

**Die Kodifikation des materiellen Steuerrechts
in der Russischen Föderation
im Rechtsvergleich zur Bundesrepublik Deutschland**

Dr. iur. Ilja Alexandrow, LL.M.

Sankt Petersburg – Moskau – Bochum
2003

I.	Allgemeines.....	6
	1. Problemstellung.....	6
	2. Kurzblick in die Geschichte der Besteuerung in Russland und in Deutschland.....	7
	a) Russland.....	8
	aa) Entstehung und Entwicklung der Besteuerung in Rus‘ (Alt-Russland).....	8
	bb) Steuersystem im Russischen Reich in den 18.-20. Jahrhunderten.....	9
	cc) Steuerpolitik in der UdSSR: Beispiellose Entwicklungen.....	10
	dd) Steuerreform 1991 in der Russischen Föderation.....	12
	b) Deutschland.....	13
	c) Rechtsentwicklung im Sektor Steuerrecht in Russland und in Deutschland im Vergleich.....	14
	3. Struktur und Quellen der Steuergesetzgebung in der Russischen Föderation und in der Bundesrepublik Deutschland.....	16
	a) Nationale russische und deutsche Gesetze.....	16
	aa) Vorschriften der russischen Verfassung und des deutschen Grundgesetzes.....	17
	bb) Föderale russische Steuergesetzgebung. Einzelne deutsche Steuergesetze.....	18
	cc) Russisches Steuergesetzbuch.....	20
	dd) Regionale und örtliche Steuergesetze.....	22
	ee) Durchführungsakte.....	23
	b) Internationales Steuerrecht.....	24
	aa) Russische und deutsche Rechtsquellen.....	24
	bb) Mehrseitige völkerrechtliche Abkommen.....	25
	cc) Zwischenstaatliche Abkommen über die Verhinderung der Doppelbesteuerung.....	25
	c) Besonderheiten der gesetzlichen Feststellung von Steuern und Gebühren.....	26
	4. Bestimmung und Ziele des neuen Steuergesetzbuches, Entwicklungsrichtung.....	27
	a) Vereinfachung der Anwendung neuer Steuergesetze.....	27
	b) Senkung der Steuersätzen zur Entlastung der unternehmerischen Tätigkeit auf dem Territorium der Russischen Föderation.....	27

	Zwischenergebnis.....	29
II.	Objekte der Steuerrechtsverhältnisse.....	31
	1. Besteuerung	
	der wirtschaftlichen Tätigkeit und ihrer Ergebnisse.....	31
	2. Buchhaltung und Besteuerung.....	32
	3. Probleme bei der Abgrenzung	
	zwischen Steuerrechtsverhältnissen	
	und anliegenden Rechtsverhältnissen.....	33
	a) Zölle für bestimmte Kategorien von Waren.....	33
	b) Gebühren.....	33
	Zwischenergebnis.....	34
III.	Subjekte der Besteuerung.....	35
	1. Natürliche Personen.....	35
	a) Russische Staatsbürger.....	35
	b) Ausländer und Staatenlose.....	36
	c) Regelung nach dem deutschen Einkommensteuergesetz.....	36
	2. Juristische Personen.....	36
	a) Russische Kapitalgesellschaften (AG und GmbH).....	37
	b) Joint ventures und sonstige Unternehmen mit Beteiligung des	
	ausländischen Kapitals.....	38
	aa) Die rechtliche Regelung der Tätigkeit der joint ventures.....	38
	bb) Steuerprivilegien für Unternehmen mit ausländischen	
	Investitionen.....	39
	c) Besteuerung der Einkommen juristischer Personen	
	in freien Handelszonen auf dem Territorium der Russischen	
	Föderation.....	40
	aa) Rechtliche Regelung der Tätigkeit von freien Handelszonen..	40
	bb) Periode der Steuerprivilegen.....	41
	Zwischenergebnis.....	42
IV.	Einzelne Steuerarten.....	44
	1. Übersicht der russischen Steuern auf der Föderationsebene.....	44
	2. Einkommensteuer für natürliche Personen	
	in Russland und in Deutschland	47

a)	Begriff für Einkommen.....	47
b)	Steuerbasis. Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer.....	50
c)	Steuerperiode. Zahlungsweise.	
	Datum der faktischen Erzielung des Einkommens.....	52
d)	Einkommensteuersätze.....	54
e)	Einkommensteuerabzüge nach dem russischen Recht.	
	Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen	
	nach dem deutschen Recht.....	56
	aa) Standardisierte Abzüge.....	57
	bb) Soziale Abzüge.....	58
	cc) Eigentümliche Abzüge.....	59
	dd) Berufliche Abzüge von der Einkommensteuer.....	59
f)	Befreiungen von der Einkommensteuer.....	59
3.	Gewinnsteuer für Unternehmen in Russland.	
	Körperschaftsteuer in Deutschland.....	60
a)	Begriff für den Gewinn nach dem russischen Recht.	
	Besteuerungsobjekt nach dem deutschen Recht.....	60
b)	Klassifikation von Einnahmearten	
	nach dem russischen Steuerrecht.....	62
	aa) Veräußerungseinnahmen.....	62
	bb) Nichtveräußerungseinnahmen.....	62
c)	Zu versteuerndes Einkommen	
	nach dem deutschen Recht.....	63
d)	Ausgaben nach dem russischen Recht	
	und ihre Gruppierung. Besonderheiten.....	64
e)	Einnahmen und Ausgaben	
	nach dem deutschen Körperschaftsteuergesetz.....	65
f)	Steuerbasis und ihre Bestimmung.....	65
	aa) Beteiligungen an anderen Unternehmen. Halbeinkünfteverfahren...66	
	bb) Teilnahme an einem Vertrag über die treuhänderische	
	Eigentumsverwaltung.....67	
	cc) Übergabe des Eigentums in das Grundkapital eines	
	Unternehmens.....67	
	dd) Forderungsabtritt.....68	
	ee) Besteuerung der Einnahmen aus der einfachen Gesellschaft.....68	
	ff) Transaktionen mit Wertpapieren.....69	
g)	Steuersätze in Russland und in Deutschland.	
	Verteilung der Gewinnsteuer für Unternehmen	
	zwischen den Haushältern auf der Föderations-, Regional-	
	und Ortsebene.....	70
h)	Steuerperiode und Zahlungsweise.....	71
i)	Steuerabzüge.....	72
j)	Steuerbefreiungen.....	73
4.	Akzisen als besondere Verbrauchsteuer in Russland.....	74

a)	Begriff.....	74
b)	Akzisenpflichtige Waren. Steuerbasis.....	75
c)	Steuerobjekt bei Akzisen.....	76
d)	Steuerperiode. Zahlungsweise.....	76
e)	Steuersätze bei Akzisen.....	76
f)	Steuerabzüge und ihre Anwendung.....	77
g)	Befreiungen von Akzisen.....	77
5.	Mehrwertsteuer in Russland.	
	Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) in Deutschland.....	78
a)	Begriff für die Mehrwertsteuer.....	78
b)	Besteuerungsobjekt.....	79
c)	Steuerbasis nach dem russischen Recht.....	80
d)	Steuerperiode. Zahlungsweise. Berechnung der Mehrwertsteuer.....	80
e)	Mehrwertsteuersätze.....	82
f)	Abzüge von der Mehrwertsteuer.....	83
g)	Befreiungen von der Mehrwertsteuer.....	85
h)	Erstattung der gezahlten Mehrwertsteuer.....	86
6.	Russische Steuer auf die Gewinnung von Bodenschätzen.....	86
a)	Begriff für Bodenschätze.....	86
b)	Steuerobjekt.....	87
c)	Steuerbasis.....	88
d)	Steuerperiode. Zahlungsweise.....	88
7.	Vereinfachtes System der Besteuerung für kleinere Unternehmen in der Russischen Föderation.....	89
8.	Sonstige Steuern in Russland und in Deutschland.....	91
	Zwischenergebnis.....	92
V.	Endergebnis.....	94
	Literaturverzeichnis.....	96
	Benutzte Periodika.....	99
	Benutzte Normativakte.....	100

I. Allgemeines

1. Problemstellung

Die marktwirtschaftlichen Reformen in der Russischen Föderation werden seit Anfang 2000 verstärkt weitergeführt. Etwas langsamere Prozedur der Annahme von wichtigsten fundamentalen Gesetzen bekam endlich einen neuen Aufschwung: Unter den Entwürfen, die vom Parlament (Duma und Föderationsrat) in den letzten drei Jahren verabschiedet, vom Präsidenten unterschrieben wurden und in Kraft getreten sind, ist in erster Linie das neue Steuergesetzbuch¹ (bestehend aus dem Ersten² und Zweiten³ Teil) zu erwähnen. Dieser Normativakt ist u. a. berufen, notwendige Einnahmen für das Funktionieren staatlicher Organe und sämtlicher aus dem staatlichen Budget finanzierenden Institutionen zu ermöglichen sowie die unternehmerische Tätigkeit auf dem Territorium des russischen Staates zu steuern.

Das SteuerGB-RF enthält Vorschriften über ein System von Steuern, die in das föderale Budget eingezahlt werden, sowie setzt allgemeine Besteuerungsgrundsätze in der Russischen Föderation fest⁴. Neue Steuerarten in kodifizierter Form haben damit endgültig das ehemalige System der Verteilung des Gewinns sozialistischer Unternehmen und Einkommen von Bürgern in der UdSSR ersetzt⁵.

Im Unterschied zu der Steuergesetzgebung in den westeuropäischen Staaten, die eine vergleichbar längere marktwirtschaftliche Tradition haben, stellt das neue SteuerGB-RF einen progressiven Normativakt mit übersichtlicher Struktur und systematisiertem Inhalt dar. Man kann sagen, daß die vor dem russischen Gesetzgeber stehende Aufgabe, die

¹ Weiterhin **SteuerGB-RF**.

² In Kraft seit 01.01.1999 (Föderales Gesetz vom 31.07.1998 Nr. 147-F3). Alle russischen Gesetzestexte, die für diese Arbeit benötigt wurden, sind im Internet unter www.systema.ru veröffentlicht (teilweise kostenfreier Zugang zu ihren russischsprachigen Versionen).

³ In Kraft seit 01.01.2001 (Föderales Gesetz vom 05.08.2000 Nr. 118-F3).

⁴ Art. 1 II SteuerGB-RF.

⁵ Pepel'jajew, Steuerrecht, S. 20. Vorher haben russische Gesetze über einzelne Steuerarten (z. B. das MehrwertsteuerG, in Kraft seit 01.01.1992) dieses Problem nur teilweise gelöst.

Anwendung von neuen Wirtschaftsgesetzen für Geschäftskreise maximal zu erleichtern und zu vereinfachen, sollte dabei vollkommen erfüllt worden ist.

In dieser Magisterarbeit werden Probleme des neuen russischen materiellen Steuerrechts erläutert, der vorliegende Text wurde überwiegend auf der Grundlage des Zweiten Teils des SteuerGB-RF sowie einzelner Föderaler Gesetze verfasst. Hier werden ebenso die Vorschriften deutscher Steuergesetze mit denen des russischen Steuergesetzbuches verglichen. Dabei sollen die wichtigsten Steuerarten mit den größten Prozentanteilen im Einkommensteil des föderalen Haushalts der Russischen Föderation zum Schwerpunkt der Untersuchung werden.

2. Kurzblick in die Geschichte der Besteuerung in Russland und in Deutschland

Als eines der ältesten Finanzinstitute⁶ spielten Steuern stets eine bedeutsame Rolle in der Entwicklung der russischen und deutschen Gesellschaft und der Staaten auf dem heutigen Territorium der Bundesrepublik Deutschland und der Russischen Föderation.

Vor dem Vergleich von modernen Steuergesetzen erscheint ein Exkurs in die Geschichte der Steuererhebung auf dem russischen und deutschen Territorium notwendig zu sein. Damit wird das Verständnis von letzten Reformvorgängen in der Russischen Föderation viel deutlicher und präziser. Ebenso interessant erscheint ein Vergleich der russischen und deutschen Geschichte der Entstehung aktueller Besteuerungssysteme. An dieser Stelle soll sofort erwähnt werden, dass ein Vergleich nur unter großem Vorbehalt gemacht werden kann – so unterschiedlich war die Entwicklung der Rechtssysteme und Struktur der staatlichen Gewalt in russischen und deutschen Ländern, so unterschiedlich lang waren dort einzelne qualitative Entwicklungsperioden.

a) Russland

aa) Entstehung und Entwicklung der Besteuerung in Rus' (Alt-Russland)

Die Geschichte des russischen Steuersystems beginnt mit der Entstehung des altrussischen Staates, dessen Finanzpolitik anfänglich mit dem Tribut zugunsten des Fürsten aufgebaut war (zum ersten mal in den schriftlichen Quellen wird das Jahr 884 erwähnt, als der Fürst **Oleg** die Drewlanen vom Fluss Dnjepr besiegt hatte und zu der Abgabe von Tributgeldern verpflichtete⁷). Die ersten schriftlich festgesetzten Gebühren und Verpflichtungen erscheinen in „**Russkaja Prawda**“ (übersetzt als ‚Russische Wahrheit‘ oder ‚Russisches Recht‘) – in der Sammlung von Rechtsvorschriften des Fürsten **Jaroslav des Weisen** in den 20-er und 30-er Jahren des 11. Jahrhunderts (territorial wurde sie im Nowgoroder, Polozker, Suzdaler, Wladimirer und Kiewer Land angewendet). **Russkaja Prawda** wurde im Jahre 1113 in der Zeit des Fürsten **Wladimir Monomach** in der Richtung der Senkung von Gebühren umgearbeitet. In ihrem Text wurde eine der ältesten Verpflichtungen für die Bevölkerung vorgesehen: Das sog. „Futter“ für die Pferde eines Gerichtsbeamten und die Ernährung für ihn selbst⁸.

Nach der Eroberung von Rus' durch die Goldene Horde (Tataren-Mongolen) wurde aufgrund einer durch die Tataren durchgeführten Zählung der Bevölkerung die Erhebung des Tributs durchgeführt. Jährliche Beträge russischer Länder zugunsten der tataren-mongolischen Khanen waren enorm hoch für die damalige Zeit: Beispielsweise enthielt der „Moskauer Ausgang“ über 5000-7000 Rubel in Silber, der „Nowgoroder Ausgang“ – etwa 1500 Rubel in Silber. In der heutigen Zeit sind den Historikern 14 Arten von damaligen Tributen bekannt. Im Falle eines Abgaberrückstandes rechneten Tataren Prozente auf, bei der Unmöglichkeit einer Bezahlung führten sie die Menschen in die Sklaverei ab⁹.

⁶ Engels, Zur Entstehung der Familie, des Privateigentums und des Staates; in: „Werke“, Bd. 21, S. 171.

⁷ Kutscherow, Steuerrecht Russlands, S. 11.

⁸ Prawda Russkaja, Bd. II, Kommentierungen, S. 226.

⁹ Kostomarow, Russische Geschichte in Lebensbeschreibungen ihrer wichtigsten Personen, S. 168.

Die Bezahlung des „Ausgangs“ wurde erst von **Iwan III.** (dem Zornigen) im Jahre 1480 eingestellt, danach begann die Wiederherstellung des Finanzsystems Russlands¹⁰. Dieser Zar, der Russland mit Eisen und Blut vereinigt und zentralisiert hatte (mehr als 10 Fürstentümer auf dem heutigen Territorium der Russischen Föderation, der Ukraine und Weißrussland), die tatarische Hauptstadt Kazan' mit großer Gewalt eingenommen hatte, führte die „**strelezkaja podat'**“ (стрелецкая подать) ein. Es war eine Gebühr für die Finanzierung der Schaffung und für den Unterhalt einer regulären Armee. Als Grunddirektsteuer wurden Tributgelder von Bauern und Stadtbürgern sowie andere Gebühren erhoben.

bb) Steuersystem im Russischen Reich in den 18.- 20. Jahrhunderten

Einen großzügigen Staatsumbau, der alle Bereiche der Wirtschaft einschließlich Finanzen und Steuern erfaßt hatte, genoss das Russische Reich in der Zeit des Kaisers **Peter I.** (des Großen) - (1672-1725). Während seiner Regierungszeit wurden Armee- und Schiffgebühren sowie Gelder für den Einkauf von Dragunepferden eingeführt. Zu der wichtigsten Änderung gehörte die **Einführung von Personengeldern**, deren Größe ausgehend von der Kategorie der Zahler bestimmt wurde¹¹. Den Begriff „Steuer“ (**nalog**) hat in der russischen Fachliteratur zum ersten mal A. Polenow im Jahre 1765 gebraucht, danach wurde er allgemein verbreitet.

Eine weitere grundlegende Entwicklung des Steuersystems begann in der 2. Hälfte des 19. Jahrhunderts, als im gesamten Russischen Reich das Leibeigentum abgeschafft wurde (auf einigen Territorien, z. B. im Norden oder im Süden (Pomoren oder Kasaken) gab es traditionell kein Leibeigentum, es handelt sich hier um seine endgültige Abschaffung im gesamten Russischen Reich). In den Jahren 1875-1898 wurde im Land eine Steuerreform durchgeführt, mit der die Personengelder und Salzsteuer abgeschafft und gleichzeitig neue Steuerarten eingeführt wurden (vgl. die Besteuerung mit der Salzsteuer in Deutschland: Die Salzsteuer wurde in

¹⁰ Kutscherow, Steuerrecht Russlands, S. 12.

der heutigen BRD erst zum 01.01.1993 zur Anpassung an den EG-Binnenmarkt abgeschafft¹²). Unter damaligen russischen **direkten Steuern** kann man solche wie Grundstücksteuer, Immobiliensteuer, staatliche Wohnungssteuer, Gewerbesteuer und Kapitalertragsgebühr nennen¹³. Zu den indirekten Steuern gehörten Akzisen und Zollgebühren¹⁴. Die größten Steuereinnahmen floßen in den Staatsschatz von Akzisen und Zollgebühren (insgesamt etwa 45,6 % aller Einnahmen im Jahre 1890)¹⁵. Ertrag von Wodka- und Weinproduktion war ebenfalls eine der wichtigsten Einnahmequellen des Staates, zudem befand sich die Branche fast immer im staatlicher Monopol¹⁶. Das allgemeine Besteuerungsniveau galt im Russischen Reich als eines der höchsten in der Welt: Beispielsweise floß in den Staatsschatz etwa 25 % des ganzen BIP¹⁷ im Jahre 1882, über 30 % im Jahre 1901¹⁸.

cc) Steuerpolitik in der UdSSR: Beispiellose Entwicklungen

In der postrevolutionären Zeit seit Oktober 1917 bis zum Ende des sog. Militärkommunismus (Periode des bürgerlichen Krieges) im Jahre 1920 wurde die Geltung aller Steuern in der RSFSR¹⁹ eingestellt, die Steuerbehörden wurden aufgelöst. Einzige Einkommensquellen für die neue Macht fanden sich in der Zwangsenteignung eines Großteils der Ernte von Bauern und in der Einführung einer unentgeltlichen Arbeitspflicht (einer eigenartigen Arbeitsteuer, die in den ersten Monaten nach der Revolution nur die „*Bourgeoisie*“ (wohlhabende Bürger) zu „entrichten“ hatte)²⁰.

¹¹ Kutscherow, Steuerrecht Russlands, S. 12.

¹² Vgl. Bundesministerium der Finanzen, Steuern von A bis Z, S. 126; veröffentlicht im Internet unter: www.bundesfinanzministerium.de.

¹³ Kutscherow, Steuerrecht Russlands, S. 13.

¹⁴ Ausführlicher in: Atschadow, Anhang zum Buch von A. Weber „Steuern“, S. 67.

¹⁵ Ausführlicher in: Atschadow, Anhang zum Buch von A. Weber „Steuern“, S. 109.

¹⁶ Aus der jüngster Zeit, die Geschichte wiederholt sich: über 75 Wodka-Marken wurden in der Russischen Föderation im Jahre 2001 zwangsverstaatlicht, um die Qualitäts- und Verkaufskontrolle sowie Kontrolle über die ordentliche Bezahlung von hohen Akzisenbeträgen in den Staatsbudget zu gewährleisten. **Quelle:** Spiegel, Internetveröffentlichung vom 20.11.2001, www.spiegel.de.

¹⁷ BIP – Bruttoinlandsprodukt.

¹⁸ Friedman, Unser Finanzsystem. Erfahrung der Charakteristik, S. 8.

¹⁹ RSFSR – Russische Sozialistische Föderative Sowjetrepublik.

Mit der Umkehrung zu der Neuen Ökonomischen Politik (Frühjahr 1921 - ca. 1930) begann man allmählich das Finanzsystem des Staates wiederaufzubauen. Im Jahre 1923 wurde eine Reform der Besteuerung von Bauern durchgeführt: Eine einheitliche Landwirtschaftsteuer war zu zahlen. Außerdem wurden die Einkommensteuer und Gewerbesteuer neueingeführt, dazu kam die Extraprofitsteuer, Schenkungs- und Erbschaftsteuer sowie die Stempelgebühr. Unter einer Steuer verstand man nach der neuen sowjetischen Doktrine „eine Zwangsabgabe, die vom Staat oder bevollmächtigten öffentlichrechtlichen Organen infolge des Rechts der Machtvollkommenheit und ohne eine Gegenleistung zur Deckung allgemeinstaatlicher Bedürfnisse erhoben wird“²¹. In den Jahren 1926-1927 betrug die Steuern schon etwa 50 % aller Staatseinnahmen²².

Nach dem Ende des Großen Vaterländischen Krieges (09.05.1945) charakterisiert sich die Struktur der Steuern mit allmählicher Kürzung der Besteuerungsbasis und mit dem Ersatz von Steuern auf Einkommen bzw. Ertrag (Gewinn) durch sonstige Einnahmequellen. Eine von ihnen, die rund 40 % der Einnahmen für das Staatsbudget erbracht hatte, war die Umsatzsteuer²³. In den 60-er Jahren gewann eine große Popularität die Idee über die steuerlose sozialistische Gesellschaft: Die Verneinung von Steuern wurde damals zum Bestandteil der staatlichen Wirtschaftspolitik²⁴. Die Einkommensteuer für natürliche Personen (im Gesetzestext wurde der Begriff „Sowjetbürger“ verwendet – es waren Arbeiter und Angestellte) wurde 1960 vollständig abgeschafft²⁵.

Das Problem der Erfassung realer Einkommen und Steuereinnahmen hat sich im Jahre 1986 mit der Annahme des Gesetzes der UdSSR „**Über die individuelle Arbeitstätigkeit**“ gestellt, das in einem gewissen Maße die Privatinitiative in der Wirtschaftstätigkeit realisieren ließ²⁶ (Anfang von der sog. „Perestroika“). Der Einkommensteuersatz für natürliche Personen

²⁰ Timoschina, Wirtschaftsgeschichte Russlands, S. 218.

²¹ Sobolew, Grundrisse der Finanzwissenschaft, S. 61.

²² Steuern und Steuerpolitik der Sowjetmacht, S. 4.

²³ Zipkin, Rechtsliche Regelung von Steuerrechtsverhältnissen in der UdSSR, S. 17.

²⁴ Kutscherow, Steuerrecht Russlands, S. 20.

²⁵ Gesetz der UdSSR „Über die Abschaffung der Einkommenssteuer für Arbeiter und Angestellte“.

