DEUTSCHE BERATERGRUPPE WIRTSCHAFT
BEI DER UKRAINISCHEN REGIERUNG

Prof. Dr. Lutz Hoffmann Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin		Dr. Lorenz Schomerus, Staatssekretär a.D. Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie, Berlin
Beratergruppe in Kyjiw	Prof. Dr. Stephan v.Cramon-T.	Institut für Agrarökonomie, Universität Göttingen
	Ricardo Giucci	Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin
	Lars Handrich	Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin
	Dr. Christian von Hirschhausen	Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin
	Dr. Petra Opitz	Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin
	Ludwig Striewe	Institut für Agrarökonomie, Universität Göttingen
	Dr. Ulrich Thießen	Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin
	Dr. Volkhart Vincentz	Osteuropa-Institut, München

Büro: Kreschtschatyk 30, 01001 Kyjiw,
Tel. 0038 044 228 63 42, 0038 044 228 63 60, Fax 0038 044 228 63 36, Email: gag@ier.kiev.ua

Q5

Steuerreform – Ein wichtiger Schritt nach vorne!

Zusammenfassung

Eine umfassende Steuerreform ist dringend erforderlich zur Sicherung dauerhaften wirtschaftlichen Wachstums und aufgrund der Steuerreform in Rußland. Die vom Parlament und vom Ministerkabinett vorgelegten Vorschläge für eine Reform haben beide offensichtlich das Ziel, die Steuerlast weiter zu senken und somit das Wirtschaftswachstum zu fördern. Allerdings macht insbesondere der Vorschlag des Parlaments nur wenige marginale Vorschläge für die Finanzierung der Reform. Diese Finanzierung sollte in einer umfassenden Ausweitung der Steuerbasis bestehen, mit der gleichzeitig auch andere Ziele der Steuerreform erreicht werden könnten, wie insbesondere eine Vereinfachung des Steuersystems, verbesserte Verteilung der Steuerlast, geringere Anreize zu Schattenwirtschaft und Förderung der Ersparnis. Wir gehen von der Annahme aus, daß tendenziell auch die Investitionen über ein einfaches Steuersystem mit niedrigen Steuersätzen, breiter Basis und solide finanzierten Staatsausgaben besser gefördert werden als mit einem Steuersystem, das sehr hohe Abschreibungssätze bietet, dafür aber auch höhere Steuersätze hat und wesentlich komplizierter ist.
Unser Reformvorschlag berücksichtigt die positiven Elemente der beiden Reformvorschläge des Ministerkabinetts und des Parlaments und ergänzt diese Vorschläge. Als wichtigste Änderungen und Erweiterungen der beiden Vorschläge sehen wir an:
- Senkung der Steuersätze wie im Modell des Ministerkabinetts, aber keine Senkung des Umsatzsteuersatzes;
- bezüglich der persönlichen Einkommensteuer: Abschaffung von Vergünstigungen, Einführung eines steuerfreien Existenzminimums in Höhe de Minimallohnniveaus, vollständige Inflationsindexierung, moderate Progression (wie im Modell des Ministerkabinetts), um Anreize für Arbeit, Investieren und Ersparnis in der offiziellen Wirtschaft zu geben;
- bezüglich der Unternehmensbesteuerung: Abschaffung der Ausnahmen für die Landwirtschaft (mit Übergangsfrist bis 2004), für Metallurgieunternehmen, für

Sonderwirtschaftszonen und Abschaffung aller anderen Vergünstigungen, keine Anerkennung von Ausgaben für die „soziale Sphäre“ und für Gesundheitsausgaben als Betriebsausgaben, aber Anpassung des Katalogs der steuerlich anerkannten Betriebsausgaben an westliche Standards mit Einführung von Höchstgrenzen, keine Erhöhung der Abschreibungssätze, Abschaffung der Steuer auf repatriierte Gewinne;
- bezüglich der Umsatzsteuer: Abschaffung der Ausnahmen und Vergünstigungen gemäß Liste der Steueradministration, Beibehaltung des gegenwärtigen Steuersatzes, Einführung einer Betrugsbekämpfung nach Vorbild der neuen EU Maßnahmen;
- bezüglich der Erbschaftsteuer: umfassende Definition von Vermögen mit progressiven Steuersätzen;
- bezüglich der lokalen Steuern: Abschaffung der am wenigsten bedeutenden Steuern, Abschaffung des Rechts für Kommunen, Steuervergünstigungen zu geben, Erarbeitung eines Plans zur Einführung einer eigenen Steuerhoheit der Kommunen (innerhalb gewisser Grenzen), beispielsweise Einführung einer eigenen Steuer der Kommunen auf Boden und Grundbesitz und/oder auf den Gewinn von Unternehmen;
- bezüglich der Verbrauchsabgaben: Erhöhung der gegenwärtigen Abgabesätze, Berücksichtigung der Vorschläge der Tabakindustrie zur Differenzierung der Tabaksteuer und Erarbeitung eines Plans zur Einführung einer modernen Energiesteuer auf die Emission von CO_2;
- bezüglich der Zölle: Vereinheitlichung des Zollniveaus und Übergang auf ad-valorem Zölle;
- bezüglich der Sozialabgaben: Stabilisierung des Sozialabgabesatzes auf dem gegenwärtigen Niveau von ca. 40% des Bruttolohns, d.h. keine Erhöhung des Beitragssatzes und Beibehaltung der moderaten Steuern auf den Kauf von Wohnungen, Devisen und Schmuck zur Finanzierung der Rentenversicherung;
- Erarbeitung eines Vorschlags für eine Steuer auf kurzfristige Kapitalimporte.

1. Einleitung

Das Ministerkabinett und das Parlament machten jeweils Vorschläge für eine Steuerreform (Anhang). Die Dringlichkeit einer Steuerreform wird aber scheinbar nicht erkannt, denn die Diskussion hierüber hat stark abgenommen und es wird allgemein bezweifelt, ob noch vor den Parlamentswahlen im Jahr 2002 eine Einigung erfolgt. Dieser Beitrag hat vier Ziele: Erstens sollen die Anforderungen, die an eine befriedigende Reform zu stellen sind, erläutert werden, zweitens soll die Dringlichkeit der Reform begründet werden, drittens werden die existierenden Reformvorschläge gewürdigt und viertens wird ein erweiterter Reformvorschlag gemacht. Folglich erläutern wir in Abschnitt 2 einen einfachen Zielkatalog für eine Steuerreform und ihre Notwendigkeit und Dringlichkeit. In Abschnitt 3 fragen wir danach, inwieweit die beiden Steuerreformvorschläge diesen Zielkatalog erfüllen. In Abschnitt 4 machen wir einen Vorschlag für eine Fusion und Erweiterung der beiden Steuerreformvorschläge zu einem aus unserer Sicht befriedigenden Gesamtkonzept.

