern, die den Prioritäten des Landes und den wirtschaftlichen Wachstumserfordernissen gerecht werden.

In Bezug auf die Besteuerung der entgeltlichen und der unentgeltlichen Übertragung von Betriebsvermögen, die direkt mit dem Thema der Erneuerung und Dynamik des Wirtschaftsgefüges zusammenhängt, sind zwei Merkmale des deutschen Steuersystems besonders erwähnenswert: die Steuerfreiheit der Veräußerung von Geschäften (*fonds de commerce*) oder Geschäftsanteilen (*droits sociaux*) sowie die Auflagen in Bezug auf Aufrechterhaltung des Betriebs und der Arbeitsplätze, um in den Genuss dieser sehr großzügigen Regelung zu kommen.

5 - Die Umweltsteuern

Der Vergleich der Steuergesetze lässt drei Bereiche erkennen, wo eine Annäherung gegenüber den in Deutschland verfolgten Politiken zu einer Verbesserung der budgetären Spielräume führen könnte:

Die französischen Regierungen sind beim Versuch der Einführung einer CO₂-Steuer zweimal gescheitert, während Deutschland eine Umweltkomponente in sein Steuersystem aufgenommen hat. Der Energieverbrauch wird daher in Deutschland höher besteuert als in

Frankreich ; die französische Kraftstoffsteuer z.B. liegt deutlich unter deutschem Niveau ; die Besteuerung der Brennstoffe liegt dagegen in beiden Ländern deutlich unter dem EU-Durchschnitt und unter dem allgemein anerkannten Schattenpreis (*valeur tutélaire*) pro Tonne CO₂.

Die Besteuerung von PKWs ist in Frankreich deutlich niedriger als in Deutschland (2,5 Mrd. € gegenüber 8 Mrd. €²⁴) ;

Das Gewicht der als umweltschädlich geltenden Steuernischen im Bereich der Besteuerung der Energieerzeugnisse ist in Frankreich viel höher (der Unterschied beträgt 1,7 Mrd. €).

B - Die anstehenden grundlegenden Entscheidungen

Ohne die Bedeutung und die politische Brisanz der französischen Debatte zur Vermögensbesteuerung mindern zu wollen – wobei der Vergleich mit Deutschland in dieser Hinsicht ohnehin nur begrenzt nützlich ist – möchten wir betonen, dass diese Debatte, die sich eventuell auch auf die Einkommensbesteuerung ausdehnen wird, nicht auf alle sich stellenden Fragen eingeht. Der Vergleich mit Deutschland zeigt nämlich, dass Frankreich nicht umhin kommen wird, demnächst die Behebung des in jüngster Zeit gegenüber Deutschland entstandenen Gefälles in Bezug auf die öffentlichen Finanzen und auf die Wettbewerbsfähigkeit in Angriff zu nehmen. Dazu wird Frankreich zwangsläufig u.a. auf das Instrument der Steuern und Abgaben im weiteren Sinne zurückgreifen müssen.

Es steht der *Cour des comptes* nicht an, detaillierte Empfehlungen zu formulieren. Dagegen ist es sehr wohl unsere Aufgabe, die Anhaltspunkte für eine Diskussion bereitzustellen – in der Hoffnung, dass die Antworten auf diese komplexen Fragen das Ergebnis einer kohärenten und auf möglichst breiter Basis mit allen betroffenen Kreisen erörterten Gesamtsicht sein mögen – und nicht nur sukzessive Einzelanpassungen.

Der Abbau der öffentlichen Defizite und insbesondere des heute mehr als 3 BIP-Punkte betragenden Unterschieds zwischen den beiden Ländern beim strukturellen Defizit ist eine absolute Notwendigkeit. An erster Stelle sollten die Defizite der Sozialsysteme und – nach der Rentenreform im Jahr 2010 – jetzt insbesondere das Defizit der Krankenversicherung angepackt werden. Deutschland duldet zu Recht kein dauerhaftes Defizit in diesem Bereich. Eine strikte Ausgabenkontrolle – die unerlässlich ist und künftig wirksamer gestaltet

²²⁴ Dies entspricht fast dem Ertrag aus der von bestimmten Unternehmen gezahlten lohnsummenabhängigen Nahverkehrsabgabe „*versement transport*“.

werden muss – kann zwar das heutige Defizit stabilisieren und mittelfristig vielleicht sogar leicht reduzieren, aber sie ist keinesfalls ausreichend, um das massive Ungleichgewicht rapide auszugleichen. Sie erfordert zwangsläufig Entscheidungen im Sinne einer verstärkten Ausgabenkontrolle, wobei auch eine Anhebung der Steuern und Abgaben zur Finanzierung der Krankenversicherung – v.a. der *CSG* – nicht ausgeschlossen werden kann.

Darüber hinaus und unabhängig von eventuellen Veränderungen in der Einkommensbesteuerung der privaten Haushalte sowie der erforderlichen Infragestellung der „Steuer- und Sozialnischen“, deren Wirksamkeit nicht erwiesen ist, sollte sich die Debatte mit den bei diesem Vergleich identifizierten beiden Spielräumen befassen, die Deutschland in den letzten Jahren genutzt hat, und auch mit den beiden Möglichkeiten, diese Spielräume alternativ oder komplementär zu nutzen.

Diese Spielräume existieren einerseits im Bereich der Verbrauchsteuern (insbesondere²²⁵ Anwendungsbereich und Höhe des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes), und andererseits im Bereich der Umweltsteuern (insbesondere Besteuerung der Energieerzeugnisse und der PKWs).

Sie können entweder zum Abbau der öffentlichen Defizite oder – im Sinne einer Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit unserer Wirtschaft und des Wirtschaftswachstums – zur Senkung der Steuern und Abgaben auf den Faktor Arbeit und der Produktionskosten der betroffenen Unternehmen genutzt werden.

Die Wettbewerbsfähigkeit Frankreichs sollte sicherlich nicht nur mit Deutschland verglichen werden und beruht auch nicht allein auf den Lohnkosten. Gleichwohl muss angesichts der seit 10 Jahren deutlich divergierenden Entwicklung der Lohnkosten in den beiden Ländern nunmehr rasch reagiert werden – u.a. mit einer Neustrukturierung der Steuern und Abgaben. Anhand des Vergleichs mit Deutschland wurden zwei Bereiche identifiziert, wo im Sinne der Konvergenz eine Senkung der Kosten angestrebt werden könnte:

- Sozialbeiträge: Frankreich befindet sich wegen der höheren Arbeitgeberbeiträge in einer atypischen Lage.
- Die Produktionskosten belastende Steuern und Abgaben: Sie belaufen sich allein für den lohnsummenabhängigen Teil auf 25 Mrd. € und haben kein deutsches Äquivalent.

²²⁵ Geringere Spielräume gibt es auch bei den Verbrauchsteuern auf Getränke und Tabak. Das Verbrauchsteueraufkommen für Getränke im Jahr 2008 betrug 4,3 Mrd. € in Deutschland und ca. 3 Mrd. € in Frankreich. Für Tabak belief sich das Verbrauchsteueraufkommen 2008 auf 13,6 Mrd. € in Deutschland und ca. 9,8 Mrd. € in Frankreich.

Die Umstellung von einer Finanzierung öffentlicher Maßnahmen ohne direkten Bezug zu den Unternehmen (Familien-, Verkehrs-, Wohnungspolitik) durch den Erwerbssektor zu einer universellen Finanzierung würde eine geringere Besteuerung des Faktors Arbeit über die Unternehmen ermöglichen.

Nach Auffassung der *Cour des comptes* sollten umfassende Überlegungen zur möglichen Nutzung der identifizierten Spielräume im Sinne der beiden oben genannten Ziele angestellt werden. Parallel dazu sollten mittels entsprechender Studien die makroökonomischen Folgen, die sektoralen wirtschaftlichen Effekte und die Umverteilungseffekte dieser Szenarien eruiert werden; gegebenenfalls könnten auch Begleitmaßnahmen in Form einer Anpassung der aktuellen Sozialleistungen geprüft werden. Das Ergebnis dieser Überlegungen sollte die Ausarbeitung einer fünfjährigen Steuerstrategie mit Identifizierung der verfolgten Ziele wie auch der gewählten Handlungshebel sein.

III - Europäische Politiken und ein Impulse und Kohärenz vermittelnder deutsch-französischer Rahmen

Angesichts der Grenzen der Konvergenzpolitik auf Ebene der Europäischen Union (A) gibt es Spielräume und Chancen für Bemühungen um eine zunehmende Konvergenz der Steuerpolitik beider Länder, die jedoch einen Impulse und Kohärenz vermittelnden Rahmen voraussetzen (B).

A - Die Grenzen der Politik auf Ebene der Europäischen Union

Die im EU-Vertrag vorgesehenen Bestimmungen zum Steuerwesen orientieren sich an dem zentralen Ziel der Förderung einer angemessenen Funktionsweise des Binnenmarktes und unterliegen der Einstimmigkeitsregel, da das Steuerrecht – so der zugrunde liegende Gedanke – vom Wesen her ein nationaler Hoheitsbereich sei und bleiben müsse.

Am ausgeprägtesten sind die Ambitionen bei den indirekten Steuern (Mehrwertsteuer, Verbrauchssteuern auf Energieerzeugnisse, insbesondere auf Alkohol und Tabak); hier ist das deklarierte Ziel die Harmonisierung, „soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und

das Funktionieren des Binnenmarkts notwendig ist“. Diese Harmonisierung der indirekten Steuern, die ganz und gar nicht mit einer Vereinheitlichung gleichzusetzen ist, hat im Laufe der Zeit zur Festlegung von gemeinsamen Bemessungsgrundlagen und Steuersatzstrukturen mit Mindestsätzen geführt. Sie hat jedoch bei Weitem kein einheitliches Niveau der Verbrauchsbesteuerung bewirkt und in keiner Weise verhindert, dass Länder wie Frankreich und Deutschland in der jüngeren Vergangenheit auf diesem Gebiet völlig gegensätzliche Orientierungen verfolgt haben.

Auf dem Gebiet der direkten Steuern sind die Ambitionen geringer: Hier sieht der Vertrag lediglich vor, dass die Staaten anhand entsprechender Richtlinien eine Annäherung der direkt für das Funktionieren des Binnenmarkts relevanten gesetzlichen Steuervorschriften vornehmen können. So wurden z.B. Bestimmungen über die Besteuerung von Sparerträgen und über die Unternehmensbesteuerung eingeführt, um insbesondere eine Doppelbesteuerung zu vermeiden und die Behandlung grenzüberschreitender Restrukturierungsmaßnahmen zu regeln. Im Bereich der Unternehmensbesteuerung laufen schon seit Jahren Arbeiten auf fachlicher Ebene zur Schaffung einer Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (Projekt GKKB, frz. ACCIS für *Assiette Commune Consolidée pour l'Imposition des Sociétés*, engl. CCCTB für *Common Consolidated Corporate Tax Base*), die die Kommission unlängst neu vorangetrieben hat.

Darüber hinaus wurden im Zusammenhang mit entsprechenden Bemühungen bei der OECD auch auf EU-Ebene Initiativen ergriffen, um die steuerliche Zusammenarbeit zwischen den Staaten zu verstärken und den sogenannten „schädlichen Steuerpraktiken“ möglichst ein Ende zu setzen; durch diese flexible Form der Regulierung eines exzessiven Steuerwettbewerbs konnten im Laufe der Zeit fast hundert schädliche Steuerpraktiken beseitigt werden.

Insgesamt ist gleichwohl festzustellen, dass der Steuerwettbewerb innerhalb der EU sich wegen der – bedingt durch die Erweiterung – zunehmenden Heterogenität unter den Mitgliedstaaten eher intensiviert und die traditionellen Harmonisierungsinstrumente gleichzeitig immer weniger greifen. Daher landen viele Themen letztlich beim Gerichtshof der Europäischen Union. Der EuGH stützt sich auf die vom Vertrag anerkannten Freiheiten (freier Kapital-, Güter- und Dienstleistungsverkehr) und beurteilt im Einzelfall, ob bestimmte nationale Vorschriften freiheitsbehindernd wirken können und ob deren eventuelle Rechtfertigung unter Verweis auf das Gemeinwohl in einem angemessenen Verhältnis zu den verfolgten Zielen steht. In der jüngeren

Vergangenheit unternommene Bemühungen unter Beteiligung Frankreichs zur Koordinierung der vor dem EuGH von den Staaten vertretenen Standpunkte, haben zwar eine bessere Berücksichtigung der vom einzelstaatlichen Steuerrecht verfolgten Ziele ermöglicht, sind aber keinesfalls ein Ersatz für fehlende rechtliche Instrumente.

Die in der EU insgesamt fehlende Konvergenzdynamik fehlt auch im engeren Rahmen der Euro-Zone, wo sie eigentlich noch notwendiger wäre. Dies ist bedingt durch die Schwäche der Instrumente zur Koordinierung der Wirtschafts- und Fiskalpolitik, bei der die steuerpolitischen Maßnahmen als Instrument eine wichtige Rolle spielen. Wie das Beispiel Irland wieder verdeutlicht hat, hält der aktuelle Rahmen manche Staaten keineswegs davon ab, im Bereich Unternehmensbesteuerung eine „aggressive“ Politik zu verfolgen.

B - Möglichkeiten im deutsch-französischen Rahmen

Um eine zunehmende Konvergenz der Steuerpolitik beider Länder herbeizuführen, können mehrere Handlungshebel bewegt werden (1). Als Voraussetzung hierfür ist jedoch die Schaffung eines Impulse und Kohärenz vermittelnder Rahmens erforderlich (2).

1 - Vielfältige Handlungshebel

Es sind in erster Linie drei Handlungshebel denkbar.

a) Definieren gemeinsamer Positionen, die dazu geeignet sind, das Zustandekommen eines Konvergenzprozesses auf Ebene der Europäischen Union zu erleichtern

Der Vertrag bietet die Möglichkeit der „verstärkten Zusammenarbeit“ zwischen einem engeren Kreis von Mitgliedstaaten (9), um Blockaden aufgrund der erforderlichen Einstimmigkeit zu umgehen. Dieses Verfahren hat bisher kaum Anwendung gefunden. Ungeachtet der Schwierigkeiten, die mit einem solchen Ansatz verbunden sind, erscheint aber durchaus denkbar, dass mithilfe dieses Verfahrens in bestimmten Bereichen ausgehend von gemeinsamen deutsch-französischen Positionen als Kern schließlich eine breitere Konvergenz entsteht. Speziell im steuerlichen Bereich könnte eine deutsch-französische Übereinstimmung als Hebel zur Beschleunigung eines breiteren Konvergenzprozesses in der Europäischen Union dienen.

b) Identifizierung erfolgreicher Praktiken

Jedes Land kann sich bei dem Bemühen, das eigene System leistungsfähiger zu machen, von andernorts angewandten Bestimmungen oder Regularien inspirieren lassen, die nach entsprechender Beurteilung ihrer Sachdienlichkeit sowohl mit der Historie des Steuersystems als auch mit den institutionellen Gegebenheiten des betreffenden Landes vereinbar scheinen. Dies gilt für die Modalitäten der Ausarbeitung steuerlicher Normen ebenso wie für den Inhalt der Vorschriften oder auch für die Umsetzungs- und Anwendungsmodalitäten der Besteuerung.

c) Umsetzung eines Vereinfachungsprogramms mit dem Ziel einer „Konvergenz im Alltag“ für die betroffenen Unternehmen und privaten Haushalte

Viele Vorschriften und Formalitäten werden von Unternehmen und privaten Haushalten mit Tätigkeiten in beiden Ländern als nicht wirklich gerechtfertigt und als Quelle unnötiger Komplexität wahrgenommen.

So wird zum Beispiel die grenzüberschreitende Übertragung eines aus Unternehmen bestehenden Vermögens dadurch erschwert, dass für die Bewertung der übertragenen Güter in Deutschland und Frankreich unterschiedliche Regeln zur Anwendung kommen. Dieser Umstand hat gravierende Unterschiede zwischen der im einen und der im anderen Land herangezogenen Bemessungsgrundlage zur Folge. Darüber hinaus sind auch die jeweiligen Melde- und Zahlungsfristen völlig unterschiedlich: in Frankreich sind es sechs Monate, während in Deutschland keine feste Frist existiert und diese Vorgänge in der Praxis bis zu vier Jahre beanspruchen können. Die Berücksichtigung der im einen bzw. im anderen Land gezahlten Steuern zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung erscheint unter diesen Bedingungen besonders schwierig.

Auch die in den beiden Ländern geltenden Regeln zur Begründung der Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen sind unterschiedlich. In Deutschland muss vorab eine Dokumentierung der Verrechnungspreise existieren und der Steuerbehörde vorgelegt werden; andernfalls drohen harte Sanktionen. In Frankreich ist eine solche Dokumentierung zwar keine Pflicht, sie wird aber empfohlen. Eine Angleichung der Verpflichtungen wäre problemlos möglich und würde die Rechtssicherheit für grenzüberschreitende Unternehmen verbessern.

Diese beispielhafte Liste von Unterschieden zwischen den steuerlichen Praktiken in Deutschland und Frankreich zeigt die

Bedeutung kontinuierlicher Bemühungen zur Analyse und Lösung dieser Fragen, die sinnvoll zur Konkretisierung des erklärten allgemeinen Ziels einer steuerlichen Konvergenz beitragen würden.

2 - Ein Impulse und Kohärenz vermittelnder Rahmen

Für das Zustandekommen einer dauerhaften Konvergenz müssen drei Bedingungen erfüllt sein:

- Sie muss auf einem starken politischen Willen bei allen betroffenen Staaten beruhen.
- Sie muss auf Dauer angelegt sein und konkrete mittelfristige Ziele anstreben.
- Die wirtschaftlichen und sozialen Akteure wie auch die Hochschulkreise müssen sich auf ihrer Ebene und in ihrem Einflussbereich dafür einsetzen.

Diese Anforderungen setzen eine minimale Strukturierung der gesamten Initiative voraus, wobei der Deutsch-Französische Ministerrat als Impulsgeber und der Deutsch-Französische Wirtschaftsrat als zentrale Stütze fungieren könnten.

Innerhalb dieses Gesamtrahmens könnten mehrere Wege verfolgt werden:

- regelmäßig (jeweils im ersten Halbjahr, in Verbindung mit dem von der Kommission gesteuerten haushaltspolitischen Verfahren des „Europäischen Semesters“) stattfindender, vertiefter Austausch über die kurz- und mittelfristigen steuerpolitischen Orientierungen mit dem Ziel einer stärkeren Konvergenz der Steuerpolitiken
- Festlegung eines jährlichen Arbeitsprogramms zur Lösung technischer oder praktischer Fragen, die Wirtschaftsbeteiligten wie auch Privatpersonen Schwierigkeiten bereiten (Vereinfachungen)
- Mobilisieren von qualifiziertem Fachverstand (Studien, Forschungsarbeiten) über Themen bezüglich Steuern und Abgaben sowie deren wirtschaftliche und soziale Folgen, die eingehende Vergleichsanalysen erfordern.

Was die Evaluierung der verschiedenen Aspekte im Zusammenhang mit der öffentlichen Steuer- und Abgabepolitik angeht, könnten in Abstimmung mit den deutschen Gesprächspartnern entsprechende Arbeiten in das Tätigkeitsprogramm der *Cour des comptes* aufgenommen werden.

SCHLUSSBEMERKUNGEN

Die Steuergleichungen der beiden Länder sind ähnlich und verschieden zugleich, mit insgesamt vergleichbaren Steuer- und Abgabensystemen, aber doch erheblichen Differenzen und auch unterschiedlichen Vorstellungen von der Steuerpolitik als Instrument. Die französische Steuergleichung, die sich durch ein deutlich höheres strukturelles Defizit charakterisiert, verringert noch die Spielräume für eine eventuelle Konvergenz.

Der Bereich, der für diese Initiative am ehesten zugänglich zu sein scheint, ist die Harmonisierung der Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage.