²⁶ Kutscherow, Steuerrecht Russlands, S. 21.

betrug damals abhängig vom Einkommensniveau zwischen 12 und 65 %. Sowjetische Bürger, die nach diesem Gesetz ihr handwerkliches Gewerbe offiziell betreiben durften, sollten eine Steuererklärung bei der Exekutivbehörde in ihrem Wohnort einreichen. Nach der Annahme im Jahre 1988 des Gesetzes der UdSSR „**Über die Kooperation**“ hat die Zahl von steuererklärungspflichtigen Personen wesentlich zugenommen²⁷.

dd) Steuerreform 1991 in der Russischen Föderation

Mit der Erklärung der staatlichen Souveränität begann man in der Russischen Föderation noch in der Zeit der Existenz der Sowjetunion eine eigene Steuergesetzgebung zu entwickeln. Eine Reihe von neuen Gesetzen wurde verabschiedet, darunter das „Gesetz über Grundlagen der Steuerpolitik in der Russischen Föderation“, „Gesetz über die Ertragsteuer für Unternehmen und Organisationen“²⁸, „Gesetz über die Mehrwertsteuer“²⁹ sowie viele andere. Bekanntlich wurde die Steuerreform unter außerordentlich schwierigen wirtschaftlichen Bedingungen durchgeführt, solchen wie Hyperinflation, Finanzkrise und Produktionseinstellung in vielen Regionen des Landes. Bei der Arbeit an den Entwürfen neuer Gesetze berücksichtigte man oft nicht die Notwendigkeit der Einhaltung der Bilanz zwischen der Fiskal- und Stimulierungsfunktion einzelner Steuerarten – letztendlich zu Lasten der Privatunternehmer³⁰. Anfänglich gründete sich die staatliche Steuerpolitik auf der maximalen Erweiterung der Besteuerungsbasis, deswegen beinhaltete das Steuersystem damals bis zu 50 verschiedener Steuerarten³¹.

²⁷ Kutscherow, Steuerrecht Russlands, S. 21.

²⁸ in Kraft seit 01.01.1992 bis zum 01.01.2001 durch: 1) Verordnung vom 27.12.1991, Nr. 2117-1; 2) Föderales Gesetz über die Einleitung des 2. Teils des Steuergesetzbuches der Russischen Föderation und über die Abänderung einiger Gesetzesakte vom 05.08.2000, Nr. 118-F3.

²⁹ in Kraft seit 01.01.1992 bis zum 01.01.2001 durch: 1) Verordnung vom 06.12.1991, Nr. 1994-1; 2) Föderales Gesetz über die Einleitung des 2. Teils des Steuergesetzbuches der Russischen Föderation und über die Abänderung einiger Gesetzesakte vom 05.08.2000, Nr. 118-F3.

³⁰ Tschernik, Probleme der Besteuerung auf der heutigen Etappe, S. 5.

³¹ Kutscherow, Steuerrecht Russlands, S. 22.

b) Deutschland

Die Besteuerung im gesamtdeutschen Staat beginnt erst mit der Bildung des Deutschen Reiches im 19. Jahrhundert. Bis zu diesem Zeitpunkt kann man über Steuern, Zölle sowie sonstige Abgaben in zahlreichen deutschen Fürstentümern, Königreichen usw. sprechen. Natürlich ist auch auf die postromanische Entwicklungsgeschichte im Heiligen Römischen Reich der Deutschen Nation im Mittelalter zurückzublicken – die damals existierten Steuern und Abgaben (Jahresabgaben an die Könige oder Kaiser – “Bede”, “stiure”, “steura”³²) haben letztendlich auch die Bildung von Steuersystemen in den abgespaltenen Staaten auf dem Territorium des heutigen Deutschlands und in den Nachbarstaaten beeinflusst.

In Deutschland hat die Herausbildung der Einkommenbesteuerung lange auf sich warten lassen³³. Der erste Versuch wurde in Preussen bereits 1812 gemacht, er scheiterte jedoch zwei Jahre später. Die Neueinführung der Einkommensteuer erfolgte in Preussen 1891, wobei das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verwirklicht wurde³⁴. Nach dem Ersten Weltkrieg gingen die Steuerkompetenzen auf das Reich über, im Jahre 1920 wurde im Rahmen der Erzberg’schen Steuerreform das erste Reichseinkommensteuergesetz erlassen. Es gab auch Neuerlässe von Einkommensteuergesetzen im Jahre 1925 und 1934, das letzte Reichseinkommensteuergesetz enthielt bereits wesentliche Grundlagen des heutigen deutschen Einkommensteuerrechts³⁵.

Im Rahmen der bereits erwähnten preussischen Steuerreform wurde in Deutschland auch die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer 1920 konzipiert, man wollte, dass das staatliche Steueraufkommen zu 40 % auf indirekte Steuern und Zölle entfällt³⁶. Im Jahre 1968 wurde bei der Änderung des Umsatzsteuersystems die Umsatzsteuer zu einer Mehrwertsteuer umgewandelt³⁷.

³² Pausch, Kleine Weltgeschichte der Steuerzahler, S. 52.

³³ Birk, Steuerrecht, S. 7.

³⁴ Birk, Steuerrecht, S. 7.

³⁵ Birk, Steuerrecht, S. 8.

³⁶ Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 890.

³⁷ Birk, Steuerrecht, S. 9; S. auch ausführlicher zur deutschen

Zur Zeit gibt es in Deutschland ca. 50 Steuern³⁸, in der Literatur weist man darauf hin, dass sie für den nicht Kundigen kaum übersichtbar sind³⁹.

c) Rechtsentwicklung im Sektor Steuerrecht in Russland und in Deutschland im Vergleich

Angesichts der angeführten Entwicklungsgeschichte der Besteuerung im Russischen Reich, in der Sowjetunion und in der jetzigen Russischen Föderation sowie auf dem Territorium der heutigen Bundesrepublik Deutschland muß man extra erwähnen, daß die Entwicklung der Besteuerung in Russland in einzelnen Zeitperioden, insbesondere innerhalb des letzten Jahrhunderts, nicht evolutionell, sondern revolutionell verlief.

Seit der radikalen Europäisierung des russischen Reiches zu den Zeiten des Kaisers Peter des Großen am Anfang des 18. Jahrhunderts machte der Staat wesentliche Fortschritte in allen Lebensbereichen, darunter im Aufbau seines Steuersystems. Gesellschaftliche und wirtschaftliche Umwandlungen im 20. Jahrhundert zeigten, wie schnell und effektiv eine bestimmte Staatsordnung mit dem entsprechenden Rechtssystem sich etablieren und den inneren und äußeren Herausforderungen entgegenstehen konnte.

Denkbar ist, daß diese häufigen Umwandlungen zwischen verschiedenen Regierungsformen (Monarchie (bis 1917) – sozialistischer Staat (1917-1991) – frühe Demokratie (1991-1993) – befestigte Demokratie (1993 - Ende 1999) – gelenkte Demokratie seit Anfang 2000)) der aktuellen Rechtsentwicklung einen sehr starken Impuls gegeben und eine allgemeine Tendenz der Innovation und Aktualisierung in einzelnen Rechtsgebieten zur Folge haben. An dieser Stelle ist insbesondere die radikalste seit allen Zeiten - aber konsequente Modernisierung des gesamten Rechtssystems zu erwähnen (Annahme der demokratischen Verfassung durch eine Volksabstimmung im Jahre 1993; Verabschiedung auf ihrer Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuches - Teil 1 im Jahre 1994, Teil 2 im Jahre 1995,

Umsatzsteuer/Mehrwertsteuer unter **IV.5.**

³⁸ Bundesministerium der Finanzen, Steuern von A bis Z, S. 4-5, veröffentlicht im Internet unter www.bundesfinanzministerium.de.

³⁹ Birk, Steuerrecht, S. 1.

Teil 3 im Jahre 2001; Verabschiedung des Steuergesetzbuches - Teil 1 im Jahre 1998, Teil 2 im Jahre 2000).

Dagegen hat sich das Recht im Deutschen Reich, in der Weimarer Republik, im 3. Reich und in der heutigen Bundesrepublik Deutschland im Sektor Zivilrecht und - konsequenterweise - im Steuerrecht eher evolutionell entwickelt, ohne daß die Gesellschaft den großen Kataklismen der möglichen Weltrevolution Anfang des 20. Jahrhunderts oder trotz der totalen Rechtsänderung mit der Machtübernahme durch Nazis im Jahre 1933 bzw. nach dem Ende der faschistischen Diktatur im Jahre 1945 - durch Handlungen der 4 Siegermächte - unterworfen wurde. Eine Ausnahme bildete dabei die nach der Bildung der BRD gegründete Deutsche Demokratische Republik, deren neues Rechtssystem unter einem grossen Einfluss des sowjetischen Rechts gebildet wurde.

Dennoch bleiben in der heutigen Bundesrepublik Deutschland die wichtigsten Gesetze im Bereich Bürgerliches Recht (HGB, BGB, AktG, GmbHG), welches auch für die Besteuerung maßgebend ist, bis zum heutigen Tag – trotz vieler Änderungen - noch seit Ende des 19. Jahrhunderts gültig. Demensprechend grundsätzlich ungeändert blieb auch die Besteuerung des Gewinns juristischer Personen und Einkommen natürlicher Personen (im Vergleich zu Ereignissen in Russland in derselben Zeitperiode). Die später eingeführten Steuerarten, z. B. die Umsatzsteuer 1918/1919 im Rahmen der Erzberger'schen Steuerreform⁴⁰, bildeten die Besonderheiten des deutschen Steuersystems im Vergleich zu dem in der Sowjetunion und in der heutigen Russischen Föderation.

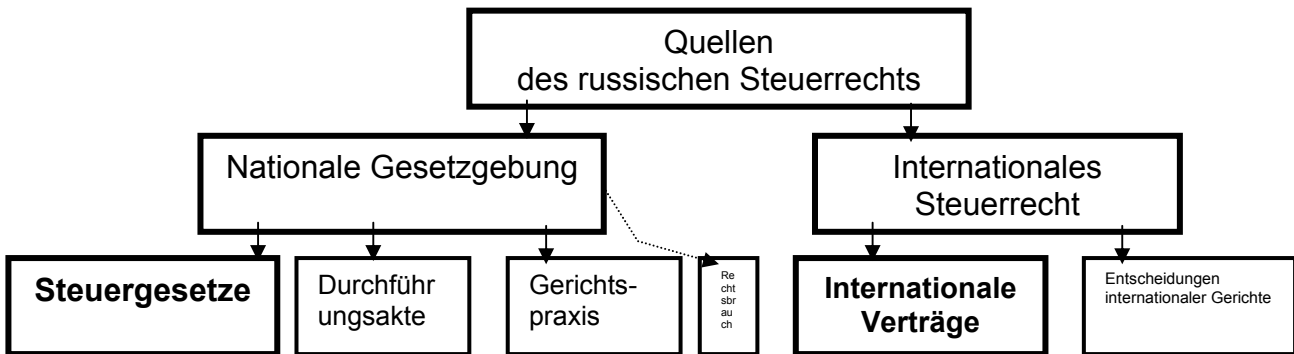
Die Ergebnisse der letzten deutschen Steuerreform - die in den 1990-er Jahren verabschiedeten einzelnen deutschen Steuergesetze - ändern vergleichbar nur sehr wenig daran. Sogar die Zahl von derzeit in der Bundesrepublik Deutschland geltenden Steuern – ca. 50 – erinnert auf den vergleichbaren Zustand in der Russischen Föderation bis zum Inkrafttreten des neuen Steuergesetzbuches Ende der 90-er Jahre des 20. Jahrhunderts.

⁴⁰ Ausführlicher dazu bei: Birk, Steuerrecht, S. 9.

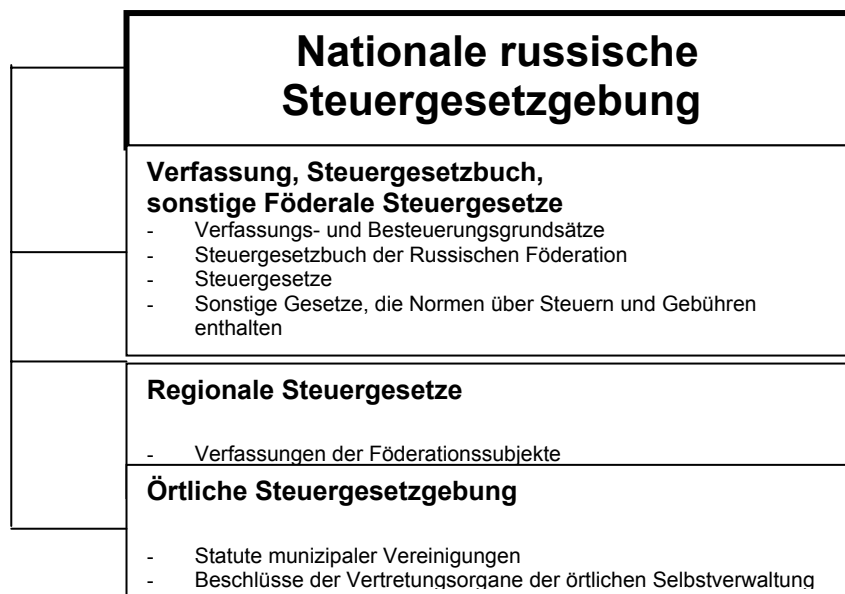
In dieser Arbeit werden weiterhin die Vorschriften des Teils 2 des neuen russischen Steuergesetzbuches den gerade benannten noch einzeln stehenden deutschen Steuergesetzen zum Vergleich gegenübergestellt und analysiert.

3. Struktur und Quellen der Steuergesetzgebung in der Russischen Föderation und in der Bundesrepublik Deutschland

Für eine bessere Anschaulichkeit der Struktur der russischen Steuergesetzgebung kann das folgende Schema⁴¹ angeführt werden:



a) Nationale russische und deutsche Gesetze



⁴¹ Vgl. Pepel'jajew, Steuerrecht, S. 203.

aa) Vorschriften der russischen Verfassung und des deutschen Grundgesetzes

Die Pflicht der russischen Bürger, Steuern zu zahlen, ist in der Verfassung festgesetzt⁴². Im Vergleich dazu enthält das deutsche Grundgesetz nur einzelne Vorschriften, die auf eine Steuerzahlungspflicht einzelner Personen hinweisen⁴³.

Das deutsche Grundgesetz verwendet weiterhin den Begriff „Steuer“ ohne ihn zu definieren⁴⁴. Eine solche Definition ist in der russischen Verfassung ebenso nicht enthalten, die aktuelle amtliche Definition befindet sich im 1. Teil des neuen SteuerGB⁴⁵. Die Definition des Begriffes „Steuer“ ist in Deutschland in der Abgabenordnung enthalten⁴⁶.

Das Verfassungsgericht der Russischen Föderation hat in seinem Beschluß angemerkt, eine Steuer oder eine Gebühr nur durch ein Gesetz eingeführt werden kann⁴⁷, die Verfassung läßt damit keine Steuererhebung aufgrund eines Präsidentenerlasses, Verordnung der Regierung oder sonstiger Verwaltungsakten. Diese gehören nicht zu der Steuergesetzgebung.

Nach Vorschriften der russischen Verfassung wird die Steuergesetzgebungskompetenz zwischen der Föderation und ihren Subjekten deutlich abgegrenzt. Alle föderalen Steuern werden durch die föderalen Machtorgane eingeführt⁴⁸, die Gesetzgebungskompetenz steht dem Parlament (seinem Unterhaus (Staatliche Duma) sowie dem Oberhaus (Föderationsrat)) zu. In die gemeinsame Kompetenz der Föderation und ihrer Subjekte fällt die Bestimmung allgemeiner Grundsätze der Besteuerung in Russland⁴⁹. Außerhalb der ausschließlichen Zuständigkeit der Föderation sowie der gemeinsamen Kompetenz der Föderation und

⁴² Art. 57 der Verfassung-RF.

⁴³ Vgl. z. B. Art. 14 II S. 1 GG

⁴⁴ Vgl. bei: Birk, Steuerrecht, S. 31.

⁴⁵ Ausführlicher dazu unter **I.3.a) cc).**

⁴⁶ § 3 I AO.

⁴⁷ Entscheidung des Verfassungsgerichts der Russischen Föderation vom 04.04.1996 Nr. 9-P // Gesetzessammlung der russischen Föderation, 1996, Nr. 16, Art. 1909.

⁴⁸ Art. 71 Buchst. z Verfassung-RF.

⁴⁹ Art. 72 I Buchst. i Verfassung-RF.

ihrer Subjekte haben die Subjekte die Hoheit bei der Regelung der Angelegenheiten der Besteuerung und Einführung von sämtlichen Gebühren⁵⁰.

In der Bundesrepublik Deutschland gehört die Steuergesetzgebung teilweise zu der ausschließlichen Kompetenz des Bundes (Zuständigkeit über Zölle und Finanzmonopole⁵¹), teilweise zu der konkurrierenden Kompetenz – im Bereich “übriger Steuern, wenn dem Bund deren Erträge ganz oder teilweise zustehen oder die Voraussetzungen des Art. 72 II des (deutschen – A.I.) GG vorliegen”⁵². Teilweise steht die Gesetzgebungskompetenz im Bereich Steuerrecht auch ausschließlich den Bundesländern zu – für die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern⁵³. Schließlich haben nach dem deutschen Grundgesetz auch die Gemeinden im Rahmen der kommunalen Selbstverwaltung das Recht, eigene Steuern einzuführen⁵⁴, obwohl man in der Literatur darauf hinweist, eine eigene Steuergesetzgebungshoheit kommt den deutschen Gemeinden nach der Finanzverfassung des Grundgesetzes nicht zu⁵⁵.

bb) Föderale russische Steuergesetzgebung. Einzelne deutsche Steuergesetze

Unter den wichtigsten russischen föderalen Steuerakten ist in erster Linie das am 27.12.1991 verabschiedete und teilweise noch geltende Gesetz „Über die Grundlagen des Steuersystemes in der Russischen Föderation“⁵⁶ zu nennen (auch nach dem Inkrafttreten der beiden Teile des SteuerGB-RF bleibt es für Rechtsverhältnisse gültig, die vom SteuerGB-RF nicht erfasst blieben). Vor der Annahme des 1. Teils des Steuergesetzbuches war es der zentrale Regelungsakt auf dem Gebiet des Steuerrechts.

⁵⁰ Art. 73 Verfassung-RF.

⁵¹ Vgl. Art. 105 I GG.

⁵² Vgl. Art. 105 II GG; Birk, Steuerrecht, S. 37.

⁵³ Art. 105 IIa GG.

⁵⁴ Art. 28 II GG.

⁵⁵ Birk, Steuerrecht, S. 40.

⁵⁶ In Kraft seit 01.01.1992 durch die Verordnung vom 27.12.1991 Nr. 2119-1; weiterhin: SteuersystemG-RF.

Dieses Gesetz hatte insbesondere die Grundsätze des Aufbaus des Steuersystemes in der Russischen Föderation festgesetzt, Steuern, Zolle und alle anderen Zahlungsarten angeordnet sowie Rechte und Pflichten der Steuerzahler und der Steuerorgane bestimmt⁵⁷. U. a. hatte es zum ersten mal in der Russischen Föderation den **einheitlichen** Begriff für Steuer, Gebühr, sowie Zoll eingeführt: Man verstand darunter einen „obligatorischen Beitrag in ein Budget des entsprechenden Niveaus oder in einen außerplanmäßigen Fonds, der vom Steuerzahler aufgrund der Gesetzesvorschriften erfolgt“⁵⁸.

Die Kategorien von Steuerzahlern wurden ebenso bestimmt: Es waren juristische und natürliche Personen, die durch Gesetz zu der Zahlung von Steuern verpflichtet sind. Im Gesetz wurden folgende Objekte der Besteuerung erwähnt:

- Einkommen (bzw. Gewinn),
- Wert (oder Preis) bestimmter Waren,
- einzelne Arten der Tätigkeit der Steuerzahler,
- Transaktionen mit Wertpapieren,
- Nutzung der Naturressourcen (darunter des Bodeninneren),
- Eigentum juristischer und natürlicher Personen,
- Übereignung des Eigentumes,
- Entstehung des Mehrwertes bei der Produktion,
- Arbeit und Dienstleistungen sowie
- andere durch Gesetz vorgesehene Objekte⁵⁹.

Das neue russische Steuergesetzbuch hat dieses Gesetz in vielen Regelungsbereichen ersetzt.

In der Bundesrepublik Deutschland gibt es z. Zt. dagegen keinen systematisierten Rechtsakt auf dem Gebiet Steuerrecht, in dem sowie materielle als auch verfahrensrechtliche Vorschriften enthalten wären.

⁵⁷ Preamble des SteuerSystemG-RF.

⁵⁸ Alte Fassung des Art. 2 I SteuerSystemG-RF. Steuersystems in der Russischen Föderation“.

⁵⁹ Alte Fassung des Art. 5 SteuerSystemG-RF.

Die geltende deutsche Abgabenordnung aus dem Jahre 1967 kann ihrer Zielbestimmung nach im Allgemeinen mit dem 1. Teil des neuen russischen Steuergesetzbuches verglichen werden, obwohl sie eine ganz andere strukturelle Aufbau hat sowie inhaltlich sehr viele Unterschiede aufweist. Einzelne deutsche Steuergesetze, die bestimmte Steuern wie z. B. Einkommen- oder Körperschaftsteuer festsetzen, können ihrem Inhalt nach grundsätzlich mit einzelnen Abschnitten des 2. Teils des russischen Steuergesetzbuches verglichen werden. Was aber die zahlreichen deutschen Verbrauchsteuern angeht, gibt es einen sehr schwer übersichtlichen Vielfalt von einzelnen Gesetzen, mit denen sie geregelt werden (vgl. das TabakStG, MinöStG usw.). Währenddessen sind diese Vorschriften im russischen Steuergesetzbuch im Abschnitt 22 "Akzisen" gruppiert⁶⁰.

Einzelne deutsche Steuern, die auf der Bundesebene erhoben werden, sind ebenso nicht systematisiert. Im Unterschied dazu sind alle föderalen Steuern in Russland im Abschnitt VIII des 2. Teils des SteuerGB-RF gruppiert, sie können dadurch mit örtlichen Steuern, die z. T. im Abschnitt IX SteuerGB-RF enthalten sind, nicht verwechselt werden.

cc) Russisches Steuergesetzbuch

Die Notwendigkeit der Vereinigung von Steuerrechtsnormen in der Russischen Föderation in einem einheitlichen Gesetz kann unter Angabe folgender Gründe und Voraussetzungen erklärt werden⁶¹:

- objektiv gesehen bedarf die Steuergesetzgebung einer Systematisierung;
- das neue Steuergesetzbuch tritt als Grundlage für die Stabilität der Steuergesetzgebung;
- die russische Verfassung enthält in Bezug auf Steuern äußerst allgemeine und kurze Bestimmungen, die zu der Verletzung von Verfassungsgrundsätzen durch Machtorgane führen können. In der Literatur wird insbesondere unterstrichen, daß das Steuergesetzbuch

⁶⁰ Ausführlicher dazu unter **IV.4.**

⁶¹ Vgl. Pepeljajew, Steuerrecht, S. 230ff.

damit berufen ist, die Verfassung zu kompensieren und damit alle Grundsätze der Besteuerung festzusetzen⁶².