2. Zielkatalog für und Notwendigkeit der Steuerreform

Aus unserer Sicht hat die Steuerreform vor allem zwei Oberziele, nämlich:

- Sicherstellung ausreichend hoher Staatseinnahmen, um die erforderlichen Staatsausgaben (einschließlich notwendiger Sozialunterstützung für Bedürftige) finanzieren zu können,

- Kompatibilität des Steuersystems mit dauerhaftem wirtschaftlichen Wachstum.

Bei der Erfüllung dieser Ziele muß das Steuersystem eine Reihe von Grundsätzen beachten, nämlich:

a) Wettbewerbsneutralität;

b) Transparenz, Widerspruchslosigkeit, Verständlichkeit, Stetigkeit[1], Minimierung der administrativen Kosten der Steuereintreibung, Praktikabilität;

c) Verhältnismäßigkeit (die individuelle Zahlungskraft der Steuerpflichtigen sollte durch die Besteuerung relativ gleich verringert werden)[2];

d) Allgemeinheit (alle Personen, die über steuerliche Leistungsfähigkeit verfügen, müssen Steuern entrichten);

e) Gleichmäßigkeit (Personen in gleichen steuerlich relevanten Umständen müssen gleich behandelt werden, dagegen sollten Personen, die sich in unterschiedlichen steuerlich relevanten Umständen befinden, adäquat differenziert behandelt werden)[3];

f) Steigerungsfähigkeit (das Steuersystem sollte für außergewöhnliche Situationen eine relativ kurzfristig wirksame Erhöhung der Steuereinnahmen ermöglichen) und

g) gewisse Umverteilung bei allerdings moderaten marginalen Steuersätzen.

Diese Ziele und Grundsätze folgen der traditionellen Theorie, die durch eine Vielzahl moderner Analysen bestätigt und untermauert wird.[4] Die Tatsache, daß die Ziele und Grundsätze teilweise miteinander in Konflikt stehen, sollte nicht als gravierendes Problem betrachtet werden: zum einen befindet sich jede wirtschaftliche Aktivität und auch die Wirtschaftspolitik permanent in Konflikten, wenn mehreren Zielen nur begrenzte Ressourcen zu ihrer Erfüllung gegenüberstehen und deshalb eine Abwägung stattfinden muß. Zum anderen kann argumentiert werden, daß in der Ukraine bestimmte Ziele, beispielsweise das Ziel wirtschaftlichen Wachstums, gegenwärtig Vorrang haben, so daß Konflikte entschärft werden. Vorrang des Wachstumsziels muß aber nicht bedeuten, daß beispielsweise die Umverteilung nicht mehr berücksichtigt wird. Ein konkreter Vorschlag zur Berücksichtigung des Grundsatzes der Umverteilung bei Vorrang des Wachstumsziels kann lauten: Die Regierung bestimmt einen Anteil am BIP, der aus Steuereinnahmen finanziert für direkte Sozialunterstützung an nachweislich Bedürftige aufgewendet werden

[1] Die Steuerregeln sollten nicht permanent geändert werden, sondern sie sollten aus Sicht des Steuerzahlers verläßlich sein.

[2] Dieser Grundsatz erlaubt unterschiedliche Interpretationen bezüglich der Progressivität des Steuersystems, und zwar von keiner Progressivität bis relativ hohe Progressivität.

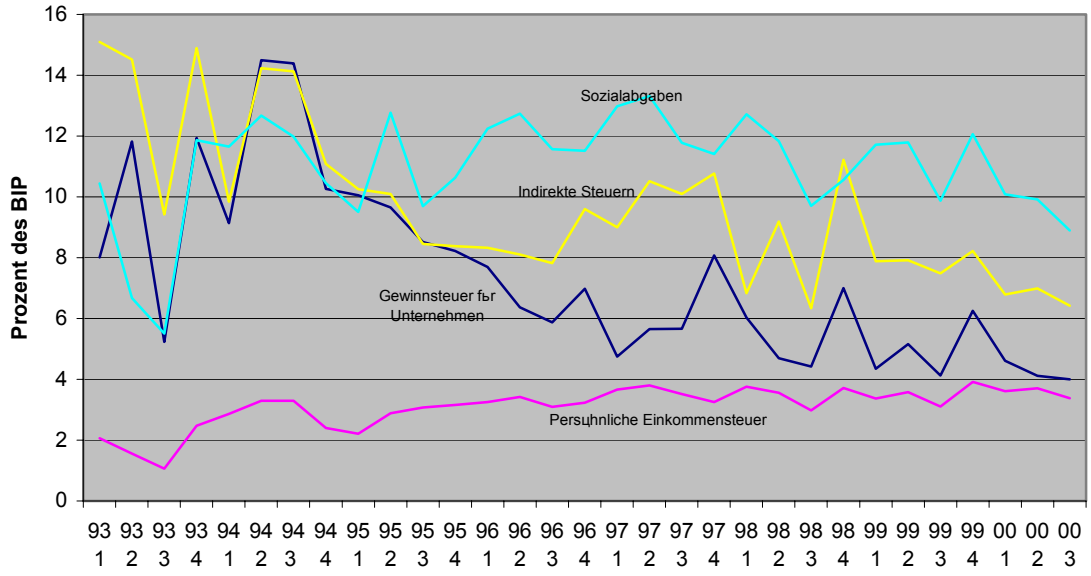
[3] Je einfacher das Steuersystem ist, desto weniger kann dieser Grundsatz im Steuersystem berücksichtigt werden. Allerdings müssen auch die Nachteile einer sehr weitgehenden differenzierten Behandlung der Steuerpfichtigen berücksichtigt werden, nämlich insbesondere die administrativen Kosten und abnehmende Verständlichkeit des Steuersystems.

[4] Wir unterstellen in unserer Analyse, daß die Ukraine das konventionelle System der umfassenden Einkommen- und Konsumbesteuerung einem System der alleinigen Konsumbesteuerung bevorzugt.

darf[5]. Gleichzeitig bestimmt sie eine moderate Progressivität der persönlichen Einkommensteuer und insbesondere auch der Erbschaftssteuer.