Des Weiteren kann man anhand eines Benchmarking-Vergleichs für die einzelnen „Steuerblöcke“ die Veränderungsmöglichkeiten unseres Steuersystems mit Blick auf die in Deutschland verfolgten steuerlichen Praktiken und Politiken ausloten. Abgesehen von den allgemeinen Entwicklungen, die die Abgaben auf das Einkommen der privaten Haushalte beeinflussen können, und der Notwendigkeit, die vorhandenen „Steuer- und Sozialnischen“ massiv abzubauen, gibt ein solcher Vergleich auch Hinweise auf nutzbare Spielräume (ermäßigte Mehrwertsteuersätze, Umweltbesteuerung), deren Nutzungsmöglichkeiten (Defizitabbau, geringere Besteuerung des Faktors Arbeit und der Produktionskosten unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsfähigkeit) und die möglichen Anwendungsbereiche. Die Diskussion dieser Fragen sollte es ermöglichen, eine mittelfristigen Steuerstrategie mit den Zielschwerpunkten Wachstum, Wettbewerbsfähigkeit und Abbau der öffentlichen Defizite zu erarbeiten.

Die unbedingt notwendige Verstärkung der wirtschaftlichen Konvergenz zwischen Deutschland und Frankreich impliziert schließlich auch, dass die Steuerpolitik hinausgehend über die eventuelle rechtliche Annäherung künftig zum festen Bestandteil der wirtschaftlichen Koordinierung zwischen den beiden Ländern werden muss.

Allgemeine Schlussbemerkungen

Eine vergleichende Arbeit – noch dazu über eine derart vielschichtige fachliche Materie wie das Steuerwesen – tendiert naturgemäß dazu, vor allem die Abweichungen und Unterschiede sichtbar zu machen. Dieser Bias lässt sich schwer vermeiden. Man darf deshalb aber nicht über all jenes hinwegsehen, was sich in den beiden Ländern ähnelt und sie miteinander verbindet ; im vorliegenden Fall sind die verbindenden Elemente bei einer angemessenen Betrachtung Deutschlands und Frankreichs in einem breiteren Gesamtzusammenhang sehr viel umfangreicher als das, was sie voneinander trennt. Sowohl in Bezug auf das Abgabenniveau als auch auf deren Struktur und die effektiven Steuersätze sind sich die beiden Länder nämlich vielfach bereits sehr nahe. Zudem können Deutschland und Frankreich, die nirgendwo in einem Steuerwettbewerb zueinander stehen, sich gemeinsam dafür einsetzen, die auf europäischer Ebene erfolgenden Initiativen für eine größere Steuerharmonisierung, wie z.B. im Bereich der Unternehmensbesteuerung, zu erleichtern. Die heute allgemein anerkannte Notwendigkeit, die wirtschaftliche Konvergenz in der Euro-Zone voranzutreiben, überträgt ihnen schließlich auch eine besondere Verantwortung zur Verstärkung ihrer wirtschaftlichen Zusammenarbeit, die künftig mehr als bisher auch eine steuerliche Dimension umfassen könnte. Diese auf bilateraler Ebene wie auch im europäischen Rahmen abgestimmten gemeinsamen Anstrengungen könnten, sofern sie durch einen klaren und konstanten politischen Willen gestützt würden, das Ingangsetzen einer Dynamik in Richtung vergrößerter steuerlicher Konvergenz ermöglichen.

Die Übung des Vergleichens hat weitere Vorteile und bietet insbesondere Gelegenheit, über die Richtigkeit bestimmter Entscheidungen oder die Sachdienlichkeit bestimmter Politiken nachzudenken. In dieser Hinsicht ist der Vergleich mit Deutschland, der zu einer Betrachtung des Steuersystems und der Steuerpolitik im breiteren Gesamtrahmen der Wirtschafts-, Finanz- und Sozialpolitik Anlass gibt, sehr aufschlussreich, aber auch ein Grund zur Sorge.

Frankreich hat eine um 3 Punkte höhere Abgabenquote als Deutschland, wobei dieser Unterschied zum großen Teil dadurch bedingt ist, dass sich unser Land für ein umfassenderes soziales Pflichtsicherungssystem entschieden hat. Der besorgniserregendste Unterschied ist jedoch die etwa genauso große Differenz (über 3 Punkte) des geschätzten strukturellen Finanzdefizits beider Länder.

Dadurch werden unsere Spielräume erheblich eingeschränkt. Die aktuelle Debatte über die Reform der Vermögensbesteuerung – eine Debatte, wo der Vergleich mit Deutschland im Übrigen keine entscheidenden Erkenntnisse bringt – verdeutlicht die absolute Notwendigkeit, zumindest die existierenden Steuereinnahmen zu erhalten. Dieses strukturelle Defizit, auf das die Cour des comptes sowohl in den sukzessiven Berichten über Lage und Perspektiven der öffentlichen Finanzen als auch im jüngsten öffentlichen Jahresbericht immer wieder hingewiesen hat, ist in erster Linie bedingt durch eine geringere Fähigkeit Frankreichs, das Wachstum der öffentlichen Ausgaben einzudämmen. Darüber hinaus besteht wahrscheinlich auch ein gewisser Zusammenhang mit den ermittelten Unterschieden in der Konzeption der Steuerpolitik (höherer Vorrang der Erhaltung der Budgeteinnahmen in Deutschland, stärkere Beachtung der wirtschaftlichen Neutralität) bzw. der Haushaltspolitik (de facto-Verbot eines dauerhaften Defizits der Sozialhaushalte).

Die von der Cour des comptes durchgeführten Analysen lassen neben diesen fiskalischen Unterschieden auch wirtschaftliche Divergenzfaktoren erkennen, die für Frankreich bedenklich sind.

Wichtigster Befund: Deutschland hat – ganz abgesehen von den unvermeidlichen Schwierigkeiten aufgrund der Wiedervereinigung – ab Beginn der 2000er Jahre dezidiert der Verbesserung ihrer Wettbewerbsfähigkeit ein klare und konstante Priorität eingeräumt und erntet heute die Früchte dieser Strategie. Egal welchen Aspekt der Wettbewerbsfähigkeit man betrachtet – seien es die Kosten, die Beschäftigung, die Handelsbilanz oder die öffentliche Finanzlage –, es sind durchgehend signifikante Unterschiede zum Nachteil Frankreichs festzustellen. Die von Deutschland verfolgte Steuer- und Abgabepolitik ist hierfür jedoch bei Weitem nicht die einzige und auch nicht die wichtigste Erklärung. Die Politik der Lohnmäßigung, die Arbeitsmarktreform wie auch die von den deutschen Unternehmen verfolgten Verlagerungsstrategien, speziell in Richtung Osteuropa, die sich noch dazu auf historische Vorteile stützen, haben einen großen Anteil an diesen Ergebnissen. Es ist allerdings kaum zu bezweifeln, dass die schwerpunktmäßige Ausrichtung der Steuerpolitik auf die Wiederherstellung des öffentlichen Finanzgleichgewichts und die Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit – insbesondere durch eine vergleichsweise geringere Besteuerung des Faktors Arbeit – in einem bestimmten Umfang zu diesen Ergebnissen beigetragen hat.

Die Tatsache, dass Deutschland – und nicht Frankreich – in diesen Bereichen innerhalb der Euro-Zone eine Sonderposition einnimmt, mindert in keiner Weise die Bedeutung dieses Befunds. Als wichtigster

Handelspartner und gleichzeitig wichtigster Exportkonkurrent Deutschlands ist Frankreich das Land, das den Entwicklungen der deutschen Binnennachfrage und Wettbewerbsfähigkeit gegenüber am empfindlichsten ist. Es soll nun selbstverständlich nicht davon die Rede sein, ein hypothetisches „deutsches Modell“ zu importieren, und man darf auch die Ungewissheiten hinsichtlich der Fortführung der Lohnmäßigung sowie die langfristig aus dem beschleunigten demografischen Altern Deutschlands resultierenden Risiken für die Wachstumsaussichten, die Wettbewerbsfähigkeit und das öffentliche Finanzgleichgewicht des Landes nicht ignorieren. Gleichwohl darf Frankreich nicht zulassen, dass diese Divergenzfaktoren weiter ihre Wirkung entfalten, ohne sich um eine rasche Korrektur zu bemühen ; für die Abgabenpolitik im weiteren Sinne heißt dies, dass sie künftig ganz dezidiert auf die Wiederherstellung des öffentlichen Finanzgleichgewichts und die Verbesserung unserer Wettbewerbsfähigkeit ausgerichtet sein und allen betroffenen Akteuren einen absehbaren und ausreichend stabilen Rahmen bieten muss.

Ausgehend von den besonderen Merkmalen der französischen Situation und ungeachtet etwaiger Entwicklungen, die sich auf die Abgaben der privaten Haushalte auswirken können, sowie der erforderlichen Abschaffung der in ökonomischer und sozialer Hinsicht nicht ausreichend effizienten „Steuer- und Sozialnischen“ liefert die Cour des comptes eine Reihe von Anhaltspunkten für die zu eröffnende Debatte über dieses Thema: die vorhandenen Spielräume (Anwendungsbereich und Prozentsätze der ermäßigten Mehrwertsteuer, die keineswegs durchgängig den einkommensschwächeren Haushalten zugutekommt ; Besteuerung der Energieerzeugnisse und des Verkehrs), deren Nutzungsmöglichkeiten (verstärkter Defizitabbau oder geringere Besteuerung des Faktors Arbeit), sowie die sich hierfür anbietenden Optionen (Umstellung von einer Finanzierung öffentlicher Maßnahmen im Bereich Familie, Verkehr und Wohnung durch den Erwerbssektor zu einer universellen Finanzierung).

Die Cour des comptes ist sich bewusst, dass eine derartige Veränderung unserer Steuer- und Abgabenpolitik viele alte Gewohnheiten und Präferenzen in Frage stellt und keinesfalls sofort sichtbare Effekte bewirken kann. Daher ist es wichtig, dass diese klare Ausrichtung unserer Steuer- und Abgabenpolitik anhand der Ziele Wachstum, Wettbewerbsfähigkeit und Abbau der öffentlichen Defizite auf möglichst breiter Basis von allen politischen, wirtschaftlichen und sozialen Verantwortungsträgern unterstützt wird und zu einer mittelfristigen Steuerstrategie führt, deren Umsetzung auf Dauer und Kontinuität angelegt ist. Denn nur wenn dies der Fall ist, wird sie die erwarteten Wirkungen entfalten.

Wichtigste Befunde

1. Bezüglich der allgemeinen Merkmale der Länder und ihrer Steuer- und Abgabensysteme:

- Seit einigen Jahren sind Deutschland und Frankreich auf wirtschaftlicher Ebene divergierenden Trends gefolgt ; dies gilt für das Wachstum der beiden Länder ebenso wie für die Wettbewerbsfähigkeit ihrer Exporte oder die Arbeitslosenquote. Nur die Entwicklung der Ungleichheiten war im Betrachtungszeitraum in Deutschland ungünstiger.
- Die Lohnstückkosten der französischen Industrie haben im Zeitraum 2000-2008 um 10 Punkte stärker zugenommen als die der deutschen Industrie ; durch diese Entwicklung, die kein französisches Spezifikum darstellt, wurde der Anfang der 2000er Jahre noch vorhandene Unterschied zu Deutschland vollständig ausgeglichen.
- Die öffentliche Finanzlage der beiden Länder ist sehr unterschiedlich: in Frankreich ist das strukturelle Defizit um mehr als 3 BIP-Punkte höher als in Deutschland.
- Verglichen mit den anderen europäischen Staaten weisen Frankreich wie auch Deutschland eine hohe Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung auf. Allerdings besteht in Deutschland in stärkerem Umfang als in Frankreich ein Trend nach unten. Das Gefälle bei der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung beträgt 3,5 BIP-Punkte, wobei zwei Drittel dieser Differenz sich durch einen unterschiedlichen Aufbau der sozialen Sicherungssysteme erklären lassen.
- Das Gewicht der Verbrauchsbesteuerung ist in beiden Ländern vergleichbar. Seit 2000 sind jedoch divergierende Trends festzustellen: dem in Frankreich – insbesondere bedingt durch die Einführung einer Vielzahl ermäßigter Mehrwertsteuersätze – feststellbare Rückgang steht in Deutschland wie in den meisten Ländern Europas in jüngster Zeit ein Anstieg gegenüber.
- Die Besteuerung der Arbeitseinkommen ist in den beiden Ländern von der Höhe her vergleichbar ; in Deutschland tendiert sie allerdings seit einigen Jahren nach unten, was in Frankreich nicht der Fall ist. Unter den verschiedenen

steuerlichen Belastungen des Faktors Arbeit gibt es in Frankreich jedoch viele nach der Lohnsumme bemessene Unternehmensabgaben (u.a. die Lohnsummensteuer *taxe sur les salaires*, die Nahverkehrsabgabe *versement transport*, die Ausbildungsabgabe *taxe d'apprentissage*), die seit 2000 gestiegen sind und in Deutschland nicht existieren.

- Die Besteuerung des Kapitals, die sich in beiden Ländern in den letzten Jahren sehr wenig verändert hat, ist die wesentliche Ursache für den Unterschied in der Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung. Dieser lässt sich dadurch erklären, dass bestimmte Abgaben in Frankreich höher sind als in Deutschland (Grundsteuer/*impôts fonciers* und Grunderwerbssteuer/*droits de mutation*) bzw. es dort gar kein Äquivalent dafür gibt (*contribution économique territoriale* und *C3S* für die Unternehmen, *taxe d'habitation* und in geringerem Umfang auch die Vermögenssteuer *ISF* für die privaten Haushalte).
- Die Umweltsteuern sind sowohl in Frankreich als auch in Deutschland rückläufig und zeichnen sich im Vergleich zu den anderen Ländern der Europäischen Union durch ihren geringen Umfang aus. In Frankreich wäre dieser noch geringer, wenn man die Nahverkehrsabgabe *versement transport* aus der Statistik herausnehmen würde.
- Die seit dem Jahr 2000 in den beiden Ländern geführte Steuerpolitik weist viele Kontraste auf. Bei allen Überlegungen in Richtung steuerliche Konvergenz ist stets zu beachten, dass die öffentlichen Finanzspielräume in den beiden Ländern nicht die gleichen sind.

2. Bezüglich der Steuer- und Abgabenbelastung der privaten Einkommen:

- Der Anteil der Einkommensteuer am BIP ist in Deutschland dreimal so hoch wie in Frankreich (im Jahr 2008 9,6 % im Vergleich zu 2,6 %), da die Bemessungsgrundlage in Frankreich durch umfangreiche Pauschalabzüge und kostspielige Steuererleichterungen verringert wird und der obere Grenzsteuersatz dort in den letzten Jahren stärker gesunken ist. Der Rückgang der Einkommensteuer in Frankreich ist seit rund zwanzig Jahren mit einer Zunahme der proportionalen Sozialsteuern *CSG* und später *CRDS* einhergegangen, die zusammengenommen Einnahmen in Höhe von ca. 4,6 % des BIP (2008) repräsentieren.

- Die in Deutschland fast zu gleichen Teilen auf die Arbeitgeber und die Arbeitnehmer entfallenden Sozialbeiträge sind in Frankreich – trotz weitreichender Befreiungen für Niedriglöhne – durch einen hohen Arbeitgeberanteil geprägt (11 % des BIP, gegenüber 4 % für den Arbeitnehmeranteil). Im Gegensatz zu Frankreich sind die Sozialbeiträge in Deutschland wegen der hohen Beitragsbemessungs- und Beitragsgrenzen degressiv.
- Die Gesamtauswirkungen dieser – sehr unterschiedlich strukturierten – sozialen und steuerlichen Abgaben auf die Arbeitskosten ist dennoch in Deutschland und Frankreich recht ähnlich, mit einem „Steuer- und Abgabenkeil“ von nahezu 50 % in beiden Ländern. Auch hinsichtlich der Berücksichtigung familiärer Lasten gelangt man mit unterschiedlichen Systemen zu ähnlichen Ergebnissen, allerdings in Frankreich mit einem relativen Vorteil für Familien mit drei oder mehr Kindern und einkommensstarke Familien.

3. Bezüglich der Vermögensbesteuerung:

- In Deutschland haben die steuerpolitischen Entscheidungen der Vergangenheit zu einem sehr geringen Gewicht der Vermögensbesteuerung in Höhe von nur 0,85 % des PIB geführt; dies ist weniger als die Hälfte des OECD-Durchschnitts. Frankreich dagegen befindet sich in einer genau entgegengesetzten Position: hier machen die Vermögenssteuern 3,41 % des BIP aus, also fast das Zweifache des OECD-Durchschnitts.
- Bei der Besteuerung des Vermögensbesitzes bestehen ganz erhebliche Unterschiede zwischen den beiden Ländern. Deutschland hat seine Steuern auf den Kapitalbestand seit Ende der 1990er Jahre ausgesetzt (Vermögenssteuer) bzw. ganz abgeschafft (Gewerbekapitalsteuer) und die Grundsteuereinnahmen auf einem bescheidenen und im Zeitverlauf stabilen Niveau gehalten. Frankreich hat dagegen eine starke Dynamik seiner Grundsteuereinnahmen erlebt und ist darüber hinaus der einzige Mitgliedstaat der Europäischen Union, der noch auf nationaler Ebene Vermögen besteuert.
- Beide Länder haben in letzter Zeit durchaus vergleichbare Reformen der Abgaben auf unentgeltliche Eigentumsübertragungen durchgeführt, um zum einen kleinere und mittlere Vermögensübertragungen weitgehend zu befreien und zum anderen Unternehmensübertragungen zu erleichtern. Die Praktiken hinsichtlich der Abgaben bei entgeltlicher

Eigentumsübertragung sind in den beiden Ländern jedoch sehr unterschiedlich, wobei in Deutschland der Geltungsbereich enger und die Sätze niedriger sind als in Frankreich.

- Die Besteuerung der Vermögenseinkünfte schließlich beruht – bei einem insgesamt vergleichbaren Aufkommen – auf äußerst verschiedenen Mechanismen, mit einer nahezu generellen pauschalen Abgeltungssteuer in Deutschland auf der einen Seite und auf der anderen Seite einer überwiegend tarifmäßigen Einkommensteuer sowie immer stärker ins Gewicht fallenden proportionalen Sozialabgaben in Frankreich. Die steuerpolitischen Entscheidungen der jüngeren Vergangenheit haben in beiden Ländern zu einer höheren Besteuerung von Veräußerungsgewinnen geführt.

4. Bezüglich der Unternehmensbesteuerung:

- Die Besteuerung der Unternehmen hat im letzten Jahrzehnt in den beiden Ländern eine divergierende Entwicklung erlebt: Während das Gewicht der Körperschaftsteuer in Deutschland von 30/40 % im Jahr 1999 auf 15 % im Jahr 2008 reduziert wurde, ist der Umfang dieser Steuer in Frankreich insgesamt gleich geblieben. Das Aufkommen aus der Körperschaftsteuer betrug in Deutschland 0,64 % des BIP (geringster Anteil unter allen EU-Staaten), gegenüber 2,53 % in Frankreich. Allerdings muss man diesen Befund insoweit differenzieren, als ein erheblicher Teil der deutschen Unternehmen dem Regime für Personengesellschaften unterliegt.
- Da die *Gewerbesteuer* – in Deutschland geltende Gemeindesteuer, der die Unternehmen unterliegen – auf einer ähnlichen Bemessungsgrundlage basiert wie die Körperschaftsteuer, versteht sich die in Deutschland anfallende Abgabenquote auf Gewinne als Summe der Belastungen aus Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Diese Quote ist heute in Deutschland mit 31 % etwas geringer als in Frankreich (34,5 %).
- Die deutsche Körperschaftsteuer ist stärker geprägt durch ein Bemühen um Neutralität, d.h. es wird ein niedrigerer Satz in Verbindung mit einer breiteren Bemessungsgrundlage bevorzugt. Das französische System dagegen basiert auf dem Grundsatz der Gewährung von Steuervergünstigungen und zeichnet sich durch einen höheren Steuersatz in Verbindung mit einer schmaleren Bemessungsgrundlage aus. Die bedeutendste „Steuernische“ bei der französischen Körperschaftsteuer (*IS*) ist

die sogenannte „Forschungs-Steuerzuschift“ (*crédit d'impôt recherche*), für die es in Deutschland keine Entsprechung gibt.