Das neue russische SteuerGB besteht aus 2 Teilen, z. Zt. 28 Abschnitten, 371 Artikeln. Es setzt das System von Steuern und Gebühren, die in den föderalen Haushalt erhoben werden⁶³, sowie die allgemeinen Besteuerungsgrundsätze in der Russischen Föderation fest⁶⁴.

Der Begriff für Steuern und Gebühren wird im neuen Steuergesetzbuch ergänzt⁶⁵. Die aktuelle Definition für „**Steuer**“ lautet: Es ist „eine obligatorische individuelle unentgeltliche Zahlung, die von den Organisationen und natürlichen Personen in Form der Enteignung von den ihnen aufgrund des Eigentums-, Wirtschaftsführungsrechts oder des Rechts der operativen Führung angehörenden Geldmitteln zu Zwecken der Finanzversorgung der Tätigkeit des Staates und Minizipalgebilden erhoben wird“⁶⁶.

Die Steuerzahler sowie sonstige Teilnehmer der Steuerrechtsverhältnisse werden definiert, ihre Rechtslage wird festgesetzt⁶⁷. Das russische Steuergesetzbuch enthält Bestimmungen über Teilnehmer der Steuerrechtsverhältnisse und Prozeßnormen des Steuerrechts (Teil I) – darunter Bestimmungen über Steuerzahler⁶⁸ und ihre Vertreter⁶⁹, über zuständige staatliche Steuerorgane⁷⁰, über die Haftung für Verstöße gegen Steuerrechtsvorschriften⁷¹, über Arten solcher Verstöße⁷², weiterhin auch Vorschriften des materiellen Steuerrechts, wo einzelne Steuerarten geregelt werden (Teil 2) – darunter Vorschriften über die föderalen Steuern⁷³ (Mehrwertsteuer⁷⁴, Akzisen⁷⁵, Einkommensteuer für natürliche Personen⁷⁶,

⁶² Vgl. Topornin, B., Steuerrecht im Rechtssystem Russlands, in: Steuergesetzbuch. Heute und Morgen, S. 6.

⁶³ Abschnitt I, Kapitel 2 SteuerGB-RF.

⁶⁴ Art. 1 II SteuerGB-RF.

⁶⁵ Vgl. die frühere Fassung von Art. 2 I SteuerSystemG-RF.

⁶⁶ Art. 8 I SteuerGB-RF.

⁶⁷ Abschnitt I, Kapitel 3 SteuerGB-RF.

⁶⁸ Abschnitt II, Kapitel 3 SteuerGB-RF.

⁶⁹ Abschnitt II, Kapitel 4 SteuerGB-RF.

⁷⁰ Abschnitt V SteuerGB-RF.

⁷¹ Abschnitt VI, Kapitel 15 SteuerGB-RF.

⁷² Abschnitt VI, Kapitel 16 SteuerGB-RF.

⁷³ Abschnitt VIII SteuerGB-RF.

⁷⁴ Abschnitt VIII, Kapitel 21 SteuerGB-RF.

die einheitliche Sozialsteuer⁷⁷, die Krankenkassen-, Sozialversicherungs- und Rentenversicherungsabgaben beinhaltet⁷⁸, Steuer auf die Gewinnung von Bodenschätzen, Gewinnsteuer für Unternehmen) und regionale Steuern (z. B. Umsatzsteuer)⁷⁹.

Die Zahl der Steuerobjekte wurde im neuen Steuergesetzbuch auf 4 reduziert (ein Merkmal für mehr Durchsichtigkeit des Steuersystems nach der durchgeführten Reform). Es sind:

- Eigentum,
- Gewinn,
- Einkommen,
- Wert der veräußerten Waren⁸⁰.

Das grundsätzliche Konzept bei der Entwicklung des Entwurfes des SteuerGB-RF bestand darin, die Annahme von konkretisierenden und entwickelnden Durchführungsakten zu verhindern oder zu minimieren - also ein System von Steuergesetzen mit direkter Wirkung zu schaffen⁸¹. Man kann aber schon jetzt sagen, dass es wieder sämtliche neue Durchführungsakte der Steuer- und Zollbehörden gibt, deren Vorschriften sich allerdings in den vom SteuerGB-RF vorbestimmten Rahmen halten⁸².

dd) Regionale und örtliche Steuergesetze

Die Zuständigkeit der russischen Regionen (Gebiete, Republiken, Städte der föderalen Bedeutung usw.) wird in ihren Verfassungen bzw. Statuten bestimmt. Dies gründet sich auf den Vorschriften der russischen Verfassung über die Kompetenzverteilung zwischen der Föderation und ihren

⁷⁵ Abschnitt VIII, Kapitel 22 SteuerGB-RF.

⁷⁶ Abschnitt VIII, Kapitel 23 SteuerGB-RF.

⁷⁷ Abschnitt VIII, Kapitel 24 SteuerGB-RF.

⁷⁸ Art. 234 SteuerGB-RF.

⁷⁹ Am 27.11.2001 wurde das SteuerGB-RF ergänzt, indem ein neuer 27. Abschnitt „Umsatzsteuer“ in das 9. Kapitel „Regionale Steuern und Gebühren“ hinzugefügt wurde (Föderales Gesetz vom 27.11.2001, Nr. 148-F3).

⁸⁰ Art. 38 I SteuerGB-RF.

⁸¹ Pepel'ajew, Steuerrecht, S. 204.

⁸² Ausführlicher dazu z. B. unter **IV.2.a)**.

Subjekten⁸³. Auf dieser Grundlage haben innerhalb der letzten Jahre einzelne Föderationssubjekte ihre eigenen Steuergesetze verabschiedet⁸⁴.

Das Gesetz „Über die Finanzgrundlagen der örtlichen Selbstverwaltung“⁸⁵ setzt das Recht der örtlichen Vertretungsorgane fest, örtliche Steuern und Gebühren festzusetzen⁸⁶. Diese werden auch aufgrund der Vorschriften des neuen Steuergesetzbuches eingeführt⁸⁷. Die im Jahre 2003 durchzuführende Reform der örtlichen Selbstverwaltung soll für die kommunalen Machtorgane in der Zukunft mehr finanzielle Unabhängigkeit schaffen.

ee) Durchführungsakte

Einen wesentlichen Teil der Steuergesetzgebung in der Russischen Föderation nahmen bis zur letzten Zeit Durchführungsakte ein. Oben wurde schon eine der Aufgaben vor dem Gesetzgeber erwähnt, die Anwendung von Durchführungsakten durch ausführliche Gesetzesvorschriften zu ersetzen.

Jedoch konnte man bis heute auf einzelne Durchführungsakte, solche wie Präsidentenerlässe, Verordnungen der Föderalen Regierung, sowie Verordnungen und sonstige Durchführungsakte der Exekutive in Regionen nicht verzichten. Ein Großteil von ihnen wurde mit der Annahme des 1. Teils des Steuergesetzbuches jedenfalls aufgehoben.

Unter immer noch rechtskräftigen Akten bleibt der Präsidentenerlaß „Über die Grundrichtung der Steuerreform in der Russischen Föderation und Maßnahmen zur Befestigung der Steuer- und Zahlungsdziplin“⁸⁸.

⁸³ Vgl. Art. 72 I Verfassung-RF.

⁸⁴ Z. B. das Gesetz der Stadt Moskau „Über die Umsatzsteuer“ vom 17.03.1999, Nr. 14.

⁸⁵ Föderales Gesetz „Über die Finanzgrundlagen der örtlichen Selbstverwaltung“ vom 25.09.1997, Nr. 126-F3.

⁸⁶ Art. 8 I Nr. 1 des Föderalen Gesetzes „Über die Finanzgrundlagen der örtlichen Selbstverwaltung“.

⁸⁷ Art. 14 SteuerGB-RF; Vgl. Kutscherow, Steuerrecht Russlands, S. 55.

⁸⁸ Präsidentenerlaß vom 08.05.1996 Nr. 685, veröffentlicht in: Sobranije sakanodatelstwa RF (Sammlung der Gesetzgebung der Russischen Föderation), 1996, Nr. 20, Art. 2326.

b) Internationales Steuerrecht

Zu den Quellen des internationalen Steuerrechts gehören in der Russischen Föderation nationale Gesetze, mehrseitige völkerrechtliche Abkommen sowie zwischenstaatliche Abkommen über die Vermeidung der doppelten Besteuerung.

Der in der in der Verfassung der Russischen Föderation festgesetzte Grundsatz der Vorrangigkeit ratifizierter Normen des Völkerrechts in der nationalen Gesetzgebung⁸⁹ gilt auch für internationale Konventionen und zwischenstaatliche Abkommen auf dem Gebiet des Steuerrechts. Das deutsche Grundgesetz enthält eine Norm über die direkte Anwendung von allgemeinen Regeln des Völkerrechts auf dem Bundesgebiet⁹⁰.

aa) Russische und deutsche Rechtsquellen

Bestimmungen über die Regelung der Steuerrechtsverhältnisse mit Teilnahme eines ausländischen Elements sind praktisch in jedem russischen Steuergesetz enthalten⁹¹, in erster Linie in einzelnen Kapiteln des SteuerGB-RF (beispielsweise erwähnt Art. 207 SteuerGB-RF unter Steuerzahlern der Einkommenssteuer für natürliche Personen auch Nichtresidenten der Russischen Föderation). Einzelne spezielle Durchführungsakte enthalten ebenso einzelne internationale Steuerrechtsnormen (beispielsweise, die Richtlinie des Staatlichen Steuerdienstes RF „Über die Besteuerung des Gewinns und der Einkommen ausländischer juristischer Personen“ vom 16.06.1995 Nr. 34).

In den deutschen Steuergesetzen, beispielsweise im Einkommensteuergesetz, sind ebenso Vorschriften über die Besteuerung mit Beteiligung des ausländischen Elements enthalten⁹².

⁸⁹ Art. 15 IV Verfassung-RF.

⁹⁰ Art. 25 GG.

⁹¹ Pepeljajew, Steuerrecht, S. 340.

bb) Mehrseitige völkerrechtliche Abkommen

Die Russische Föderation nimmt an den wichtigsten internationalen steuerrechtlichen Konventionen teil. Beispielsweise kann man die „Konvention über die Verhinderung der doppelten Besteuerung von Autorenhonoraren“ vom 13.12.1979 (unterzeichnet in Madrid) nennen. Deren Teilnehmer ist auch die Bundesrepublik Deutschland.

cc) Zwischenstaatliche Abkommen über die Verhinderung der Doppelbesteuerung

Mit dem steigenden internationalen Wirtschaftsverkehr steigen auch Probleme der Besteuerung der Tätigkeitsergebnisse seiner Teilnehmer. Alle Staaten der Welt arbeiten immer enger zusammen, um verschiedene Konfliktsituationen bei der Anwendung ihrer nationalen Steuersysteme zu verhindern⁹³. Eines der größten Probleme bleibt die doppelte Besteuerung der internationalen wirtschaftlichen Tätigkeit juristischer Personen.

Zwischen der Russischen Föderation und der Bundesrepublik Deutschland wurde am 29.05.1996 ein Abkommen über die Vermeidung der doppelten Besteuerung von Einkommen und Eigentum unterzeichnet⁹⁴. In solchen Abkommen wird die mehrfache steuerliche Erfassung dadurch vermieden, daß der Wohnsitzstaat auf die volle Besteuerung ausländischer Einkünfte verzichtet und nur eine verminderte Steuer erhebt oder daß die gezahlte Steuer ganz oder zum Teil auf die inländische Einkommensteuer angerechnet wird⁹⁵. Die Russische Föderation und die Bundesrepublik Deutschland haben ähnliche Abkommen mit den wirtschaftlich wichtigsten Partnerstaaten der Welt abgeschlossen.

⁹² Vgl. z. B. die Vorschriften über die Einkommensteuerpflicht in § 1 EStG.

⁹³ Pepeljajew, Steuerrecht, S. 334.

⁹⁴ Veröffentlicht u.a. im Internet unter www.systema.ru.

⁹⁵ Kreft, Steuerrecht schnell erfasst, S. 88.

c) Besonderheiten der gesetzlichen Festsetzung von Steuern und Gebühren

Einzelne Anforderungen an die Prozedur der Festsetzung von Steuern und Gebühren, die sich aus der russischen Verfassung ergeben, sind zu erwähnen:

- föderale Steuern und Gebühren werden nur vom föderalen gesetzgebenden Organ, regionale – nur vom regionalen gesetzgebenden Organ, örtliche - vom Organ der örtlichen Selbstverwaltung festgesetzt;
- diese Steuern und Gebühren sollen in einer vorgeschriebener Form festgesetzt werden: Durch ein Gesetz,
- dieses Gesetz muß mit der Einhaltung existierender Prozedur verabschiedet werden.

Diese detaillierte Aufführung ist notwendig, weil in den früheren 90-er Jahren in der Russischen Föderation auf der regionalen Ebene einzelne Steuern und Gebühren oft mit Verwaltungsakten festgesetzt wurden⁹⁶.

Die gesetzgebende Initiative bezüglich der Steuergesetzesentwürfe hat in der Russischen Föderation eine gemischte Form - ebenso wie in mehreren anderen Staaten der Welt. Nach der Verfassung gehört das Recht der gesetzgebenden Initiative dem Präsidenten der Russischen Föderation, dem Föderationsrat (Oberhaus des Parlaments), Mitgliedern des Föderationsrates, Abgeordneten der Staatsduma (die Verfassung sieht hier keine Begrenzungen für einzelne Abgeordnete, Parlamentsausschüsse bzw. für das ganze Parlament vor), der Regierung der Russischen Föderation, repräsentativer Organe der Föderationssubjekte. Außerdem gehört das Recht der gesetzgebenden Initiative auch dem Verfassungsgericht, dem Obersten Gericht und dem höchsten Arbitragegericht der Russischer Föderation im Rahmen ihrer Kompetenz⁹⁷. Eine Volksabstimmung über die Einführung bzw. Aufhebung einzelner Steuern oder Gebühren ist nicht zulässig⁹⁸. Für die Verabschiedung neuer

⁹⁶ Pepeljajew, Steuerrecht, S. 208-209.

⁹⁷ Art. 104 I Verfassung-RF.

⁹⁸ Art. 3 des Föderalen Verfassungsgesetzes „Über die Volksabstimmung

Steuergesetze durch das Unterhaus des Parlaments (die Staatsduma) ist eine Begutachtung seitens der Regierung notwendig⁹⁹.

Entsprechende Vorschriften für die Bundesrepublik Deutschland sind in Art. 105 ff. GG enthalten. Die Unterschiede in der Zuständigkeit einzelner Organe auf der Bundesebene liegen in erster Linie in Besonderheiten der Staatsordnung (die BRD ist eine parlamentarische, die RF – eine präsidentiale Republik).

3. Bestimmung und Ziele des neuen russischen Steuergesetzbuches. Entwicklungsrichtung

a) Vereinfachung der Anwendung neuer Steuergesetze

Eine verständliche und systematisierte Gesetzgebung auf dem Gebiet Steuerrecht trägt einer schnelleren Orientierung der Wirtschaftssubjekte - und damit den effektiveren Kapital-, Arbeits- und Zeitinvestitionen - bei. Die durchgeführte Kürzung der Zahl der Steuern in der Russischen Föderation hat das gesamte Bild ebenso verbessert. Eine Steueroptimierung geht in diesem Fall weitgehend nicht von Steuerzahlern, sondern vom Staat selbst aus¹⁰⁰.

b) Senkung der Steuersätze zur Erleichterung der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit auf dem Territorium der Russischen Föderation

Die Steuerreform in Russland hat nicht nur einen strukturellen (systematisierenden), sondern in erster Linie einen inhaltlichen Charakter. Insbesondere wird dadurch das Ziel verfolgt, die Unternehmer (juristische Personen) und Bürger (natürliche Personen) steuerlich zu entlasten. Damit wird ein stärkerer Aufschwung in der Wirtschaft bestrebt¹⁰¹.

in der Russischen Föderation“ vom 10.10.1995 Nr. 2-FKZ;
Vgl. Pepeljajew, Steuerrecht, S. 211.

⁹⁹ Art. 104 III Verfassung-RF.

¹⁰⁰ Kutscherow, Steuerrechts Russlands, S. 117.

¹⁰¹ Nach Angaben des Präsidentenberaters S. Illarionow ist bei der

Die ersten Ergebnisse der Senkung von Steuersätzen sind heute schon zu vermerken: So stiegen in den ersten Monaten des Jahres 2001 die Einnahmen von der Einkommensteuer für natürliche Personen um etwa 70 %¹⁰² (der höchste Einkommensteuersatz wurde dabei von 30% auf 13 % reduziert^{103 104}). Man sprach dabei sogar über eine Neueröffnung der Laffert-Kurve, die die Abhängigkeit zwischen dem Steuersatz und der Höhe von Steuereinnahmen darstellt¹⁰⁵.

Dementsprechend groß sind die Erwartungen für das Jahr 2002¹⁰⁶, wenn der Gewinnsteuersatz von 35 auf 22-24 % und für die Kommerzbanken von 45 % auf 24 % reduziert und damit zu einem der niedrigsten in Europa wird¹⁰⁷.

Die Steuerreform wird es zulassen, allmählich die Steuerlast zu senken und aus der Schattenwirtschaft riesige Finanzmittel auszuführen¹⁰⁸. Außerdem werden die niedrigen Steuersätze die Rückkehr des russischen Kapitals in die Heimat stimulieren, dies hat sich schon im Jahre 2002 besonders deutlich gezeigt¹⁰⁹.

Man muß Verständnis dafür haben, daß aktuelle niedrige Steuersätze in Russland eher eine gezwungene als eine gewollte staatliche Maßnahme

Senkung der Einkommenssteuer- und des Gewinnsteuersätze um 5 % mit dem allgemeinen Zuwachs des BIP um 1-2 % zu rechnen.

¹⁰² S. Smirnowa, Steuerreform erbrachte erste Ergebnisse, veröffentlicht in: Nezawissimaja gazeta, 03.04.2001

(http://politeconomy.ng.ru/finances/2001-04-03/2_reform.htm).

¹⁰³ Art. 224 I SteuerGB-RF.

¹⁰⁴ Vgl. die Höchststeuersätze in anderen Staaten der Welt: Deutschland – 53 %, USA – 39,6 %, Schweden – 56 %, Japan – 50 %, Frankreich – 54 %.

¹⁰⁵ A. Kudrin verspricht die Senkung der Steuerlast, veröffentlicht in: www.rbc.ru am 29.10.2001.

¹⁰⁶ Auftritt des Präsidenten W. Putin auf der Session des Welthandelsforums in Moskau am 30.10.2001, veröffentlicht unter: www.rbc.ru, www.gov.ru am 30.10.2001; Vgl. Abschnitt 25 des 1. Teils SteuerGB-RF „Gewinnsteuer“.

¹⁰⁷ Vgl. die Tabelle in: Bundesministerium der Finanzen, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, S. 16; veröffentlicht im Internet unter: www.bundesfinanzministerium.de.

¹⁰⁸ Eine Aussage von Herman Gref (russischer Minister für wirtschaftliche Entwicklung und Handel), veröffentlicht in: www.lenta.ru am 20.07.2000

¹⁰⁹ Vgl. die Regierungsberichte über den Zufluß sowie Abwanderung von Kapital aus der inländischen Volkswirtschaft (veröffentlicht im Internet unter www.rbc.ru).

sind, die in der mittelfristigen Perspektive die Weiterentwicklung der russischen Wirtschaft sicherstellen soll. Die Problematik des Sozialschutzes und der Stimulierung des Bevölkerungszuwachses¹¹⁰ wird jedoch später durch die Einführung sozialer Programme und eine entsprechende Steuererhöhung berücksichtigt.

Zwischenergebnis

Die heutige Struktur der Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland entspricht im Allgemeinen dem Rechtsstand in der Russischen Föderation Ende der 90-er Jahre des 20. Jahrhunderts. Zum heutigen Tag wurde vom russischen Gesetzgeber ein wichtiger Schritt zur grundsätzlich neuen Weiterentwicklung bestehender Rechtsnormen gemacht, indem das neue Steuergesetzbuch verabschiedet und in Kraft gesetzt wurde. Eine sehr positive Bedeutung in der raschen Umgestaltung des russischen Steuerrechts (zwei grundsätzliche Reformen innerhalb von 10 Jahren) dürfte die allgemeine Bestrebung nach der Errichtung in der Russischen Föderation eines demokratischen marktwirtschaftlichen Rechtsstaates mit verständlicher und übersichtlicher Gesetzgebung – auch im Bereich der Besteuerung - gespielt haben.

In den Grundgesetzen beider Staaten – Deutschland und Russland – finden sich nur allgemeine Vorschriften bezüglich der Prinzipien des Funktionierens des Steuersystems. Ihre Durchsetzung findet sich in der Steuergesetzgebung – im einheitlichen russischen Steuergesetzbuch sowie in noch zahlreichen einzelnen deutschen Steuergesetzen. Im Vergleich zu den Vorschriften des deutschen materiellen Steuerrechts weist die Regelung im 2. Teil des SteuerGB-RF viel liberalere und fördernde Tendenzen auf, zum Beispiel die durchgeführte radikalste Senkung von Steuersätzen, die

¹¹⁰ Einen Anfang hat dafür die Volkszählung im Oktober 2002 geschaffen. Nach den Prognosen, damit die Russische Föderation eine der führenden Positionen in der Weltwirtschaft erreicht und ihr Territorium gleichmäßig bevölkert ist, sollte u. a. die Einwohnerzahl in der Russischen Föderation bis zum Jahre 2050 auf 400-500 Mio (in der gesamten GUS – auf ca. 1 Mrd) gestiegen sein. Dadurch soll der Zufluß von kulturfremden Völkern aus armen Staaten der Welt als Gastarbeiterkräfte vermieden werden.

Russland zu einem der Staaten der Welt mit der niedrigsten allgemeinen Steuerbelastung gemacht hat.

Zu vermerken ist die 1996 erfolgreich begonnene Zusammenarbeit der Russischen Föderation und der Bundesrepublik Deutschland im Bereich Vermeidung der doppelten Besteuerung von Gewinn und Eigentum.

II. Objekte der Steuerrechtsverhältnisse

a) Besteuerung der wirtschaftlichen Tätigkeit und ihrer Ergebnisse

Wie bereits erwähnt, sieht das russische Gesetz als Objekte der Besteuerung Einkommen, Gewinn, Eigentum sowie Wert von veräußerten Waren vor¹¹¹. Damit wird die wirtschaftliche Tätigkeit juristischer und natürlicher Personen sowie ihre Ergebnisse besteuert. Die Steuerzahlungspflicht gegenüber dem Staat ist also mit dieser Tätigkeit verbunden¹¹².

Unter dem Einkommen wird der ökonomische Gewinn in Geld- oder Naturform verstanden, der im Falle der Möglichkeit seiner Bewertung in dem Grad zu berücksichtigen ist, in welchem man einen solchen Gewinn bewerten kann¹¹³. Dazu gehören Einkommen natürlicher Personen und Gewinn der Unternehmen¹¹⁴. Die Doktrin des russischen Steuerrechts geht von der faktischen Effektivität unternehmerischer und sonstiger Tätigkeiten aus: Es werden nur reale Ergebnisse berücksichtigt, unvernünftig getragene Kosten nehmen ungeachtet eines besseren Managements oder Verhaltens einen vollständigen Einfluß auf die Steuerberechnung¹¹⁵. Die Problematik des Selbstkostenpreises der Produktion und seiner einzelner Bestandteile muß unter Berücksichtigung der Bedingungen der freien Marktwirtschaft in jedem konkreten Betrieb selbständig betrachtet werden.