Zwar gab es seit ungefähr 1995 wesentliche Reformen der Besteuerung und der Sozialabgaben, mit denen Verletzungen des hier genannten Ziel- und Grundsätzekatalogs verringert werden sollten. Tatsächlich nahm auch die gesamte Steuer- und Abgabenlast in % des BIP tendenziell ab (vgl. Schaubild 1). Allerdings ist zu berücksichtigen, daß der abnehmende Trend der Sozialabgaben ab 2001 vermutlich durch die Einführung der Sozialabgabe für Betriebsunfälle gestoppt wurde und möglicherweise wieder zunimmt, wenn, wie geplant, eine beitragsfinanzierte staatliche Krankenversicherung eingeführt wird. Auch die ab 1999 eingeführten geringen Steuern (auf Käufe von Wohneigentum, Devisen, Schmuck) zur zusätzlichen Finanzierung der Rentenversicherung sind hier nicht berücksichtigt, weil sie keine Sozialabgaben auf den Bruttolohn sind.

Schaubild 1
Ukraine: Entwicklung der Steuer- und Abgabenquoten 1993-2000

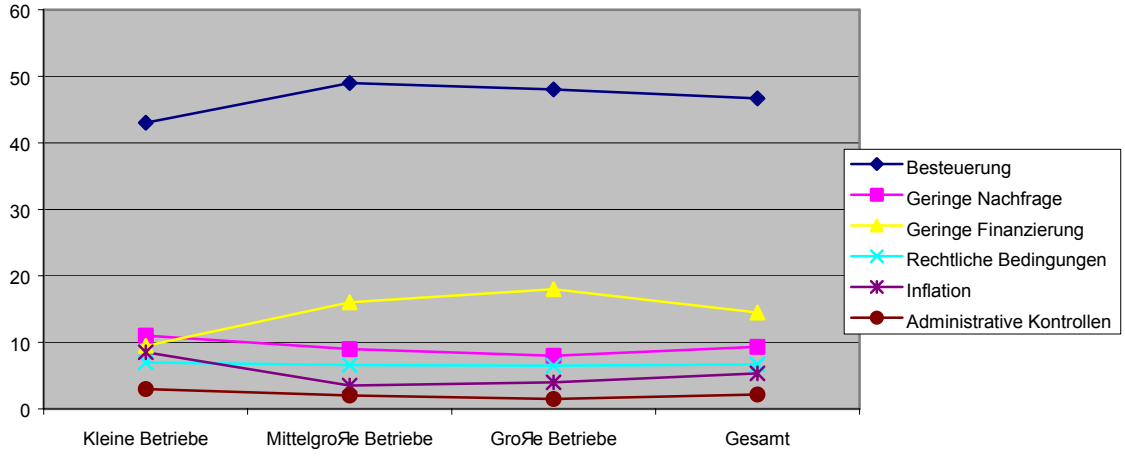


Quelle: Ministerium für Finanzen.

Trotz der Reformen verletzt das ukrainische Steuersystem die genannten Ziele und Grundsätze weiter. Dies ergibt sich vor allem aus Befragungen von Unternehmen. Für Unternehmen aller Größenordnungen ist die Besteuerung das mit weitem Abstand wichtigste Problem (Schaubild 2).

[5] Empirische Studien zeigen, daß direkte Zahlungen an Bedürftige die wirksamste Form von Umverteilung sind.

Schaubild 2
Wichtigste Probleme für die Entwicklung der Unternehmen im Jahr 1999
(in % der befragten Betriebe)



Quelle: Management Systems International and Development Alternatives Incorporated and Kiev International Institute of Sociology, „Small and Medium Enterprises Baseline Survey", Kiev 2000, S.66.

Welcher Aspekt der Besteuerung ist für Unternehmen besonders belastend? Ist es die Höhe oder eher der Aufwand zur Einhaltung der Steuergesetze (hohe Zahl von Steuern, häufige Änderungen der Steuergesetze, aufwendige Betriebsprüfungen)? Jüngeren repräsentativen Umfragen zufolge sind beide Aspekte sehr bedeutend[6]. Folglich ist es konsistent, daß die befragten Unternehmen bei einem Rating verschiedener möglicher Elemente einer Steuerreform zwei Maßnahmen als mit Abstand am wichtigsten bewerten:
- Verringerung der Zahl der Steuern und Abgaben sowie
- Vereinfachung der geforderten Steuererklärung.

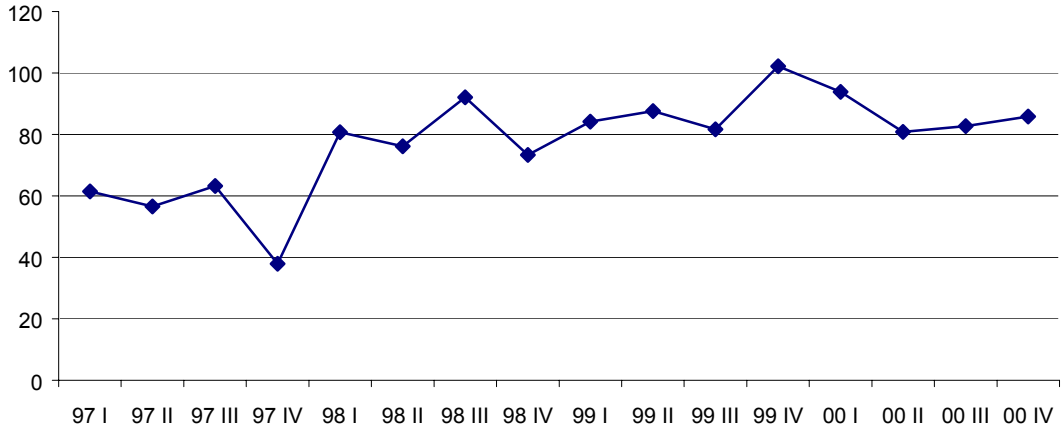
Zwar beziehen sich diese Umfragen nur auf Betriebe mit bis zu 50 Beschäftigten, sie sind aber dennoch aus folgenden Gründen von besonderer Bedeutung:
- ein bedeutender Teil dieser Unternehmen ist auch aufgrund der Probleme mit der Besteuerung noch nicht offiziell registriert,
- die Gruppe der kleinen und mittelgroßen Betriebe (bis 250 Beschäftigte) hat einen Anteil von über 50% an der Gesamtbeschäftigung und sie hat auch den größten Anteil an den Steuerzahlungen aller Unternehmen,
- diese Gruppe wird vermutlich auch den größten Anteil am wirtschaftlichen Wachstum in den kommenden Jahrzehnten haben.