- Beide Systeme der Unternehmensbesteuerung sind sich insgesamt recht ähnlich und könnten sich längerfristig auf eine gemeinsame Bemessungsgrundlage stützen.
- Das französische Steuersystem umfasst allerdings eine Vielzahl von Abgaben auf die Produktion, vornehmlich die Lohnsummensteuer (*taxe sur les salaires*) und die Nahverkehrsabgabe (*versement transport*), die ca. 1,2 % des BIP ausmachen ; in Deutschland gibt es dazu kein Äquivalent.

5. Bezüglich der Mehrwertsteuer:

- Die Mehrwertsteuersätze und der Anteil des Mehrwertsteueraufkommens am BIP liegen in beiden Ländern heute nahe beieinander. Allerdings resultiert dies aus einer divergierenden Entwicklung in den letzten zwanzig Jahren, nämlich einem Abwärtstrend der Mehrwertsteuer innerhalb der Gesamtabgabenbelastung in Frankreich und einer Erhöhung in Deutschland.
- Der Geltungsbereich der Mehrwertsteuerermäßigung ist in Frankreich deutlich breiter als in Deutschland ; so hat Frankreich insbesondere für den Gaststättenbereich und für beschäftigungsintensive Dienstleistungen (Reparaturarbeiten im Hochbau) den ermäßigten Steuersatz eingeführt, während Deutschland nur für das Hotelgewerbe eine solche Maßnahme beschlossen hat.
- Parallel zum ermäßigten Mehrwertsteuersatz praktiziert Frankreich zahlreiche Sondersätze (fünf vom Normalsatz wie auch vom ermäßigten Satz abweichend Sätze), die für bestimmte Tätigkeitszweige (Presseerzeugnisse und erstattungsfähige Medikamente genießen einen besonders stark reduzierten Satz von 2,1 %) und Regionen (Korsika, Übersee-Départements) gelten.
- Insgesamt scheint die Effizienz des französischen Mehrwertsteuersystems im Sinne der fiskalischen Ergiebigkeit geringer zu sein als in Deutschland. Eine Angleichung an die deutschen Gegebenheiten hinsichtlich des ermäßigten Steuersatzes und dessen Geltungsbereich brächte in Frankreich zusätzliche Budgeteinnahmen in Höhe von 15 Mrd. €.

6. Bezüglich der Umweltsteuern:

- Während Frankreich bei dem Versuch, eine CO₂-Steuer einzuführen, zweimal gescheitert ist, hat Deutschland seit 1999 die Umweltsteuern schrittweise reformiert. Im Jahr 1999 wurde die sogenannte „Ökosteuerreform“ durchgeführt, die im Wesentlichen darin bestand, Besteuerung von Energieerzeugnissen (insbesondere Kraftstoffen) und Strom zu erhöhen, um die steuerliche Belastung des Faktors Arbeit zu verringern. Diese Reformen wurden seit 2005 Schritt für Schritt ergänzt und insbesondere neue Umweltabgaben eingeführt (LKW-Maut, Luftverkehrssteuer). Deshalb sind die Umweltsteuern in Deutschland heute stärker entwickelt als in Frankreich.
- Hinsichtlich der Besteuerung von Energieerzeugnissen lässt sich feststellen, dass beide Länder Kraftstoffe hoch besteuern, während Brennstoffe weniger stark besteuert werden als in der übrigen EU. Dabei sind die Kraftstoffsteuersätze in Deutschland jedoch höher als in Frankreich. Ebenso wird auch der Stromverbrauch in Deutschland stärker besteuert als in Frankreich.
- Deutschland besteuert wie die meisten europäischen Staaten den Besitz von Kraftfahrzeugen. In Frankreich unterliegen seit der Abschaffung der jährlichen Kraftfahrzeugsteuer für Privatpersonen im Jahr 2001 nur Firmen-PKW's und Fahrzeuge mit hohem Schadstoffausstoß (seit 2008) einer jährlichen Steuer. Bei der Fahrzeugzulassung werden dagegen drei verschiedene Steuern und Abgaben erhoben. Insgesamt erscheint das französische System komplexer, und das Aufkommen dieser Steuern ist geringer.

Zur Erinnerung:

Wichtigste Orientierungen

Im vorliegenden Bericht wurden anhand des Vergleichs der Steuersysteme in Deutschland und Frankreich denkbare Entwicklungen bei bestimmten Steuern und Abgaben aufgezeigt.

Darüber hinaus haben die Arbeiten der *Cour des comptes* vier allgemeine Orientierungen in Bezug auf die Steuerpolitik insgesamt hervorgebracht:

- Systematisches Überprüfen der Rechtfertigung für die einzelnen Steuern, Abgaben und Beiträge, die neben den gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträgen die Produktionskosten der Unternehmen belasten, mit besonderer Beachtung der Abgaben auf Löhne und Gehälter.
- Verstärkter Abbau der „Steuer- und Sozialnischen“, wie von der *Cour des comptes* und vom *Conseil des prélèvements obligatoires* u.a. in ihren jüngsten öffentlichen Berichten empfohlen.
- Erarbeiten einer mittelfristigen Steuerstrategie, um damit allen Akteuren einen absehbaren und ausreichend stabilen Rahmen an die Hand zu geben.
- Im Rahmen dieser mittelfristigen Strategie, die in jedem Fall den Abbau der Defizite und die Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit zum Ziel haben muss:
 - progressive Umstellung von einer an die Löhne und Gehälter angebundenen Finanzierung für öffentliche Maßnahmen ohne direkten Bezug zu den Unternehmen durch den Erwerbssektor zu einer universellen Finanzierung ;
 - zu diesem Zwecke Mobilisieren der durch den Abbau der „Steuer- und Sozialnischen“ erschlossenen bzw. im Bereich Verbrauchs- und Umweltsteuern offengelegten Spielräume ;
 - Analysieren der daraus resultierenden Umverteilungseffekte und ggf. Erarbeiten der erforderlichen Begleitmaßnahmen,

insbesondere in der Ausgestaltung der Sozialleistungen oder der Steuerprogression.

Auf Grundlage des Vergleichs wurden darüber hinaus folgende Orientierungen für die weitere Fortsetzung der Arbeiten zwischen Deutschland und Frankreich formuliert:

- Abschließen der technischen Überlegungen zur Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage auf Arbeitsebene mit der Perspektive einer schrittweise erfolgenden Harmonisierung.
- Einbeziehen der steuerpolitischen Orientierungen in die Koordinierung der Wirtschaftspolitik beider Länder, wobei dem Deutsch-Französischen Wirtschaftsrat naturgegebenmaßen die zentrale Rolle zukommt.

Der durchgeführte Vergleich hat schließlich auch die Richtigkeit diverser Orientierungen bestätigt, die bereits von der *Cour des comptes* geäußert wurden und die eine kohärentere Steuerung der Finanzen des Staates, der Kommunen und der Sozialversicherung zum Ziel haben.

Eine solche Steuerung macht es erforderlich, die im Vorfeld ausgearbeitete Gesamtstrategie in einem Finanzplanungsgesetz (*loi de programmation des finances publiques*) zu verankern, das folgenden Bedingungen gerecht wird:

- es muss rechtlich gegenüber Haushaltsgesetzen und Gesetzen zur Finanzierung der Sozialversicherung rechtlich verbindlich sein ;
- es muss die grundsätzliche Ablehnung von Defiziten bei den Sozialsystemen beinhalten.

Vergleichende Tabelle der wichtigsten Steuern und Abgaben

Steuer/Abgabe	Gewicht in % des PIB (2009)	Gemeinsamkeiten	Unterschiede
Steuern/Abgaben auf Einkommen der privaten Haushalte			
<i>Impôt sur le revenu</i> Einkommensteuer	2,6 % (F) 9,6 % (D)	Die steuerpflichtigen Personen und Einkünfte sind ähnlich. Existenz eines Familiensplittings und Berücksichtigung familiärer Lasten	Deutlich geringeres Gewicht in Frankreich Schmalere Bemessungsgrundlage (Pauschalabzüge und Steuervergünstigungen) in Frankreich Größere Progressivität der Einkommensteuer in Deutschland
<i>CSG, CRDS</i>	4,6 % (F)		Existiert in Deutschland nicht
Sozialbeiträge	<u>Arbeitnehmer:</u> 4,0 % (F) 6,1 % (D) <u>Arbeitgeber:</u> 11 % (F) 6,5 % (D)	Hoher Anteil der Sozialbeiträge an der Finanzierung des sozialen Sicherungs-systems	Paritätische Aufteilung in Deutschland, vergleichsweise höhere Arbeitgeberbeiträge in Frankreich Weitreichende Befreiung von den Arbeitgeberbeiträgen für Niedriglöhne Stärkere Degressivität in Deutschland (niedrigere Bemessungsgrenze)

Vermögensbesteuerung			
<i>Taxes foncières</i> Grundsteuern	0,5 % (D) 1,6 % (F)	Veraltete Steuerbasis, komplexe Steuer	Sehr unterschiedliches Gewicht in den beiden Ländern
<i>ISF</i> Vermögensteuer	0,2 % (F)		In Deutschland seit 1997 ausgesetzt
<i>Bouclier fiscal</i>	0,04 % (F)		Eine solche Steuerobergrenze existiert in Deutschland nicht.
Steuern auf Vermögens- einkünfte	1 % (D, ohne Grundertrags- steuern) 1,2 % (F)	Gesamtgewicht vergleichbar	In Deutschland gilt heute generell eine pauschale Abgeltungssteuer, die in F dagegen bis dato marginal ist ; F: Hoher Anteil der sozialen Abgaben an der Gesamtsteuerbelastung der Vermögenseinkünfte D: Weniger Ausnahmebestimmungen für die Besteuerung von Spareinkünften
<i>DMTO/droits de mutation à titre onéreux</i> Gebühren auf entgeltliche Eigentums- übertragungen	0,2 % (D) 0,5 % (F)		Gilt in Deutschland nur für Immobilien. In Frankreich ist davon auch die Übertragung von Aktien und Firmenwerten betroffen.
<i>DMTG/ Droits de mutation à titre gratuit</i> Gebühren auf unentgeltliche Eigentums- übertragungen	0,2 % (D) 0,4 % (F)	Steuerlast überwiegend konzentriert auf die Erbchaftssteuer bei großen Vermögen Hauptwohnung befreit Insgesamt vergleichbare steuerliche Behandlung von Erbschaften in gerader Linie	Stärkere Besteuerung in Frankreich als in Deutschland bei Erbschaften zugunsten von Seitenverwandten oder Nichtverwandten

VERGLEICHENDE TABELLE DER WICHTIGSTEN STEUERN UND
ABGABEN

265

Unternehmensbesteuerung			
<p><i>Impôt sur les sociétés</i></p> <p>Körperschaftsteuer (KS)</p>	<p>0,64 % (D)</p> <p>2,53 % (F)</p>	<p>Manche Regeln bzgl. der Bemessungsgrundlage sind ähnlich oder haben eine äquivalenten Effekt: Konzernregelung, Mutter/Tochter-Regelung</p>	<p>D: Niedrigerer Steuersatz und geringere Ergiebigkeit ; gewisse Regeln sind günstiger (Goodwill-Abschreibung ist erlaubt) ; Bemühen um Neutralität (im Hinblick auf den Investitionsgegenstand, die Rechtsform des Unternehmens, egal ob es sich um Personen- oder Kapitalgesellschaften handelt)</p> <p>F: Mehr „Steuernischen“ (die wichtigste davon ist die Forschungs-Steuerergutschrift <i>crédit d'impôt recherche</i>) ; günstigeres Regime als in Deutschland für den Abzug von Darlehenszinsen und für Ergebnisvorträge</p>
<p>Kommunale Besteuerung der Unternehmen</p> <p>F: <i>TP, jetzt CET ;</i></p> <p>D: <i>Gewerbesteuer</i></p>	<p>1,65 % (D)</p> <p>1,01 % (F)</p>	<p>Steuersätze werden von den Kommunen festgelegt</p>	<p>In D ähnliche Bemessungsgrundlage wie KS ; spezielle Bemessungsgrundlage für die <i>CET</i> in F</p> <p>Keine Abzugsfähigkeit von der KS-Besteuerungsgrundlage in Deutschland ; Abzugsfähigkeit in Frankreich</p> <p>Starke Zunahme dieser Steuereinnahmen in D in den 2000er Jahren ; Rückgang in F mit Inkrafttreten der <i>CET</i></p>
<p>Sonstige Abgaben auf die Produktion</p>	<p>Weniger als 0,1 % (D)</p> <p>1,2 % (F)</p>		<p>In F zahlreiche Abgaben auf die Produktion (die beiden bedeutendsten sind die Lohnsummensteuer/<i>taxe sur les salaires</i> und die Nahverkehrsabgabe/<i>versement transport</i>) ; kein Äquivalent in Deutschland</p>

Mehrwertsteuer			
Allgemeine Ökonomie des Systems	7 % (F und D)	Ähnliche Sätze (Normalsatz: 19,6 % in F, 19 % in D ; ermäßigter Satz: 5,5 % in F, 7 % in D)	Anteil am Steueraufkommen ist seit 20 Jahren rückläufig ; im gleichen Zeitraum Zunahme in Deutschland
Ermäßigter Satz			F: Ausdehnung des ermäßigten Satzes seit Ende der 1990er Jahre (beschäftigungsintensive Dienstleistungen ; Hotelgewerbe, Cafés, Gaststätten) D: Stärker eingeschränkter Geltungsbereich
Sondersätze			F: Sondersätze für Presseerzeugnisse und erstattungsfähige Medikamente (2,1 %) sowie für Korsika und die Übersee-Départements D: Keine Sondersätze
<i>Taxe d'habitation/</i> Wohnsteuer	0,7 % (F)		Existiert in Deutschland nicht

VERGLEICHENDE TABELLE DER WICHTIGSTEN STEUERN UND
ABGABEN 267

Umweltsteuern			
<i>Taxe sur les produits énergétiques</i> /Steuer auf Energieerzeugnisse Energiesteuer	1,2 % (F) 1,4 % (D)	Struktur vergleichbar: auf Kraftstoffe sind die Sätze hoch, auf Brennstoffe niedrig	In Deutschland höhere Sätze als in Frankreich
F: Steuern auf den Stromverbrauch D: Stromsteuer	0,1 % (F) 0,3 % (D)	Umfangreiche Steuerbefreiungen	In Deutschland viel höhere Sätze als in Frankreich
F: Steuern auf PKWs ²²⁶ D: Kraftfahrzeugsteuer	0,2 % (F) 0,4 % (D)	Besteuerung nach Hubraum und CO ₂ -Ausstoß	D: Nur eine Steuer, wird auf sehr breiter Basis erhoben F: Es bestehen nebeneinander fünf verschiedene Steuern ; nur Fahrzeuge mit hohem Schadstoffausstoß und Firmen-PKWs unterliegen einer jährlichen Steuer

²²⁶ Steuern auf Fahrzeugzulassungsscheine, „jährlicher Malus“ und Steuer auf Firmenfahrzeuge

ANHÄNGE

Anhang 1: Briefwechsel zwischen dem Staatspräsidenten und dem Ersten Präsidenten der *Cour des comptes*

DER PRÄSIDENT DER REPUBLIK

Paris, den 2. August 2010

Sehr geehrter Herr Erster Präsident,

Die wirtschaftliche, geschäftliche, industrielle und finanzielle Verflechtung zwischen Frankreich und Deutschland ist besonders stark. An allererster Stelle manifestiert sich dies im Handel: Frankreich steht als Kunde an erster und als Lieferant Deutschland an dritter Stelle. Ebenso kommt diese enge Verbindung auch bei den Investitionen zum Ausdruck: In Deutschland sind 2200 französische Firmen mit insgesamt 400.000 Arbeitsplätzen präsent. Umgekehrt sind in Frankreich schätzungsweise fast 3100 deutsche Unternehmen mit 300.000 Beschäftigten ansässig. Zwischen unseren beiden Ländern besteht eine Vielzahl industrieller Partnerschaften.

Die Krise, die wir durchlebt haben, hat gezeigt, dass die Stabilität Europas sich auf das deutsch-französische Tandem stützt. Unsere beiden Länder allein machen 49 % des BIP der Euro-Zone aus. Unser Wachstum spielt somit für die Dynamik Europas eine wesentliche Rolle.

Da die Integration unserer Volkswirtschaften und gleichzeitig auch die Mobilität der Produktionsfaktoren immer mehr zunimmt, müssen wir uns mit den Unterschieden und Konvergenzen zwischen unseren Steuersystemen auseinandersetzen.

Die Gesamtsteuer- und Abgabenbelastung ist mit 42,8 % des BIP in Frankreich und 39,5 % in Deutschland (2008) in beiden Ländern ähnlich. Hinter diesen Gesamtwerten stehen jedoch unterschiedliche Realitäten. Die Konvergenz zwischen unseren Steuersystemen ist gleichwohl ein wesentliches Element unserer wirtschaftlichen Integration und der Vertiefung des Binnenmarktes in Europa.

Herrn Didier Migaud
Erster Präsident der *Cour des comptes*

In dieser Perspektive möchte ich Ihnen die Aufgabe übertragen, zusammen mit der Bundesfinanzakademie eine Bestandsaufnahme der Steuersysteme beider Länder zu erstellen, um unsere Regierungen in die Lage zu versetzen, gemeinsam Entscheidungen in Richtung einer größeren steuerlichen Konvergenz im Bereich der Unternehmensbesteuerung wie auch der Besteuerung von Privatpersonen zu treffen.

Sie sind gebeten, sich in Ihrer Studie mit sämtlichen Steuern und Abgaben sowie deren wirtschaftlichen Auswirkungen auf Unternehmen und Personen zu befassen.

Hinsichtlich der Unternehmensbesteuerung sollten Sie insbesondere die zwischen unseren Systemen bestehenden Unterschiede bei der Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage und deren Auswirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen analysieren. Sie können sich bei diesem Vergleich auch auf die Arbeiten im Rahmen des Gemeinschaftsprojekts für eine gemeinsame konsolidierte Bemessungsgrundlage stützen.

Im Bereich der Besteuerung von Privatpersonen ist ein besonderes Augenmerk auf die Gesamtkohärenz unserer Abgaben auf Einkommen und Vermögen zu richten.

Ebenso sollten Sie auch der vergleichenden Analyse der Umweltsteuern in unseren beiden Ländern besondere Aufmerksamkeit widmen.

Zur Erfüllung dieser Aufgabe können Sie eine Arbeitsgruppe aus Mitgliedern der *Cour des comptes* zusammen mit externen Persönlichkeiten (Wirtschaftswissenschaftler, Steuerspezialisten) einrichten.

Ich möchte vor Ende des Jahres 2010 über Ihren Abschlussbericht verfügen können. Als Informationsgrundlage für die Überlegungen der Regierung bitte ich Sie jedoch, mir bereits Ende September einen Zwischenbericht Ihrer Arbeitsgruppe zu übermitteln.

Mit freundlichen Grüßen

Nicolas SARKOZY

Der Erste Präsident
Nr. 5299

Paris, den 13. September 2010

Sehr geehrter Herr Präsident der Republik,

In Ihrem Schreiben vom 2. August 2010 haben Sie mir Ihren Wunsch mitgeteilt, die *Cour des Comptes* eine vergleichende Bestandsaufnahme der Steuersysteme Deutschlands und Frankreichs erstellen zu lassen, mit einer Analyse der Unterschiede und eventuellen Konvergenzmöglichkeiten, sofern die Regierungen beiderseits dies wünschen, sowohl im Bereich der Unternehmensbesteuerung als auch der Besteuerung von Privatpersonen.

In Anbetracht der hohen Bedeutung dieses Themas habe ich beschlossen, diese Arbeit unter Verwendung der gleichen Methode wie nach Ihrem Schreiben vom 6. Februar 2009 bezüglich der öffentlichen Stützungsmaßnahmen für Kreditinstitute in das Tätigkeitsprogramm der Institution aufzunehmen, und habe geeignete interne organisatorische Vorkehrungen für eine möglichst effiziente Durchführung getroffen.