In der deutschen Literatur sind ebenso Hinweise auf die Möglichkeit der Berücksichtigung von sog. „vergeblichen“ Ausgaben bei der Besteuerung vorhanden¹¹⁶.

Was die Besteuerung krimineller Einkommen angeht, wird in der russischen Fachliteratur unterstrichen, daß trotz ihrer Anerkennung als Steuerbasis in

¹¹¹ Art. 38 I SteuerGB-RF.

¹¹² Witjanskij/Gerassimenko, Steuerorgane, Steuerzahler und das Zivilgesetzbuch, S. 4.

¹¹³ Art. 41 SteuerGB-RF.

¹¹⁴ Vgl. entspr. Abschnitte des SteuerGB-RF (Nr. 23 und 25).

¹¹⁵ Pepeljajew, Steuerrecht, S. 142.

¹¹⁶ Vgl. Birk, Steuerrecht, S. 253.

vielen Staaten der Welt – in der Gegenwart und in der Vergangenheit, können sie in der Russischen Föderation keine Grundlage für die Entstehung von Steuerzahlungspflichten bei einzelnen Personen werden¹¹⁷. Die Situation in der Bundesrepublik Deutschland sieht gleichermaßen aus.

b) Buchhaltung und Besteuerung

Bei der Abtrennung eines Eigentumsteils als Steuer entsteht unvermeidlich die Frage der richtigen Bewertung dieses Habvolumens (schon erwähnte Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit). Da die Steuern in Geldform erhoben werden, findet eine solche Bewertung ihren entsprechenden Ausdruck. Eine ordentliche Buchhaltung ist berufen, den Nutzern einer solchen Information eine möglichst anschauliche und präzise Darstellung über den Unternehmenszustand wiederzugeben¹¹⁸.

Während juristische Personen in der Russischen Föderation monatlich und jährlich ihre Bilanzen den Steuerbehörden vorzulegen haben (die Einführung von internationalen Buchhaltungsstandards ist in Russland in den nächsten Jahren geplant), gelten für natürliche Personen die Regeln über entsprechend regelmäßige Einreichung von Steuererklärungen (nach dem Ende der entsprechenden Steuerperiode – idR jährlich)¹¹⁹. In der Bundesrepublik Deutschland sind ebenso zeitliche Rahmen für die Berichterstattung von Steuerzahlern gegenüber den Steuerbehörde festgesetzt.

¹¹⁷ Im Gegenteil z. B. zu den USA, in denen es ein allgemeinbekanntes Beispiel mit dem Gangster Al Capone gab, der von der amerikanischen Justiz wegen einer Nichtbesteuerung seiner kriminellen Einkommen im Rahmen eines Strafverfahrens verurteilt worden war. Vgl. auch Pepeljajew, Steuerrecht, S. 148.

¹¹⁸ Vgl. Pepeljajew, Steuerrecht, S.144-145 incl. Schemata.

¹¹⁹ Zur Thematik der Natur einer Steuererklärung und eines Unternehmensbilanzes s. bei: Gratschewa/Sokolowa, Finanzrecht, S. 164-173.

**c) Probleme bei der Abgrenzung
zwischen Steuerrechtsverhältnissen
und anliegenden Rechtsverhältnissen**

aa) Zölle für bestimmte Kategorien von Waren

Zölle gehören in Russland zu den föderalen Steuern und Gebühren¹²⁰. Bei der Erhebung von Zollgebühren sind immer ein Sonderzweck und Sonderinteressen des Staates vorhanden¹²¹. In der Bundesrepublik Deutschland sind Zölle kraft gesetzlicher Definition auch Steuern¹²².

Zölle werden bei der Durchführung von Außenhandelsoperationen enthoben, sie dienen zum Schutze des Binnenmarktes und sind eine zusätzliche Einkommensquelle für den Staat.

bb) Gebühren

Das russische Gesetz zeichnet Zoll-, Registrations- und Staatsgebühren aus¹²³. Im Unterschied zu den Steuern haben die Gebühren keine finanzielle Bedeutung, sie sind immer individuell (gebunden an eine bestimmte Dienstleistung oder Person). Gebühren setzen die Anwendung anderer Grundsätze bei der Festlegung ihrer Höhe, als bei den Steuern voraus¹²⁴.

In der deutschen Literatur führt man die Abgrenzung einer Steuer von einer Gebühr durch das Kennzeichen des Fehlens einer Gegenleistung bei der Einzahlung des berechneten Steuerbetrages an die Steuerbehörde durch¹²⁵. Dieses Merkmal setzt die Abgabenordnung in Bezug auf eine Steuer voraus¹²⁶.

¹²⁰ Art. 13 I Nr. 8 SteuerGB-RF.

¹²¹ Pepeljajew, Steuerrecht, S. 34.

¹²² Vgl. § 3 I S. 2 AO; Birk, Steuerrecht, S. 27.

¹²³ Art. 13 I Nr. 7, 8 SteuerGB-RF; Vgl. Pepeljajew, Steuerrecht, S. 36.

¹²⁴ Pepeljajew, Steuerrecht, S. 34.

¹²⁵ Vgl. Birk, Steuerrecht, S. 33.

¹²⁶ § 3 I AO.

Zwischenergebnis

Die Kürzung der Zahl von Besteuerungsobjekten im russischen Steuerrecht auf vier, nämlich Einkommen, Gewinn, Eigentum sowie Wert von veräußerten Waren hat das gesamte System der Anwendung der Steuergesetzgebung wesentlich vereinfacht. Nach der Doktrin des russischen Steuerrechts werden in der Russischen Föderation nur faktische Ergebnisse unternehmerischer und sonstiger Tätigkeiten (faktische Effektivität) besteuert. Ähnliche Grundsätze bilden das Fundament für das deutsche Besteuerungssystem.

Die Frage der Abgrenzung zwischen Steuern, Zöllen, Gebühren und sonstigen Abgaben wird im russischen und im deutschen Steuerrecht mit dem gleichen Ergebnis gelöst. Zölle gehören sowie nach dem neuen russischen Steuergesetzbuch als auch nach Vorschriften der deutschen Abgabenordnung zu den Steuern, während Gebühren keine Steuern sind.

III. Subjekte der Besteuerung

Im Allgemeinen nennt das neue russische Steuergesetzbuch als Steuerzahler Organisationen und natürliche Personen, auf die eine bestimmte Steuerzahlungspflicht auferlegt worden ist¹²⁷. Die Klassifikation für verschiedene Steuerarten abhängig von Subjekten der Zahlung wird in der russischen Fachliteratur aktiv benutzt¹²⁸.

Dazu gehören auch die sog. „voneinander abhängigen“ Personen (die Beziehungen zwischen ihnen können die Bedingungen oder faktische Ergebnisse ihrer Tätigkeit oder der von ihnen vertretenen Personen beeinflussen). Es sind z. B.:

- Beteiligungen am Eigentum einer anderen Person (mit einem Mindestanteil von 20 %),
- Unterstellung einer natürlichen Person der anderen,
- Ehe-, Verwandt- sowie Vormundgemeinschaften nach Vorschriften des Familienrechts¹²⁹.

Nach der Auffassung deutscher Autoren ist Steuersubjekt der, wer eine Steuer schuldet¹³⁰. Nach dem deutschen Einkommensteuergesetz unterliegen z. B. alle natürlichen Personen der Einkommensteuer, für juristische Personen ist sowie das Einkommensteuer als auch die Körperschaftsteuer abhängig von ihrer Organisationsform maßgebend.

1. Natürliche Personen

a) Russische Staatsbürger

Russische Staatsbürger sind einkommensteuerpflichtig („Einkommensteuer für natürliche Personen“ gemäß Abschnitt 23 SteuerGB-RF), wenn sie Residenten der Russischen Föderation sind¹³¹.

¹²⁷ Art. 19 I SteuerGB-RF.

¹²⁸ Vgl. Gratschewa/Sokolowa, Finanzrecht, S. 215; Pepeljajew, Steuerrecht, S. 266.

¹²⁹ Art. 20 I SteuerGB-RF.

¹³⁰ Birk, Steuerrecht, S. 29.

¹³¹ Art. 207 Alt. 1 SteuerGB-RF.

b) Ausländer und Staatenlose

Ausländische Bürger sowie Personen ohne eine Staatsangehörigkeit (Staatenlose), die ihre Einkünfte von den sich in der Russischen Föderation befindlichen Quellen erzielen und dabei keine Residenten der Russischen Föderation sind, unterliegen ebenso der Einkommenssteuerpflicht¹³².

c) Regelung nach dem deutschen Einkommensteuergesetz

Das deutsche Einkommensteuergesetz unterscheidet direkt nicht zwischen deutschen Staatsbürgern und Ausländern, sondern knüpft auf das Merkmal des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes einer natürlichen Person (Voraussetzung für beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht)¹³³.

2. Juristische Personen

Juristische Personen in der Russischen Föderation (das Steuergesetzbuch erwähnt den Begriff „Organisationen“) sowie Privatunternehmer ohne Bildung einer juristischen Person¹³⁴ werden als steuerpflichtige Personen bei folgenden Arten von föderalen Steuern genannt:

- Mehrwertsteuer (Abschnitt 21 SteuerGB-RF),
- Gewinnsteuer für Unternehmen (Abschnitt 25 SteuerGB-RF),
- Akzisen (Abschnitt 22 SteuerGB-RF),
- Einheitliche Sozialsteuer (Abschnitt 24 SteuerGB-RF),
- Umsatzsteuer (Abschnitt 27 SteuerGB-RF – Kapitell IX ‚Örtliche Steuern und Gebühren‘, in Kraft seit 01.01.2004).

¹³² Art. 207 Alt. 2 SteuerGB-RF.

¹³³ § 1 I EStG.

¹³⁴ Ihr Rechtsstatus bestimmt sich nach Art. 23 I ZGB-RF.

Eine wesentliche Änderung in der Besteuerung von Einkommen juristischer Personen und Privatunternehmer wird ab dem 01. Januar 2003 erfolgen: Nämlich dann tritt ein neuer Abschnitt Nr. 26-2 des SteuerGB-RF in Kraft. Damit wird eine bedeutende Senkung von Steuersätzen sowie eine allgemeine Vereinfachung der Besteuerung von Einnahmen für kleinere Unternehmen erfolgen¹³⁵. In Deutschland gibt es keine Analoge zu diesem neuen System der vereinfachten Besteuerung.

Deutsche Steuergesetze enthalten keine ausdrückliche Liste von Steuern, die von juristischen Personen zu entrichten sind. In der Bundesrepublik Deutschland hängt z. B. die Besteuerung einer juristischen Person mit der Körperschaftsteuer von ihrer Form ab: Personengesellschaften, solche wie OHGs, BGB-Gesellschaften bzw. Kommanditgesellschaften unterliegen weder der Einkommen- noch der Körperschaftsteuer¹³⁶, weil die aus ihrer Tätigkeit erzielten Einkünfte den Gesellschaftern zugerechnet und anteilig bei diesen besteuert werden.

a) Russische Kapitalgesellschaften (AG und GmbH)

In der Zivilgesetzgebung der Russischen Föderation und der Bundesrepublik Deutschland sind zahlreiche Organisationsformen von juristischen Personen vertreten. In der Praxis sind am Außenhandel am häufigsten die Kapitalgesellschaften, solche wie AGs (offene und geschlossene) und GmbHs, beteiligt. Die Personengesellschaften spielen hier dagegen eine viel geringere Rolle.

Vermögen und Ergebnisse der Tätigkeit von Kapitalgesellschaften, die Residenten der Russischen Föderation sind (maßgebend dabei ist der Ort der staatlichen Eintragung¹³⁷ - jedoch mit gewissen Ausnahmen), unterliegen im Allgemeinen der Besteuerung, ausgenommen einzelner Tätigkeitsarten (beispielsweise, Befreiung von der Zahlung der Mehrwertsteuer bei der Veräußerung von wichtigsten Arzneimitteln, oder

¹³⁵ Ausführlicher dazu unter **IV.7.** „Vereinfachtes System der Besteuerung für kleinere Unternehmen“.

¹³⁶ Vgl. Birk, Steuerrecht, S. 187.

¹³⁷ Art. 54 II ZGB-RF.

einigen medizinischen Dienstleistungen¹³⁸, Befreiung von der Akzisenzahlung bei der Übertragung von Produkten oder Rohstoffen zu ihrer weiteren Verarbeitung zwischen Strukturabteilungen innerhalb einer Organisation¹³⁹, Befreiung von der Zahlung der Umsatzsteuer bei Veräußerung von Kinderartikeln¹⁴⁰).

b) Joint ventures und sonstige Unternehmen mit Beteiligung des ausländischen Kapitals

Ein besonderes Interesse für die deutschen Leser sollte die Besteuerung des Vermögens und der Tätigkeitsergebnisse von joint ventures und anderen Unternehmen mit Beteiligung des ausländischen Kapitals auf dem russischen Territorium darstellen.

aa) Die rechtliche Regelung der Tätigkeit der joint ventures in der Russischen Föderation

Die Grundsätze für die Tätigkeit von Unternehmen mit einem ausländischen Kapitalanteil in der Russischen Föderation sind im föderalen Gesetz „Über ausländische Investitionen in der Russischen Föderation“ enthalten. Art. 2 I Nr. 3 des Gesetzes sieht die Möglichkeit von Investieren in Anteile von Unternehmen vor (Direktinvestitionen in mind. 10 % der Unternehmensanteile als Voraussetzung für die Anwendung des obigen Gesetzes). Ausländische Investitionen genießen den Rechtsschutz im vollen Maße, insbesondere wird die Kompensation bei der Nationalisierung, bzw. bei der negativen Veränderung der Gesetzgebung gewährleistet¹⁴¹. *Joint ventures* werden u. a. in Form von Aktiengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung gegründet¹⁴².

¹³⁸ Art. 149 II Nr. 1, 2 SteuerGB-RF.

¹³⁹ Art. 183 I Nr. 1 SteuerGB-RF.

¹⁴⁰ Art. 350 I Nr. 2 SteuerGB-RF.

¹⁴¹ Art. 8 I, 9 I des Gesetzes „Über ausländische Investitionen in der Russischen Föderation“.

¹⁴² Art. 20 I des Gesetzes „Über ausländische Investitionen in der Russischen Föderation“: Gründung aufgrund der Vorschriften des ZGB-RF.

**bb) Steuerprivilegien für Unternehmen
mit ausländischen Investitionen**

Kommerziellen Organisationen mit ausländischen Investitionen wird in der Russischen Föderation die Befreiung von Zollgebühren bei der Durchführung von vorrangigen Investitionsprojekten gewährleistet¹⁴³. Föderationssubjekte sowie Organe der örtlichen Selbstverwaltung können im Rahmen ihrer Zuständigkeit Steuervergünstigungen verleihen¹⁴⁴.

Für die Unternehmen mit ausländischen Investitionen, die in den vorrangigen Zweigen der Volkswirtschaft und in den abgesonderten Regionen ihre Tätigkeit ausüben, kann das privilegierte Besteuerungsverfahren eingeführt werden. Solche Regionen sind z. B. Region Altai¹⁴⁵, Kalinigrader Gebiet¹⁴⁶ (Stadt Kaliningrad an der Ostsee¹⁴⁷), Novgoroder Gebiet¹⁴⁸ (Nordwesten der Russischen Föderation). In der heutigen Zeit wird das Problem der Erhaltung der vergünstigten Besteuerung in den freien Handelszonen für Unternehmen mit ausländischen Investitionen besonders aktuell in Bezug auf das vor kurzem erläuterte Vorhaben, die allgemeine Steuerlast in der gesamten Russischen Föderation weiter zu senken.

¹⁴³ Art. 16 des Gesetzes „Über ausländische Investitionen in der Russischen Föderation“.

¹⁴⁴ Art. 17 des Gesetzes „Über ausländische Investitionen in der Russischen Föderation“.

¹⁴⁵ Grundlage - die Verordnung der russischen Regierung „Über aktuelle Maßnahmen zur Entwicklung der freien Handelszone im Region Altai“ vom 07.06.1991. Nr. 314 – P.P. 22-24 (Betsuerung und Erhebung von Zollgebühren).

¹⁴⁶ Grundlage – die Verordnung der russischen Regierung „Über aktuelle Maßnahmen zur Entwicklung der freien Handelszone im Kalinigrader Gebiet“ vom 25.09.1991 Nr. 497 – P. 25 (Gewinnsteuer für joint ventures und ausländische Unternehmen).

¹⁴⁷ Es gibt noch eine Stadt Kaliningrad im Moskauer Gebiet.

¹⁴⁸ Grundlage – die Verordnung des Vorsitzenden des Obersten Rates der Russischen Föderation „über aktuelle Maßnahmen zu Entwicklung von freien Handelszonen in den Novgoroder, Kemerower und Leningrader Gebieten“ vom 09.07.1991 Nr. 1588-1 - P.P. 23-25 (Gewinnbesteuerung).

3. Besteuerung der Einkommen juristischer Personen in freien Handleszonen auf dem Territorium der Russischen Föderation

a) Rechtliche Regelung der Tätigkeit von freien Handelszonen

Ende der 80-er Jahre des 20. Jahrhunderts wurde vom sowjetischen Ministerrat eine Verordnung über die Schaffung von freien Handelszonen¹⁴⁹ in sämtlichen Regionen der UdSSR verabschiedet¹⁵⁰. Seit dieser Zeit entstanden in der Russischen Föderation mehr als 10 FHZ, darunter eine im Gebiet Kaliningrad (FHZ „Jantar“ (Bernstein)), die am nächsten an die Bundesrepublik Deutschland liegt.

Die Besonderheit der vorhandenen Rechtslage mit der Regelung der unternehmerischen Tätigkeit in den russischen FHZ besteht darin, daß es bisher kein einheitliches föderales Gesetz verabschiedet worden ist, das die grundlegenden Prinzipien der Besteuerung und Gebührenvergünstigung in den FHZ festlegen würde. Im Gegenteil werden diese Bedingungen für jede FHZ individuell bestimmt. Im Fall mit der freien Handelszone „Jantar“, die für deutsch-russische Außenhandelsbeziehungen wegen ihrer geographischen Lage besonders attraktiv erscheint, wurden sämtliche Normativakten sowie auf dem föderalen, als auch auf dem regionalen Niveau verabschiedet¹⁵¹.

Insbesondere besteuern die Unternehmen in der FHZ „Jantar“, ihren Gewinn nach einem ermäßigten Steuersatz (16 %) ¹⁵² im Vergleich zu der aktuellen allgemeinen föderalen Regelung im SteuerGB (24 %). Der in

¹⁴⁹ Freie Handelszonen weiterhin – FHZ.

¹⁵⁰ Verordnung des Ministerrates der UdSSR von 1989 „Über die Entwicklung der Außenhandelstätigkeit“.

¹⁵¹ Insbesondere sind zu erwähnen: 1. Verordnung des Ministerrates der RSFSR „Über die freie Handelszone im Gebiet Kaliningrad“ vom 25.09.1991, Nr. 497; 2. Erlaß des Präsidenten der Russischen Föderation „Über die aktuellen Maßnahmen zur Entwicklung von freien Handelszonen in der Russischen Föderation vom 04.07.1992, Nr. 548.

¹⁵² P. 25 II Nr. 1 der Verordnung „Über die freie Handelszone im Gebiet Kaliningrad“ vom 25.09.1991.

Produktion und Entwicklung der Infrastruktur der FHZ investierte Gewinn bleibt steuerfrei¹⁵³.

In der Literatur wird die heutige immer noch schwache Rolle von FHZ in der ganzen russischen Wirtschaft kritisiert, man deutet auf eine unzureichende Grundfinanzierung aus dem staatlichen Budget hin¹⁵⁴. Jedoch erscheint die Entwicklung der FHZ im Gebiet Kaliningrad in der mittelfristigen Perspektive sehr perspektivvoll zu sein, in erster Linie dank der zunehmenden Zusammenarbeit mit deutschen Investoren, in zweiter Linie wegen der Bestrebung der russischen Regierung, den Anteil von Häfen in zwei baltischen Staaten (Estland und Lettland) in der Bearbeitung von ein- und ausgehenden Frachten aus politischen und wirtschaftlichen Gründen maximal zu reduzieren (was in der Gegenwart bereits der Fall ist). Es bezieht sich auf die Errichtung von zusätzlichen Frachtterminalen (Erdölterminale und Kontainerumladeterminale) und sonstiger Infrastruktur in der FHZ „Jantar“, und insbesondere im Handelshafen Kaliningrad¹⁵⁵ in enger Zusammenarbeit mit der gesamten Nord-Westregion (Hauptstadt – Sankt Petersburg, neuer Seehafen Primorsk im Leningrader Gebiet).

b) Periode der Steuerprivilegien

Im Allgemeinen werden die Vergünstigungen für die Gewinnsteuer in den FHZ auf die Dauer von 5 Jahren nach dem Erhalt des erklärten Gewinns gewährt¹⁵⁶, *de facto* können sie aber von der Verwaltung der jeweiligen Handelszone verlängert werden. In Bezug auf die Vorhaben der russischen Regierung, die FHZ im Fernen Osten (FHZ Sachalin, Nachodka) und im Westen (FHZ Jantar, Wyborg (Leningrader Gebiet)) des Landes in den nächsten Jahren zu sog. „wirtschaftlichen Vorposten“ (der sog. Effekt der

¹⁵³ P. 26 der Verordnung „Über die freie Handelszone im Gebiet Kaliningrad“ vom 25.09.1991.

¹⁵⁴ Vgl. „Warum funktionieren in Russland die freien Handelszonen nicht richtig?“, veröffentlicht in: , 2000 Nr. 3; im Internet unter: www.ptpu.ru/issues/3_00/5_3_00.htm.

¹⁵⁵ Vgl. „Wie muß sich die Kalinigraeder FHZ entwickeln?“, veröffentlicht im Internet unter http://kozlov.kalinigrad.ru/rzv1_01.htm.

¹⁵⁶ Vgl. P. 25 II Nr. 2 der Verordnung „Über die freie Handelszone im Gebiet Kaliningrad“ vom 25.09.1991.

Seeküste¹⁵⁷) mit entsprechendem Produktions- und Handelsvolumen auszubauen, erscheint die Verlängerung und gar langzeitige Festlegung der Befreiung von der Zahlung der Gewinnsteuer auf der föderalen Ebene für ziemlich realistisch.

Unserer eigenen Meinung nach macht z. Zt. der starke Ausbau von FHZ in der Russischen Föderation wenig Sinn angesichts der durchgeführten Steuerreform, bei der Steuersätze, insbesondere der Gewinnsteuersatz, wesentlich reduziert wurden. Der russische Staat sollte Steuervergünstigungen für die unternehmerische Tätigkeit nur in den strategischen Gebieten veranlassen - wie z. B. im erwähnten Gebiet Kalinigrad, dem „russischen Tor nach Westeuropa“.