Es ist auch möglich, daß die sehr große Unzufriedenheit der Steuersubjekte mit dem Steuersystem verursacht oder zumindest verstärkt wird durch zwei weitere Faktoren:

[6] Die Umfragen beziehen sich vor allem auf den Kreis kleiner und mittelgroßer Betriebe (Unternehmen mit einer Beschäftigung von bis zu 50 Personen): 48% von ihnen schätzen, daß ihre Steuerzahlungen (ohne Umsatzsteuer) über 30% ihres Umsatzes betragen! Zum administrativen Aufwand geben 61% dieser Unternehmen an, daß sie eine Person benötigen, die sich ausschließlich mit Steuerfragen beschäftigt. Die Zahl der von ihnen bezahlten Steuern und Abgaben beträgt nach ihren Angaben im Durchschnitt 9. (Es gibt allerdings Städte, in denen diese Zahl weit größer ist, bspw. 17 in Lugansk). International Finance Corporation, „The State of Small Businesses in Ukraine. An IFC Survey of Ukrainian Small Enterprises," June 2000, S. 35.

Zum einen kann der Grad der Unzufriedenheit so hoch sein, weil die Verteilung der Steuerlast als ungerecht empfunden wird. Schaubild 3 zeigt, daß der Anteil der durch Ausnahmen von der regulären Besteuerung entgangenen Einnahmen nach Angaben der Steueradministration seit 1998 das extrem hohe Niveau von ungefähr 80% der Steuereinnahmen erreicht.[7] Ein weiteres durch Steuerausnahmen verursachtes Problem, dessen Wirkungen kaum schätzbar sind, ist, daß sie die relativen Erträge von Investitionen verändern und unüberschaubar komplizieren. Die gebotene Wettbewerbsneutralität des Steuersystems wird so in der Regel verletzt.
Eine wichtige Implikation von Schaubild 3 ist, daß bei Abschaffung aller Steuervergünstigungen die Steuersätze fast um die Hälfte gesenkt werden könnten, ohne daß das Steueraufkommen sinkt! Hierbei sind noch nicht berücksichtigt die Schätzungen für potentielle zusätzliche und bedeutende Staatseinnahmen, die durch bessere Kontrolle der Staatsunternehmen erzielt werden könnten[8] und positive Rückwirkungen von Steuersatzsenkungen auf das Wirtschaftswachstum.

Schaubild 3
Entgangene Steuereinnahmen aufgrund von Vergьnstigungen in % der Steuereinnahmen 1997-2000



Quelle: Steueradministration.

Zum anderen kann die Unzufriedenheit über das Steuersystem auch verursacht sein durch Unzufriedenheit der Steuerzahler mit den staatlichen Dienstleistungen und der Struktur der Staatsausgaben. Die Qualität dieser Dienstleistungen und die Ausgabenstruktur müßten besser den Erwartungen rationaler Steuerzahler entsprechen.
Hieraus würde folgen, daß der Grad der Zufriedenheit mit dem Steuersystem auch ohne Senkung der gesamten Steuerlast zunehmen könnte, wenn das System „gerechter“ und transparenter würde und auch Maßnahmen ergriffen würden, die nicht direkt das Steuersystem betreffen, nämlich insbesondere Verbesserungen der Qualität der staatlichen Dienstleistungen und der Struktur der Staatsausgaben.

[7] Hieran haben Ausnahmen bei der Umsatzsteuer den größten Anteil mit 64% aller Steuervergünstigungen im Durchschnitt der Jahre 1997-2000. Es folgen Ausnahmen bei der Gewinnsteuer (8%), bei den Verbrauchsabgaben (4%) und bei der Bodensteuer (3%).
[8] Diese potentiellen Einnahmen wurden von uns auf bis zu ca. 2,5 % des BIP geschätzt, d.h. ca. 14% der Steuereinnahmen.

Schließlich ist zu berücksichtigen, daß viele andere Länder, insbesondere das Nachbarland Rußland, Steuerreformen umgesetzt haben, die häufig eine Reduzierung der Zahl der Steuern, Senkung der Steuerlast, Verbreiterung der Steuerbasis und Vereinfachung der Steuererklärungen beinhalten. Rußland bietet in Europa den niedrigsten marginalen persönlichen Einkommensteuersatz (13% ohne Progression).

Insgesamt ist festzustellen, daß das Steuersystem das Ziel Förderung dauerhaften Wachstums und die Grundsätze a) bis e) scheinbar nicht erfüllt und eine Steuerreform notwendig und dringend ist, damit das System

- einfacher, verständlich, transparenter und gerechter wird und
- Wettbewerbsneutralität und Wachstumsanreize verbessert werden.

3. Beurteilung der Steuerreformvorschläge des Ministerkabinetts und des Parlaments

Beide der im Anhang skizzierten Reformvorschläge haben im Sinne des hier benutzten Bewertungsschemas positive Aspekte. Sie erkennen insbesondere die Notwendigkeit der Reform der persönlichen Einkommensteuer an und berücksichtigen dabei daß:
- das Existenzminimum nicht besteuert werden sollte (was bei der gegenwärtigen Einkommensteuer übersehen wird),
- der Höchststeuersatz nicht vom Gewinnsteuersatz abweichen sollte,
- eine moderate Abgeltungssteuer (in Form einer Quellensteuer) für Einkommen aus Dividenden und Zinsen (mit Gleichbehandlung dieser beiden Kapitaleinkommen) sehr sinnvoll erscheint,[9] und
- eine Inflationsindexierung erforderlich ist.

Einige Details beider Vorschläge zur Reform der persönlichen Einkommensteuer sind aus unserer Sicht nicht überzeugend und sollten korrigiert werden wie unten erläutert.

Hinsichtlich des überragend wichtigen Ziels einer Verbreiterung der Steuerbasis gibt es bedeutende Unterschiede der beiden Steuerreformvorschläge. Im Vorschlag des Parlaments bleibt dieses Ziel fast unberücksichtigt und es ist damit offen, wie die beabsichtigten Steuersatzsenkungen, die Erhöhungen der Abschreibungssätze und die teilweise berechtigte Forderung nach einer Ausweitung der steuerlich anerkannten Betriebsausgaben finanziert werden sollen. Aber auch der Vorschlag des Ministerkabinetts geht nicht weit genug, weil eine radikale und systematische Abschaffung der Vergünstigungen bei der Umsatzsteuer, bei Verbrauchsabgaben, bei der Einkommensteuer, Gewinnsteuer, Zöllen und Importabgaben (unter Einschluß der für Sonderwirtschaftszonen bestehenden Sonderregeln) nicht erfolgt.