Bei einer ersten Prüfung dieses Dossiers wird deutlich, dass der Vergleich der Steuersysteme mit eingehender Analyse bestimmter Komponenten wegen der bestehenden Verschränkungen und Wechselwirkungen zunächst eine umfassende Gesamtbetrachtung aller Steuern und Abgaben voraussetzt. Der von Ihnen gewünschte Zwischenvermerk wird daher die zu untersuchenden Fragen aufzeigen und genauere Angaben zu den auszuführenden Arbeiten und zur Methode machen. Schon in der Phase dieses Zwischenvermerks, der für Mitte Oktober vorgesehen ist, wird insbesondere die Konsultation einer Gruppe von nicht der *Cour des Comptes* angehörenden externen Experten, Praktikern und Wirtschaftswissenschaftlern mit einbezogen werden. Die Zusammensetzung dieser Gruppe wird für Vielfalt hinsichtlich der möglichen Herangehensweisen sorgen, sodass eine möglichst breite Fachkenntnis mobilisiert werden kann. Natürlich werden die Überlegungen auf die unlängst von *Conseil des prélèvements obligatoires (CPO)* realisierten Arbeiten aufbauen ; die erforderlichen Verbindungen zum *CPO* sind bereits hergestellt.

Was den Dialog mit den deutschen Gesprächspartnern angeht, bin ich mir über die Rolle des Bundesministeriums der Finanzen, zu dem die Bundesfinanzakademie gehört, völlig im Klaren, und es ist selbstverständlich wünschenswert, dass die Organisation der Arbeiten und die erforderlichen Kontakte erleichtert werden.

Sollte es aufgrund des Umfangs und der internationalen Dimension des Themas, der Vielzahl der durchzuführenden Konsultationen und der erforderlichen Einhaltung des kontradiktorischen Verfahrens und des Publizitätsgrundsatzes der Institution nicht möglich sein, den Zieltermin Ende Dezember für die Vorlage des Abschlussberichts genau zu respektieren, werden die Arbeiten so abgewickelt werden, dass die Vorlage auf jeden Fall in den ersten Wochen des Jahres 2011 erfolgen kann.

Mit vorzüglicher Hochachtung

Didier MIGAUD

Herrn Nicolas SARKOZY
Präsident der Republik

Anhang 2: Zusammensetzung der Arbeitsgruppe

Die *Cour des comptes* hat eine Expertengruppe aus 16 Mitgliedern (Juristen, Ökonomen, Unternehmer) mit besonders guter Kenntnis in Wirtschafts- und Steuerfragen sowie des deutschen Steuersystems gebildet.

Diese Expertengruppe setzt sich wie folgt zusammen:

Herr Michel AUJEAN, Steueranwalt, Partner in der Anwaltskanzlei TAJ, ehemaliger Direktor der Generaldirektion Analysen und Steuerpolitik der Europäischen Kommission ;

Herr Stéphane AUSTRY, Partner in der Anwaltskanzlei CMS Francis Lefebvre, ehemaliges Mitglied des Conseil d'Etat ;

Herr Robert BACONNIER, Vorsitzender der Association nationale des sociétés par actions (ANSA), ehemaliger Directeur général des impôts ;

Frau Agnès BENASSY-QUÉRÉ, Direktorin des Centre d'études et de prospectives d'informations internationales ;

Herr Christian DE BOISSIEU, Vorsitzender des Conseil d'analyse économique ;

Herr François BOURGUIGNON, Direktor der Ecole d'économie de Paris, ehemaliger Chefökonom und Vize-Präsident der Weltbank ;

Herr François CALVARIN, Geschäftsführer von Souriau, Industrieunternehmen mit Vertretung in Deutschland ;

Frau Catherine DÉMIER, Conseiller maître bei der *Cour des comptes*, Generalsekretärin des Conseil des prélèvements obligatoires ;

Herr Daniel GUTMANN, Rechtsprofessor an der Universität Paris I, Spezialist des Steuerrechts ;

Herr Daniel HAGER, Vorstandsvorsitzender von Hager, Industrieunternehmen mit Vertretung in Deutschland ;

Herr Jean-Hervé LORENZI, Vorsitzender des Cercle des économistes ;

Herr Francis NISS, Geschäftsführer von Liebherr Aerospace, deutsche Firma mit Vertretung in Frankreich ;

Herr Patrick SUET, Generalsekretär der Société Générale ;

Herr Michel TALY, Anwalt, Kanzlei Arsène Taxand, ehemaliger Direktor des Service de la législation fiscale ;

Herr Philippe TRAINAR, Ökonom, Direktor der Abteilung Risiken bei SCOR ;

Herr Christian VALENDUC, Conseiller général beim Service d'études du service public fédéral des finances in Belgien, Mitglied des Ausschusses für Steuerfragen der OECD.

Die Expertengruppe stand unter dem Vorsitz von Herrn Didier Migaud, Erster Präsident de la *Cour des comptes*, sowie mittels Ernennung von Herrn Christian Babusiaux, Präsident der Ersten Kammer der *Cour des comptes* und des mit dem Vergleich der Steuersysteme beauftragten kammerübergreifenden Gremiums.

Anhang 3: Teilnehmerliste der Anhörungen

1) Personen, die an den Anhörungen vor dem kammerübergreifenden Gremium teilgenommen haben:

Marie-Christine COISNE-ROQUETTE, Vorsitzende des Ausschusses für Unternehmensteuerfragen, Michel GUILBAUD, Geschäftsführer, Marie-Pascale ANTONI, Direktorin für Sozialfragen, Mouvement des Entreprises de France (MEDEF)

Jean-Philippe COTIS, Generaldirektor der INSEE

Ramon FERNANDEZ, Generaldirektor, Philippe GUDIN de VALLERIN, Leiter der Abteilung Volkswirtschaftspolitik und europäische Fragen, Michel HOUDEBINE, Leiter der Abteilung Öffentliche Politik der Direction générale du Trésor (DGT)

Philippe LE CLÉZIO, Verbandssekretär für die Finanzierung des Sozialschutzes und Steuerfragen, Véronique DESCACQ, nationale Sekretärin für Wirtschaftsfragen, Confédération Française Démocratique du Travail (CFDT)

Marie-Christine LEPETIT, Direktorin der Abteilung für Steuervorschriften, Irène GRENET, Abteilungsleiterin E2 Internationale Vergleiche der Direction de la législation fiscale (DLF)

Maurice LÉVY, Vorsitzender, Alexandre TESSIER, Generaldirektor, Stéphanie ROBERT, Direktor für Steuerfragen, François SOULMAGNON, Direktor, Pierre-Aymery CLARKE de DROMANTIN, Berater für Sozialfragen, Association Française des Entreprises privées (AFEP)

Nasser MANSOURI GUILANI, Berater des Generalsekretärs, Patricia TÉJAS, Generalsekretärin der Fédération des finances, Michel FONTAINE, Mitglied der Geschäftsführung der Fédération des finances, Confédération Générale du Travail (CGT)

Gert MUELLER-GATERMANN, Ministerialdirigent, Sabine SYDOW, Kerstin FRIEDHEIM Bundesministerium der Finanzen

Pascal PAVAGEAU, Verbandssekretär, Sophie TASQUÉ, Sébastien DUPUCH, Philippe GUIMARD, Mitarbeiter des Verbandssekretär, Force Ouvrière (FO)

Thomas PIKETTY, Professor an der Ecole d'économie de Paris

Jean-François ROUBAUD, Vorsitzender, Jean-Eudes du MESNIL du BUISSON, Generalsekretär, Gérard ORSINI, Vorsitzender des Steuer- und Rechtsausschusses, Pascal LABET, Direktor für Wirtschafts- und Steuerfragen, Confédération Générale des Petites et Moyennes Entreprises (CGPME)

Die *Cour des comptes* hatte auch anlässlich eines Seminars zum Thema Öffentliche Finanzen am 14. Februar einen Meinungsaustausch mit Mitgliedern des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung und Vertretern des Conseil d'analyse économique (CAE):

Prof. Wolfgang FRANZ, Präsident des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung

Prof. Lars FELD, Mitglied des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung

Prof. Jens CLAUSEN, Generalsekretär, Prof. Malte HÜBNER, Dominik RUMPF, Referenten beim Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung

Christian de BOISSIEU, stellvertretender Vorsitzender des Conseil d'analyse économique

Gilbert CETTE, Mitglied des Conseil d'analyse économique.

2) Vom kammerübergreifenden Gremium eingeladene Personen:

Souazic AMBROSI, Direktorin für Steuerfragen, Siemens

Michel AVRILLIER, Direktor für Finanzfragen, DURAVIT SA

Jérôme BARRE, Nicolas BOURGEOIS, Rechtsanwälte, Kanzlei FRANKLIN

Alain BASSIERE, Direktor für Steuerfragen, Saint-Gobain

Marie-Odile BECKER, Direktor für Entwicklung, ATRYA SAS (TRYBA-Konzern)

Jean-Luc BIACABE, Direktor für Wirtschaftsstudien, Industrie- und Handelskammer Paris

Christine BOUVIER, Direktorin für Steuerfragen, Allianz

Max-André DELANNOY, stellvertretender Direktor für Energie und Sozialfragen, DGEC

Jean-Marie DEMANGE, Gesandter für Finanz- und Wirtschaft,
Xavier LUQUET, Botschaftsrat für Sozialfragen, Laurence SIMON-
MICHEL, Attachée für Steuerfragen, Französische Botschaft Berlin

Michel DIDIER, Vorsitzender, Denis FERRAND, Generaldirektor,
Gilles KOLEDA, Direktor für Studien, Coe-Rexecode

Helger EPPERS, Oberrechnungsrat, Bundesrechnungshof, Bonn

Michel GILLET, Direktor für Steuerfragen, VINCI

Stéphane GUENE, stellvertretender Direktor für öffentliche
Finanzen, Stéphane LHERMITTE, Leiter der Abteilung für Steuerfragen,
DGT

Catherine HENTON, Direktorin für Steuerfragen, Sanofi

Peter KORN, Ministerialrat als Mitglied des
Bundesrechnungshofes, Bonn

Axel-Erik KROLL, Oberrechnungsrat, Bundesrechnungshof, Bonn

Jacques LE CACHEUX, Professor an der Universität Pau, Direktor
der Studien, Observatoire français des conjonctures économiques (OFCE)

Alain LAMASSOURE, Vorsitzender des Ausschusses für
Haushaltskontrolle des Europäischen Parlaments

Dominique LIBAULT, Direktor der Sécurité sociale, Laurent
CAUSSAT, stellvertretender Direktor für Studien und
Finanzvorhersagen, Stéphanie CHORT, Referentin, Direction de la
sécurité sociale

Vincent MARCUS, Leiter der Abteilung Steuerfragen und
Wirtschaftsinstrumente, Commissariat général au Développement durable

Rudolf MELLINGHOFF, Richter am Bundesverfassungsgericht

Jeffrey OWENS, Leiter des OECD Zentrums für Steuerpolitik und
Steuerverwaltung, Pascal SAINT-AMANS, Divisionsleiter, Weltforum
zu Transparenz und Informationsaustausch in Steuerfragen, OECD

John PALACIN, Leiter der Abteilung für sektorische Politiken und
Abgaben auf Transaktionen, DLF

Isabelle PEROZ, Leiterin der Abteilung Energie- und
Umweltsteuern und Haushaltsgesetze, DGDDI

Patrice POULIGUEN, Direktor für Steuerfragen, BNPP

Charles RAHM, Leiter des Rechnungswesens, SIDEL-
CONVEYING SAS

Roland RAYAR, Direktor für Steuerfragen, Bosch

Luc ROUSSEAU, Generaldirektor der Abteilung Wettbewerb, Industrie und Leistungen (DGCIS)

Frédéric SAINT-GEOURS, Präsident, Jean-François PILLIARD, stellvertretender Generaldirektor, Union des industries et des métiers de la métallurgie (UIMM)

Reinhard SCHÄFERS, deutscher Botschafter in Paris, Detlef WEIGEL, Gesandter, Thomas WRIESSNIG, Gesandter, Leiter der Wirtschaftsabteilung, Kai DADE, Zoll- und Steuerattaché, Botschaft der Bundesrepublik Deutschland

Kurt SCHLOTTHAUER, Generaldirektor, Coffra

Henri STERDYNIK, assoziierter Professor an der Universität Paris Dauphine, Direktor der Abteilung Wirtschaftsfragen im Rahmen der Globalisierung, OFCE

Xavier TIMBEAU, Leiter der Abteilung Analyse und Vorhersagen, OFCE

Henry UHRING, Referent für deutsch-französische Wirtschaftsbeziehungen, Michel LAINE, Ehemaliger Stellvertreter des SteuerAbteilungsleiters

Jacky UTZ, Direktor für Rechnungswesen, LIDL FRANCE

Philippe VARIN, Vorsitzender des Vorstands, Jean-Claude HANUS, Generalsekretär, PSA Peugeot Citroën.

Anhang 4: Aufteilung der Steuer- und Abgabenlast zwischen privaten Haushalten und Unternehmen

Der Anteil der privaten Haushalte und der Unternehmen an der Gesamtsteuer- und Abgabenlast ist schwer zu bestimmen, zumal eine solche Aufteilung nicht die für ein Wirtschaftssubjekt bestehende Möglichkeit berücksichtigt, die effektive steuerliche Belastung auf ein anderes Wirtschaftssubjekt abzuwälzen. Dabei sind mehrere methodologische Schwierigkeiten erkennbar.

Als erstes wirft diese Unterscheidung die Frage auf, wie mit Einzelunternehmern umzugehen ist: sie unterliegen der Einkommensteuer, beziehen aber ein Einkommen aus unternehmerischer Tätigkeit. Die demzufolge erforderliche Aufteilung des Einkommensteuerertrags gemäß dieser Differenzierung zwischen privaten Haushalten und Unternehmen ist nur anhand von Hypothesen und Schätzungen möglich. Eine Verzerrung des Vergleichs ergibt sich z.B. eventuell durch die Einzelunternehmer in Deutschland: Die deutsche Steuerstatistik ermöglicht zwar die Unterscheidung zwischen an der Quelle abgezogener (wie bei den Löhnen und Gehältern aus abhängiger Beschäftigung in Frankreich) oder durch Veranlagung erhobener Einkommensteuer (wie bei den Erträgen aus Handel und Gewerbe/*BIC* und den nichtgewerblichen Gewinnen/*BNC* in Frankreich). Aus diesen Statistiken lässt sich jedoch nicht ersehen, ob der deutsche Einzelunternehmer sich ein Gehalt zahlt oder ob er sein Einkommen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit versteuert. Es ist also schwierig – außer vielleicht in Form ungesicherter Hypothesen – die effektive Steuerbelastung dieser Personen genau zu ermitteln.

Zweitens – und dies ist noch grundlegender – müsste man, um zu ermitteln welche Wirtschaftssubjekte wirklich die Steuerlast tragen, für jede einzelne Abgabe analysieren, ob der Steuerpflichtige die entsprechende Belastung an einen Dritten abwälzen kann. Technisch gesehen müsste demzufolge für jede einzelne Steuer in Abhängigkeit von den Angebots- und Nachfrageelastizitäten untersucht werden, in wie weit die Unternehmen ihre Preise oder die von ihnen gezahlten Löhne und Gehälter verändern können, um die Kosten aus der betreffenden Abgabe auf die Verbraucher oder die Beschäftigten abzuwälzen. Der Vollständigkeit halber müsste eine derartige Analyse schließlich auch die Wechselwirkungen (und damit die relativen Elastizitäten) mit der übrigen Welt und mit den öffentlichen Verwaltungen berücksichtigen.

Eine derart umfangreiche Arbeit konnte anlässlich dieser vergleichenden Bestandsaufnahme der Steuersysteme beider Länder nicht geleistet werden. Als unverbindliche Richtgröße wurde versuchsweise eine Einschätzung der Steuerlast auf Grundlage folgender Hypothesen vorgenommen:

Die Mehrwertsteuer und die Verbrauchsteuern (auf Tabak, Alkohol, Energierzeugnisse) werden von den privaten Haushalten gezahlt.

Die Einkommensbesteuerung der privaten Haushalte umfasst die Besteuerung der Erwerbseinkünfte und der Wertpapiereinkünfte. Für Frankreich gehören dazu auch die Sozialsteuern *CSG* und *CRDS*.

Die Einkommensbesteuerung der Unternehmen umfasst die Besteuerung der Gewinne und der Wertpapiereinkünfte sowie die für Frankreich spezifischen Abgaben (auf die Gewinne erhobener Sozialzuschlag *contribution sociale sur les bénéfiques des sociétés*, spezielle Abgabe auf Versicherungsunternehmen und auf die Betriebsüberschüsse von Mineralölgesellschaften).

Einzelunternehmer werden wie in der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung als private Haushalte betrachtet.

Es gilt die Annahme, dass die Arbeitgeberbeiträge von den Unternehmen und die Arbeitnehmerbeiträge von den privaten Haushalten getragen werden.

Die angerechneten Sozialbeiträge werden als Arbeitgeber-beiträge betrachtet.

Das erhobene Grundsteueraufkommen wird in Deutschland zu 40 % von den privaten Haushalten und zu 60 % von den Unternehmen gezahlt, in Frankreich genau umgekehrt zu 60 % von den privaten Haushalten und zu 40 % von den Unternehmen.

Bei den *droits d'enregistrement* (Eintragungsteuer) in Frankreich und der Grunderwerbsteuer in Deutschland wird geschätzt, dass 80 % von den privaten Haushalten und 20 % von den Unternehmen gezahlt werden.

Abgaben mit einem Gesamtaufkommen von unter 1 Mrd. € werden nicht umklassifiziert²²⁷.

Die nicht eingetribenen Abgaben – in Frankreich schätzungsweise 0,2 BIP-Punkte – werden nicht berücksichtigt.

²²⁷ Die Eurostat-Klassifikation unterscheidet nicht zwischen Abgaben, die von den privaten Haushalten getragen werden, und denjenigen, die von den Unternehmen getragen werden. Zum Beispiel wird die überwiegend von den privaten Haushalten gezahlte Abgabe für die Zulassung eines Fahrzeugs in einem Aggregat zusammen mit ansonsten fast ausschließlich von den Unternehmen gezahlten Abgaben erfasst. Wegen ihres geringen Betrags (394 Mio. € in 2008) im Verhältnis zum Gesamtabgabenvolumen erfolgt jedoch keine Umklassifizierung dieser Abgabe.

Anhang 5: Abgaben auf Vermögen

Die wichtigsten Anreizsysteme in Frankreich im Bereich der Vermögensbesteuerung

1) Vollständige Steuerbefreiung der „reglementierten Sparanlagen“

Die sogenannte „*épargne réglementée*“ (reglementierte Sparanlagen) – es gibt dafür in Deutschland kein Äquivalent – nimmt im finanziellen Vermögen der privaten Haushalte in Frankreich eine zentrale Stellung ein: das Gesamtvolumen dieser Anlageformen (*livrets A, livrets bleus, livrets jeunes, livrets d'épargne populaire, livrets de développement durable*) belief sich im März 2010 (letzte bekannte Statistik der *Banque de France*) auf 315,9 Mrd. € ; das sind mehr als 8 % des finanziellen Gesamtvermögens der privaten Haushalte in Frankreich per Ende 2009 (3.763,6 Mrd. € - Quelle: INSEE).

Die Einkünfte aus diesen reglementierten Sparanlagen unterliegen keinerlei Abgabepflicht – weder im Rahmen der Einkommensteuer noch der Sozialabgaben. Für 2010 entspricht dies Steuervergünstigungen im Umfang von insgesamt schätzungsweise 975 Mio. € (375 Mio. € bei der Einkommensteuer und 600 Mio. € bei den Sozialabgaben – Quellen: PLF und PLSS 2011).

2) Steuerliche Förderinstrumente für das Bausparen

In Deutschland gibt es als Pendant zu den französischen „*plans d'épargne-logement*“ die „Bausparkonten“ (mit einem Gesamtvolumen von ca. 745 Mrd. € in 2008). Bis 2005 existierte ergänzend dazu eine von der öffentlichen Hand ausbezahlte und von der Einkommensteuer befreite Eigenheimzulage, für die im Jahr 2005 6,8 Mrd. € (davon 2,9 Mrd. € aus dem Bundeshaushalt) aufgewendet wurden. Abgesehen von dieser staatlichen Subvention, die mit Wirkung ab Januar 2006 abgeschafft wurde, waren und sind keine steuerlichen Anreizmaßnahmen vorgesehen.