Die in der Russischen Föderation bestehende Problematik der Förderung von freien Handelszonen ist der Bundesrepublik Deutschland fremd. Wegen seiner Größe sowie wegen der relativ gleichmässigen Verteilung der Wirtschaftskapazitäten - ausgenommen des Territoriums der ehemaligen DDR - erscheint die Einführung von ähnlichen Regelungen, darunter Steuervergünstigungen, in Deutschland nicht notwendig zu sein.

Zwischenergebnis

Wichtig für die Darstellung einzelner Steuerarten ist die vorhergehende Bestimmung des Kreises von Steuerpflichtigen im jeweiligen Staat. Daher ist die durchgeführte Analyse der Subjekte der Besteuerung – natürlicher und juristischer Personen – für das Verständnis der Besteuerung von besonderer Bedeutung.

Unter juristischen Personen finden sich große Unterschiede und bemerkenswerte Besonderheiten – wie etwa bei der Besteuerung mit der Einkommensteuer von Einnahmen der Teilnehmer einer Personengesellschaft in der Bundesrepublik Deutschland im Unterschied zu

¹⁵⁷ Vgl. Kuzmenko/Kuznezowa, Freie Handelszonen: Mythen und Realität // veröffentlicht in: „Betriebswirtschaft“, 1999, Nr. 2-3, S. 24-34; im Internet unter: www.niurr.gov.ua/ru/publication/economy/kuzmenkosez_ru.htm.

der Besteuerung des Gewinns aller russischer Unternehmen mit der einheitlichen Gewinnsteuer.

Zu erwähnen sind gegebene Möglichkeiten zur Erhaltung von Steuerprivilegien für Unternehmen mit ausländischer Beteiligung auf dem russischen Territorium. Einige Besonderheiten sind bei der Besteuerung juristischer Personen in den freien Handelszonen in der Russischen Föderation vorhanden.

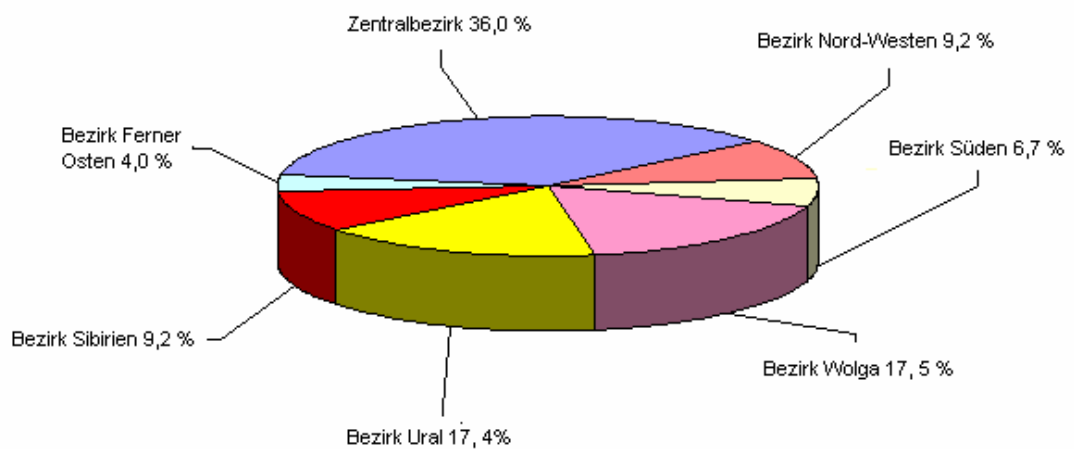
IV. Einzelne Steuerarten

1. Übersicht der russischen Steuern auf der Föderationsebene

Das russische Steuergesetzbuch enthält im Kapitel VIII des 2. Teils Vorschriften über Steuern, die auf der Föderationsebene erhoben werden. Zum heutigen Zeitpunkt (01.10.2002) sind es folgende:

- Mehrwertsteuer;
- Akzisen;
- Einkommensteuer für natürliche Personen;
- Einheitliche Sozialsteuer;
- Gewinnsteuer für Unternehmen;
- Steuer für die Gewinnung von Bodenschätzen (Gebühr für die Nutzung des Inneren);
- Einheitliche Landwirtschaftsteuer.

Wichtig ist dabei die Darstellung über die Verteilung der Steuereinnahmen auf dem Territorium des Staates sowie die Frage darüber, welche Regionen als wirtschaftlich stärkere bezeichnet werden können. Im Jahre 2001 sah die Situation in den föderalen Bezirken Russlands folgenderweise aus¹⁵⁸:

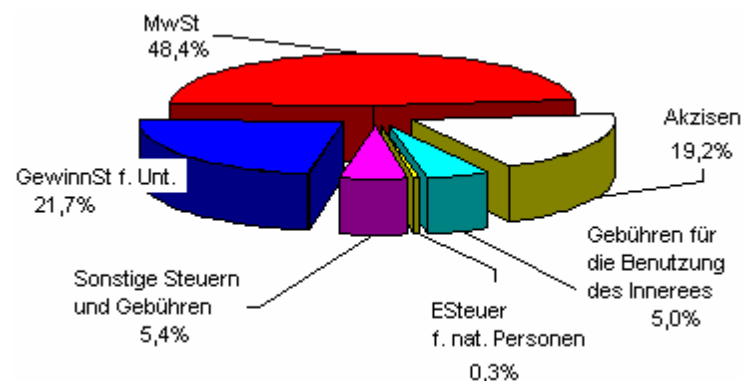


¹⁵⁸ Quelle: Föderales Ministerium für Steuern und Gebühren; im Internet

Zur Anschaulichkeit dieser Angaben soll die Karte der Russischen Föderation mit Bezirksgrenzen vorgestellt werden:



Die Einnahmen im gesamten Föderationsbudget nach einzelnen Steuerarten sahen im Jahre 2001 folgenderweise aus¹⁵⁹:



veröffentlicht unter: www.nalog.ru/stats/index.shtml.

¹⁵⁹ **Quelle:** Föderales Ministerium für Steuern und Gebühren; im Internet veröffentlicht unter: www.nalog.ru/stats/index.shtml.

Damit ist die Mehrwertsteuer im Moment die ertragsreichste Steuerart mit einem regulären Satz von 20 %. Der mit dem Inkrafttreten des Steuergesetzbuches auf 24 % gesenkte Gewinnsteuersatz bringt diese Steuerart auf Platz II unter allen Hausahlteinnahmen, die Akzisen auf Erdgas, Benzin, Luxuswaren, Alkohol, Tabak usw. sind knapp dahinten auf Platz III.

In der Bundesrepublik Deutschland nehmen die Verbrauchsteuern, in erster Linie die Mehrwertsteuer, auch einen wesentlichen Anteil an allen Einnahmen im Staatshaushalt ein¹⁶⁰.

Neben den föderalen Steuern existiert in den russischen Föderationssubjekten eine Reihe von Regionalsteuern sowie örtlichen Steuern.

Für die rechtliche Festsetzung von Regionalsteuern sind jeweilige Gebiete, Republiken bzw. Autonomkreise, Regionen oder Städte der föderalen Bedeutung (z. Zt. Moskau und Sankt Petersburg) zuständig. Der russische Bundesstaat weist damit eine viel kompliziertere Struktur als der deutsche (mit nur 16 Bundesländern) auf.

Die Organe der örtlichen Selbstverwaltung in Russland können im Rahmen ihrer Zuständigkeit örtliche Steuern einführen¹⁶¹. Sie können mit den deutschen Gemeinden verglichen werden. Im russischen Steuergesetzbuch ist bereits eine Art von Regionalsteuern teilweise geregelt – dies ist die Umsatzsteuer für die Operationen bei Veräußerung von Waren und Dienstleistungen an natürliche Personen (ein eigenartiger Zusatz zu der föderalen Mehrwertsteuer), die allerdings nach der Planung der russischen Regierung zum Jahre 2004 wegen seines den Einzelhandel belastenden Charakters abgeschafft werden soll.

Weiterhin wird überwiegend die Rechtslage bei der Besteuerung mit ertragswichtigsten Steuern auf der Föderationsebene im Vergleich zu den analogen deutschen Steuergesetzen dargestellt.

¹⁶⁰ Vgl. Bundesministerium der Finanzen, Steuern von A bis Z, S. 26; veröffentlicht im Internet unter: www.bundesfinanzministerium.de.

¹⁶¹ Vgl. Art. 132 Verfassung-RF.

2. Einkommensteuer für natürliche Personen in Russland und in Deutschland

a) Begriff für Einkommen

Vor der Darstellung der Regelung der Besteuerung mit der Einkommensteuer in der Russischen Föderation und in der Republik Deutschland muß man einige wesentliche Begriffe erläutern und Unterschiede bei ihrem Gebrauch in zwei Sprachen, Deutsch und Russisch, erwähnen.

Unter Einkommen natürlicher Personen versteht man nach der russischen Steuerrechtslehre alle Einnahmen, die von ihnen durch selbständige bzw. nichtselbständige Tätigkeit erzielt wurden¹⁶². In Deutschland wird die Einkommensteuer als "Personensteuer" bezeichnet¹⁶³, die Einkünfte werden als Reinertrag aus allen wirtschaftlichen Betätigungen bezeichnet, die zu derselben Einkunftsart gehören¹⁶⁴. Das "Einkommen" ergibt sich dann nach dem deutschen Recht aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte, dem die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen sowie Verluste abgezogen werden¹⁶⁵. Das russische SteuerGB erwähnt in Bezug auf die Besteuerung natürlicher Personen nur den Begriff "Einkommen", der auch in deutschen Texten zu der Problematik des russischen Rechts verwendet werden soll. Das im SteuerGB-RF verwendende russische Wort "Einkommen" (доход – 'dochod') ist äquivalent dem deutschen „Einkünfte“, das deutsche Wort „Einkommen“ bedeutet dementsprechend für russisches Steuerrecht „Einkommen unter Berücksichtigung gesetzlich vorgesehener Abzüge“ (s. dazu unten).

Natürliche Personen haben in der Russischen Föderation folgende Einkommen aus den inländischen Quellen:

- Dividenden und Prozente aus Aktien einer russischen Organisation;

¹⁶² Pepeljajew, Steuerrecht, S. 104.

¹⁶³ Vgl. Kreft, Steuerrecht schnell erfasst, S. 82.

¹⁶⁴ Vgl. Kreft, Steuerrecht schnell erfasst, S. 92.

¹⁶⁵ Vgl. Kreft, Steuerrecht schnell erfasst, S.S. 93, 154.

- Versicherungsauszahlungen beim Antritt des Versicherungsfalls;
- Einnahmen aus der Nutzung von Urheberrechten und damit verbundenen Rechten;
- Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung des Eigentums;
- Einnahmen aus der Eigentumsveräußerung, darunter aus der Veräußerung von Wertpapieren und Forderungsrechten;
- Vergütung für Arbeits- und andere Tätigkeiten sowie für erfüllte Arbeiten, erwiesene Dienstleistungen oder vorgenommene Handlungen auf dem russischen Territorium;
- Renten, Beihilfen, Stipendien und ähnliche Auszahlungen;
- Einnahmen aus der Nutzung von jeden Arten von Fahrzeugen einschließlich See-, Fluß-, Luft- sowie Autokraftfahrzeuge;
- Einnahmen aus der Nutzung von Pipelines, Kraftstromleitungen, Optikfaser- sowie drahtlosen Kommunikationslinien inklusive Computernetze¹⁶⁶.

Ein Durchführungsakt enthält methodische Hinweise für Steuerbehörden zur Anwendung der Steuergesetzgebung in Bezug auf einzelne Einkommensarten¹⁶⁷.

Im Unterschied zu der Bundesrepublik Deutschland werden in der Russischen Föderation die Einnahmen aus Erbschaften und Schenkungen nicht besteuert¹⁶⁸. Es ist traditionell bedingt; Weiterhin kann dieser Umstand auch dadurch erklärt werden, daß die z. Zt. laufende Periode der Eigentums- und Kapitalspeicherung bei natürlichen Personen keine zusätzliche Einmischung seitens des Staates erfordert. In der Bundesrepublik Deutschland gilt ein spezielles Steuergesetz, das die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen regelt, dies fällt nicht in den Regelungsbereich des Einkommensteuergesetzes.

Der Einkommensteuer in Deutschland unterliegen:

¹⁶⁶ Art. 208 I SteuerGB-RF.

¹⁶⁷ Befehl des russischen Ministeriums für Steuern und Gebühren vom 29.11.2000 Nr. BG-3-08/415 „Methodische Hinweise zur Anwendungsordnung des Abschnittes XXIII des 2. Teils des Steuergesetzbuches der Russischen Föderation“.

¹⁶⁸ Vgl. § 1 ErbschaftStG.

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft;
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb;
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit;
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit;
- Einkünfte aus Kapitalvermögen;
- Sonstige Einkünfte i. S. des § 22 EStG.

Das deutsche EStG geht vom sog. synthetischen Einkommensbegriff aus, d. h. die Einkommensteuer wird nicht unterschiedlich für die einzelnen Einkunftsarten ermittelt, vielmehr wird eine gemeinsame Bemessungsgrundlage gebildet¹⁶⁹. Im Prinzip ähnlich sieht die Situation in der Russischen Föderation aus: Man berechnet im Endeffekt den gesamten Betrag der zu versteuernden Einkünfte innerhalb einer Steuerperiode.

Im Vergleich zu dem deutschen Einkommensteuergesetz hat der Abschnitt 23 des russischen Steuergesetzbuches „Einkommensteuer für natürliche Personen“ einen eigenen, etwas verschiedenen Anwendungsbereich. Verbunden ist es mit der Spezifik des Aufbaus des russischen bürgerlichen Rechts sowie mit Reformen in einzelnen Sektoren der Volkswirtschaft, die z. Zt. in der Russischen Föderation durchgeführt werden.

Auf diese Weise werden z. B. die Einkünfte aus der Landwirtschaft¹⁷⁰ im Unterschied zum deutschen Recht mit einer separaten einheitlichen Landwirtschaftsteuer besteuert¹⁷¹, deren Berechnung einfacher ist und deren Steuersatz im Vergleich zu der Einkommensteuer für natürliche Personen (und der Gewinnsteuer für Unternehmen) die Erzeuger der Produktion der Landwirtschaft erheblich weniger belastet.

Ebenso anders ist die Besteuerung von Einkünften aus dem Gewerbebetrieb geregelt: Das russische Steuerrecht geht dabei von der einheitlichen Klassifikation und dem Rechtstatus aller juristischer Personen im Zivilgesetzbuch aus (in der Russischen Föderation gibt es kein Handelsgesetzbuch, also keinen Dualismus im Sektor materielles Zivilrecht, darunter auch bei der Bestimmung der Organisationsformen von

¹⁶⁹ Birk, Steuerrecht, S. 159.

¹⁷⁰ Vgl. § 13 f. EStG.

¹⁷¹ Vgl. Abschnitt 26.1 (Art. 346.1 – 346.10) SteuerGB-RF.

juristischen Personen). Dementsprechend werden mit der Einkommensteuer Dividenden, Prozente und andere Einnahmen aus Anteilen an allen juristischen Personen, die die unternehmerische Tätigkeit betreiben, besteuert¹⁷².

**b) Steuerbasis.
Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer**

Bei der Bestimmung der mit der Einkommensteuer zu besteuern Basis werden nach dem russischen SteuerGB alle Einnahmen des Steuerzahlers in Geldform und Naturalien sowie Verfügungsrechte auf sie berücksichtigt¹⁷³; Verschiedene Steuersätze werden auch abhängig von den Einkommensarten berücksichtigt¹⁷⁴.

Für den Fall, wenn der gesamte Umfang von Steuerabzügen innerhalb einer Steuerperiode die Einkommenssumme übersteigt, wird das gesamte Einkommen gleich Null betrachtet, nach der allgemeinen Regel wird der Überschuß von Abzügen auf die nächste Steuerperiode (Kalenderjahr) nicht übertragen¹⁷⁵.

Unter Naturalien als Form des Einkommens von natürlichen Personen versteht man u. a. Bezahlung für erfüllte Arbeiten oder erwiesene Dienstleistungen (Kommunaldienste, Ernährung, Erholung, Ausbildung im Interesse des Steuerzahlers). Der Wert von Einkommen einer natürlichen Person in Form von Naturalien wird nach den Regeln des Art. 40 SteuerGB-RF berechnet (Bestimmung des Marktpreises von Sachen, Arbeiten und Dienstleistungen), dabei sind alle fallenden Steuern wie Mehrwertsteuer und Akzisen zu addieren¹⁷⁶.

Außer den Einkommen in Geldform und in Form von Naturalien betrachtet das russische Steuergesetzbuch die materiellen Vorteile auch als eine Einkommensart. Dazu gehören: Vorteile aus dem Verkauf von

¹⁷² Vgl. mit der Regelung in § 15 I EStG.

¹⁷³ Art. 210 I SteuerGB-RF.

¹⁷⁴ Art. 210 II SteuerGB-RF.

¹⁷⁵ Art. 210 III S. 3 SteuerGB-RF.

¹⁷⁶ Art. 211 I SteuerGB-RF.

Wertpapieren, Anschaffung von Waren zwischen dem Steuerzahler und mit ihm verbundenen juristischen Personen und Einzelunternehmern, Vorteile durch Zinersparnisse bei der Nutzung von Kreditmitteln¹⁷⁷. Der Durchführungsakt des russischen Ministeriums für Steuern und Gebühren enthält ausführliche Kommentierung für die Bestimmung der Steuerbasis und Steuerberechnung in Bezug auf Einkommen in Form von materiellen Vorteilen¹⁷⁸ - im vom SteuerGB-RF festgesetzten Rahmen.

Die Steuerbasis wird in Russland nach jeder einzelner Einkommensart separat bestimmt¹⁷⁹.

Das deutsche Einkommensteuergesetz enthält keine Vorschriften bezüglich der Bestimmung der Steuerbasis, sondern setzt Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer fest.

**c) Steuerperiode. Zahlungsweise.
Datum der faktischen Erzielung des Einkommens**

Die Steuerperiode für die Einkommensteuer für natürliche Personen beträgt ein Kalenderjahr¹⁸⁰. Eine analoge Regelung findet sich im deutschen Einkommensteuergesetz¹⁸¹. Man erwähnt dazu in der deutschen Literatur, die Einkommensteuer sei eine Veranlagungssteuer, die nach dem Ablauf eines bestimmten Zeitraumes in einem förmlichen Verfahren festgesetzt wird¹⁸².

Das russische Einkommensteuerrecht ist auf dem Grundsatz der Residenzschafft aufgebaut¹⁸³. Im Steuergesetzbuch sowie im Durchführungsakt des Ministeriums für Steuern und Gebühren werden Einzelheiten der Bestimmung des Rechtsstatus von Steuerresidenten und

¹⁷⁷ Art. 212 II SteuerGB-RF.

¹⁷⁸ Abschnitt II-2 des Befehls des russischen Ministeriums für Steuern und Gebühren vom 29.11.2000 Nr. BG-3-08/415 „Methodische Hinweise zur Anwendungsordnung des Abschnittes XXIII des 2. Teils des Steuergesetzbuches der Russischen Föderation“.

¹⁷⁹ Art. 210 II SteuerGB-RF.

¹⁸⁰ Art. 216 SteuerGB-RF.

¹⁸¹ Vgl. § 2 VII S. 1 und 2 EStG.

¹⁸² Kreft, Steuerrecht schnell erfasst, S. 82.

¹⁸³ Vgl. Pepeljajew, Steuerrecht, S. 267.

Nichtresidenten geregelt: Die Residenzschafft setzt den Aufenthalt in der Russischen Föderation von mind. 183 Tagen in einem Kalenderjahr voraus¹⁸⁴. Es erscheint viel bestimmter zu sein, als der im deutschen Einkommensteuergesetz verwendete Begriff „*Wohnsitz*“ oder „*gewöhnlicher Aufenthalt*“¹⁸⁵ ¹⁸⁶. Nämlich diese Begriffe werden verwendet, um die Steuerpflicht einer natürlichen Person (beschränkte bzw. unbeschränkte) festzustellen¹⁸⁷.

Als Nachweise für den Inlandsaufenthalt von Bürgern sowie Ausländern und Staatenlosen gelten in Russland Vermerke der Grenzkontrolle in Reisepässen, beim Fehlen von solchen Vermerken – alle anderen Dokumente, die die faktische Dauer des Aufenthalts in der Russischen Föderation in Tagen bestätigen¹⁸⁸.

Als Datum der faktischen Erzielung des Einkommens gilt der Tag, an dem an die einkommensteuerpflichtige Person die Auszahlung eines Geldbetrages erfolgt (einschließlich eine Banküberweisung auf das Konto des Steuerzahlers bzw. auf fremde Konten in seinem Auftrag), die Übergabe in Naturform stattgefunden ist oder wenn diese Person materielle Vorteile aus dem Erwerb von Wertpapieren, Waren und Dienstleistungen sowie bei der Prozenttilgung für erhaltene Kreditmittel erzielt hat¹⁸⁹. Bei der Bezahlung der Arbeit eines Steuerzahlers gilt als Datum der Erzielung des Einkommens der letzte Arbeitstag, für den nach einem Arbeitsvertrag das Gehalt berechnet worden ist¹⁹⁰.

Im Sektor Tarifizierung der Einkommensteuerbeträge geht das russische Steuergesetzbuch anders, als das deutsche EStG, an die Problematik des

¹⁸⁴ Art. 11 II Nr. 4; 207 SteuerGB-RF; P. 1 des Abschnittes I des Befehls des russischen Ministeriums für Steuern und Gebühren vom 29.11.2000 Nr. BG-3-08/415 „Methodische Hinweise zur Anwendungsordnung des Abschnittes XXIII des 2. Teils des Steuergesetzbuches der Russischen Föderation“.

¹⁸⁵ Vgl. Art. 1 I EStG.

¹⁸⁶ Birk, Steuerrecht, S. 186 f.

¹⁸⁷ Vgl. Kreft, Steuerrecht schnell erfasst, S. 87.

¹⁸⁸ P. 1 des Abschnittes I des Befehls des russischen Ministeriums für Steuern und Gebühren vom 29.11.2000 Nr. BG-3-08/415 „Methodische Hinweise zur Anwendungsordnung des Abschnittes XXIII des 2. Teils des Steuergesetzbuches der Russischen Föderation“.

¹⁸⁹ Art. 223 I SteuerGB-RF.

¹⁹⁰ Art. 223 II SteuerGB-RF.

Familienleistungsausgleichs an. Freibeträge für Kinder sowie einen Haushaltsfreibetrag¹⁹¹ sieht der Abschnitt 23 des SteuerGB-RF nicht vor, es gibt jedoch Freibeträge in festgesetzter Maximalgröße für die Ausbildung von Steuerzahlern und ihren Kindern. Das russische Steuergesetzbuch kennt weiterhin keine Sonderbesteuerung von Ehegatten (die in Deutschland nach einer Einkommensteuer-Splittingtabelle erfolgt¹⁹²).