Bezüglich der Gewinnsteuer sieht der Parlamentsvorschlag keine Ausweitung der Steuerbasis vor, sondern sogar ihre weitere drastische Reduzierung durch Erhöhung der Abschreibungssätze und Ausweitung der steuerlich anerkannten Betriebsausgaben. Letztere Forderungen sind teilweise berechtigt, sie sind aber auch unvollständig und teilweise aus unserer Sicht schädlich: bei einer Anerkennung von Ausgaben für Werbung und Kraftfahrzeugen sollten Höchstgrenzen (bezogen auf einen sinnvollen Maßstab) gelten, es sollten alle nach westlichen Standards abzugsfähigen Ausgaben steuerlich anerkannt werden (also auch Ausgaben für Ausbildung und Fortbildung mit Höchstgrenzen, Währungsverluste etc.). Ausgaben für die soziale Sphäre einschließlich

[9] Dies vereinfacht die Steuererklärungen, hält die administrativen Kosten niedrig, dämpft die Steuerflucht und gibt Anreize für Ersparnis.

Ausgaben für betriebliche Gesundheitsversorgung sollten aus folgendem Grund *nicht* steuerlich anerkannt werden: Die Anerkennung behindert die effiziente Umstrukturierung insbesondere der Großunternehmen. Diese haben nur geringe Anreize, soziale Aufgaben und Leistungen aus dem Betrieb auszugliedern und beispielsweise von anderen Unternehmen zu kaufen. Unternehmensleitungen sind damit von ihren Aufgaben abgelenkt. Teilweise mißbrauchen die Unternehmensleitungen die Ausgaben für die soziale Sphäre für mehrere Zwecke. Zum einen argumentieren sie, daß sie aufgrund dieser Ausgaben keine Gewinne machen können (obwohl diese Ausgaben steuerlich anerkannt werden), zum anderen werden Ausgaben auf die soziale Sphäre geschoben und Dienste in der sozialen Sphäre erbracht, die unternehmensfremd sind. Es scheint deshalb sozialer zu sein, durch Abschaffung der Abzugsfähigkeit sogenannter sozialer Ausgaben, Unternehmen zu Umstrukturierung und effizienter, profitabler Produktion Anreize zu geben und damit das Wirtschaftswachstum und die Steuereinnahmen zu fördern (die dann teilweise für Sozialunterstützung verwendet werden können), als das gegenwärtige System mit subventionierter sozialer Sphäre in den Großbetrieben aufrechtzuerhalten.

Die starke Erhöhung der Abschreibungssätze im Parlamentsvorschlag erscheint nicht plausibel, weil Abschreibungen das Ziel haben, ungefähr den tatsächlichen Wertverlust von Gegenständen zu erfassen, andernfalls verfälscht das Steuersystem die Investitionsentscheidungen und die Ressourcenverteilung. Außerdem macht der Vorschlag des Parlaments keine Vorschläge zur Finanzierung der daraus entstehenden Steuereinnahmeverluste.

Auch die Senkung der Umsatzsteuer ist möglicherweise nicht erforderlich, um die Ziele der Steuerreform zu erreichen: Investitionen und Ersparnis sollen möglichst gering besteuert werden, dies gilt aber nicht für den Konsum.[10] Einkommen aus der Schattenwirtschaft werden teilweise in der offiziellen Wirtschaft für Konsum verwendet und werden damit zumindest über die Umsatzsteuer besteuert. Außerdem weisen empirische Schätzungen der Schattenwirtschaft darauf hin, daß die Umsatzsteuer trotz ihres relativ hohen Niveaus im Gegensatz zur Gewinnsteuer, persönlichen Einkommensteuer und Sozialabgaben keine statistisch signifikante Ursache für Schattenwirtschaft ist.[11] Dies gilt auch für die noch relativ niedrigen Verbrauchsabgaben.

4. Vorschlag für eine Fusion und Erweiterung der beiden Steuerreformvorschläge

Aus Platzgründen gehen wir im folgenden nur auf wesentliche Aspekte ein. Bezüglich des Ausmaßes der Steuersatzsenkungen bevorzugen wir das Modell des Ministerkabinetts, daß zur Sicherstellung der Finanzierung der Steuerausfälle aber um eine radikale Ausweitung der Steuerbasis erweitert werden müßte, also hinsichtlich aller bedeutenden Steuern, insbesondere der Umsatzsteuer, Verbrauchsabgaben, Gewinnsteuer und Einkommensteuer. Bezüglich des Kapitalverkehrs sehen beide Steuerreformkonzepte keine besondere Besteuerung vor. Aufgrund der negativen Erfahrungen in der Ukraine und in vielen

[10] Dies wirk zwar eindeutig regressiv, aber das Ziel der Umverteilung ist damit nicht aufgehoben: Umverteilung ist, wie bereits genannt, am wirksamsten durch direkte Zahlungen des Staates an Bedürftige. Außerdem ist erfolgreiche Sozialpolitik diejenige, die allen Arbeitswilligen die Möglichkeit einer Beschäftigung verschafft und dies setzt Wirtschaftswachstum voraus.

[11] Dieses Ergebnis wird auch in fast allen empirischen Schätzungen der Schattenwirtschaft in Industrieländern gefunden. Zur Ukraine vgl. Institut für Wirtschaftsforschung und Politikberatung, „Fiskalische und regulatorische Ursachen für Schattenwirtschaft in der Ukraine“, Arbeitspapier Nr. 9, 2001.

anderen Entwicklungsländern mit spekulativen kurzfristigen Kapitalimporten, könnte es aber sinnvoll sein, eine moderate Steuer auf zu definierende kurzfristige Kapitalimporte (nicht aber auf Kapitalexporte) zu erheben. Wir machen hierzu allerdings keinen eigenen Vorschlag, sondern verweisen auf das Beispiel Chile, das als ein gutes Modell betrachtet werden kann.