In Frankreich dagegen erfolgt die Förderung des langfristigen Sparens für den Erwerb von Wohneigentum mittels steuerlicher Instrumente. Die Zinsen und die Bausparprämie, die Inhabern eines „Bausparkontos“ (*compte d'épargne-logement*) oder eines „Bausparplans“ (*plan d'épargne-logement/PEL*) gezahlt werden, sind von

der Einkommensteuer befreit (die Zinsen auf einen PEL allerdings nur während der ersten 12 Jahre); von den Sozialabgaben in Höhe von 12,1 % sind sie jedoch nicht freigestellt. Diese steuerlichen Ausnahmen repräsentieren in 2010 einen Einkommensteuerausfall in Höhe von schätzungsweise 440 Mio. € (Quelle: PLF 2011).

3) Anreizmechanismen zur Förderung der Aktie als Anlagemedium für die breite Bevölkerung

In Deutschland, wo die „Aktienkultur“ relativ wenig entwickelt ist (nicht einmal 7 % der privaten Haushalte besitzt Wertpapiere), gibt es keine besonderen steuerlichen Anreize für den Aktienbesitz, sei es in direkter Form oder über Anlagefonds. Im Gegensatz dazu existieren in Frankreich, wo 19,3 % der privaten Haushalte Eigentümer von Wertpapieren sind (Quelle: INSEE – November 2010) – eine Quote, die sich im Vergleich zu 2004 (24,2 %) allerdings wegen des Popularitätsschwunds der Aktien durch die Finanzkrise deutlich verringert hat – eine ganze Reihe von steuerlichen Anreizmaßnahmen.

Diese steuerlichen Anreize gelten auch für die sogenannten „plans d'épargne en action/PEA“, übersetzt: „Aktiensparpläne“ (in Deutschland gibt es dazu kein Pendant), die es dem Inhaber grundsätzlich ermöglichen, steuerfrei (vorbehaltlich einer Einzahlungsobergrenze von jährlich 132.000 € für Alleinstehende und 234.000 € für Paare) ein Aktienportfolio aufzubauen und zu verwalten. Sofern während der achtjährigen Laufzeit keine Abhebungen vorgenommen werden, sind die anfallenden Dividenden und Veräußerungsgewinne im Falle der Wiederanlage im PEA einkommensteuerfrei (darüber hinaus werden innerhalb des PEA erfolgende Veräußerungen nicht bei der jährlichen Obergrenze angerechnet). Die Sozialsteuern („contributions sociales“) werden auf die bei Teilabhebungen und bei Beendigung des Plans erzielten Nettogewinne erhoben. Diese speziellen steuerlichen Maßnahmen repräsentieren in 2010 einen Einkommensteuerausfall von schätzungsweise 315 Mio. € (Quelle: Haushaltsgesetz 2011).

4) Steuerliche Förderung der Vermögensbildung von Arbeitnehmern

In Deutschland sieht ein Gesetz zur Förderung der Vermögensbildung von Arbeitnehmern die Auszahlung einer Sparzulage vor, die je nach Anlageform 9 oder 20 % der angelegten Summen bis maximal 400 € bzw. 470 € jährlich beträgt. Im Jahr 2008 kostete diese Maßnahme rund 260 Mio. € (mit einem Bundesanteil von 110 Mio. €). Eine neue Regelung ermöglicht darüber hinaus seit 1. April 2009 eine Steuerbefreiung, wenn Beschäftigte unentgeltlich oder zu einem Vorzugspreis Aktien ihres Unternehmens erhalten, bis zu maximal 360 € pro Jahr und Mitarbeiter.

Frankreich seinerseits bietet eine ganze Reihe vorteilhafter Steuerbestimmungen zur Förderung der Arbeitnehmer-Vermögensbildung. Dazu gehört die Einkommensteuerbefreiung der Zahlungen im Rahmen der Gewinn- und Erfolgsbeteiligung (unter bestimmten Voraussetzungen) wie auch der Zuzahlungen von Arbeitgeberseite im Rahmen von Unternehmenssparplänen; der daraus resultierende Steuerausfall wird für 2010 auf 1,4 Mrd. € geschätzt. Die „Kosten“ aufgrund der Einkommensteuerbefreiung von Anlageerträgen aus der Arbeitnehmer-Vermögensbildung und von Veräußerungsgewinnen aus dem Verkauf von Wertpapieren, die im Rahmen solcher Maßnahmen (Mitarbeiter-Gewinnbeteiligung, Unternehmenssparpläne, Belegschaftsaktienprogramme) erworben wurden, belaufen sich für 2010 auf schätzungsweise 300 Mio. und 100 Mio. €.

Steuerliche Behandlung von Einkünften aus Grundvermögen

(Auszug aus dem Bericht „Le patrimoine des ménages“
Conseil des prélèvements obligatoires – März 2009)

	DEUTSCHLAND	FRANKREICH
Art der Besteuerung von Einkünften aus Grundvermögen	Besteuerung nach dem progressiven Einkommensteuertarif (Höchstsatz: 47,47 %).	Besteuerung nach dem progressiven Einkommensteuertarif (Höchstsatz: 40 %) Unter 15 000 €: vereinfachtes Regime („ <i>micro-foncier</i> “)
Abzugsfähige Aufwendungen (Zinsen ausgenommen)	Effektiver Betrag der Aufwendungen, die erforderlich sind im die Einkünfte zu garantieren oder zu erhalten	Effektive Aufwendungen („ <i>micro-foncier</i> “: Pauschalabschlag in Höhe von 30 % der Einkünfte)
Darlehenszinsen	Unbegrenzt abzugsfähig	Abzugsfähig
Abschreibung der Erwerbs- oder Baukosten	Lineare Abschreibung der Gebäude über 50 Jahre (2 % p.a.) ²²⁸ - Abschreibung beim Erwerb von Sozialwohnungen ²²⁹ : 10 % (5 Jahre), dann 7 % (5 J.) und 3 1/3 (p.a.) auf den Restwert – ohne Grundstücksanteil	Die Erwerbskosten sind weder abschreibungs- noch abzugsfähig (bei der Einkommensteuer ; bei der Körperschaftsteuer - „IS“ – und der Besteuerung von Erträgen aus Handel und Gewerbe – BIC – ist eine Abschreibung möglich.

²²⁸ Zwischen dem 1. Januar 2004 und dem 31. Dezember 2005 erworbene oder gebaute Wohnungen können wie folgt abgeschrieben werden: 4 % (9 Jahre), dann 2,5 % (8 Jahre) und schließlich 1,25 % (32 Jahre) – ohne Grundstücksanteil.

²²⁹ Verpflichtung zu 10 Jahren Vermietung und Einhaltung einer bestimmten Höchstmiete. Die Bundesländer sind zur Festlegung dieser Obergrenzen befugt.

Behandlung von Defiziten aus Grundvermögen	Unbegrenzte Anrechnung auf das Gesamteinkommen. Der eventuell verbleibende negative Saldo kann bis maximal 511 500 € ²³⁰ auf das Vorjahreseinkommen und anschließend ohne zeitliche Begrenzung, aber nur unter bestimmten Voraussetzungen, auf das Einkommen der Folgejahre übertragen werden. ²³¹	Defizite können auf die Grundvermögenseinkünfte der 10 folgenden Jahre angerechnet werden.
---	--	--

²³⁰ Bei Ehepaaren gilt der doppelte Betrag.

²³¹ Es handelt sich nicht um eine spezielle Vorschrift für Defizite aus Grundvermögen, sondern um eine generelle Regelung für die Behandlung von Defiziten.

Besteuerung von Lebensversicherungsprodukten und Leibrenten in Deutschland

(Auszug aus dem Bericht „Le patrimoine des ménages“
Conseil des prélèvements obligatoires – März 2009)

	STEUERVORTEIL BEI DEN EINGEZAHLTEN BEITRÄGEN	RENTENZAHLUNG	KAPITAL-AUSZAHLUNG
D	<p><u>Lebensversicherung</u> - Vor dem 1. 1. 2005 abgeschlossene Verträge</p> <p>Abzug der Beiträge bis zu einer jährlichen Aufwandsobergrenze²³² von 2400 €, bei Ehepaaren doppelt so viel. Maximale Laufzeit: 12 Jahre</p> <p>Ab dem 1. 1. 2005 abgeschlossene Verträge</p> <p>Kein Abzug der Beiträge beim steuerbaren Einkommen</p> <p><u>Entgeltliche Leibrente</u> kein Steuervorteil</p>	<p><u>Bei Lebensversicherungsverträgen und entgeltlichen Leibrenten:</u></p> <p>Feste Ertragsanteilbesteuerung über die verbleibende Lebensdauer des Rentenempfängers in Abhängigkeit (degressiv) von dessen Alter zum Zeitpunkt der Fälligkeit: ist der Begünstigte z.B. bei Auszahlungsbeginn der Leistungen 65 Jahre alt → Besteuerung auf 18 % der Einkünfte ; ist er 97 Jahre alt →</p>	<p><u>Lebensversicherung</u> - Vor dem 1. 1. 2005 abgeschlossene Verträge</p> <p>Vollständige Befreiung der ausgezahlten Summen bei einer Mindestlaufzeit von 12 Jahren. Andernfalls Besteuerung nach dem allgemeinen Einkommensteuertarif.</p> <p>- Ab dem 1. 1. 2005 abgeschlossene Verträge</p> <p>Nicht definitive Quellensteuer von 26,37 %, dann Besteuerung nach dem allgemeinen Einkommensteuertarif mit Quellensteuergutschrift.</p> <p>Sonderfall: Versicherter > 60 Jahre* und Laufzeit</p>

²³² Diese umfasst neben den eingezahlten Lebensversicherungsbeiträgen auch die Kranken-, Unfall- und Altersversicherungsbeiträge.

²³³ Es handelt sich um ein 2005 eingeführtes neues Rentenversicherungssystem. Dabei nimmt die Absetzbarkeit der Beiträge in der Ansparphase schrittweise zu (um 2 Prozentpunkte pro Jahr bis 2020, danach um 1 Prozentpunkt pro Jahr), ab 2025 werden sie vollständig absetzbar sein. Im Gegenzug dazu nimmt der steuerpflichtige Anteil der Rente ebenfalls um 2 Prozentpunkte pro Jahr zu (vollständige Besteuerung ab 2040).

	STEUERVORTEIL BEI DEN EINGEZAHLTEN BEITRÄGEN	RENTENZAHLUNG	KAPITAL-AUSZAHLUNG
	<p><u>Rentenversicherung:</u> Abzug von 64 % (in 2007 ; 2008: 66 %) der eingezahlten Beträge im Rahmen einer jährlichen Höchstgrenze von 20.000 € (Alleinstehende) bzw. 40.000 € (Ehepaare)²³³</p> <p>Die Leistungen dürfen nicht vor dem vollendeten 60. Lebensjahr des Versicherten ausgezahlt werden.</p>	<p>Besteuerung auf 1 %.</p> <p><u>Rentenversicherung</u> Besteuerung von 54 % (in 2007 ; 2008: 56 %) der Rente nach dem allgemeinen Einkommensteuertarif²</p>	<p>> 12 Jahre 50 %ige Befreiung der Kapitalerträge (Ausgezahltes Kapital minus Kosten des Vertrags (eingezahlte Beiträge, sonstige Kosten)</p> <p>*zum Zeitpunkt der Auszahlung</p> <p><u>Entgeltliche Leibrente:</u> nicht zutreffend</p> <p><u>Rentenversicherung:</u> keine Kapitalauszahlung (nicht übertragbar und nicht kapitalisierbar)</p>

**Steuerbefreiungsmaßnahmen für
Veräußerungsgewinne aus unternehmerischer
Tätigkeit (*plus-values professionnelles*) in
Frankreich**

(Auszug aus dem Bericht „*Entreprises et niches
fiscales et sociales*“
Conseil des Prélèvements obligatoires - Oktober 2010)

Nummer	Artikel	Transaktion	Deklassierung	Kosten
190204	151 septies	Veräußerung von Kleinunternehmen	2009	150 Mio. €
190203 und 190206	41 und 151 nonies	Unentgeltliche Übertragung von Einzelunternehmen oder Anteilen an Personengesellschaften	2009	30 Mio. €
150709	150-0 A-I-3 (vorm. 160)	Veräußerung von Gesellschaftsanteilen innerhalb eines Familienunternehmens	Nicht deklariert	n.bek.
190208	151 septies A	Entgeltliche Veräußerung beim Eintritt des Einzelunternehmers in den Ruhestand	Nicht deklariert	170 Mio. €
150515	150-0 D bis und 150-0 D ter	Entgeltliche Veräußerung von Anteilen an Firmen, die der Körperschaftsteuer (<i>IS</i>) unterliegen, beim Eintritt des Firmenchefs in den Ruhestand	Nicht deklariert	300 Mio. €
210319	238 quindécies	Verkauf von Einzelunternehmen oder kompletten Tätigkeitssparten	2009	100 Mio. €
190209	151 septies B et C	Freibetrag für Veräußerungsgewinne aus Immobilienverkäufen	2009	25 Mio. €

Quelle: *Voies et Moyens, Band II, PLF 2010*

Abgaben auf unentgeltliche Eigentumsübertragungen (Erbschafts- /Schenkungssteuer) in Deutschland und in Frankreich

1°) Die heute geltenden neuen Freibeträge in den beiden Ländern:

In Deutschland (seit 2009)

Der persönlicher Freibetrag für den überlebenden Ehe- oder Lebenspartner (Steuerklasse I) hat sich von 307.000 auf 500.000 € erhöht. Hinzu kommt ein zusätzlicher nicht zu versteuernder Freibetrag von 256.000 € (gegebenenfalls vermindert um den Kapitalwert der Rentenansprüche) für den überlebenden Ehepartner; der persönliche Freibetrag für den überlebenden Ehepartner beläuft sich somit auf 756.000 €.

Der persönlicher Freibetrag für eheliche und nichteheliche Kinder (Steuerklasse I) wurde von 205.000 auf 400.000 € pro Erbteil erhöht. Hinzu kommt ein zusätzlicher Freibetrag für Kinder unter 28 Jahren, der mit zunehmendem Lebensalter abnimmt (von 52.000 € für ein 5-jähriges Kind auf 10.300 € für ein 27-jähriges Kind).

Der persönlicher Freibetrag für Enkelkinder wurde von 51.200 € auf 200.000 € pro Erbteil erhöht.

Der in der Steuerklasse II (siehe unten – u.a. Neffen und Nichten, geschiedener Ehepartner usw.) geltende persönliche Freibetrag wurde von 10.200 € auf 20.000 € erhöht.

Der in der Steuerklasse III (sonstige Erbberechtigte) geltende Freibetrag wurde von 5.200 € auf 20.000 € erhöht.

In Frankreich (seit dem Steuerpaket „Loi TEPA“ vom 21. 8. 2007)

Erbschaften in direkter Linie (überlebende Kinder und Verwandte in aufsteigender Linie): Hier gilt ein neuer Freibetrag von 150.000 € für jeden Erben (Wert 2010: 156.974 €); vorher gab es einen Freibetrag von 50.000 € pro Erbteil zuzüglich eines zwischen dem Ehepartner und den Kindern oder Verwandten in aufsteigender Linie aufgeteilten globalen Freibetrags von 50.000 €.

Erbschaften zwischen Geschwistern: Der persönlicher Freibetrag wurde von 5.000 € (vor der „Loi TEPA“) auf 15.000 € (Wert 2010: 15.697 €) erhöht.

Für die Übertragung von Vermögen an eine wegen Behinderung arbeitsunfähige Person beträgt der Freibetrag statt vorher 50.000 € jetzt 150.000 € (Wert 2010: 156.974 €).

Für Neffen und Nichten wurde der Freibetrag von vorher 1.500 € auf nunmehr 7.500 € (Wert 2010: 7.849 €) erhöht.

Für alle Personen, die auf keinen der oben beschriebenen Freibeträge Anspruch haben, wurde ein genereller Freibetrag in Höhe von 1.500 € eingeführt (Wert 2010: 1.570 €).

2°) Steuerklassen bzw. -tranchen und Steuersätze:

Zwischen Ehe- oder Lebenspartnern

(Frankreich: steuerpflichtiger Nettobetrag – Wert 2010)

	Deutschland	Frankreich
Schenkungen	<i>Tarif der Steuerklasse I:</i> Bis 75.000 €: 7 % Bis 300.000 €: 11 % Bis 600.000 €: 15 % Bis 6 Mio. €: 19 % Bis 13 Mio. €: 23 % Bis 26 Mio. €: 27 % Über 26 Mio. €: 30 %	Bis 7.953 €: 5 % 7.953-15.697 €: 10 % 15.967-31.395 €: 15 % 31.395-544.173 €: 20 % 544.173-889.514 €: 30 % 889.514-1.779.029 €: 35 % Über 1.779.029€: 40 %
Erbschaften	Wie bei Schenkungen	Gänzliche Befreiung

Anmerkung: In Deutschland gilt dieser Tarif der Steuerklasse I nur für Ehepartner; eingetragene Lebenspartner gleichen Geschlechts werden zwar anerkannt, unterliegen aber dem Tarif der Steuerklasse III (siehe unten).

In direkter Linie

(Frankreich: steuerpflichtiger Nettobetrag – Wert 2010)

	Deutschland	Frankreich
Schenkungen	<i>Tarif der Steuerklasse I:</i> Bis 75.000 €: 7 % Bis 300.000 €: 11 % Bis 600.000 €: 15 % Bis 6 Mio. €: 19 % Bis 13 Mio. €: 23 % Bis 26 Mio. €: 27 % Über 26 Mio. €: 30 %	Bis 7.953 €: 5 % 7.953-11.930 €: 10 % 11.930-15.697 €: 15 % 15.697-544.173 €: 20 % 544.173-889.514 €: 30 % 889.514-1.779.029 €: 35 % Über 1.779.029€: 40 %
Erbschaften	Wie bei Schenkungen	Wie bei Schenkungen

In Seitenlinie und zwischen Nichtverwandten*(Frankreich: steuerpflichtiger Nettobetrag – Wert 2010)*

	Deutschland		Frankreich
	Steuerklasse II (1)	Steuerklasse III (2)	
Schenkungen	Bis 75.000 €: 15 % Bis 300.000 €: 20 % Bis 600.000 €: 25 % Bis 6 Mio. €: 30 % Bis 13 Mio. €: 35 % Bis 26 Mio. €: 40 % Über 26 Mio. €: 43 %	Bis 6 M€: 30 % Darüber: 50 %	Zwischen Geschwistern: Bis 24.069 €: 35 % Darüber: 45 % Zwischen Verwandten bis zum 4. Grad: 55 % auf alles Zwischen Nichtverwandten: 60 % auf alles
Erbschaften	Wie bei Schenkungen		Wie bei Schenkungen

(1) Steuerklasse II: Geschwister, Neffen und Nichten, Stiefeltern, Schwiegerkinder und Schwiegereltern, geschiedener Ehepartner

(2) Steuerklasse III: sonstige Erbberechtigte (darunter eingetragene Lebenspartner gleichen Geschlechts)

3°) Detailanalyse der in den beiden Ländern erhobenen Abgaben:**Aufschlüsselung nach Umfang des übertragenen Vermögens**

In Deutschland waren die Gegebenheiten 2008 (letztes Jahr, für das ganzjährige Daten vorliegen) wie folgt:

(In Mio. € - Daten 2008, nur für Erbschaften/Schenkungen, die uneingeschränkt steuerpflichtige Steuerzahler mit Wohnsitz in Deutschland betreffen – Tranchen-Einteilung nach dem übertragenen Vermögen)

	Erbschaften				Schenkungen			
	Gesamtzahl Erbschaften	Anzahl besteufter Erbschaften	Erhaltenes Nettovermögen	Bezahlte Steuer	Gesamtzahl Schenkungen	Anzahl besteufter Schenkungen	Erhaltenes Nettovermögen	Bezahlte Steuer
Unte 10.000 €	35.642	34.895	166	23	8.694	8.060	40	4
10-50.000 €	53.469	53.353	1.370	183	17.206	16.970	465	51
50.000 - 100.000 €	21.052	20.986	1.495	251	7.719	7.595	549	71
100-200.000 €	15.198	15.160	2.145	356	6.161	6.017	877	103
200-300.000 €	5.964	5.943	1.451	239	2.908	2.821	707	75
300-500.000 €	4.459	4.435	1.705	325	2.285	2.214	882	107
500-2,5M €	4.317	4.291	4.131	837	3.212	3.071	3.397	385
2,5-5M €	325	324	1.098	192	497	463	1.736	138
Über 5 Mio. €	227	224	3.906	813	392	383	6.838	531
GESAMT	140.653	139.611	17.470	3.223	49.074	47.594	15.496	1.468

Quelle: Bundesamt für Statistik

Anhand dieser Daten aus der Zeit vor der Anwendung des neuen Gesetzes von 2009 lässt sich folgendes feststellen: Die Erbschaften, bei denen ein Vermögen von weniger als 200.000 € vererbt wurde, machten 2008 89 % der Erbschaften insgesamt aus, aber nur 29,6 % des erhaltenen Nettovermögens und 25 % der insgesamt bezahlten Steuern. Ebenso machten die Schenkungen von Beträgen unter 200.000 € 84 % der Erbschaften insgesamt aus, dagegen nur 12,5 % des in Form von Schenkungen erhaltenen Vermögens und 15,5 % der insgesamt bezahlten Steuern.