Was die zur Zeit in Deutschland wieder aktuell gewordene Frage der Berechnung und Abführung der Lohnsteuer vom Arbeitsgeber angeht¹⁹³, sieht die Situation mit der entsprechenden Regelung in der Russischen Föderation ähnlich aus: Nach den Vorschriften des russischen SteuerGB-RF liegt die Berechnungs- und Abführungspflicht bin Bezug auf den Arbeitslohn auf dem Arbeitgeber (dem Steuereinnehmer (Steueragenten) – amtlicher Begriff des SteuerGB-RF)¹⁹⁴. Die Regelung im russischen Steuergesetzbuch fällt allerdings breiter, als im deutschen Einkommensteuergesetz, aus: Es handelt sich nicht nur um Pflichten von Arbeitgebern, sondern um die der Steuereinnehmer bzw. der Steueragenten (ihr Rechtsstatut bestimmt sich nach Art. 24 SteuerGB-RF – diese Regelungsbreite hängt mit der Struktur des SteuerGB-RF als eines systematisierten Rechtsaktes zusammen).

d) Einkommensteuersätze

Der allgemeine Einkommensteuersatz ist in der Russischen Föderation einer der niedrigsten in der ganzen Welt: Im Steuergesetzbuch ist es auf 13 % festgesetzt worden¹⁹⁵. Im Unterschied zu der Bundesrepublik Deutschland, wo die Besteuerung von Einkommen natürlicher Personen sich überwiegend auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip gründet¹⁹⁶ und Steuertarife mit der Steigerung des Einkommensumfangs progressiv wachsen¹⁹⁷, ist der Einkommensteuertarif in Russland für alle Personengruppen mit

¹⁹¹ Vgl. § 32 EStG.

¹⁹² Vgl. Art. 32a V EStG.

¹⁹³ Vgl. den Aufsatz „§38 und §39 EstG“, veröffentlicht in: Handelsblatt vom 31.10.2002; im Internet unter: www.handelsblatt.de.

¹⁹⁴ Vgl. Art. 226 I Abs. 1 SteuerGB-RF und § 38 EStG.

¹⁹⁵ Art. 224 I SteuerGB-RF.

¹⁹⁶ Vgl. Birk, Steuerrecht, S. 12 f.; Kreft, Steuerrecht schnell erfasst, S. 82.

¹⁹⁷ § 32a I EStG.

unterschiedlich hohen Einkommenniveaus gleich. Dies erklärt sich durch die schon erwähnte Übergangsperiode der Eigentums- und Kapitalspeicherung bei Privatpersonen sowie durch den Verzicht auf teilweise repressive staatliche Fiskalmaßnahmen aus dem Anfang der 90-er Jahre des 20. Jahrhunderts, die nach einer langjährigen Zeit der Zentralisierung in der Wirtschaft und Unterdrückung der Persönlichkeit eine massive Steuerhinterziehung bei den Bürgern zur Folge hatten.

Aus unterschiedlich hohen Steuersätzen ergibt sich auch die Differenz im Anteil der Einkommensteuer unter der gesamten Steuereinnahmen in Deutschland (ca. 34 %¹⁹⁸) und in der Russischen Föderation (ca. 0,3 %¹⁹⁹).

Aktuelle Einschätzungen der Effektivität eines solch niedrigen Einkommensteuersatzes in der Russischen Föderation fallen meist positiv aus, die obigen Schlußfolgerungen werden mit konkreten Zahlen belegt. Mit der Einführung des 13 %-en Satzes seit Januar 2001 sind die Einnahmen in den Staatshaushalt um mehr als 70 % im Vergleich zu dem Vorjahr gestiegen²⁰⁰ (der frühere Einkommensteuersatz betrug höchstens 35 %).

Für die Nichtresidenten der Russischen Föderation (Aufenthalt von weniger als 183 Tagen im Kalenderjahr auf dem staatlichen Territorium) gilt der allgemeine Steuersatz von 30 %²⁰¹. Der Status eines Steuerzahlers wird im Durchführungsakt des föderalen Ministeriums für Steuern und Gebühren ausführlicher bestimmt: Bei dem in der Russischen Föderation ab dem 1. Januar des jeweiligen Kalenderjahres in einer Steuerperiode bestehenden Arbeitsverhältnis eines ausländischen Bürgers bzw. Staatenlosen gilt dieser von Anfang an als Resident, wenn sein Arbeitsvertrag für eine längere als 183 Tage Frist abgeschlossen ist²⁰². Eine Überprüfung des Rechtsstatutes eines Steuerzahlers ist nach dem Ablauf der 183-tägigen Aufenthaltsfrist

¹⁹⁸ Vgl. Kreft, Steuerrecht schnell erfasst, S. 82.

¹⁹⁹ Vgl. unter **IV.1**.

²⁰⁰ Smirnowa, Die Steuerreform hat erste Ergebnisse eingebracht; veröffentlicht in: „Nezawissimaja gazeta“ / „Unabhängige Zeitung“ vom 03.04.2001; im Internet unter: www.politeconomy.ng.ru/finances/2001-04-03/2_reform.html .

²⁰¹ Art. 224 III SteuerGB-RF.

²⁰² Abschnitt I P. 3 Abs. 9 des Befehls des föderalen Ministeriums für Steuern und Gebühren vom 29.11.2000 Nr. BG-3-08/415 „Methodische Hinweise zur Anwendungsordnung des Abschnittes XXIII des 2. Teils des Steuergesetzbuches der Russischen Föderation“.

bzw. am Datum der Ausreise eines ausländischen bzw. eines russischen Bürgers aus der Russischen Föderation möglich, bei seiner Änderung zum Residentenstatus werden die überzahlten Einkommensteuerbeiträge nach dem Ablauf der Steuerperiode erstattet²⁰³.

Mit einem erhöhten Einkommensteuertarif werden weiterhin Lottogewinne, Gewinne und Preise aus Werbekampagnen sowie Versicherungsauszahlungen aus den Verträgen des freiwilligen Versicherungsschutzes und Prozeenteinkünften aus Bankeinlagen, die um mehr als $\frac{3}{4}$ den Refinanzierungssatz der Zentralbank der Russischen Föderation übersteigen, besteuert²⁰⁴.

Der aktuelle relativ hohe Einkommensteuersatz in der Bundesrepublik Deutschland charakterisiert u. a. die auf einem hohen Niveau stabilisierte Wirtschaftslage, wobei die Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit relativ hoch liegen, das Privateigentum einen erheblichen Anteil am gesamten Vermögensvolumen in der BRD nimmt und die Einnahmen aus dem Betrieb des sich vergleichbar gut entwickelten Privatbesitzes sich vom Staat effektiv besteuern lassen - ohne daß es zu einer erheblichen Überbelastung kommt.

Nach § 32a I S. 2 EStG sind 4 Tarifzonen je nach Höhe des zu versteuernden Einkommens zu unterscheiden – Nullzone, untere Progressionszone, obere Progressionszone, obere Proportionalzone – mit Steuersätzen bis zu max. 48,5 %²⁰⁵. In Bezug auf die Ehegatten gilt in der Bundesrepublik Deutschland der Splitting-Tarif, nach dem eine Ehepaar als ein Steuerpflichtiger (Eheleute als Gesamtschuldner i. S. § 44 I S. 1 Alt. 3 AO) behandelt wird²⁰⁶.

Das russische Einkommensteuerrecht kennt im Unterschied zu dem deutschen keine Lohnsteuerklassen²⁰⁷.

²⁰³ Art. 231 I, 229 I SteuerGB-RF.

²⁰⁴ Art. 224 II SteuerGB-RF.

²⁰⁵ Ausführlicher dazu bei: Birk, Steuerrecht, S. 174.

²⁰⁶ Vgl. § 32a V EStG; Birk, Steuerrecht, S. 176.

²⁰⁷ Vgl. § 38b EStG.

**e) Einkommensteuerabzüge nach dem russischen Recht.
Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen
nach dem deutschen Recht**

Das russische Steuergesetzbuch sieht 4 Gruppen von Einkommensteuerabzügen vor. Es sind:

- standartisierte,
- soziale,
- eigentümliche und
- berufliche Steuerabzüge²⁰⁸.

Diese Struktur charakterisiert den modernsten Stand der russischen Einkommensteuergesetzgebung, wobei man die Steuerzahler nach Gruppen, Tätigkeitsarten, ihrem Verhalten auf dem Sektor Immobilienmarkt, Ausbildung, Wissenschaft, Kultur, Gesundheitswesen, berufliche Tätigkeit usw. trennt und damit das Rechtsverständnis und -anwendung wesentlich erleichtert.

Das Einkommen nach dem deutschen Steuerrecht ist der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die Sonderausgaben, die außergewöhnlichen Belastungen sowie den Verlustabzug²⁰⁹.

Den Begriff "Sonderausgaben" definiert das deutsche Einkommensteuergesetz nicht. In den Literaturquellen findet sich folgende Variante: Der Gesetzgeber will unter den Begriff der Sonderausgaben alle die in §§ 10 und 10b EStG erschöpfend aufgezählten Aufwendungen verstehen, soweit sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind²¹⁰. Die Sonderausgaben nach dem deutschen Recht lassen sich in beschränkt und unbeschränkt abzugsfähig teilen²¹¹, die letzten unterteilen sich in Renten und dauerhafte Lasten, gezahlte Kirchensteuer und Steuerberatkungskosten. Zu den außergewöhnlichen Belastungen zählen

²⁰⁸ Vgl. Art. 218, 219, 220, 221 SteuerGB-RF.

²⁰⁹ Vgl. Kreft, Steuerrecht schnell erfasst, S. 154.

²¹⁰ Vgl. Birk, Steuerrecht, S. 274; Kreft, Steuerrecht schnell erfasst, S. 156.

²¹¹ Vgl. das anschauliche Schema bei Birk, Steuerrecht, S. 275.

zwangsläufig größere Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen als der überwiegenden Mehrheit aller Steuerpflichtigen erwachsen²¹².

Daß das deutsche Einkommensteuerrecht im Bereich der Bestimmung des zu besteuernenden Einkommenbetrages einer natürlichen Person einen anderen Aufbau hat als die neuen Vorschriften des russischen SteuerGB, erscheint es notwendig zu sein, an dieser Stelle ausführlich über die innovative Regelung der Einkommenbesteuerung in der Russischen Föderation zu berichten.

aa) Standardisierte Abzüge

Die standardisierten Abzüge von der Einkommensteuer werden in der Russischen Föderation für Steuerzahler angewendet, die einen besonderen Verdienst gegenüber dem russischen Staat haben (Veterane des Großen Vaterländischen Krieges, Liquidatoren der nuklearen Katastrophe in Tschernobyl usw.), sich aktiv an Maßnahmen zur Unterstützung der staatlichen Sicherheit beteiligt haben (Teilnahme an Versuchen mit Atomwaffen in allen Naturgebieten, Militärdienst im Truppenkontingent in Afghanistan sowie in anderen Staaten usw.) oder bestimmte erhebliche Nachteile im Laufe ihres Lebens erlitten haben (Überlebende in der Blockade von Leningrad in den Jahren 1941 bis 1944, Behinderte, ehemalige Häftlinge der Konzentrationslager usw.). Das Steuergesetzbuch sieht für solche Personengruppen Einkommensteuerabzüge in differenziert fixierter Höhe vor, die für jeden Kalendermonat der gesamten Steuerperiode berechnet worden sind.

bb) Soziale Abzüge

Unter sozialen Abzügen von der Einkommensteuer versteht man das Einkommensvolumen, das von Steuerzahlern zu Zwecken der finanziellen Hilfe den Institutionen der Wissenschaft, Kultur, Ausbildung, Sozialversorgung und Gesundheitswesen auf der wohlthätigen Basis

²¹² Krefft, Steuerrecht schnell erfasst, S. 158.

übergeben worden sind, sowie fixierte Summen, die man für seine eigene Ausbildung bzw. für die Ausbildung seiner Kinder ausgegeben hat²¹³.

Im deutschen Einkommensteuerrecht hat dies entsprechende Äquivalente unter den Vorschriften über bereits erwähnte einkommensteuerfreie Sonderausgaben²¹⁴. Zum Teil sind Freibeträge für Kinder und Haushaltsführung nach dem deutschen Steuerrecht²¹⁵ den sozialen Abzügen nach dem russischen äquivalent.

Für den Abzug der Einkommensteuer von wohltätigen Ausgaben ist im russischen SteuerGB ein Limit festgesetzt worden, der 25 % des gesamten Einkommens in der Steuerperiode beträgt.

cc) Eigentümliche Abzüge

Zur heutigen Zeit besteht im Privatsektor der Russischen Föderation ein erheblicher Entwicklungsbedarf, der seinen Ausdruck auch im Abschnitt des Steuergesetzbuches betreffend der Einkommensteuer gefunden hat. Unter den natürlichen Personen wird der Häuser- und Wohnungsbau intensiv gefördert, wobei man erhebliche Einkommenssummen von der Besteuerung mit der Einkommensteuer befreit, die darin investiert worden sind²¹⁶. Überschüsse über dem festgesetzten Limit für die Ausgaben innerhalb einer Steuerperiode können dabei auf die nächste übertragen werden²¹⁷.

dd) Berufliche Abzüge von der Einkommensteuer

Von der Besteuerung mit der Einkommensteuer werden ferner alle Ausgaben zur Erzielung von Einkommen befreit²¹⁸. Dies bezieht sich auf die natürlichen Personen, die sog. freie Berufe betreiben (Künstler, Maler usw.)

²¹³ Art. 219 I SteuerGB-RF.

²¹⁴ Vgl. z. B. § 10g EStG.

²¹⁵ Vgl. § 32 EStG; Kreft, Steuerrecht schnell erfasst, S. 164.

²¹⁶ Art. 220 I Nr. 2 Abs. 1,2 SteuerGB-RF.

²¹⁷ Art. 220 I Nr. 2 Abs. 7 SteuerGB-RF.

²¹⁸ Art. 221 I Nr. 1 SteuerGB-RF.

sowie Privatpraxis ausüben (Ärzte, Rechtsanwälte, Privatdetektive usw.). Das russische Steuergesetzbuch setzt Prozentsätze für den Anteil von Ausgaben an Einnahmen aus solchen Tätigkeitsarten fest, falls sie mit Unterlagen nicht nachgewiesen werden können²¹⁹.

f) Befreiungen von der Einkommensteuer

Von der Einkommensteuer werden in der Russischen Föderation folgende Einnahmen befreit:

- staatliche Renten,
- Entschädigungszahlungen, die in Verbindung mit Gesundheitsschaden, Teilnahme an offiziellen Sportveranstaltungen, Personalkündigung usw. stehen;
- Unterhaltsbeträge, die von Steuerzahlern erhalten werden;
- Stipendien und Auszeichnungspreise für Errungenschaften in der Wissenschaft, Technik, Literatur und Kunst;
- Einkünfte aus der Hauswirtschaft sowie aus einer Landwirtschaft innerhalb von 5 Jahren nach ihrer offiziellen Eintragung (damit wird die Entwicklung des Landwirtschaftssektors gefördert);
- Einkünfte aus Schenkungen und Erbschaften, ausgenommen der Bezahlung für die Nutzung von Urheberrechten an die Erben;
- Stipendien von Studierenden an Fach- und Hochschulen einschließlich Doktoranden;
- Löhne von Soldaten, Unteroffizieren und Matrosen usw.²²⁰.

Das deutsche Einkommensteuergesetz enthält eine ausführliche Liste von steuerfreien Einnahmen, es sind u.a. :

- Leistungen aus der Krankenversicherung;
- Sachleistungen und Kinderzuschüsse aus den gesetzlichen Rentenversicherungen;
- Arbeitslosengelder;

²¹⁹ Art. 221 IV SteuerGB-RF.

²²⁰ Art. 217 SteuerGB-RF.

- Bezüge aus öffentlichen Mitteln an Wehrdienst- und Zivildienstbeschäftigte;
- Abfindungen aus Arbeitsverhältnissen bei einer vom Arbeitgeber veranlassten und gerichtlich ausgesprochenen Auflösung des Dienstverhältnisses bis zu einem bestimmten Betrag;
- Bezüge aus öffentlichen Mitteln, die zu dem Zweck der Förderung der Erziehung, Ausbildung, Wissenschaft oder Kunst bewilligt werden;
- Entschädigungen;
- Ausgaben für die typische Berufskleidung;
- Stipendien usw.²²¹.

Aus den angeführten Aufzählungen ergibt sich eine gewisse Ähnlichkeit in den Kategorien von Einnahmen, die rechtlich als steuerfrei festgesetzt sind. Grundsätzlich ist es mit dem Gedanken des freien demokratischen sozial orientierten Rechtsstaates verbunden, deren Aufbau sowie in der Bundesrepublik Deutschland als auch in der Russischen Föderation bestrebt wird. Hiermit werden auch grundlegende Prinzipien der Besteuerung – Gestaltungsprinzipien und Effizienzprinzipien²²² – an die Einkommensteuer angewendet. Die Problematik der Gerechtigkeit bei der Besteuerung²²³ ist dabei besonders zu berücksichtigen.

3. Gewinnsteuer für Unternehmen in Russland. Körperschaftsteuer in Deutschland

a) Begriff für den Gewinn nach dem russischen Recht. Besteuerungsobjekt nach dem deutschen Recht

Als Besteuerungsobjekt der Gewinnsteuer für Unternehmen²²⁴ nennt das russische Steuergesetzbuch den vom Steuerzahler erwirtschafteten Gewinn. Eine mit dieser Steuer vergleichbare deutsche Steuerart ist die Körperschaftsteuer²²⁵, im Zuständigkeitsbereich der deutschen Gemeinden

²²¹ Vgl. § 3 EStG.

²²² Vgl. Birk, Steuerrecht, S. 14 f.; Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, S. 372.

²²³ Tipke/Lang, § 4 Rn. 1; Birk, Steuerrecht, S. 17 f.

²²⁴ Vgl. Abschnitt 25 SteuerGB-RF.

²²⁵ Vgl. das deutsche Körperschaftsteuergesetz vom 22.04.1999; BGBl I, S. 818.

ist es die Gewerbesteuer²²⁶. Die Körperschaftsteuer wird in der deutschen Literatur als Einkommensteuer der juristischen Personen bezeichnet²²⁷.

In der russischen Fachliteratur wird der Gewinn als ein Überschuß von Einnahmen aus der Veräußerung von Waren, Erweisung von Dienstleistungen und Erfüllung von Arbeiten über die Ausgaben, die dafür vorgenommen worden sind, definiert²²⁸. Das Steuergesetzbuch versteht unter dem Gewinn folgendes:

- für russische Unternehmen sind es die erzielten Einnahmen, die auf vorgenommene Ausgaben, die im Steuergesetzbuch bestimmt sind, reduziert werden;
- für ausländische Unternehmen, die ihre Tätigkeit in der Russischen Föderation über eine ständige Vertretung ausüben, sind es die erzielten Einnahmen, die auf vorgenommene Ausgaben, die im Steuergesetzbuch bestimmt sind, reduziert werden;
- für andere ausländische Unternehmen sind es Einkünfte aus den Quellen in der Russischen Föderation²²⁹.

Nach den deutschen Steuerrechtsvorschriften wird als Grundlage der Besteuerung mit der Körperschaftsteuer das Einkommen genannt²³⁰. Das deutsche Gesetz enthält keine direkte Klassifikation von Einnahme- und Ausgabearten, sondern nur Hinweise auf Aufwendungen, die ggf. für die Bemessung des zu versteuernden Einkommens zu berücksichtigen sind²³¹.

Zu erwähnen ist die Verschiedenheit im Kreis der Körperschaftsteuerzahler: Der Gewinn (das Einkommen) einer Personengesellschaft (z. B. einer OHG) wird in Deutschland nicht bei der Gesellschaft besteuert, sondern den Gesellschaftern zugerechnet und bei ihnen der Einkommensteuer unterworfen; Kapitalgesellschaften sind im Gegensatz zu Personengesellschaften selbständig steuerpflichtig²³².

²²⁶ Gewerbesteuergesetz (GewStG) vom 19.05.1999; BGBl I S. 1011.

²²⁷ Kreft, Steuerrecht schnell erfasst, S. 172.

²²⁸ Pepeljajew, Steuerrecht, S. 274.

²²⁹ Art. 247 SteuerGB-RF.

²³⁰ § 7 I, 8 KStG.

²³¹ Ausführlicher dazu unter **IV.3.1) dd)**.

Die Körperschaftsteuer zählt neben der Einkommensteuer zu den Haupteinnahmequellen des deutschen Staates²³³, in der Russischen Föderation ist sein Anteil an den gesamten Einnahmen ebenso wesentlich²³⁴.

Interessant erscheint die Klassifikation von Einnahmen und Ausgaben im russischen SteuerGB in Bezug auf diese Steuerart.

b) Klassifikation von Einnahmearten nach dem russischen Steuerrecht

Als Einnahmen definiert das russische Steuergesetzbuch die Veräußerungs- und Nichtveräußerungseinnahmen.

aa) Veräußerungseinnahmen

Veräußerungseinnahmen sind alle Einkünfte aus dem Verkauf von Waren, Erweisung von Dienstleistungen und Erfüllung von Arbeiten²³⁵.

bb) Nichtveräußerungseinnahmen

Unter den Nichtveräußerungseinnahmen versteht der Gesetzgeber folgende Einkünfte aus:

- Anteilen an anderen Unternehmen;
- An- und Verkauf ausländischer Währungen;
- Erhalt von Beträgen der Vertragsstrafen und anderer Sanktionen für die Verletzung von Vertragsverpflichtungen sowie von Schadens- und Verlustersatzzahlungen;
- Vermietung (Untervermietung) des Eigentums;

²³² Vgl. Daumke, Grundriss des deutschen Steuerrechts, S. 173.

²³³ Kreft. Steuerrecht schnell erfasst, S. 172.

²³⁴ Vgl. unter **IV.1**.

²³⁵ Art. 249 I SteuerGB-RF.

- Übergabe von Benutzungs- und damit verbundenen Rechten auf Ergebnisse der intellektuellen Tätigkeit;
- Darlehens- und Kreditverträgen sowie Bankeinlagen, Wertpapieren und sonstigen (als Prozente);
- Summen von wiederhergestellten Reserven;
- Eigentum, Dienstleistungen oder Ergebnissen von Arbeiten, die unentgeltlich erworben wurden usw²³⁶.

c) **Zu versteuerndes Einkommen nach dem deutschen Recht**

Die Körperschaftsteuer bemisst sich in Deutschland wie die Einkommensteuer nach dem zu versteuernden Einkommen²³⁷. Der Ausgangspunkt sind dabei Einkünfte aus Gewerbebetrieb, d. H. Gewinn aus der Steuerbilanz, der nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften ermittelt wird. Man rechnet hinzu versteckte Gewinnausschüttungen²³⁸ sowie nicht abziehbare Aufwendungen²³⁹. Anschließend wird das Einkommen um die Freibeträge gemindert²⁴⁰, bezüglich der letzten wird in der Literatur die Meinung ausgesprochen, sie dienen einerseits als Härteausgleich insbesondere für kleinere Unternehmen, andererseits werden damit extra Zusammenschlüsse in der Land- und Forstwirtschaft gefördert²⁴¹.

d) **Ausgaben nach dem russischen Recht und ihre Gruppierung. Besonderheiten**

Unter Ausgaben i. S. der Berechnung der Gewinnsteuer für Unternehmen definiert das russische Steuergesetzbuch begründete und mit Urkunden nachgewiesene Ausgaben, deren Bewertung in Geldform ausgedrückt ist²⁴². Begründet sind die Ausgaben, die wirtschaftlich gerechtfertigt sind. Bei der

²³⁶ Art. 250 SteuerGB-RF.