a) Reform der persönlichen Einkommensteuer

- Gewährleistung eines steuerfreien und inflationsindexierten Existenzminimums, damit die Steuer- und Sozialpolitik konsistent sind. Das vom Ministerkabinett vorgeschlagene steuerfreie Minimum entspricht dem Mindestlohnniveau und dies ist eine konsistente Politik. Das vom Parlament vorgeschlagene steuerfreie Niveau ist deutlich niedriger und ist aus unserer Sicht nicht konsistent mit der Sozialpolitik.
- Begrenzung der Steuerstufen auf drei trägt zur Vereinfachung des Steuersystems bei. Die gewählten Stufen des Parlaments mit viel höherer Progression ab relativ sehr hoher Einkommen haben aus unserer Sicht gravierende Probleme: die zweite und dritte Stufe betreffen nur einen sehr geringen Teil der Steuerpflichtigen und deshalb sind die daraus für den Staat erzielten Mehreinahmen unbedeutend, während aber der relativ hohe marginale Steuersatz abschreckend wirken kann, zusätzliches Einkommen zu erwirtschaften und zu versteuern. Dieses Modell gibt einen wesentlich geringeren Anreiz, bisher nicht versteuertes Einkommen zu versteuern, als das Modell des Ministerkabinetts. Außerdem tritt ein Problem auf, wenn der Spitzensteuersatz relativ hoch ist, gleichzeitig aber Einkommen aus Zinsen und Dividenden aus Vereinfachungsgründen wie geplant mit einer moderaten (niedrigeren) fixen Abgeltungssteuer belastet wird.
- Die Inflationsindexierung ist in beiden Modellen eindeutig mangelhaft. Inflationsraten knapp unter 10% würden im Modell des Ministerkabinetts einen schnellen Anstieg der realen Besteuerung implizieren, dem Staat Anreize für Inflation geben und die Flucht in die Schattenwirtschaft fördern. Ähnliches gilt für das Modell des Parlaments. Eine vollständige Inflationsindexierung (auch des steuerfreien Minimums) ist notwendig, weil die Steuerzahler nicht für Inflation verantwortlich sind und weil die Indexierung nicht bedeutet, daß der Staat weniger Steuern einnimmt. Die Indexierung eliminiert lediglich den Effekt der Inflation. Diese Indexierung und die sehr moderate, transparente Besteuerung verpflichtet die Steuerzahler, die Steuerpflicht einzuhalten und den Staat, diese durch Kontrollen durchzusetzen.
- Die Besteuerung von Zinsen und Dividenden über eine einheitliche, moderate Abgeltungssteuer im Modell des Ministerkabinetts ist vorbildlich, weil sie zur Einfachheit des Steuersystems beiträgt und die administrativen Kosten minimiert. Andere Kapitaleinkommen, beispielsweise aus Mieten und Pachten, müßten in der persönlichen Einkommensteuererklärung angegeben werden und würden, wenn das persönliche Einkommen das Niveau der dritten Einkommensstufe übersteigt, höher besteuert als Zinsen und Dividenden. Diese Differenz ist eine durch Besteuerung verursachte Verzerrung der Kapitalerträge nach Steuern und beeinflußt die Investitionen. Sie kann mit Steuervereinfachung und niedrigen administrativen Kosten gerechtfertigt werden. Sie sollte möglichst gering gehalten werden durch Wahl eines Quellensteuersatzes für Zinsen und Dividenden, der einem Durchschnittssteuersatz entspricht, also ungefähr zwischen 15 und 20% betragen.
- Ausnahmen und Vergünstigungen radikal abschaffen. Die noch bestehenden Ausnahmen für bestimmte Berufsgruppen scheinen keine Rechtfertigung zu haben. Niedrige Steuersätze erlauben es zu argumentieren, daß auf Sonderbehandlungen, die aus Gerechtigkeitsgründen erforderlich wären, einfach verzichtet wird. Es wird somit

akzeptiert, daß Ungerechtigkeiten bestehen, aber wir argumentieren, daß diese insgesamt bei niedrigen Steuersätzen und breiter Steuerbasis viel geringer sind, als bei Berücksichtigung von Besonderheiten und höheren Steuersätzen. Eine Sonderbehandlung, die in Anbetracht des Rückgangs der Bevölkerung dennoch erforderlich scheint, ist die Anerkennung von fixen Beträgen (keine prozentualen Beträge!) für Kinder, die der Steuerzahler von seinem zu versteuernden Einkommen abziehen darf.[12] Dagegen sollten verheiratete Personen keine Vergünstigungen genießen, weil zum einen die Begründung hierfür fehlt und zum anderen diese Vergünstigungen in westlichen Ländern in der Regel sehr beträchtliche Steuerausfälle verursachen. Das Steuergesetz muß auch bestimmen, daß das Einkommen in seiner Gesamtheit erfaßt und besteuert wird (einschließlich Auslandseinkommen).
- Keine Schlechterstellung von Personen, die nicht an einem festen Arbeitsplatz beschäftigt sind. Das Modell des Parlaments impliziert eine solche Schlechterstellung, die nicht zu rechtfertigen ist. Außerdem muß sichergestellt sein, daß Einkommen, die über einen längeren Zeitraum entstanden sind, über die Jahre ihrer Entstehung verteilt werden dürfen.

b) Reform der Gewinnsteuer

- Abschaffung von Vergünstigungen, einschließlich derjenigen, die für Metallurgieunternehmen und Sonderwirtschaftszonen gewährt werden. (Einbezug der Landwirtschaft in die normale Besteuerung spätestens ab Ende der Gültigkeit der gegenwärtigen „fixen Steuer“, also ab 2004);
- Festlegung des Steuersatzes auf einem Niveau, das mit dem Höchststeuersatz der persönlichen Einkommensteuer übereinstimmt, wie in beiden Plänen vorgesehen;
- Einheitliche Besteuerung ausgeschütteter und nicht ausgeschütteter Gewinne;
- Keine Erhöhung der Abschreibungssätze;
- Systematische Anpassung des Katalogs von Ausgaben, die steuerlich anerkannt werden (und ihrer Höchstgrenzen) an westliche Standards, d.h. Anerkennung von Ausgaben (mit eventuell geltenden Höchstgrenzen nach einem sinnvollen Maßstab!) für Lizenzen, Zinsen, Fahrzeuge, Werbung, Aus- und Fortbildung, gezahlte lokale Steuern, Anerkennung von Währungsverlusten etc.;
- Abschaffung der Anerkennung von Ausgaben für die soziale Sphäre, einschließlich der Ausgaben für Gesundheitsversorgung und –versicherung;
- Anpassung der Verlustvortrags- und Verlustrücktragsregelung an westliche Standards;
- Einführung einer Regel, nach der die Zahlung unterschiedlicher Dividenden auf gleiche Aktien als Lohnzahlung betrachtet werden kann und deshalb Sozialabgaben fällig werden;
- Abschaffung der Steuer auf repatriierte Gewinne.

c) Reform der Pauschalsteuer für kleine Betriebe

Die von uns vorgeschlagenen und begründeten wesentlichen Änderungen sind:[13]
- Reduzierung der bestehenden Regelungen auf nur noch zwei, d.h. eine Regelung für „Marktstände“ (die Definition dieser „Marktstände“ sollte gemeinsam von der Zentralregierung und den Kommunen festgelegt werden) und eine Regelung für alle

[12] Diese Freibeträge sollten aber nicht zu großzügig sein. Das Wachstum der Bevölkerung ist in allen Transformationsländern mit leichter Verzögerung sehr hoch positiv korreliert mit der realen Wachstumsrate des BIP. Deshalb ist zu erwarten, daß aufgrund des positiven Wirtschaftswachstums sich die Abnahme der Bevölkerung wieder umkehrt.