Mit den 2009 eingeführten Befreiungs- und Freibetragsregelungen werden viele dieser vom Vermögensbetrag her bescheidenen Erbschaften und Schenkungen in Deutschland künftig von der Besteuerung ausgenommen sein.

In Frankreich führt die Uneinheitlichkeit der Tariftranchen (siehe oben) *de facto* zu einer recht starken Konzentration des steuerpflichtigen Nettovermögens in der besonders breiten Tranche (15.697-544.173 € – Wert 2010) mit dem Spitzensteuersatz 20 % ; in diese Tranche fielen 2009 31,3 % des steuerpflichtigen Gesamtvermögens bei den Erbschaften und 46,3 % des steuerpflichtigen Gesamtvermögens bei den Schenkungen 2009.

Wie in Deutschland ist aber auch in Frankreich festzustellen, dass die steuerliche Belastung vor allem auf die „großen“ Erbschaften (hohe Vermögensbeträge) wirkt. Die zu einem Spitzensteuersatz von 45 % oder mehr besteuerten Erbschaften repräsentieren knapp 45 % des

steuerpflichtigen Nettovermögens, aber über 65 % der erhobenen Steuern.

(In Mio. € - Daten 2009)

Spitzensteuersatz	Erbschaften		Schenkungen	
	Steuerpflichtiges Nettovermögen	Erhobene Steuern	Steuerpflichtiges Nettovermögen	Erhobene Steuern
0	214	-	-	2
5	44	2	23	1
10	57	3	24	1
15	37	3	31	2
20	6227	1150	1766	195
30	1262	276	438	45
35	1801	498	433	47
40	1302	449	588	104
45	4389	1895	92	25
50	13	7		
55	2295	1258	201	85
60	2225	1333	215	94
Gesamt	19 867	6 873	3 811	601

Quelle: DGFIP

Aufschlüsselung nach Verwandtschaftsgrad

Für Deutschland verfügbare Daten über die erhobenen Steuern, aufgeschlüsselt nach Verwandtschaftsgrad:

(In Mio. € - Daten 2008, nur für Erbschaften/Schenkungen, die uneingeschränkt steuerpflichtige Steuerzahler mit Wohnsitz in Deutschland betreffen)

	Erbschaften				Schenkungen			
	Gesamtzahl	Erhaltenes Vermögen	Bezahlte Steuer	Durchschnittlicher Satz	Gesamtzahl	Erhaltenes Vermögen	Bezahlte Steuer	Durchschnittlicher Satz
Steuerkl. I	23.367	10.012	1.643	16,4 %	21.669	13.530	1.154	8,5 %
Steuerkl. II	59.566	3.948	710	18 %	15.251	1.097	157	14,3 %
Steuerkl. III	57.720	3.509	870	24,8 %	12.154	868	155	17,8 %
Gesamt	140.653	17.470	3.223	18,4 %	49.074	15.496	1.468	9,5 %

Quelle: Statistisches Bundesamt

Für Frankreich hat der *Conseil des prélèvements obligatoires* in seinem Bericht vom März 2009 folgende Daten für Erbschaften und Schenkungen vorgelegt:

(In Mio. € - Daten 2009 für die Erbschaften)

	Erhaltenes steuerpflichtiges Nettovermögen	Erhobene Steuern	Durchschn. Satz
Insgesamt	19 867	6 873	34,6 %
Davon Ehepartner	120	29	24,2 %
Davon direkte Linie	10 373	2 272	21,9 %
Davon Seitenlinie oder sonstige	9 374	4 572	48,8 %

Quelle: DGFIP

(In Mio. € - Daten 2009 für die Schenkungen)

	Erhaltenes steuerpflichtiges Nettovermögen	Erhobene Steuern	Durchschn. Satz
Insgesamt	3 811	601	15,8 %
Davon Ehepartner	124	11	8,9 %
Davon direkte Linie	3 170	384	12,1 %
Davon Seitenlinie oder sonstige	517	206	39,8 %

Quelle: DGFIP

Aus diesen Daten – für Deutschland wohlgermerkt aus der Zeit vor der Reform von 2009 – lässt sich bzgl. Erbschaften und Schenkungen folgendes ableiten:

Die durchschnittlichen Sätze sind insgesamt in Frankreich deutlich höher als in Deutschland.

Die durchschnittlichen Sätze bei Erbschaften/Schenkungen in direkter Linie sind insgesamt vergleichbar und sogar etwas niedriger in Frankreich, während es v.a. bei den Erbschaften in Seitenlinie und zwischen Nichtverwandten erhebliche Differenzen gibt.

Der hier festgestellte Unterschied wird sich *de facto* durch die Anhebung der Sätze für die Tarife der Steuergruppen II und III, die in Deutschland im Zuge der 2009 in Kraft getretenen Reform beschlossen wurde, zunehmend reduzieren.

Anhang 6: Besteuerung der Unternehmen

Körperschaftsteuer: Vergleich der französischen und der deutschen Regelungen bzgl. der Bemessungsgrundlage

Französische Regelung	Deutsche Regelung
<p><u>Territorialität</u></p> <p>In Frankreich steuerpflichtig sind nur die in Frankreich erwirtschafteten Ergebnisse.</p>	<p>Gebietsansässige Gesellschaften werden auf ihren weltweiten Gewinn besteuert, während nicht gebietsansässige Gesellschaften nur für die Einkünfte aus deutscher Quelle der Steuer unterliegen.</p>
<p><u>Verlustvor-/rücktrag</u></p> <p>3 Jahre nach hinten, nach vorne unbeschränkt</p>	<p>Verluste können bis zu maximal 511.500 € auf das vorausgegangene Jahr rückübertragen werden. Verlustvorträge sind zeitlich unbegrenzt im Umfang von bis zu 1 Mio. € möglich. Über diesen Betrag hinaus können jedes Jahr nur 60 % der jeweiligen Summe vorgetragen werden (Mindestbesteuerung der Gewinne).</p>
<p><u>Abschreibungsregime</u></p> <p>Eine lineare Abschreibung ist für alle Vermögenswerte auf individueller Basis möglich. Für die Abschreibung von Gebäuden variiert der Satz zwischen 1 % und 5 %.</p> <p>Der degressive Höchstabschreibungssatz liegt bei 41,67 % (Güter mit einer Nutzungsdauer von 3 Jahren) und ist damit höher als bei unseren europäischen Partnern²³⁴.</p> <p>Die Anwendungsfälle für Sonderabschreibungen oder beschleunigte Abschreibungen sind in Frankreich viel zahlreicher als bei den wichtigsten Partnern.</p>	<p>Eine lineare Abschreibung ist für alle Vermögenswerte auf individueller Basis möglich. Für die Abschreibung von Gebäuden variiert der Satz zwischen 2 % und 3 %.</p> <p>Die degressive Abschreibung wurde für ab dem 1. 1. 2008 erworbene oder hergestellte Güter abgeschafft, aber temporär wieder eingeführt für Sachanlagegüter, die zwischen dem 1. 1. 2009 und dem 31. 12. 2010 erworben wurden. Der degressive Abschreibungssatz ist ein Vielfaches (x 2,5, maximal 25 % des Anschaffungswerts der Sachanlagegüter) des für die lineare</p>

²³⁴ 75,83 % für Güter, die zwischen dem 4. 12. 2008 und dem 31. 12. 2009 erworben wurden.

Französische Regelung	Deutsche Regelung
	<p>Abschreibung des abschreibbaren Restwerts geltenden linearen Satzes.</p> <p>Eine beschleunigte Abschreibung ist nur bei außergewöhnlicher Abnutzung und für KMU zulässig.</p>
<p><u>Rückstellungen</u></p> <p>Frankreich hat eine Reihe von Sonderposten mit Rücklageanteil (<i>provisions réglementées</i>) eingeführt, die zumeist wirtschaftlich begründet sind (Preiserhöhungen, Investitionen von Presseunternehmen usw.)</p>	<p>Das Steuerrecht schränkt die Möglichkeiten zur Bildung von Rückstellungen stark ein und lässt nur vom Bilanzrecht als obligatorisch betrachtete Rückstellungen zu.</p> <p>Als steuerlich abzugsfähig zugelassen sind insbesondere Rückstellungen für die Altersversorgung der Mitarbeiter (im Rahmen betrieblicher Versorgungssysteme, für die es in Frankreich kein Äquivalent gibt), für den Rückbau von Atomkraftwerken und für Länderrisiken.</p> <p>Dagegen gibt es keine Rückstellungen <i>strictu sensu</i> für zweifelhafte Forderungen (Abwertungen von Vermögensgegenständen – insbesondere Forderungen – erfolgen in Form einer Wertberichtigung des entsprechenden Bilanzwerts).</p>
<p><u>Abzugsfähigkeit von Steuern und Abgaben</u></p> <p>In Frankreich sind insbesondere folgende Steuern und Abgaben abzugsfähig: <i>contribution économique territoriale</i>, Grundsteuern, Lohnsummensteuer /<i>taxe sur les salaires</i>, jährliche Pauschalsteuer/<i>impôt forfaitaire annuel (IFA)</i>.</p>	<p>In Deutschland ist nur die Grundsteuer abzugsfähig, alle anderen Kommunalsteuern dagegen nicht (Gewerbesteuer).</p>

Französische Regelung	Deutsche Regelung
<p><u>Abzugsfähigkeit von Darlehenszinsen</u></p> <p>Die Schuldzinsen der vom Unternehmen aufgenommenen Darlehen sind wie alle im Interesse des Betriebs erfolgenden Aufwendungen steuerlich abzugsfähig. Zur Vermeidung von „Optimierungsphänomenen“ unterliegt die grundsätzliche Abzugsfähigkeit jedoch gewissen Auflagen.</p> <p>Vorteilhaft erscheinen in dieser Hinsicht die französischen Unterkapitalisierungsregeln. Der neue Wortlaut von Artikel 212 zur Unterkapitalisierung betrifft nur die Abzugsfähigkeit der Zinsen für konzerninterne Schulden ; Bankschulden sind also – anders als bei den meisten Partnern Frankreichs²³⁵ – von diesen Auflagen nicht betroffen.</p>	<p>Die Abzugsfähigkeit der Darlehenszinsen (Erwerb von Beteiligungen) ist auf einen bestimmten Prozentsatz des EBITDA (Ergebnis vor Zinsen, Steuern, und Abschreibungen auf Sachanlagen und immaterielle Vermögensgegenstände) beschränkt, wenn dieser Zinsaufwand über 3 Mio. € jährlich beträgt.</p>
<p><u>Mutter/Tochter-Regelung: Dividenden</u></p> <p>Steuerbefreiung auf 95 % der Bruttodividenden, sofern die Beteiligungsquote mindestens 5 % beträgt.</p> <p>Voraussetzung dafür ist eine Mindesthaltedauer von 2 Jahren.</p>	<p>Steuerbefreiung auf 95 % der Bruttodividenden unabhängig vom Umfang und der Haltedauer der Beteiligung.</p>
<p><u>Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Beteiligungspapieren</u></p> <p>Steuerbefreiung (Anteil 5 %) von Beteiligungspapieren</p>	<p>Vollständige Befreiung ohne Bedingungen vorbehaltlich der Reintegration eines Anteils von 5 %</p>

²³⁵ Belgien, Dänemark, Niederlande, Deutschland und Italien: Bestehen einer generellen Obergrenze für die Abzugsfähigkeit

Französische Regelung	Deutsche Regelung
<p><u>Wertzuwächse von Vermögenswerten</u></p> <p>In Frankreich wurde das System der Wiederverwendung 1965 abgeschafft.</p>	<p>Aufschub der Besteuerung von Wertzuwächsen unter der Voraussetzung der Wiederverwendung für mindestens 6 Jahre im Besitz des Unternehmens verbliebene Grundstücke und Gebäude. Darüber hinaus muss die Wiederanlage bei ständigen Inlandsbetriebsstätten erfolgen ; eine Wiederanlage im Ausland eröffnet nicht das Recht auf Inanspruchnahme dieser Regelung.</p>
<p><u>Regime der steuerlichen Integration</u></p> <p>Optional, Beteiligungsschwelle: 95 %</p>	<p><u>Steuerliche Organschaft</u></p> <p>Optional, Beteiligungsschwelle: 50 % ; verpflichtende Voraussetzung dafür ist der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft.</p>
<p><u>Forschungsausgaben</u></p> <p>Die Forschungs-Steuerergutschrift (<i>crédit d'impôt recherche</i>) stützt sich seit 2008 auf das Ausgabenvolumen und nicht mehr, wie vorher, auf deren Zunahme.</p>	<p>Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen zur Herstellung immaterieller Vermögensgegenstände können sofort abgezogen werden (Abschnitt 5.2 des Körperschaftsteuergesetzes).</p> <p>Es gibt kein System der „Forschungs-Steuerergutschrift“ wie in Frankreich.</p>
<p><u>Grenzüberschreitende Verluste (Verluste ständiger Betriebsstätten)</u></p> <p>Da die französische Körperschaftsteuer auf dem Territorialitätsprinzip fußt, werden die Verluste ständiger Betriebsstätten nicht berücksichtigt.</p>	<p>In der Regel sehen die Steuerabkommen für die Einkünfte ständiger Betriebsstätten im Ausland die Anwendung der Steuerbefreiungsmethode vor. Daher werden Verluste ständiger Betriebsstätten im Ausland nicht berücksichtigt.</p>

Französische Regelung	Deutsche Regelung
<u>Elektronische Steuererklärungen</u>	Die elektronische Steuererklärung befindet sich derzeit in Deutschland in der Erprobungsphase. Ab 2010 wird sie obligatorisch.
<u>Besteuerung von Personengesellschaften</u> Personengesellschaften sind in Frankreich völlig transparent.	Personengesellschaften sind in Deutschland völlig transparent. Die Gewinne der Gesellschaft werden auf die Gesellschafter umgelegt, und jeder von ihnen versteuert seinen Anteil. Umgekehrt können auch die Verluste beim Einkommen der Gesellschafter angerechnet werden.

Anhang 7: Umweltsteuern

I - Sonstige Umweltsteuern: ein ganz unterschiedlich zusammengesetztes, schwer vergleichbares Konglomerat

Die Zahl der von Eurostat als Umweltsteuern eingestuft Steuern und Abgaben in Deutschland ist begrenzt. In Frankreich gibt es hingegen eine Reihe von Steuern und Abgaben, die in dieser europäischen Steuerkategorie Berücksichtigung finden. Sie sind sehr unterschiedlich aufgebaut und zielen darauf ab, Umweltbelastungen verschiedenen Ursprungs zu besteuern. Ein Detailvergleich zeigt jedoch einen Bias in der Darstellung, da es in Deutschland durchaus ähnliche Steuermechanismen gibt, die von Eurostat allerdings nicht berücksichtigt werden und über die nur wenig Daten vorliegen. Ein Vergleich der beiden Systeme ist daher schwierig.

A - Luftverkehrssteuern

1 - Die Lärmbelästigung durch den Luftverkehr wird in Deutschland stärker besteuert als in Frankreich

Die Besteuerung der Lärmbelästigung durch den Luftverkehr²³⁶, die in Frankreich auf den größeren Flughäfen auf den Start von Flugzeugen über zwei Tonnen erhoben wird, wird von Eurostat berücksichtigt. Der Steuertarif, der dem maximalen Startgewicht, der Uhrzeit und den akustischen Kenndaten des Flugzeugs Rechnung trägt, variiert zwischen 0,5 € und 68 €. Das Aufkommen daraus belief sich 2008 auf 62 Mio. €.

In Deutschland gibt es ebenfalls Flughafenentgelte auf Lärmemissionen²³⁷, die jedoch von Eurostat nicht erfasst werden. Auf dem Frankfurter Flughafen werden sie zum Beispiel pro Start bzw. Landung erhoben. Es handelt sich um eine Pauschale je nach Lärmemissionsklasse und Uhrzeit zwischen 21,20 € und 47 000 €²³⁸. In München betragen sie

²³⁶ Art. 1609 quatercivies A der Steuerordnung

²³⁷ Bei den Flughafenentgelten wurden die Sätze der beiden Hauptpassagierflughäfen Deutschlands – Frankfurt und München mit 50,6 Millionen Passagieren 2008 und 32,6 Millionen Passagieren 2009 – analysiert.

²³⁸ Flughafenentgelte – Frankfurt Airport, gültig ab 1. Juli 2010/1. Oktober 2011

je nach Lärmemissionsklasse zwischen 94,13 € und 744,79 €. Die deutschen Tarife sind somit sehr viel höher als die französischen.

2 - Umgekehrt sind die Kosten für die Sicherheit auf Flughäfen in Frankreich höher als in Deutschland

In Frankreich werden die Sicherheitsausgaben heute über eine Flughafenabgabe²³⁹ (731 Mio. €) finanziert. Der Staatsrat hatte 1998²⁴⁰ die Finanzierung der Objekt- und Subjektsicherheit über Gebühren mit der Begründung beanstandet, es handle sich um Maßnahmen im Allgemeininteresse, die naturgemäß dem Staat obliegen. Die von allen Luftfahrtgesellschaften zu entrichtende Abgabe zugunsten von Flughafenbetreibern mit mehr als 5000 Verkehrseinheiten²⁴¹ beruht auf der Passagierzahl bzw. dem am Flughafen geladenen Gewicht des Fracht- oder Postguts. Der Tarif beträgt 1 € pro Tonne Fracht- oder Postgut und 2,6 - 12 € pro Passagier. Für den Flughafen Roissy-Charles-de-Gaulle wurde die Abgabe für 2010 auf 12 € pro Passagier festgelegt.

In Deutschland werden diese Ausgaben über die Flugsicherheitsgebühren finanziert (290 Mio. € in 2009). Je nach Flughafen liegt der Tarif zwischen 2 und 10 €. Zum 31. 10. 2010 betragen sie am Flughafen Frankfurt 6,54 € und am Flughafen München 5,19 € je Passagier²⁴². Der Ertrag aus den Flugsicherheitsgebühren fließt dem Bundesinnenministerium zu. Laut Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts 2004²⁴³ dürfen folgende Elemente nicht darüber finanziert werden: bewaffneter Schutz der Kontrollstellen, Bestreifung der Sicherheitsbereiche, bewaffnete Standposten bei gefährdeten Luftfahrzeugen.

Die den Flughäfen obliegenden Sicherheitsaufwendungen werden über Sicherheitsentgelte finanziert. Der Tarif beträgt auf dem Flughafen Frankfurt 1,21 € pro Passagier und 0,02 € pro Tonne Frachtgut und auf dem Flughafen München 0,62 € pro Passagier und 0,018 € pro Tonne Frachtgut.

Die Ausgaben für die Sicherheit auf Flughäfen werden in Roissy Charles-de-Gaulle über eine Gebühr von 12 € pro Passagier im Vergleich zu 7,75 € in Frankfurt und 5,81 € in München bestritten.

²³⁹ Art. 1609 quatervicies der Steuerordnung

²⁴⁰ 8. und 9. Unterabschnitt, 20. Mai 1998, *Syndicat des compagnies aériennes autonomes*, Nr. 179784

²⁴¹ Eine Verkehrseinheit entspricht einem Fluggast bzw. 100 kg Fracht- oder Postgut.