²³⁷ Vgl. § 7 I KStG; Kreft, Steuerrecht schnell erfasst, S. 178.

²³⁸ § 8 III S. 2 KStG.

²³⁹ § 10 KStG.

²⁴⁰ i. S. §§ 24, 25 KStG.

²⁴¹ Vgl. Streck, Körperschaftsteuer. Kommentar, S. 387, Rn 1.

²⁴² Art. 252 I Abs. 2 SteuerGB-RF.

Klassifikation von Ausgaben ging der Gesetzgeber symmetrisch der Klassifikation von Einnahmen. Es sind:

- Ausgaben, die mit der Produktion und Veräußerung verbunden sind, darunter
 - materielle Ausgaben,
 - Ausgaben für die Entlohnung der Mitarbeiter,
 - Summen der berechneten Amortisation,
 - Sonstige Ausgaben²⁴³;
- Nichtveräußerungsausgaben, darunter:
 - Ausgaben zum Unterhalt von aufgrund eines Mietvertrages (darunter auch eines Leasingvertrages) übergebenen Eigentums,
 - Prozente aus Schulden,
 - Organisation der Emission von Wertpapieren,
 - Gerichtskosten und Schiedsgebühren,
 - Bezahlung von Bankdienstleistungen,
 - Durchführung der Aktionärversammlung usw.²⁴⁴.

Als Nichtveräußerungsausgaben werden ferner die Verluste und Forderungen an einen Steuerzahler innerhalb einer Steuerperiode betrachtet. Verluste wegen der Produktionsmängel, Stillstände des Unternehmens wegen Außeneinflüssen, Verluste wegen Naturkatastrophen gehören ebenso zu den Nichtveräußerungsausgaben²⁴⁵.

e) Einnahmen und Ausgaben nach dem deutschen Körperschaftsteuergesetz

Das deutsche KStG enthält nur einen allgemeinen Begriff „*Einkommen*“ (vgl. den russischen Begriff für die Körperschaftbesteuerung – „Einnahmen“) sowie seinen Gegenteil – Aufwendungen (vgl. das russische

²⁴³ Art. 253 II SteuerGB-RF

²⁴⁴ Art. 265 I SteuerGB-RF.

²⁴⁵ Art. 265 II Nr. 1-7 SteuerGB-RF.

Wort aus dem SteuerGB-RF "Ausgaben"), die letzten teilen sich in abziehbare und nichtabziehbare²⁴⁶.

Eine solche Klassifikation findet ihre Widerspiegelung bei der Bilanzführung in einzelnen deutschen Unternehmen²⁴⁷ – ebenso wie die obige Klassifikation des russischen Steuergesetzbuches die Besonderheiten der Berechnung der Körperschaftsteuer für die Buchhaltung festsetzt. Man spricht dabei über eine bestimmte Mindestgliederung der Bilanz bei deutschen Kapitalgesellschaften²⁴⁸.

Dieses Einkommen ist in der BRD nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes unter zusätzlicher Berücksichtigung der Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes zu ermitteln²⁴⁹. Hier liegt der wesentliche Unterschied zum Ermittlungsverfahren für die in der Russischen Föderation registrierten juristischen Personen, wobei nur die Bestimmungen des Abschnittes des Steuergesetzbuches über die Gewinnsteuer für Unternehmen zur Anwendung kommen.

f) Steuerbasis und ihre Bestimmung

Unter der Steuerbasis in Bezug auf die Gewinnsteuer für Unternehmen versteht man den Geldausdruck des zu besteuerten Gewinns²⁵⁰.

Das russische Steuergesetzbuch enthält Bestimmungen über die Besonderheiten der Bestimmung der Steuerbasis aus verschiedenen Arten von Einnahmen, z. B. aus Anteilen an anderen Unternehmen²⁵¹, Transaktionen mit Wertpapieren²⁵², Teilnahme an Verträgen über die treuhänderische Eigentumsverwaltung²⁵³ usw.

²⁴⁶ Vgl. § 8, 9, 10 KStG.

²⁴⁷ Vgl. bei: Daumke, Grundriss des deutschen Steuerrechts, S. 182 f.

²⁴⁸ Daumke, Grundriss des deutschen Steuerrechts, S. 182.

²⁴⁹ Vgl. § 8 I KStG; Endriss in Beck'sches StB-Handbuch, S. 775, Rn. 64.

²⁵⁰ Art. 274 I SteuerGB-RF.

²⁵¹ Art. 275 SteuerGB-RF.

²⁵² Art. 280 SteuerGB-RF.

²⁵³ Art. 276 SteuerGB-RF.

Das deutsche Körperschaftsteuergesetz enthält keine derart konkretisierenden Bestimmungen.

**aa) Beteiligungen an anderen Unternehmen.
Halbeinkünfteverfahren**

Das russische Steuergesetzbuch differenziert die Berechnung der Gewinnsteuer abhängig vom Herkunftsstaat des Steuerzahlers zwischen russischen und ausländischen Unternehmen. Ausländische Unternehmen haben danach die nach einem reduzierten Steuersatz berechnete Gewinnsteuer zu entrichten²⁵⁴. Nach dem 1996 unterzeichneten Abkommen über die Vermeidung der doppelten Besteuerung von Einkommen und Eigentum zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Russischen Föderation (DBA BRD-RF) wird der Gewinn eines in Russland tätigen Unternehmens aus Deutschland grundsätzlich von der Besteuerung in der Bundesrepublik befreit bzw. die bereits gezahlten Steuerbeiträge werden bei der Besteuerung in Deutschland angerechnet²⁵⁵.

Die in der Russischen Föderation registrierten Unternehmen entrichten die Gewinnsteuer nach regulären Steuersätzen. Man berechnet die zu besteuern den Beträge ausgehend von der gesamten auszuzahlenden Summe von unter Aktionären verteilten Dividenden und dem Anteil des Steuerzahlers an dieser Gesellschaft²⁵⁶. Fällt der zu besteuern de Betrag negativ aus, entfällt die Gewinnsteu erpflicht; Eine Erstattung aus dem Budget erfolgt dabei nicht²⁵⁷.

Für die Lösung des Problems der Entstehung einer Doppelbelastung bei der Besteuerung des Gewinns der Körperschaft mit der Körperschaftsteuer²⁵⁸ und Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns beim Anteilseigner als Einkünfte aus Kapitalvermögen wurde in Deutschland mit Wirkung zum 01.01.2000 das sog. Halbeinkünfteverfahren eingeführt. Dies bedeutet, daß die Dividendeneinnahmen aus Ausschüttungen nur noch zur

²⁵⁴ Art. 284 II Nr. 3 SteuerGB-RF.

²⁵⁵ Art. 23 II Buchst. a S. 1 DBA BRD-RF.

²⁵⁶ Art. 275 II Abs. 2 SteuerGB-RF.

²⁵⁷ Art. 275 II Abs. 3 S. 2 SteuerGB-RF.

²⁵⁸ Ausführlicher dazu bei: Birk, Steuerrecht, S. 305 f., 309 f., 319 f.

Hälfte der Besteuerung unterliegen²⁵⁹. Gleichzeitig sind die Ausgaben im Zusammenhang mit den Dividenden auch nur noch zur Hälfte als Werbungskosten abzugsfähig²⁶⁰. Private Gewinne und Verluste aus Aktienverkäufen, die unter § 23 EStG fallen, werden ab 2002 nur zur Hälfte erfasst²⁶¹.

Im russischen Steuergesetzbuch ist dieses Problem noch nicht gelöst. Dies erklärt sich durch die Entwicklungsperiode vieler Handelsgesellschaften in Russland, bei denen in der Regel keine wesentlichen Gewinnausschüttungen unter den Gesellschaftern erfolgen und dementsprechend keine Anregungen zu diesem Thema seitens der Gesellschafter bzw. Gesellschaften gegenüber dem Staat entstehen. Der einzige Fall der Minderung des zu versteuernden Einkommens nach dem russischen Steuerrecht bezieht sich auf Beteiligungen ausländischer natürlicher und juristischer Personen an einer auf dem russischen Territorium registrierten Gesellschaft²⁶².

bb) Teilnahme an einem Vertrag über die treuhänderische Eigentumsverwaltung

Der Eigentumsverwalter hat nach den Vorschriften des russischen Steuergesetzbuches für eine konkrete Steuerperiode die Einkünfte des Begünstigten aus dem ihm zur Verwaltung übergebenen Eigentum zu bestimmen und ihm darüber vierteljährlich zu berichten²⁶³. Die dabei erzielten Einkünfte gehören zu den Nichtveräußerungseinnahmen und werden dementsprechend besteuert; Die damit verbundenen Ausgaben werden analog behandelt. Die Rückgabe des Eigentums an den Begünstigten gilt nicht als Veräußerung²⁶⁴.

cc) Übergabe des Eigentums

²⁵⁹ Vgl. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d i. V.m. § 20 I EstG; Kreft, Steuerrecht schnell erfasst, S. 183.

²⁶⁰ § 3 c II EStG.

²⁶¹ § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. j EStG.

²⁶² Art. 275 II, III SteuerGB-RF.

²⁶³ Art. 276 II SteuerGB-RF.

in das Grundkapital eines Unternehmens

Bei der Gründung juristischer Personen, solcher wie Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder Aktiengesellschaft, sieht das russische Steuergesetzbuch folgende Besonderheiten der Gewinnbesteuerung vor:

- die Differenz zwischen dem Nominalwert von auszuscheidenden Aktien (Anteilen) und dem Wert von empfangenen Eigentum wird nicht als Gewinn (Verlust) betrachtet;
- die Differenz zwischen dem Wert von Eigentum bzw. Eigentumsrechten, die in das Gründungskapital eingebracht werden, und dem Wert von erwerbenden Anteilen (Aktien) wird ebenso nicht als Gewinn (Verlust) betrachtet²⁶⁵.

Bei der Reorganisation einer juristischen Person ist bei ihren Aktionären (Teilnehmern) kein mit der Gewinnsteuer zu besternder Gewinn anzumelden²⁶⁶.

dd) Forderungsabtritt (-übergabe)

Im Falle eines Forderungsabtritts (Forderungsübergabe) sieht das russische Steuergesetzbuch vor, daß die Differenz zwischen dem ursprünglichen und dem tatsächlichen Wert einer Forderung an den Schuldner bzw. einen Dritten als Gewinn bzw. Verlust besteuert wird. Dabei werden die möglichen Verluste im Rahmen von Nichtveräußerungsausgaben zur Hälfte auf das Datum des Forderungsabtritts (-übergabe) und zur Hälfte – nach dem Ablauf einer 45-tägigen Frist mitberechnet²⁶⁷.

ee) Besteuerung der Einnahmen aus der einfachen Genossenschaft

²⁶⁴ Art. 276 IV S. 1 SteuerGB-RF.

²⁶⁵ Art. 277 I SteuerGB-RF.

²⁶⁶ Art. 277 III SteuerGB-RF.

²⁶⁷ Art. 279 II S. 2 SteuerGB-RF.

Das russische Recht sieht als eine der Organisationsformen der unternehmerischen Zusammenarbeit von juristischen Personen die Besteuerung der einfachen Genossenschaft (ohne Bildung einer juristischen Person) vor²⁶⁸. Das Steuergesetzbuch enthält Vorschriften über die Besteuerung von Einnahmen aus einer solchen Tätigkeit. Der Gewinn jedes einzelnen Teilnehmers einer einfachen Gesellschaft wird bei der Berechnung von Nichtveräußerungseinnahmen berechnet, die Verluste nehmen jedoch keinen Einfluß auf die Rechenschaftslegung gegenüber den Steuerbehörden²⁶⁹.

ff) Transaktionen mit Wertpapieren

Für die Veräußerung bzw. Anschaffung von Wertpapieren durch ein Unternehmen führt das russische Steuergesetzbuch eine Reihe von Besonderheiten bei der Berechnung der Gewinnsteuer. Die Einnahmen aus dem Verkauf bzw. anderem Abgang von Wertpapieren (inkl. ihrer Tilgung) werden ausgehend vom Veräußerungspreis sowie vom gespeicherten Prozentgewinn, der an den Steuerzahler gezahlt wurde, bestimmt²⁷⁰. Dabei werden die Summen der Prozentgewinne, die früher bei der Besteuerung berücksichtigt wurden, nicht eingeschlossen.

Das Steuergesetzbuch setzt Unterschiede bei der Besteuerung für Transaktionen mit Wertpapieren, die sich im freien Umsatz auf den Märkten befinden, fest. Dabei wird u. a. der Preis dieser Wertpapiere unter Berücksichtigung der minimalen und maximalen Kursangaben am Veräußerungstag bestimmt²⁷¹.

Außerdem enthält Art. 280 SteuerGB-RF auch Vorschriften über die Besteuerung der Transaktionen mit Wertpapieren, die von dem organisierten Markt ausgeschlossen sind. Weiterhin sind bei der Besteuerung der Einnahmen aus staatlichen und kommunalen Wertpapieren einige Besonderheiten vorhanden²⁷².

²⁶⁸ Vgl. Art. 1041 f. ZGB-RF.

²⁶⁹ Art. 278 IV SteuerGB-RF.

²⁷⁰ Art. 280 II Abs. 1 SteuerGB-RF.

²⁷¹ Art. 280 V Abs. 1 SteuerGB-RF.

²⁷² Art. 281 SteuerGB-RF.

**g) Steuersätze in Russland und in Deutschland.
Verteilung der Gewinnsteuer für Unternehmen
zwischen den Haushältern auf der Föderations-,
Regional- und Ortsebene**

Der reguläre Gewinnsteuersatz ist in Russland seit 01.01.2001 auf 24 % festgelegt²⁷³. Dabei werden die Budgeteinnahmen nach dieser Steuerart zwischen den Haushalten der Föderation, Regionen und örtlichen Haushalten folgenderweise verteilt:

- 7,5 % werden in den föderalen Budget eingezahlt,
- 14,5 % in regionale Budgets,
- 2 % gehören den örtlichen Budgets an.

Nach der Reform des deutschen Körperschaftsteuerrechts in 1999 beträgt der Steuersatz einheitlich 25 %²⁷⁴, sie gilt unabhängig davon, ob der Gewinn einer Körperschaft ausgeschüttet oder einbehalten wird²⁷⁵.

Die gesetzgebenden Organe der Regionen der Russischen Föderation dürfen für einzelne Kategorien der Steuerzahler die Gewinnsteuersätze in ihrem Verfügungsbereich ermäßigen, jedoch nicht unter 10,5 %²⁷⁶. Die Gewinnsteuer für Unternehmen in der Russischen Föderation ersetzt einige separate Steuerarten in der Bundesrepublik Deutschland – in diesem Fall bei der Verteilung von Einnahmen unter Haushalten verschiedener Ebenen ist die deutsche Gewerbesteuer, die von Gemeinden erhoben wird (und deren Regelungsakt - GewStG), neben der Körperschaftsteuer zu erwähnen.

²⁷³ Art. 284 I SteuerGB-RF.

²⁷⁴ § 23 I KStG.

²⁷⁵ Vgl. Kreft, Steuerrecht schnell erfasst, S. 174.

²⁷⁶ Art. 284 I Abs. 2 SteuerGB-RF.

Wie schon erwähnt, gelten für ausländische Unternehmen, die in der Russischen Föderation ihre Tätigkeit durch eine ständige Vertretung ausüben, reduzierte Gewinnsteuersätze festgesetzt, die sich abhängig von der besteuerten Tätigkeitsart von 10 bis 20 % differenzieren²⁷⁷.

Außerdem gelten in Russland ermäßigte Steuersätze für Dividenden aus Aktien russischer Unternehmen, die die in der Russischen Föderation registrierten Unternehmen und natürlichen Personen (Steuerresidenten) erzielt haben – 6 %²⁷⁸. Ausländische Unternehmen entrichten die Gewinnsteuer nach dem 15 %-en Steuersatz²⁷⁹. Für Prozenteinnahmen aus staatlichen und kommunalen Wertpapieren ist ein Steuersatz von 15 % festgesetzt worden²⁸⁰.

h) Steuerperiode. Zahlungsweise

Die Steuerperiode für die Gewinnsteuer für Unternehmen beträgt in der Russischen Föderation ein Kalenderjahr²⁸¹. Die Berichterstattungen gegenüber den Steuerbehörden werden vierteljährlich abgelegt²⁸². In der Bundesrepublik Deutschland ist der Gewinn bei Steuerpflichtigen, die Bücher nach Vorschriften des HGB führen, nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln²⁸³, dafür werden von ihnen regelmäßig Abschlüsse gemacht. Dabei entspricht in der Regel ein Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr. Die Körperschaftsteuer ist in Deutschland ebenso eine Jahressteuer²⁸⁴.

Die Gewinnsteuer wird in der Regel vom Steuerzahler selbständig berechnet. Nach dem Ablauf der Perioden für eine Berichterstattung werden die Vorschußzahlungen der berechneten Gewinnsteuer vorgenommen.

²⁷⁷ Art. 284 II SteuerGB-RF.

²⁷⁸ Art. 284 III Nr. 1 SteuerGB-RF.

²⁷⁹ Art. 284 III Nr. 2 SteuerGB-RF.

²⁸⁰ Art. 284 IV Nr. 1 SteuerGB-RF.

²⁸¹ Art. 285 I SteuerGB-RF.

²⁸² Art. 285 II SteuerGB-RF.

²⁸³ Vgl. Kreft, Steuerrecht schnell erfasst, S. 179.

²⁸⁴ Vgl. § 7 III S. 1 KStG.

Diese Zahlungen erfolgen monatlich; Das Steuergesetzbuch enthält Regeln über ihre Berechnung²⁸⁵.

i) Steuerabzüge

Das russische Steuergesetzbuch enthält keine Liste von abziehbaren Aufwendungen – vergleichbar mit denen, die in deutschen Steuergesetzen enthalten sind²⁸⁶. Während sich die maximalen Beträge von Aufwendungen zu wissenschaftlichen, kirchlichen, mildtätigen und sonstigen Zwecken nach dem deutschen Recht bei 5 % vom Gewinn bzw. 0,2 % vom Umsatz²⁸⁷ liegen, entschloss sich der russische Gesetzgeber bei der Senkung der Steuersätze für die Gewinnsteuer für Unternehmen, ähnliche mildernde Vorschriften in das Steuergesetzbuch nicht einzuschliessen.

Weiterhin zur Klassifikation von nichtabziehbaren Aufwendungen nach dem deutschen Körperschaftsteuergesetz. Es sind Nebenleistungen, solche wie:

- Säumniszuschläge,
- Verspätungszuschläge,
- Zwangsgelder,
- Zinsen auf Steuernachforderungen,
- Stundungszinsen,
- Aussetzungszinsen²⁸⁸.

Die abziehbaren Aufwendungen sind in § 9 KStG enthalten, dazu gehören insbesondere:

- Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser und wissenschaftlicher Zwecke – bis zur Höhe von 5 % des Einkommens bzw. 0,2 % der gesamten Umsätze²⁸⁹. Eine Rangfolge besteht dabei nicht²⁹⁰;

²⁸⁵ Art. 286 II Abs. 2 SteuerGB-RF.

²⁸⁶ Vgl. § 9 KStG.

²⁸⁷ Vgl. § 9 I Nr. 2 KStG.

²⁸⁸ Vgl. § 10 KStG; Endriss in Beck'sches StB-Handbuch, S. 775.

²⁸⁹ § 9 II KStG.

²⁹⁰ Streck, Körperschaftsteuergesetz. Kommentar, S. 304, Rn. 17.

- bei Kommanditgesellschaften auf Aktien – Teil des Gewinns, der an persönlich haftende Gesellschafter auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung für die Geschäftsführung verteilt wird²⁹¹.

Eine besondere Aufmerksamkeit verdient an dieser Stelle das bereits erwähnte neue vereinfachte Besteuerungssystem für kleinere Unternehmen in der Russischen Föderation, womit eine reduzierte Pauschalumsatzsteuer von 6 % bzw. Pauschalgewinnsteuer von 15 % eingeführt wird²⁹².

j) Steuerbefreiungen

Im Unterschied zu dem deutschen Körperschaftsteuergesetz²⁹³, sind im russischen SteuerGB Vorschriften über die Befreiung von der Gewinnsteuer für einzelne Unternehmen nicht vorhanden. Dies erklärt sich durch die Entschlossenheit des Gesetzgebers in der Russischen Föderation, die marktwirtschaftlichen Vorgänge maximal zu fördern (tatsächliche Konkurrenz schaffen) und gleichzeitig durch die Besteuerung von daraus erzielten Einnahmen den Haushalt zu vergrößern. Die einzige Möglichkeit für die Institutionen in der Russischen Föderation, die Bezahlung der Gewinnsteuer legal zu vermeiden bzw. zu mildern, liegt in besonderen Regimen der Besteuerung von sämtlichen Transaktionen.

Im Allgemeinen trägt das russische Steuergesetzbuch keine Charakterzüge eines sozialen marktwirtschaftlichen Systems; Eine Änderung dieser Vorschriften ist nach einigen Jahren mit dem Aufschwung der gesamten russischen Wirtschaft bzw. einzelner ihrer ertragsreichsten Branchen wie Gas- und Erdölgewinnung, Maschinenbau, Dienstleistungssektor, Landwirtschaft usw. möglich.

²⁹¹ § 9 I KStG.

²⁹² Ausführlicher dazu unter **IV.7.**

²⁹³ Vgl. § 5, 30 KStG; Streck, Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, S. 468 f.

4. Akzisen als besondere Verbrauchsteuer in Russland

a) Begriff

Akzisen gehören in der Russischen Föderation als eine abgesonderte Steuerart zu der Gruppe der Verbrauchsteuern. Durch die Strukturaufbau des neuen Steuergesetzbuches werden alle föderalen Verbrauchsteuern in Akzisen, Mehrwertsteuer sowie in Steuer auf die Gewinnung von Bodenschätzen geteilt. Damit kann man die These aus der deutschen Literatur über die Klassifikation der Verbrauchstern mit der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und Akzisen sowie Steuer auf die Gewinnung von Bodenschätzen als besondere Verbrauchsteuern auch auf das russische Steuerrecht anwenden²⁹⁴.

Die rechtliche Regelung von Akzisen im neuen Steuergesetzbuch stellt das Ergebnis der Vereinheitlichung von mehreren separaten Verbrauchsteuerarten in der Russischen Föderation dar (vgl. in Deutschland – Tabaksteuer, Schaumweinsteuer, Bier- sowie andere Steuern auf Alkohol, Mineralölsteuer usw.²⁹⁵). In der deutschen Literatur wird konstantiert, ein einheitliches Verbrauchsteuergesetz besteht z. Zt. bedauerlicherweise (noch) nicht²⁹⁶. Anders als bei der mehrstufigen Mehrwertsteuer werden die Akzisen vom Hersteller einer akzisenpflichtigen Ware einmalig bezahlt und faktisch auf den Endverbraucher auferlegt²⁹⁷.

Akzisen gehören in Russland zu den föderalen Steuern, ebenso wie die bereits aufgezählten einzelnen deutschen Verbrauchsteuern. Außerdem werden z Zt. sämtliche örtliche Verbrauchsteuern erhoben, die allerdings weder als Akzisen noch als sonstige bezeichnet werden können. In Deutschland können solche Verbrauch- und Aufwandsteuern von den Gemeinden und Gemeindeverbänden eingeführt werden²⁹⁸.