[13] Vgl. Institut für Wirtschaftsforschung und Politikberatung, „Reform der Besteuerung für kleine und mittelgroße Betriebe“, Arbeitspapier Nr. 6, 2001.

anderen Kleinbetriebe wobei wir die gegenwärtige Umsatz und Beschäftigungsgrenze als sinnvoll ansehen;
- Schaffung einer Buchführungspflicht (einfache Einnahme/Ausgaberechnung) mit Ausnahme von „Marktständen“,
- Kein Einbezug der Umsatzsteuer und der Sozialabgaben in die Pauschalsteuerregelung mit Ausnahme von „Marktständen“.
- Einbezug der Landwirtschaft in diese Pauschalsteuerregelung, sobald die gegenwärtige Regelung der Besteuerung der Landwirtschaft ausläuft (spätestens 2004);

d) Reform der Umsatzsteuer

- Beibehaltung des gegenwärtig geltenden Satzes von 20%.
- Abschaffung der Ausnahmen gemäß detaillierter Liste der Steueradministration, einschließlich der Ausnahmen, die für Sonderwirtschaftszonen gelten und der Ausnahmen für die Landwirtschaft spätestens ab 2004;
- Verhinderung von Umsatzsteuerbetrug durch Übernahme neuer Regeln, die in der EU ausgearbeitet wurden.

e) Reform der Verbrauchsabgaben

- Abschaffung der Ausnahmen und Vergünstigungen gemäß detaillierter Liste der Steueradministration.
- Erhöhung der Abgaben auf Alkohol und Tabak (unter Berücksichtigung der Vorschläge der Tabakindustrie für die Differenzierung der Tabaksteuer).
- Keine Einführung einer Pflicht zur Vorauszahlung der Steuer.
- Erhöhung der Mineralölsteuer und Einführung eines mittelfristigen Stufenplans für eine allgemeine moderne Energiesteuer, die den Ausstoß von CO_2 besteuert und nicht nur den Verbrauch an Energie.

f) Reform der lokalen Steuern

- Abschaffung weniger sehr unbedeutender lokaler Steuern nach Plan des Ministerkabinetts.
- Abschaffung des Rechts für Kommunen, die Gewinnsteuer von Betrieben in ihrem Eigentum zu behalten.
- Erarbeitung eines Vorschlags für eine eigene Steuerhoheit der Kommunen. Beispielsweise könnte nach Modell der USA von den Kommunen eine Steuer auf Boden und Grundbesitz erhoben werden (innerhalb bestimmter Grenzen), oder nach dem Modell Deutschlands könnten Kommunen sowohl eine Steuer auf Boden und Grundbesitz erheben als auch eine Steuer auf den Gewinn von Betrieben (innerhalb gewisser Grenzen), welche die Betriebe wiederum von der Gewinnsteuer abziehen dürfen. Ein solcher Vorschlag ist so dringend wie die gesamte Steuerreform, weil gegenwärtig die Finanzierung der Kommunen nicht ausreichend gesichert ist[14].

[14] Diese Vorschläge machen eine Änderung des Budgetkodex erforderlich.

g) Reform der Erbschaftssteuer

- Umfassende Definition des zu versteuernden Erbes und Wahl progressiver Steuersätze.[15]

h) Reform der Sozialabgaben

- Begrenzung des Sozialabgabesatzes auf ca. 40% des Bruttolohns. Die geplante Einführung einer staatlichen Pflicht-Krankenversicherung sollte nicht zu einem Wiederanstieg der Sozialbeiträge führen. Es sollte eine Lösung gefunden werden, bei der private Krankenversicherungen gleichberechtigt mit der geplanten staatlichen Krankenversicherung konkurrieren dürfen und das Wettbewerbsprinzip für alle Beteiligte im Gesundheitswesen gilt (Krankenhäuser, Ärzte, Anbieter von Pflegeleistungen, Versicherungen).
- Beibehaltung der moderaten Steuern auf Erwerb von Wohneigentum, Schmuck, Devisen zur zusätzlichen Finanzierung der Rentenversicherung.[16]

i) Reform der „fixen Steuer" für die Landwirtschaft

- Abschaffung der „fixen Steuer" und aller anderen Sonderregeln für Agrarbetriebe und Einbezug aller Agrarbetriebe in das normale Steuersystem mit einer angemessenen Übergangsfrist, die beispielsweise bis Ablauf der Gültigkeit der „fixen Steuer" im Jahr 2004 betragen kann. (Kleine Agrarbetriebe können von der für alle kleinen Unternehmen geltenden optionalen Pauschalsteuerregelung Gebrauch machen).

j) Reform der Zölle

- Abschaffung der Ausnahmen und Vergünstigungen, beispielsweise für „religiöse Vereine" etc.
- Vereinheitlichung des Zollniveaus auf ein moderates Niveau und Übergang auf ad-valorem Zölle.

k) Sonstiges

- Abschaffung des Rechts der Kommunen, Steuervergünstigungen zu gewähren.
- Erarbeitung eines Vorschlags für eine eigene Steuerhoheit der Kommunen.
- Erarbeitung eines Vorschlags für eine allgemeine Energiesteuer.
- Erarbeitung eines Vorschlags für eine Steuer auf kurzfristige Kapitalimporte.
- Die Steuerreform sollte so umfassend und vorausschauend konzipiert sein, daß nicht kurz nach ihrer Annahme wieder neue Änderungen vorgenommen werden.
- Zur Absicherung der Finanzierung der Steuerreform sind außerdem Maßnahmen erforderlich zur Verbesserung der Staatseinnahmen aus dem Eigentum an Unternehmen.

---

[15] Die Bewertung von Wohneigentum und anderer schwer zu bewertender Vermögensgegenstände kann mittels einfacher Schätzungen und Richtwerte erfolgen, die den Finanzämtern vorgegeben werden müssen, damit letztere nicht selbst bewerten.

[16] Die Begründung dieser Steuern besteht darin, daß die Rentenversicherung heute auch Leistungen erbringt, die nicht auf früheren Versicherungsbeiträgen beruhen. Außerdem ist das Problem der Versorgung älterer Menschen ein Problem, das die gesamte Gesellschaft betrifft und nicht nur von Lohnempfangern, sondern von allen Steuerzahlern finanziert werden sollte.

- Schließlich kann der Erfolg der Steuerreform auch positiv beeinflußt werden durch eine Verbesserung der Qualität staatlicher Dienstleistungen.

U.T., T.V., Juli 2001
Lektor: L.S., P.O., L.H.