²⁴² Quelle: bmi.de

²⁴³ Beschluss vom 18. 3. 2004, BVerwG 3 C 23.03

B - Französische Emissionssteuern

1 - Die allgemeine Steuer auf umweltbelastende Aktivitäten TGAP – eine Ökosteuer französischer Art

Frankreich erhebt eine Allgemeine Steuer auf umweltbelastende Aktivitäten (TGAP)²⁴⁴, deren Aufkommen sich 2008 auf 443,2 Mio. € belief. Sie bezieht sich auf 8 umweltbelastende Kategorien mit jeweils unterschiedlichen Steuersätzen:

- Haushalts- und haushaltsähnliche Abfälle (185 (Mio. €))
- Gewerbliche Abfälle und Sonderabfälle (30 Mio. €)
- Schadstoffemissionen (19 Mio. €)
- Schmiermittel, bei denen ein Altölanfall zu erwarten ist (35 Mio. €)
- Waschmittel, Weichmacher und Weichspüler (66 Mio. €)
- Mineralstoffgranulat (41 Mio. €)
- Betriebsgenehmigungen und Betrieb von gewerblichen Anlagen mit besonderen Umweltrisiken (25 Mio. €)
- Abgabe für die Nichtbeteiligung an der Finanzierung von Altpapierrecycling zu Lasten der Verteiler von nicht angeforderten Drucksachen (nicht beziffert)
- ab 1. 1. 2014 Gebühr auf die Ausgabe bzw. Nutzung von Einwegplastiktüten an der Kasse
- Inverkehrbringen von SuperEthanol-, Benzin- und Diesel-Kraftstoffen ohne Beimischung des vorgeschriebenen Anteils an Biokraftstoffen (siehe oben).

Das derzeitige Steuersystem ist zu komplex, nicht stabil genug (ständige Änderung der Steuersätze) und trägt der jeweils bewirkten Umweltbelastung nicht ausreichend Rechnung. Die Erhebungs- sowie die Kontrollkosten durch die Zollverwaltung sind relativ hoch.

2 - Abwassergebühren

Die von den Wasserwirtschaftsbehörden erhobenen Gebühren für Abwasser und die Modernisierung der Abwasserentsorgung sind die bedeutendste Ökoabgabe Frankreichs, die von Eurostat als Umweltsteuer anerkannt wird. Sie umfasst Gebühren für häusliche und nichthäusliche

²⁴⁴ Art. 266 sexies - 266 quindecies der Zollordnung

Abwässer und Gebühren zur Modernisierung der Abwasserentsorgung. Ihr Aufkommen belief sich 2008 auf 1,154 Mrd. €.

Desgleichen werden von den Wasserwirtschaftsbehörden Entgelte für diffuse Einleitungen, Wasserentnahme, Wasserspeicherung bei Niedrigstand, Behinderung auf Wasserstraßen und Gewässerschutz erhoben. Die Bemessungsgrundlagen und Höchstarife für diese Entgelte sind im Umweltrecht geregelt. Die jeweiligen Sätze werden jeweils von den Wasserwirtschaftsausschüssen der sechs französischen Wassereinzugsgebiete festgelegt²⁴⁵. Das Gesamtaufkommen aus diesen Entgelten belief sich 2008 auf 1,87 Mrd. €. Die Einnahmen dienen zur Finanzierung von Maßnahmen zur Bekämpfung von Wasserverschmutzung und zur Förderung des Gewässerschutzes.

Deutschland verfügt über keinen vergleichbaren Mechanismus zur Finanzierung von Gewässerschutzmaßnahmen. Einige Bundesländer haben jedoch ein Wasserentnahmentgelt mit jeweils unterschiedlicher Bemessungsgrundlage und Tarifgestaltung eingeführt. Im Gegensatz zu den französischen Entgelten kommen die Einnahmen jedoch nicht immer dem Wassersektor zugute.

Die französischen Gebühren generieren zwar erhebliche Mittel zur Finanzierung wasserwirtschaftlicher Maßnahmen, haben jedoch nur eine beschränkte Anreizwirkung²⁴⁶. Die Abwassergebühr für häusliche Abwässer (1 Mrd. € in 2008) ist Teil der Wasserrechnung und hat für den Verbraucher keine Signalwirkung, da sie nur einen äußerst geringen Anteil von den Gesamtgebühren für die Wasserver- und -entsorgung darstellt.

Die Höhe dieser Gebühren ist in Frankreich erheblich niedriger als in Deutschland. Einer NUS-Consulting-Umfrage aus dem Jahr 2007 zufolge ist der Wasserpreis in Deutschland (5,16 €) höher als in Frankreich (3,01 €). Der höhere Preis in Deutschland scheint jedoch keine Wirkung auf den Wasserverbrauch zu haben. Gemäß Eurostat hat Deutschland einen höheren Wassernutzungsindex²⁴⁷ (20,2 %) als Frankreich (17,8 %).

²⁴⁵ Seine Normandie, Rhône Méditerranée Corse, Loire Bretagne, Adour Garonne, Rhin Meuse und Artois Picardie

²⁴⁶ Cour des comptes, Öffentlicher Jahresbericht 2010, *Les instruments de gestion durable de l'eau* (Nachhaltige Instrumente der Wasserwirtschaft)

²⁴⁷ Der Wassernutzungsindex ist die Gesamtwasserentnahme prozentual zu den Gesamtsüßwasserreserven. Zahlenangaben aus dem Jahr 2004 für Deutschland und aus dem Jahr 2006 für Frankreich.

Abbildung 1: Aufschlüsselung des Wasserpreises in Deutschland und in Frankreich

	Deutschland	Frankreich
Abwasserentsorgung (inkl. Steuern und Abgaben)	2,95	1,44
Trinkwasserversorgung (inkl. Steuern und Abgaben)	2,15	1,48
Durchschnittlicher Wasserpreis (€/m ³)	5,1	2,92

Quelle: NUS Consulting 2007 (Auszug aus dem BIPE-Bericht, Januar 2008)

Besonders groß ist der Unterschied zwischen Deutschland und Frankreich bei Abwasser. Nach Daten der Europäischen Kommission²⁴⁸ zum 31. 12. 2006 wurden 92 % der deutschen gegenüber lediglich 30 % der französischen Abwässer geklärt. Dieser höhere Klärungsaufwand zur Verbesserung der Einleitungsgüte kann eine Teilerklärung für den unterschiedlichen Wasserpreis in Deutschland und Frankreich darstellen. Während Frankreich die verbesserte Qualität der Abwasserbehandlung über die Wasserwirtschaftsbehörden zum Teil staatlich bezuschusst, scheint Deutschland diesen Finanzierungsaufwand zur Gänze auf die Wasserabnehmer zu überwälzen.

C - Einführung einer Kernenergiebesteuerung in Deutschland

Deutschland hat im Gegenzug zur Verlängerung der Betriebsdauer von Kernkraftwerken und dem sich daraus ergebenden Nutzen mit Datum 1. 1. 2011 zwei Abgaben auf die Kernenergie eingeführt:

- eine Kernbrennstoffsteuer²⁴⁹ für den Zeitraum 2011-2016 von 145 € pro Gamm Kernbrennstoffverbrauch (ca. 18 € pro MWh). Dem Bundesministerium der Finanzen zufolge ist daraus ein Jahresaufkommen von 2,3 Mrd. € zu erwarten. Allerdings ist sie von der Körperschafts- und Gewerbesteuer abzugsfähig.²⁵⁰

²⁴⁸ 5. Bericht der Europäischen Kommission über die Umsetzung der Richtlinie über die Behandlung städtischer Abwässer, 2009

²⁴⁹ Kernbrennstoffsteuergesetz (KernbrStG)

²⁵⁰ Dennoch ist das Bundesministerium der Finanzen der Ansicht, dass keine Veränderung des Aufkommens aus diesen beiden Steuern eintreten wird, da sich der

- ein freiwilliger Beitrag von 9 €/MWh an den „Energie- und Klimafonds“ als Förderung zur Umsetzung des Energiekonzepts²⁵¹. Eingeführt wird diese Abgabe ab 2017, allerdings sind durch die vier Unternehmen im Besitz von Kernkraftwerken für den Zeitraum 2011-2016 Vorauszahlungen in Höhe von 1,4 Mrd. € geplant.

Diese Kernbrennstoffsteuer lässt sich mit den für Betreiber von Kernkraftanlagen in Frankreich vorgeschriebenen Rückstellungen für Rückbaukosten²⁵² vergleichen. Zwar werden damit die Kosten für die Kernabfallentsorgung und den Rückbau von Kernkraftwerken gedeckt, jedoch stellen sie für den Staat keine Einnahmequelle dar.

II - Steuersubventionen: ein zweiseitiges Instrument im Dienste der Umweltpolitik

Frankreich wie Deutschland haben im Umweltsteuerrecht eine Reihe von – manchmal widersprüchlichen – Ausnahmen mit unterschiedlichen Zielsetzungen vorgesehen. Ein Direktvergleich der Steuervergünstigungen zur Erreichung von Umweltzielen wird sowohl durch methodische Grenzen als auch das Bestehen unterschiedlicher Instrumente der Ökosteuerung für ähnliche Ziele erschwert.

A - Methodische Grenzen der Vergleichbarkeit

1 - Der Begriff Steuersubventionen am Beispiel der Steuern und Abgaben auf Energieerzeugnisse

Die Bemessungsgrundlage der Verbrauchsteuer auf Energieerzeugnisse sowie der Energiesteuer unterliegt zum Teil einer Harmonisierung durch die Richtlinie 2003/96/EG.

Die Richtlinie gilt nicht:

- für Energieerzeugnisse, die für andere Zwecke als als Kraft- oder Heizstoff dienen (Art. 2.4.b, erster Spiegelstrich)

steuerbare Gewinn der energieerzeugenden Unternehmen durch die längere Standzeit der Kraftwerke erhöhen dürfte.

²⁵¹ Gesetz zur Errichtung eines Sondervermögens „Energie- und Klimafonds“ (EKFG)

²⁵² Art. 20 des Gesetzes Nr. 2006-739 vom 28. 6. 2006 des Programms zur nachhaltigen Bewirtschaftung von radioaktiven Stoffen und Abfällen

- für Energieerzeugnisse, die als Heizstoff und zugleich für einen anderen Zweck dienen (Art. 2.4.b, zweiter Spiegelstrich)
- für den Einsatz dieser Brennstoffe für mineralogische Verfahren zur Herstellung nichtmetallischer Erzeugnisse (Glas, Pappe, Gips, Ziegel, Keramik, Zement) (Art. 2.4.b, fünfter Spiegelstrich)

Desgleichen sieht die Richtlinie mehrere Befreiungen vor:

- für bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse (Art. 14.1.a)
- für Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die gewerbliche Luftfahrt und für die Schifffahrt auf Meeresgewässern der Gemeinschaft (Art. 14.1. b und c), wobei diese Befreiungen auf internationale und innergemeinschaftliche Transporte beschränkt werden können.
- für den Verbrauch von Energieerzeugnissen innerhalb des Betriebsgeländes eines Betriebes, der Energieerzeugnisse herstellt (Art. 21.3).

Diese Steuerbefreiungen werden in beiden Ländern unterschiedlich gehandhabt. Einige davon werden in Deutschland als Subventionen eingestuft und wurden im Zweijahresbericht über Steuersubventionen bewertet. Der 22. Subventionsbericht von Januar 2010 beziffert sie für 2008 wie folgt:

- 586 Mio. € für Befreiungen im Rahmen des zweiten und fünften Spiegelstrichs von Artikel 2.4.b. Dem Umweltbundesamt zufolge belaufen sich die Gesamtkosten für diese Befreiungen gemäß Artikel 2.4. auf 1,6 Mrd. €.
- 758 Mio. € für die Befreiungen auf Kraftstoffe für die Binnenluft- und Schifffahrt. Dem Umweltbundesamt zufolge belaufen sich die Gesamtkosten für diese Befreiungen für die Luftfahrt (inkl. für internationale Transporte) auf 7,2 Mrd. €.
- 270 Mio. € für die Befreiungen gemäß Artikel 21.3.

Der 22. Subventionsbericht veröffentlicht keine Angaben über Steuersubventionen für Energieerzeugnisse, die für Nichtenergiezwecke verwendet werden (Art. 2.4.b., erster Spiegelstrich). Dem Umweltbundesamt zufolge²⁵³ beliefen sich die Kosten für diese Maßnahme 2008 auf 1,6 Mrd. €.

In Frankreich wurden drei dieser Maßnahmen bis 2009 beziffert: Kraftstoffe für die Schifffahrt (111 Mio. €), die Luftfahrt (3,4 Mrd. €)

²⁵³ Umweltbundesamt, *Umweltschädliche Subventionen in Deutschland*, 2010

sowie Verbrauch von Energieerzeugnissen innerhalb des Betriebsgeländes eines Betriebes, der Energieerzeugnisse herstellt (101 Mio. €). Diese drei Steuervergünstigungen wurden im Rahmen des Haushaltsgesetzesentwurfs 2009 nicht mehr als solche ausgewiesen. Als Begründung wurde angegeben, dass sich ihre Anwendung aus dem Vertragsrecht ableitet²⁵⁴.

Dieselbe Betrachtungsweise veranlasst die Bundesregierung dazu, die Befreiung der Kraftstoffe für die internationale Luftfahrt nicht als Steuervergünstigung anzusehen. Die Ausweitung dieser Befreiung auf Binnenflüge sowie auf die Binnenschifffahrt wird hingegen als Steuerentlastung betrachtet. Diesbezüglich besteht eine Übereinstimmung mit der Auffassung des *Conseil des prélèvements obligatoires*, der in einem Bericht über „Unternehmen und Steuer- und Sozialabgaben-nischen“ die Empfehlung ausgesprochen hat, die Befreiung für Binnenflüge dem Band II der „Bewertung der Wege und Mittel“ zuzuordnen²⁵⁵.

2 - Schwer vergleichbare Höhe der Steuersubventionen

Wie es das Beispiel der Strombesteuerung in Deutschland und Frankreich belegt, ist es sehr schwer, das Gesamtvolumen der Steuerermäßigungen miteinander zu vergleichen. Der hohe Steuersatz in Deutschland zieht ebenfalls hohe Kosten infolge von Subventionen für bestimmte Bereiche nach sich. Ähnliche Steuerbefreiungen in Frankreich erreichen voraussichtlich ein sehr viel geringeres Volumen, da die französischen Stromsteuertarife weit unter den deutschen liegen.

3 - Identifizierung von Steuersubventionen zur Erreichung von Umweltzielen bzw. mit umweltschädlicher Wirkung

Da Steuervergünstigungen in Frankreich stets einem Ziel oder Programm zugeordnet werden, lassen sich Vergünstigungen, die einem Umweltziel dienen sollen, leicht ermitteln. In Deutschland gibt der Subventionsbericht zwar die mit Steuersubventionen verbundenen Ziele an, jedoch fehlt es dabei an Klarheit.

Darüber hinaus sind einige der Umwelt dienlichen Maßnahmen in allgemeineren Regelwerken enthalten. Beispielsweise haben KMUs bei

²⁵⁴ Sie entspringen dem EU-Recht, das jedoch für die Luftfahrt eine Befreiung aus dem Chicagoer Abkommen über die internationale Zivilluftfahrt übernimmt.

²⁵⁵ Desgleichen ist ab 1. 1. 2011 die Befreiung des „Gütertransports auf Binnenschiff-fahrtswegen“ (Artikel 30 des Haushaltsgesetzes 2011 Nr. 2010-1657 vom 29. 12. 2010) als Steuervergünstigung zu betrachten.

Installation von Photovoltaikanlagen Anspruch auf Befreiungen im Rahmen von Investitionsförderprogrammen. Dasselbe gilt für die Ökoforschung, für die in Frankreich Steuergutschriften für Forschung in Anspruch genommen werden können.

Ähnlich problematisch ist es auch bei umweltschädlichen Steuersubventionen. In einem Bericht zu diesem Thema fasst das Umweltbundesamt diesen Begriff sehr weit, wodurch sich nur schwer Vergleiche anstellen lassen.

B - Steuervergünstigungen zur Förderung der Umwelt

1 - Steuerentlastungen von geringem Umfang

Steuerliche Ausnahmen zugunsten der Umwelt sollen der Wirtschaft als Anreiz dienen, umweltschonender vorzugehen. Wie es Steuererleichterungen über 100 Mio. € in beiden Ländern belegen, wird von dieser Möglichkeit jedoch nur wenig Gebrauch gemacht.

Abbildung 2: Wichtigste Steuervergünstigungen zugunsten der Umwelt

2008, Mio. €	Frankreich	Deutschland
Biokraftstoffe	790	580
Befreiungen für Kraft-Wärme-Kopplung		2200
Einsatz von Erd- und Flüssiggas als Brennstoff [bis 2018]		120
Befreiung von Straßenbahnen von der Stromsteuer		125
Steuergutschrift für den Hauptwohnsitz betreffende Ausgaben zugunsten der Energieeffizienz und nachhaltigen Entwicklung	2 100	
Gesamt (Mio. €)	2 890	3 025

Quelle: Cour des comptes, Haushaltsgesetzentwurf 2009 und 22. Subventionsbericht

Mit Ausnahme der Kraft-Wärme-Kopplung scheint Deutschland diesem Instrument eine abnehmende Bedeutung beizumessen, denn das Programm zur Förderung von Biokraftstoffen – 2008 der größte Posten unter den Steuervergünstigungen mit Umweltzielen – läuft aus. In Frankreich gibt es diesbezügliche Steuerermäßigungen nur in Bezug auf den Energieverbrauch und die Förderung von Biokraftstoffen.

2 - Schwierigkeiten eines gemeinsamen Ansatzes für Steuervergünstigungen mit Umweltzielen

a) Förderung der Kraft-Wärme-Kopplung

Die größte einem Umweltziel dienende Steuerentlastungsmaßnahme in Deutschland betrifft die Kraft-Wärme-Kopplung. Deutschland hat sich zum Ziel gesetzt²⁵⁶, bis 2020 den Anteil der Kraft-Wärme-Kopplung an der Stromerzeugung auf 25 % auszubauen. Daher ist der im Rahmen der Kraft-Wärme-Kopplung anfallende Brennstoffverbrauch zur Gänze von der Energiesteuer befreit. In Frankreich gibt es dafür lediglich eine befristete Befreiung, die 2012 auslaufen dürfte.

Hingegen besteht in Frankreich für Kraft-Wärme-Kopplung eine Abnahmeverpflichtung für Strom aus erneuerbaren Energien²⁵⁷. EDF und lokale Stromversorger sind verpflichtet, den auf diese Weise erzeugten Strom zu einem per Erlass festgesetzten Tarif abzunehmen, der den Investitions- und Betriebskosten der Erzeuger Rechnung trägt und gegebenenfalls Anspruch auf Bonuszahlungen gewährt. Die Kosten für diese Maßnahme beliefen sich 2008 auf 828,3 Mio. €.

Das Volumen wird jedoch voraussichtlich rasch zurückgehen, da die Stromabnahmeverträge aus gasbefeuertem Kraft-Wärme-Kopplung 2014 auslaufen. Es wurde vorgeschlagen, die Maßnahme für erdgasbefeuerte Anlagen nicht zu erneuern, um die Finanzhilfen vor allem auf Biomasse zu konzentrieren²⁵⁸. Das Volumen dieser Förderungen dürfte jedoch geringer sein: dem Fachverband für erneuerbare Energien (*Syndicat des énergies renouvelables*) zufolge wäre ein Anstieg von jährlich 100 MW Strom aus Biomasse mit einem Kostenvolumen von 68 Mio. € in 2010 und 206 Mio. € in 2020 verbunden.

Betrachtet man den Anteil der Kraft-Wärme-Kopplung im Verhältnis zur Gesamtstromerzeugung (12,5 % in Deutschland, 3,1 % in Frankreich), scheint die französische Förderung höher und weniger effizient als die deutsche Subvention zu sein. Der Anteil der Kraft-Wärme-Kopplung an der Stromerzeugung ist in Frankreich im Zeitraum 2002-2008 von 4 auf 3,1 % zurückgegangen, in Deutschland jedoch deutlich gestiegen (von 9,8 % auf 12,5 %). Das interministerielle

²⁵⁶ Art. 1 - Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (*Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz 2008*)

²⁵⁷ Art. 10 des Gesetzes Nr. 2000-108 vom 10. 2. 2000 für die Modernisierung und den Ausbau der öffentlichen Stromversorgung

²⁵⁸ Informationsbericht des Finanzausschusses über die Fragen und Perspektiven des Ausgleichsbeitrags zur öffentlichen Stromversorgung (Michel Diefenbacher und Jean Launay), 28. 9. 2010

„Grenelle“-Ziel für den Ausbau der Biomasseverstromung lässt sich allerdings nicht nach deutschem Vorbild über eine TICPE-Steuerbefreiung erreichen, da diese Anlagen rein konstruktiv wenig Energie verbrauchen.

b) Investitionsförderung zur Erhöhung der Energieeffizienz von Gebäuden

Die größte umweltförderliche Steuerentlastungsmaßnahme in Frankreich ist die Steuergutschrift für die den Hauptwohnsitz betreffenden Investitionen zugunsten von Energieeinsparungen und Nachhaltigkeitsmaßnahmen. Einer Untersuchung zufolge hat sich diese Maßnahme zur raschen Sanierung des als Hauptwohnsitz dienenden Wohnungsbestands als effizient erwiesen. Laut INSEE²⁵⁹ wurden im Zeitraum 2005-2008 Modernisierungsarbeiten in Höhe von 23,6 Mio. € für 4,2 Millionen Hauptwohnsitze bzw. 15 % des Gesamtbestands finanziert. Eine ADEME²⁶⁰-Umfrage belegt, dass diese – 2013 auslaufende – Steuergutschrift einen stärkeren Anreiz für solche Arbeiten darstellt (34,5 % der Befragten) als der ermäßigte Mehrwertsteuersatz (20 % der Befragten). An ihrer Stelle wurde 2010 ein anderes Steuerinstrument eingeführt: ein Nullzins-Ökodarlehen zur Finanzierung von Arbeiten zur Verbesserung der Energieeffizienz von Hauptwohnsitzen für Gebäude, die vor dem 1. 1. 1990 errichtet worden sind. Der Haushaltsgesetzentwurf 2011 plant eine Zunahme des Volumens dieser Maßnahme von 20 Mio. € (2010) auf 50 Mio. €.

Die Bundesregierung erachtet die bestehenden Maßnahmen zur Senkung des Energieverbrauchs von Gebäuden als unzureichend und hat daher im Rahmen des „Energiekonzepts“ einen ab 2020 verbindlichen Sanierungsplan beschlossen. Ziel ist es, den Primärenergieverbrauch des Gebäudebestands bis 2020 um 20 % und bis 2050 um 80 % zu reduzieren. Dafür wird im Rahmen der Umsetzung der Richtlinie 2010/31/EG²⁶¹ eine Neuordnung der Vorschriften über die Energieeffizienz von Gebäuden erfolgen. Für alle bestehenden Gebäude werden Mindestanforderungen für den Energieverbrauch festgelegt und dann im Zeitraum 2020-2050 nach und nach verschärft. Bei Einhaltung besserer Werte können von den Eigentümern Steuerabzüge geltend gemacht werden. Umgekehrt sind bei Nichterreichen des vorgeschriebenen Standards steuerliche Nachteile zu erwarten.

²⁵⁹ INSEE Première, Nr. 1316, Oktober 2010, *Le recours au crédit d'impôt en faveur du développement durable* (Einsatz von Steuergutschriften zugunsten der nachhaltigen Entwicklung)

²⁶⁰ Ademe & Vous, Stratégie et études, Nr. 26, 29. 9. 2010, *Opinion 2010: Les pratiques respectueuses de l'environnement se concrétisent*

²⁶¹ Richtlinie über die Gesamtenergieeffizienz von Gebäuden

c) Förderung von Biokraftstoffen, speziell der zweiten Generation

Deutschland und Frankreich streben dieselben EU-Ziele an. Gemäß der Biokraftstoffrichtlinie 2003/30/EG²⁶² sollte jeder Mitgliedstaat bis 2010 – letztlich auf 2011 verschoben – eine Biokraftstoffbeimischung von mindestens 5,75 % erreichen. Die Richtlinie 2009/28/EG²⁶³ setzt sich zum Ziel, bis 2020 einen Anteil von 10 % erneuerbarer Energien am Gesamtkraftstoffverbrauch zu erreichen. Desgleichen legt sie Nachhaltigkeitskriterien fest, die von den Biokraftstoffen (ob Importe oder inländische Erzeugnisse) einzuhalten sind, um bei den 10 % berücksichtigt zu werden: mindestens 35 %ige Minderung der Emission von Treibhausgasen (THG) durch die Verwendung von Biokraftstoffen und Verbot der Gewinnung von Biokraftstoffen aus Rohstoffen von Gebieten mit hoher biologischer Vielfalt, hoher Kohlenstoffspeicherung oder aus Torfabbau. Der Umwelteffekt von Biokraftstoffen ist immer häufiger Thema kontroverser Debatten. Eine ADEME-Untersuchung von Februar 2010²⁶⁴ über Biokraftstoffe der ersten Generation belegt zwar eine positive TGH-Bilanz, verweist jedoch auf mögliche Umweltbelastungen anderer Art, die den globalen Umweltnutzen dieser Erzeugnisse schmälern.

Vor diesem Hintergrund haben Frankreich und Deutschland Quoten zur Beimischung von Biokraftstoffen vorgeschrieben. Bei Nichtbeachtung sind Abgaben zu entrichten. Zugleich ändern sich die Steuervorteile, die bisher zur Förderung dieser Kraftstoffe galten.

Die Biokraftstoffquote²⁶⁵ 2010-2014 beträgt in Deutschland 6,25 %. Bei Nichtbeimischung dieses Mindestanteils sind für Diesel 19 €/Gigajoule (ca. 60 €/hl) und für Benzin 43 €/Gigajoule (ca. 90 €/hl) Abgabe zu entrichten²⁶⁶. Das französische Rahmengesetz von Juli 2005²⁶⁷ hat ehrgeizige Beimischungsziele vorgegeben: 5,75 % in 2008 und 7 % in 2010. Bei Nichterreicherung dieser Quote ist ein Aufschlag auf die allgemeine Steuer für umweltbelastende Aktivitäten TGAP²⁶⁸ zu

²⁶² Richtlinie 2003/30/EG vom 8. Mai 2003 zur Förderung der Verwendung von Biokraftstoffen oder anderen erneuerbaren Kraftstoffen im Verkehrssektor

²⁶³ Richtlinie 2009/28/EG vom 23. April 2009 zur Förderung der Nutzung von Energie aus erneuerbaren Quellen und zur Änderung und anschließenden Aufhebung der Richtlinien 2001/77/EG und 2003/30/EG

²⁶⁴ Life-Cycle-Analysen für Biokraftstoffe der ersten Generation in Frankreich

²⁶⁵ *Biokraftstoff-Quotengesetz* zur Änderung des *Bundes-Immissionsschutzgesetzes – BimSchG*.

²⁶⁶ Es war nicht möglich, die daraus erzielten Einnahmen zu ermitteln.

²⁶⁷ Rahmengesetz Nr. 2005-781 vom 13. 7. 2005 zur Festlegung der Leitlinien der Energiepolitik

²⁶⁸ Art. 266 quinquies der Zollordnung

entrichten. Dieser Satz betrug 2006 1,75 % der Kosten für das fehlende Volumen (ohne MwSt., aber inkl. Verbrauchssteuer), wurde regelmäßig angehoben und erreichte 2010 7 %. Das Abgabenvolumen stieg zwischen 2007 und 2009 von 25 auf 104 Mio. €.

Im Gegensatz zu Deutschland hat Frankreich nach wie vor relativ hohe, wenn auch in den letzten Jahren rückläufige Steuerbefreiungen, die vom Parlament bis 2013 verlängert wurden (ursprünglich sollten sie 2011 enden). Sie gelten für zugelassene Produktionsbetriebe (in einigen Fällen bis 2015) im Rahmen von Bewerbungsaufufen, die im Amtsblatt der Europäischen Union bekannt gegeben worden sind. Die Steuervergünstigungen betragen zur Zeit 8 € pro hl für Biodiesel und 14 € pro hl für Ethanol. Die Mindereinnahmen für diese Maßnahme wurden für 2010 auf 360 Mio. € geschätzt. Die Bundesregierung hat ihrerseits die vorher erhebliche steuerliche Entlastung und Förderung von Biokraftstoff (Mindereinnahmen von 1,1 Mrd. € in 2007) zurückgeschraubt. Verblieben sind nur Steuerermäßigungen auf reinen Biodiesel (bis 2012) und Biokraftstoffe der zweiten Generation (bis 2015), wodurch sich das Volumen dieser Steuermaßnahme beträchtlich verringern dürfte (für 2010 wird es auf 80 Mio. € geschätzt).

C - Zahlreiche umweltbelastende Steuersubventionen, die nur schwer vergleichbar sind

Der Frage umweltschädlicher Subventionen ist man in beiden Ländern nachgegangen. Das Bundesumweltamt hat 2008 darüber einen Bericht erstellt, der 2010 überarbeitet wurde. Die französische Regierung ist nach dem Gesetz „Grenelle I“ ebenfalls gehalten, einen Bericht über *„Steuermaßnahmen mit Negativeffekten auf die biologische Vielfalt“* (Art. 23) zu veröffentlichen und dem Parlament, *„eine Umweltverträglichkeitsbewertung der öffentlichen Finanz- und Steuerhilfen“* vorzulegen; diese Hilfen *„sind nach und nach prüfen, um sicherzugehen, dass sie keine umweltschädigenden Effekte hervorrufen“* (Art. 48). Diese Berichte wurden dem Parlament noch nicht vorgelegt.

Der Bericht des Bundesumweltamts zeigt in Bezug auf Steuersubventionen Wege auf, die – im Rahmen des Gesetzes Grenelle I, gegebenenfalls in Zusammenarbeit mit Deutschland – zu prüfen gewiss zweckdienlich wäre. Er zeigt jedoch auch die Grenzen eines zu umfassenden Ansatzes auf, da das Umweltbundesamt Förderungen zum Erwerb von Eigentumswohnungen und die soziale Wohnraumförderung ebenfalls als umweltschädlich erachtet.

**Umweltschädliche Subventionen in Deutschland Angaben des
Bundesumweltamts**

Energie	Kosten 2008 (Mio. €)
Strom- und Energiesteuer-Ermäßigungen für das Produzierende Gewerbe und die Land- und Forstwirtschaft	2 415
Spitzenausgleich bei der Ökosteuer für das Produzierende Gewerbe	1 967
Steuerentlastung für bestimmte energie-intensive Prozesse und Verfahren	886
Steinkohlesubventionen	2 454
Begünstigungen für die Braunkohlewirtschaft	195
Energiesteuervergünstigungen für Kohle	154
Herstellerprivileg für die Produzenten von Energieerzeugnissen	270
Energiesteuerbefreiung für die nicht-energetische Verwendung fossiler Energieträger	1 600
Kostenfreie Zuteilung der CO ₂ -Emissionshandelszertifikate	1 600
Subventionierung der Kernenergie	n.b.
Verkehr	
Energiesteuervergünstigung für Dieselmotoren	6 633
Entfernungspauschale	4 350
Energiesteuerbefreiung des Kerosins	7 232
Energiesteuerbefreiung der Binnenschifffahrt	118
Mehrwertsteuerbefreiung für internationale Flüge	4 237
Pauschale Besteuerung privat genutzter Dienstwagen	500
Bau- und Wohnungswesen	
Eigenheimzulage	6 223
Bausparförderung	467
Soziale Wohnraumförderung	518
Landwirtschaft	
Steuervergütung für Agrardiesel	135
Befreiung landwirtschaftlicher Fahrzeuge von der Kraftfahrzeugsteuer	55
Subventionen für die Branntweinproduktion	80
Kosten 2008	42 089

Anhang 8: Glossar

- **Die Staatsverschuldung im Sinne des Vertrags von Maastricht*** ist die konsolidierte Bruttoverschuldung der öffentlichen Hand zum Nominalwert nach Abzug gewisser relativ schwer schätzbarer Verbindlichkeiten (Handelsschulden...).

- **Der Primärsaldo*** gibt die Differenz aus Einnahmen und Ausgaben ohne Zinsaufwand wieder.

- **Der strukturelle Saldo***, wie er von der Europäischen Kommission berechnet wird, ist um konjunkturelle Effekte und seit 2004 auch um die Effekte von Sondermaßnahmen auf die Finanzierungskapazität der öffentlichen Hand (siehe unten) bereinigt. Im strukturellen Saldo nach dem Berechnungsmodus der französischen Regierung oder der OECD (um zyklische Schwankungen korrigierter Saldo) sind diese Sondermaßnahmen nicht berücksichtigt. Die aus einer vom Wert 1 abweichenden Elastizität resultierenden Einnahmen werden bei der Berechnung dieses Saldos nicht neutralisiert, solange ihr struktureller Charakter nicht erwiesen ist.

- **Die „strukturelle Anstrengung“* (effort structurel)** gibt die auf eine gute Ausgabenkontrolle – d.h. ein im Verhältnis zum potenziellen BIP-Wachstum vergleichsweise geringeres Ausgabenwachstum – und auf neu beschlossene Maßnahmen im Bereich Steuern und Abgaben zurückführbare Verbesserung des strukturellen Saldos wieder. Dieser Indikator wurde im Jahr 2003 vom französischen Finanzministerium entwickelt, um die Parameter zu berücksichtigen, deren struktureller Charakter am besten erwiesen ist. Er macht die effektiven Anstrengungen zum Abbau des staatlichen Defizits deutlicher sichtbar als der strukturelle Saldo – insbesondere deshalb, weil er nicht durch vom Wert 1 abweichende Einnahmeelastizitäten beeinflusst ist.

- **Das „potenzielle Wachstum“*** gibt die BIP-Entwicklung bei unveränderter Nutzungsquote der wichtigsten Produktionsfaktoren (Erwerbsbevölkerung, Infrastruktur, Ausrüstung) wieder. Es entspricht dem Wachstum des potenziellen BIP, das seinerseits definiert ist als die Produktion, die eine Volkswirtschaft dauerhaft unterstützen kann, ohne korrigierende Spannungen – nach oben oder nach unten – auf die Preisentwicklung zu generieren. Bestimmt wird es hauptsächlich durch die Entwicklung der Erwerbsbevölkerung und die Verbesserung der Arbeitsproduktivität.

- **Die „Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen“*** bezeichnet in der Theorie eine Situation, wo die künftigen Einnahmen der öffentlichen Hand über einen unbegrenzten Zeithorizont die Finanzierung ihrer Ausgaben und die Tilgung der aktuellen Schulden ermöglichen. Diese bei der Konstruktion gewisser Tragfähigkeitsindikatoren zugrunde gelegte Definition ist problematisch, da sie zum einen Projektionen über einen unbegrenzten Zeithorizont erfordert; zum anderen bewirkt die Möglichkeit, die aktuellen Schulden über diesen unbegrenzten Zeithorizont zu tilgen, die Nichtbeachtung ihres Umfangs. Eine besser nutzbare Definition besagt, dass die Situation der öffentlichen Finanzen tragfähig ist, wenn die öffentliche Verschuldung ohne neue Ausgaben- oder Abgabenreformen in einem vorgegebenen Zeithorizont unter einer als Prozentsatz des BIP ausgedrückten Obergrenze bleibt. Die Europäische Kommission legt einen Zeithorizont von 50 Jahren und eine Schuldenobergrenze von 60 % zugrunde.

- **Der Begriff Steuerwettbewerb** bezeichnet den Versuch eines Staates oder einer Gebietskörperschaft, mittels Steuersenkung Unternehmen, Kapitaleigentümer oder Aktiva in ihr Zuständigkeitsgebiet anzuziehen und dort zu halten, und auf diese Weise ihre Besteuerungsbasis zu vergrößern.

- **Die Arbeitskosten** werden unter Bezugnahme auf die Stundenlohnkosten und auf die Lohnstückkosten bewertet. Laut *INSEE* (französisches statistisches Amt) bestehen die Arbeitskosten aus sämtlichen Kosten, die dem Unternehmen für die Beschäftigung eines Arbeitnehmers anfallen. Die Lohnstückkosten entsprechen den Lohnkosten pro Wertschöpfungseinheit.

- **Der Gini-Index** (oder Gini-Koeffizient) ist ein synthetischer Indikator für die Ungleichverteilung von Einkommen (oder Löhnen und Gehältern). Er bringt den Unterschied zwischen der jeweiligen Einkommensverteilung in der Bevölkerung eines Landes und einer absolut gleichmäßigen Einkommensverteilung zum Ausdruck.

- **Die Armutsquote** nach Eurostat-Definition gibt an, wie viele Menschen mit einem Einkommen inklusive sozialer Transferleistungen von weniger als 60 % des Medianlohns leben.

- **Der implizite Steuersatz** setzt das Steueraufkommen ins Verhältnis zu dem Aggregat, das diesem zugrunde liegt, entsprechend der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung. Er ermöglicht somit die Abbildung der steuerlichen Belastung unter Berücksichtigung des Effekts von Maßnahmen im Bereich der Bemessungsgrundlage. Der Bericht befasst sich insbesondere mit den impliziten Steuersätzen auf Verbrauch,

Arbeit und Kapital. Die Berechnungsweise dieser verschiedenen Steuersätze ist im Hauptteil des Berichts wiedergegeben.

- **Die „simulierten effektiven Steuersätze“ oder „ex-ante Steuersätze“**, eingeführt von Devereux und Griffith (1998), simulieren die Steuerbelastung einer Investition während ihrer Laufzeit in Abhängigkeit von Art, Lebensdauer und Finanzierungsmodalitäten der Investition. Sie sind wie die impliziten Steuersätze ein Maßstab für die steuerliche Belastung.

- **Der Steuer- und Abgabenkeil** misst die Wirkung der Sozialabgaben (Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge unter Berücksichtigung von Ermäßigungen und Befreiungen) und der Steuern (Einkommensteuer sowie CSG und CRDS in Frankreich) auf die Bruttolohn- und -gehaltseinkommen der privaten Haushalte.

- **Der Begriff Steuervergünstigungen (*dépenses fiscales*)** bezeichnet steuerliche Ausnahmeregelungen, die für den Staatshaushalt einen Einnahmefall darstellen. Deutschland veröffentlicht seit 1967 einen „Subventionsbericht“ über Finanzhilfen und Steuererleichterungen, auf den sich die *Cour des comptes* gestützt hat. In Frankreich enthält der Entwurf des Haushaltsgesetzes seit 1980 alljährlich einen Bericht über die Steuererleichterungen (*fascicule voies et moyens, tome II*). In Frankreich wie auch in Deutschland unterscheidet man Steuererleichterungen und „übrige steuerliche Maßnahmen“ (in Frankreich: Modalitäten der Steuerberechnung), wobei die Unterscheidung zwischen diesen beiden Kategorien manchmal fragwürdig ist.

- **Der Begriff der Neutralität** einer Steuer bezeichnet die Tatsache, dass die betreffende Steuer weder als Anreiz noch verzerrend wirkt: sie schafft keine Verzerrungen zwischen den Produktionsfaktoren, Gesellschaftsformen, Finanzierungsweisen usw. Dieses Ziel der Neutralität steht im Widerspruch zu einer der Steuer oftmals zugewiesenen Funktion, die Allokation der Produktionsfaktoren zu verändern oder Investitionen und Verhaltensweisen eine bestimmte Orientierung zu geben.

- **Der Wirksamkeitsfaktor der MwSt.** ist ein Kennwert für die Effizienz dieser Steuer im Sinne der fiskalischen Ergiebigkeit. Ein niedriger Koeffizient ist ein Hinweis auf ein Mehrwertsteuersystem, in dem Steuerbefreiungen und ermäßigte Steuersätze eine wichtige Rolle spielt.

* Die gekennzeichneten Definitionen stehen im Anhang des Berichts über Situation und Perspektiven der öffentlichen Finanzen (Juni 2010). In Blau die zum Verständnis des Berichts weniger wichtigen Definitionen.

ANTWORT DES PREMIERMINISTERS

Ich danke Ihnen für die Zusendung des Entwurfs eines öffentlichen Themenberichts über „Steuern, Abgaben und Sozialabgaben in Frankreich und Deutschland“. Die Regierung hat diesen angemessen zur Kenntnis genommen. Sie hat im aktuellen Stadium nicht die Absicht, der Cour des comptes hierzu Bemerkungen zu übermitteln.