Anhang: Steuerreformvorschläge des Ministerkabinetts und des Parlaments

Die folgenden Zusammenfassungen der beiden Vorschläge berücksichtigen nur die aus unserer Sicht wesentlichen Aspekte. Der Vorschlag des Ministerkabinetts enthält viele ältere Vorschläge zur Verbesserung des Steuersystems und beabsichtigt Maßnahmen

- zur Verbreiterung der Steuerbasis (hinsichtlich der Umsatzsteuer (nur in bezug auf Agrarbetriebe), Gewinnsteuer (Abschaffung der Abzugsfähigkeit von Ausgaben für die soziale Sphäre), Verbrauchsabgaben (Abschaffung von Vergünstigungen für bestimmte Alkoholarten) und persönlichen Einkommensteuer, einschließlich Einkommen aus Zinsen und Dividenden für das ein Steuersatz von 15% gelten soll in Form einer Quellensteuer (Abschaffung der Ausnahmen für bestimmte Gruppen staatlicher Angestellter und Besteuerung von Einkommen aus agrarwirtschaftlicher Tätigkeit, sofern die benutzte Landfläche 1 ha übersteigt),
- zur Steuervereinfachung und Senkung der administrativen Kosten (bspw. reduzierte Zahl lokaler sehr unbedeutender Steuern, Abschaffung der Steuer auf repatriierte Gewinne, Abgeltungssteuer für Zinsen und Dividenden, vereinfachte Besteuerung kleiner Agrarbetriebe und Abschaffung von Vergünstigungen bezüglich der für Agrarbetriebe geltenden „Fix-Steuer“),
- zur Senkung der Steuersätze (Gewinnsteuersatz 25%, drei Steuersatzstufen bei der persönlichen Einkommensteuer in Höhe von 10, 15 und 25%,[17] Abschaffung der Steuer auf repatriierte Gewinne),
- zur Inflationsindexierung (die Steuerstufen der persönlichen Einkommensteuer sollen mit der Inflationsrate steigen, vorausgesetzt die Jahresinflation beträgt mehr als 10%),
- zur Reform der optionalen Pauschalsteuer für kleine Betriebe (Abschaffung der Abgeltung der Umsatzsteuer und der Steuer auf Zins- und Dividendeneinkommen und Einführung von Buchführungspflicht bei einer Form der Pauschalsteuer, nämlich beim sogenannten „Handelspatent“),
- zur Verbesserung der Kompatibilität des Steuersystems mit makroökonomischer Stabilisierung (Abschaffung des Rechts von Kommunen, Steuervergünstigungen bei solchen Steuern und Abgaben zu gewähren, die sie nicht selbst erheben).

Die Vorschläge des Parlaments weichen hiervon deutlich ab:

- Die Umsatzsteuer soll auf 17% im Jahr 2002 und auf 15% ab 2003 gesenkt werden, Ausnahmen sollen nicht verringert, sondern erweitert werden um „Geschenke an Kinder für das Neujahrsfest“; die Befreiung kleiner Betriebe von der Umsatzsteuer innerhalb der Pauschalsteuerregelungen soll beibehalten werden,

- bei der Gewinnsteuer sollen als Betriebsausgaben steuerlich anerkannt sein: gezahlte lokale Steuern, Gesundheitsausgaben für Mitarbeiter auf dem Betriebsgelände, Ausgaben für Werbung (beide ohne Grenze) und Ausgaben für den Benzinverbrauch von PKWs (ohne Nachweis darüber, ob das Fahrzeug geschäftlich oder privat benutzt wurde) und Parkplätze; Verlustvorträge sollen auf 20 Quartale begrenzt und nicht inflationsindexiert sein.
Dividenden sollen mit 30% an der Quelle besteuert werden wobei Dividendenzahlungen, die in Form der Ausgabe junger Aktien erfolgen, steuerfrei sind[18]. Die Abschreibungssätze sollen sehr stark erhöht werden[19];

[17] 10% für Jahreseinkommen ab 1244 UAH bis 3732 UAH p.a., 15% für das darüber liegende Einkommen bis 14928 UAH und 25% für das darüber erzielte Einkommen. Subsistenz-Einkommen bis 1244 UAH p.a. sind steuerfrei.

- bei der persönlichen Einkommensteuer wird ein Drei-Stufensystem vorgeschlagen wobei der steuerfreie Betrag niedriger ist und die zweite und dritte Stufe bei wesentlich höheren Einkommen beginnen und höher besteuert werden als im Plan des Ministerkabinetts[20]. Die Stufen sollen an die Inflation indexiert werden mit einem Abschlag von 10% (es ist unklar ob hier 10% oder 10%punkte gemeint ist). Für Lohneinkommen aus Tätigkeiten ohne „festen Arbeitsplatz", soll ein Steuersatz von 30% gelten (unabhängig von der Einkommenshöhe), und die Steuer soll der Arbeitgeber abführen;

- hinsichtlich der Verbreiterung der Steuerbasis ist lediglich die Abschaffung von Vergünstigungen bei Verbrauchsabgaben (insbesondere hinsichtlich Sonderwirtschaftszonen) vorgesehen. Verbrauchsabgaben für Schmuck sollen dagegen abgeschafft werden;

- die auf Werbung erhobene lokale Steuer soll von einer ad-valorem in eine Mengen-Steuer umgewandelt werden;

- Sozialabgaben sollen auf Löhne nur bis zu einem Höchstbetrag von 14400 UAH p.a. (1200 UAH mtl. Gegenüber 1700 UAH gegenwärtig) erhoben werden.

[18] Dividendenzahlungen, die andere Dividendenzahlungen der gleichen Gesellschaft auf gleiche Aktien übersteigen, sollen als Lohnzahlungen behandelt werden, um die Umgehung von Sozialbeiträgen zu verhindern.

[19] Der Vorschlag lautet:

Abschreibungsgegenstände	Gegenwärtige Abschreibungssätze	Vorgeschlagene Sätze
Gebäude	5%	10%
Bewegliche Gegenstände wie Ausrüs Fahrzeuge, Möbel etc.	25%	40%
Sonstige Gegenstände (Anlagen etc.)	15%	24%

[20] Die erste Stufe beginnt ab Einkommen in Höhe von 600 UAH mit 10%, die zweite Stufe ab 7201 UAH mit 20% und die dritte Stufe ab 72000 UAH mit 30%. Für die erste und zweite Einkommensstufe sollen für bestimmte Bevölkerungsgruppen, die gegenwärtig Vergünstigungen bei der Einkommensteuer haben, Ermäßigungen von 4%punkten in der ersten Stufe und 8%punkten in der zweiten Stufe gelten.