²⁹⁴ Vgl. Birk, Steuerrecht, S. 367.

²⁹⁵ Vgl. einzelne besondere deutsche Steuergesetze (TabStG, MinöStG usw.). Ausführlicher dazu auch bei: Birk, Steuerrecht, S. 27.

²⁹⁶ Vgl. Jatzke, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, S. 31 f.; Birk, Steuerrecht, S. 367.

²⁹⁷ Pepeljajew, Steuerrecht, S. 279.

²⁹⁸ Vgl. Art. 106 VI GG; Birk, Steuerrecht, S. 367.

In der Russischen Föderation wurden die Akzisen erstmalig im Dezember 1991 durch ein entsprechendes Gesetz eingeführt. Mit der Annahme des 2. Teils des Steuergesetzbuches sind sie im Abschnitt 22 geregelt.

Die Akzisen spielen eine wichtige wirtschaftliche Rolle bei der Produktion von bestimmten Waren, indem sie die Bildung von Überprofiten verhindern²⁹⁹.

Weiterhin werden die Besonderheiten der rechtlichen Regelung von Akzisen in der Russischen Föderation dargestellt. Sie stellt ein besonderes Interesse bei der zukünftigen Entwicklung eines deutschen Verbrauchsteuergesetzes bzw. eines einheitlichen Steuergesetzbuches dar.

b) Akzisenpflichtige Waren. Steuerbasis

Akzisenpflichtig sind nach dem russischen Steuergesetzbuch folgende Kategorien von Waren:

- Äthylalkohol;
- Alkoholhaltige Erzeugnisse mit dem Alkoholanteil von mind. 9 %;
- Bier;
- Tabakwaren;
- Schmuckwaren;
- PKWs und Motorräder mit der Motorstärke von über 112,5 KW;
- Autobenzin;
- Dieselkraftstoff;
- Motoröle für Otto- und Dieselmotore;
- Erdgas³⁰⁰.

Die Steuerbasis wird bei Akzisen individuell nach jeder Kategorie bestimmt. In der Regel nimmt man dabei den Wert von veräußerten akzisenpflichtigen Waren als Berechnungsgrundlage³⁰¹.

²⁹⁹ Pepeljajew, Steuerrecht, S. 279.

³⁰⁰ Art. 181 I, II SteuerGB-RF.

³⁰¹ Art. 187 II SteuerGB-RF.

c) Steuerobjekt bei Akzisen

Als Steuerobjekt bei der Besteuerung mit Akzisen nennt das Gesetz die Transaktionen (Operationen) mit akzisenpflichtigen Waren und Mineralrohstoffen³⁰². Unter Transaktionen versteht man den Verkauf, die unentgeltliche Übergabe, Einfuhr von akzisenpflichtigen Waren auf das Zollterritorium der Russischen Föderation sowie die Erstveräußerung von akzisenpflichtigen Waren, die aus den Mitgliedstaaten der 1993 gegründeten Zollunion (ihrer Mitglieder sind derzeit Russische Föderation, Kasachstan, Weißrussland, Kirgisistan und Tadshikistan) stammen und nach Russland eingeführt werden. Diese Frage ist z. Zt. zum einen der Schwerpunkte zu zunehmenden Integration in der GUS geworden, viele Probleme sind dabei jedoch noch zu lösen.

d) Steuerperiode. Zahlungsweise

Für Akzisen ist im Steuergesetzbuch eine Steuerperiode von einem Kalendermonat vorgesehen³⁰³. Alle Akzisen werden in nationaler Währung, russischen Rubel, bezahlt.

e) Steuersätze bei Akzisen

Die Steuersätze bei Akzisen sind entweder in der Prozentform oder in konkreten Beträgen festgesetzt. In der Literatur wird ihre Klassifikation in:

- spezifische (Festbeträge) und
- *ad valorem* (Prozentanteile)

angeführt³⁰⁴.

³⁰² Art. 182 I SteuerGB-RF.

³⁰³ Art. 192 SteuerGB-RF.

³⁰⁴ Pepeljajew, Steuerrecht, S. 279.

f) Steuerabzüge und ihre Anwendung

Die Akzisenzahler dürfen in bestimmten Fällen Abzüge von den gezahlten Steuerbeträgen vornehmen. Das Steuergesetzbuch sieht es in folgenden Fällen vor:

- wenn die akzisenpflichtigen Waren als Rohstoffen für die Produktion von anderen akzisenpflichtigen Waren in der Russischen Föderation angeschafft wurden bzw. aus dem Ausland eingeführt wurden (z. B. Spiritus(Alkohol) für Vodkaproduktion, Tabak für Zigaretten usw.);
- wenn die verkauften akzisenpflichtige Waren innerhalb der Garantiefrist an den Verkäufer zurückgegeben werden (z. B. Autos);
- wenn bei der Markierung von akzisenpflichtigen Waren man einen Aufwand geleistet hat (Ausgaben für das Drucken von Akzisenmarken usw.)³⁰⁵.

Die Steuerabzüge werden bei Akzisen aufgrund von ausgestellten Rechnungen oder Zollerklärungen sowie sonstigen Unterlagen berechnet³⁰⁶.

g) Befreiungen von Akzisen

Mit Akzisen werden folgende Transaktionen nicht besteuert:

- Übergabe von akzisenpflichtigen Waren zwischen den Strukturabteilungen innerhalb einer juristischen Person, die selbst keine Steuerzahler sind, sowie Übergabe von Äthylalkohol, der aus Nichtnahrungsmitteln erzeugt wurde und in nicht akzisenpflichtige Waren umgearbeitet wird;

³⁰⁵ Vgl. Art. 200 SteuerGB-RF.

- Erstverkauf von konfiszierten akzisenpflichtigen Waren;
- Produktionsbezogene Operationen mit dem Erdgas usw.

5. Mehrwertsteuer in Russland. Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) in Deutschland

a) Begriff für die Mehrwertsteuer/Umsatzsteuer

Die Mehrwertsteuer ist eine indirekte mehrstufige Steuer, die auf allen Stadien der Produktion und Veräußerung von Waren, Erweisung von Dienstleistungen sowie Erfüllung von Arbeiten erhoben wird³⁰⁷. Gegenstand der Besteuerung sind nicht Erträge (wie bei Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer), sondern vielmehr Umsätze³⁰⁸.

Die Mehrwertsteuer wird in der Russischen Föderation seit 1992 erhoben, mit dem Inkrafttreten des 2. Teils des Steuergesetzbuches ist sie im Kapitel 21 des Abschnittes VIII geregelt. Diese vergleichbar späte Einführung der Mehrwertsteuer (vgl. Deutschland – im Jahre 1968³⁰⁹) ist durch den strukturellen Aufbau der sozialistischen verstaatlichten Wirtschaft in der Vergangenheit bedingt.

Die Umsatzsteuer in Deutschland ist im Allgemeinen äquivalent der russischen Mehrwertsteuer, obwohl in der deutschen Literatur unterstrichen wird, die Umsatzsteuer sei keine echte Mehrwertsteuer, auch wenn sie als solche bezeichnet wird³¹⁰. Ihre Regelung beruht heute weitgehend auf europäischem Recht³¹¹. Der EG-Vertrag enthält einen ausdrücklichen Harmonisierungsauftrag bezüglich der Umsatzsteuer, den Ausgangspunkt des heute in allen seinen Mitgliedstaaten geltenden Mehrwertsteuersystems bildet die 6. EG-Richtlinie vom 17.05.1977.

Außer der Regelung über die Erhebung der Mehrwertsteuer im SteuerGB-RF existiert eine hohe Anzahl von Durchführungsakten staatlicher Behörden

³⁰⁶ Art. 201 I SteuerGB-RF.

³⁰⁷ Vgl. Pepeljajew, Steuerrecht, S. 277; Birk, Steuerrecht, S. 372.

³⁰⁸ Kreft, Steuerrecht schnell erfasst, S. 188.

³⁰⁹ Ausführlicher dazu bei: Birk, Steuerrecht, S. 9.

³¹⁰ Birk, Steuerrecht, S. 370.

³¹¹ Birk, Steuerrecht, S. 371.

der Russischen Föderation, die die im Steuergesetzbuch enthaltenen Regeln konkretisieren: Wegen seines Anwendungsbereiches sind es Akte des russischen Staatlichen Zollkomitees sowie des Staatlichen Ministeriums für Steuern und Gebühren. Dem deutschen Umsatzsteuergesetz unterfallen nur Unternehmer³¹². Ebenso sieht die Lage in der Russischen Föderation aus. Im Endeffekt wird die Umsatz-(Mehrwert-)steuer zu 100 % auf den Endverbraucher auferlegt.

b) Besteuerungsobjekt

Als Besteuerungsobjekt nennt das russische Steuergesetzbuch:

- Realisierung von Waren, Erweisung von Dienstleistungen und Erfüllung von Arbeiten auf dem Territorium der Russischen Föderation, die unentgeltliche Vornahme von solchen Handlungen gilt auch als Realisierung (Erweisung, Erfüllung)³¹³;
- Übergabe von Waren, Erweisung von Dienstleistungen und Erfüllung von Arbeiten für eigene Nutzen, die bei der Berechnung der Gewinnsteuer nicht abziehbar sind;
- Erfüllung von Bau- und Montagearbeiten für den eigenen Gebrauch;
- Einfuhr von Waren auf das Zollterritorium der Russischen Föderation³¹⁴.

Gleichzeitig werden aus der obigen Liste die sozial wichtigen und strategischen Vorgänge ausgeschlossen, solche wie unentgeltliche Übergabe von Kindergärten und sonstigen Anstalten des Sozial-, Kultur- und Gesundheitswesens, Übergabe von Gasnetzen, Stromleitungen, Wassererzeugungsanlagen usw. an Organe der staatlichen Gewalt bzw. der örtlichen Selbstverwaltung³¹⁵. In diesem Bezug muß man extra erwähnen, daß bei der Privatisierung des staatlichen Eigentums und der Umstrukturierung der Aktiva von neuzugründenden Aktien- und sonstigen Gesellschaften die Sozialobjekte, die zu der Sowjetzeit aus den Mitteln von Industriebetrieben und Handelsorganisationen eingerichtet waren, sehr oft

³¹² Vgl. § 2 UStG.

³¹³ Art. 146 I SteuerGB-RF.

³¹⁴ Art. 146 I Nr. 1-4 SteuerGB-RF.

an municipale (örtliche) Organe der Selbstverwaltung bzw. an Organe der Regionalgewalt unentgeltlich übergeben werden.

Die nach dem deutschen Recht steuerbaren Umsätze sind folgende:

- Leistungsaustausch (Lieferung und sonstige Leistungen gegen Entgelt);
- Entnahme und unentgeltliche Zuwendungen (Leistungsabgabe für außerunternehmerische Zwecke);
- Einfuhr (Einfuhr in das Inland, dabei versteht man die Einfuhrbedingungen aus dem Drittlandsgebiet, d. H. von ausserhalb der Europäischen Union);
- Innengemeinschaftlicher Erwerb (Lieferung von Gegenständen aus dem Gemeinschaftsgebiet ins Inland zwischen Unternehmen)³¹⁶.

Wie man sehen kann, ist der Kreis von Umsätzen, die in Deutschland der Umsatzsteuer unterliegen, dem russischen ähnlich. Man verwendet verschiedene Begriffe (wie z. B. "Inland" und "Ausland" in Deutschland und "Zollterritorium" in Russland: Tatsächlich bedeutet die gesetzliche Regelung das eine - obligatorische Umsatz-/Mehrwertsteuerbesteuerung von Importen in den jeweiligen Staat. Unter dem "Ausland" versteht zudem der deutsche Gesetzgeber das Territorium außerhalb der Europäischen Union. In der Russischen Föderation werden z. B. Importen aus Weißrussland mit der Mehrwertsteuer nicht besteuert (Grundlage – Vertrag "Über die Gründung der Union der Russischer Föderation und der Republik Weißrussland").

Die meisten dem Verbrauch oder Gebrauch dienenden Gegenstände durchlaufen eine Reihe von Phasen oder Stadien, wenn sie vom Hersteller bis zum Verbraucher gelangen³¹⁷. In jeder dieser Phasen fällt die Umsatz- bzw. Mehrwertsteuer an, belastet wird jedch nur der Nettoumsatz, der sog. "Mehrwert". Diese Regelung ist sowie im deutschen als auch im russischen Steuerrecht bezüglich der Umsatz-/Mehrwertsteuer enthalten.

³¹⁵ Art. 146 II Nr. 1 SteuerGB-RF.

³¹⁶ § 1 I UStG.

³¹⁷ Vgl. Kreft, Steuerrecht schnell erfasst, S. 188.

c) **Steuerbasis nach dem russischen Recht**

Die Steuerbasis bei der Berechnung der Mehrwertsteuer wird in Russland abhängig von den Besonderheiten der Veräußerung von Waren, Erfüllung von Arbeiten und Erweisung von Dienstleistungen bestimmt³¹⁸. Die Einnahmen sind in die Nationalwährung nach dem Wechselkurs der Zentralbank der Russischen Föderation umzurechnen³¹⁹.

Das Steuergesetzbuch enthält Vorschriften über die Besonderheiten der Berechnung der Steuerbasis bei verschiedenen Transaktionen, die mit der Veräußerung von Waren, Erweisung von Dienstleistungen und Erfüllung von Arbeiten verbunden sind. Darunter ist die allgemeine Regelung in Art. 154 SteuerGB-RF zu nennen, außerdem gibt es Unterschiede bei der Steuerberechnung in Verträgen bezüglich der Forderungabtretung, Kommissions-, Speditions-, Kommunikationsdienstleistungsverträgen, Verträgen über die Veräußerung eines Unternehmens als untrennbarer Eigentumskomplex³²⁰ sowie Erfüllung von Arbeiten bzw. Veräußerung von Waren für den eigenen Gebrauch. Spezielle Regeln sind für die Berechnung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr von Waren auf das Zollterritorium der Russischen Föderation vorhanden³²¹.

d) **Steuerperiode. Zahlungsweise. Berechnung der Mehrwertsteuer**

Die Steuerperiode für die Mehrwertsteuer beträgt in Russland 1 Kalendermonat³²², falls der Ertrag von den steuerpflichtigen Transaktionen einen festgesetzten Betrag ohne Berücksichtigung des Steueranteils nicht übersteigt, wird als Steuerperiode ein Vierteljahr festgesetzt. Ähnliche Bestimmungen sind im deutschen Umsatzsteuerrecht enthalten³²³.

³¹⁸ Art. 153 I SteuerGB-RF.

³¹⁹ Art. 153 III SteuerGB-RF.

³²⁰ Eine spezielle Regelung darüber enthält das russische Zivilgesetzbuch (Art. 559 f. ZGB-RF).

³²¹ Art. 160 SteuerGB-RF.

³²² Art. 163 I SteuerGB-RF.

³²³ Vgl. § 18 IV S. 1 UStG.

Abhängig von der Art der Transaktion wird die Zahlungsweise für die Mehrwertsteuer entweder nach den russischen Zollgesetzen und dem Steuergesetzbuch (Ein- bzw. Ausfuhr aus dem russischen Zollterritorium)³²⁴, oder - bei der Übergabe von Waren, Erweisung von Dienstleistungen oder Erfüllung von Arbeiten – ausschließlich nach den Vorschriften des Steuergesetzbuches bestimmt. Im letzten Fall wird die Steuer im Gesamtbetrag für die jeweilige Steuerperiode berechnet und zum 20. des darauffolgenden Monats an die Steuerbehörden überwiesen. Ein Mehrwertsteuerausgleich ist ebenso nach dem Ablauf der jeweiligen Steuerperiode zulässig³²⁵.

e) Mehrwertsteuersätze

Der reguläre Mehrwertsteuersatz ist in der Russischen Föderation auf 20 % festgesetzt³²⁶ (vgl. 16 % in Deutschland³²⁷).

Das Steuergesetzbuch kennt außerdem den ermäßigten 10 %-igen Steuersatz für sozial wichtigste Nahrungsmittel, Kinderwaren, periodische Presse und wissenschaftliche sowie Unterrichtsliteratur und damit verbundenen Speditionsdienstleistungen, weiterhin - für wichtige Medikamente nach der von der russischen Regierung genehmigten Liste³²⁸.

In Deutschland ermäßigt sich der Steuersatz auf 7 % bei einigen Umsätzen, darunter Leistungen mit kulturell bedeutsamen Inhalten³²⁹ und in Bezug auf Lebensmittel, die nicht zum Verzehr an Ort und Stelle verkauft werden³³⁰.

Der Steuersatz von 0 % gilt in Russland für die Waren, die aus dem Zollterritorium der Russischen Föderation exportiert werden sowie für die damit verbundene Arbeiten und Dienstleistungen³³¹. Das Gesetz enthält auch eine Voraussetzung für die Gültigkeit dieser Norm – die Anforderung

³²⁴ Vgl. Art. 174 I Abs. 2; Art. 177 SteuerGB-RF.

³²⁵ Art. 176 SteuerGB-RF.

³²⁶ Art. 164 III SteuerGB-RF.

³²⁷ § 12 I UStG.

³²⁸ Art. 164 II Nr. 1-4 SteuerGB-RF.

³²⁹ § 12 II Nr. 7 UStG.

³³⁰ § 12 II Nr. 1 UStG.

³³¹ Art. 164 I SteuerGB-RF.

der Gegenseitigkeit bei der Regelung dieser Frage im Rechtssystem des Staates, in den die erwähnten Waren exportiert werden. Mit dem obigen Steuersatz werden auch Personen- sowie Gepäckbeförderungen in Ortschaften außerhalb der Russischen Föderation besteuert³³².

Die russische Regierung schließt z. Zt. die Möglichkeit der Reduzierung des regulären Mehrwertsteuersatzes auf 17 % - mit gleichzeitiger Abschaffung existierender Ermäßigungen - nicht aus³³³. Dafür soll die vorhandene 10-jährige Praxis der Mehrwertsteuererhebung analysiert werden.

**f) Abzüge von der Mehrwertsteuer.
Vorsteuerabzug in Deutschland und in Russland**

Das russische Steuergesetzbuch nennt eine Reihe von mit der Einfuhr auf das Zollterritorium der Russischen Föderation bzw. mit dem inländischen Erwerb verbundenen Transaktionen, bei welchen die berechnete und vom Steuerzahler bezahlte Mehrwertsteuer dem gesamten Betrag in einer Steuerperiode abgezogen werden kann³³⁴. Es sind:

- Anschaffung von Waren, Erweisung von Dienstleistungen und Erfüllung von Arbeiten für die eigene Produktionstätigkeit,
- Anschaffung von Waren für den Weiterverkauf.

Weiterhin können dem Gesamtbetrag der Mehrwertsteuer die Steuersummen abgezogen werden, die vom Verkäufer gegenüber dem Steuerzahler - einer ausländischen Person, die bei russischen Steuerbehörden nicht registriert ist – bei der Anschaffung von Waren, Dienstleistungen oder Arbeiten oder bei der Einfuhr von Waren für Produktionstätigkeit auf das russische Zollterritorium geltend gemacht werden³³⁵.

³³² Art. 164 I Nr. 4 SteuerGB-RF.

³³³ Meinung des stellvertretenden russischen Ministers für Steuern und Gebühren Sergej Schatalow, im Juli 2002.

³³⁴ Art. 171 II SteuerGB-RF.

³³⁵ Art. 171 IV SteuerGB-RF.

In Art. 171 SteuerGB-RF sind ebenso weitere Grundlagen für Abzüge von der berechneten und gezahlten Mehrwertsteuer enthalten.

Im deutschen Umsatzsteuerrecht ist der Vorsteuerabzug als technisches Mittel vorhanden, womit ein mit der Umsatzsteuer belasteter Unternehmer wieder entlastet wird, indem ihm ein Verrechnungs- bzw. Vergütungsanspruch gegenüber dem Finanzamt eingeräumt wird³³⁶. Mit dem Vorsteuerabzug wird erreicht, daß nur die jeweilige Wertschöpfung (Mehrwert) versteuert wird und daß wirtschaftlich mit der Umsatzsteuer nur der Endverbraucher belastet ist³³⁷. Das deutsche Gesetz bezeichnet die Vorsteuer als die dem Unternehmer von anderen Unternehmern in Rechnung gestellte und in den Rechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer³³⁸, sie für die Ermittlung der an das Finanzamt abzuführenden Umsatzsteuer von der eigenen Umsatzsteuerschuld des Unternehmers abgezogen³³⁹. In diesem Zusammenhang sieht das Verfahren der Berechnung und Entrichtung der Mehrwertsteuer dem deutschen in Bezug auf die Umsatzsteuer ähnlich. Man spricht dabei direkt nicht über einen "Vorsteuerabzug", derart formulierte Regeln sind jedoch im russischen Steuergesetzbuch vorhanden.

In der Russischen Föderation erfolgt die Bezahlung der Mehrwertsteuer auf folgende Weise: Z. B. bei der Veräußerung von Waren berechnet der Verkäufer die Mehrwertsteuer nach dem anzuwendenden Steuersatz (bis zu 20 %) und zieht davon die im Verkaufspreis bereits enthaltene vorher gezahlte Mehrwertsteuer ab³⁴⁰.

Das deutsche Umsatzsteuergesetz enthält Vorschriften über die Steuervergütungen in einer Reihe von Fällen³⁴¹.

³³⁶ Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14, Rz 122.

³³⁷ Birk, Steuerrecht, S. 383.

³³⁸ § 15 Nr. 1 UStG.

³³⁹ §§ 16 II S. 1; 15 I UStG.

³⁴⁰ Vgl. Art. 166 I, 171 I SteuerGB-RF; Medwedew, MwSt: Nerechnungs- und Bezahlungsverfahren, Abschnitt 3 Abs. I (www.garant.ru, Online-Kommentar).

g) Befreiungen von der Mehrwertsteuer

Von der Besteuerung mit der Mehrwertsteuer sind in Russland bedeutsame Transaktionen im Sozial- und Kultursektor sowie auf dem Gebiet der Bildungspolitik befreit³⁴². Außerdem enthält das Gesetz Mehrwertsteuerbefreiungen für folgende Tätigkeitsarten:

- Bedienungsdienstleitungen in den Flug- und Seehäfen,
- Verkauf von Waren in den Geschäften des gebührenfreien Handels³⁴³,
- Dienstleistungen, für welche die Erhebung staatlicher Gebühren vorgesehen ist,
- Unentgeltliche Nebenleistungen, die in Verbindung mit der Hauptdienstleistung erwiesen werden,
- Vermietung von Wohnräumen in den Wohnanlagen aller Eigentumsformen usw.

Bei der Einfuhr von Waren auf das Zollterritorium der Russischen Föderation gelten ebenso sämtliche Befreiungen von der Bezahlung der Mehrwertsteuer. Darunter sind zu nennen:

- unentgeltliche Hilfen, ausgenommen der akzisenpflichtigen Waren,
- alle Druckmittel, die von staatlichen und munizipalen Bibliotheken im Rahmen des internationalen Büchertausches bezogen werden,
- unbearbeitete Naturdiamanten,
- Kunstschatze, die den Anstalten übergeben werden, die kraft der geltenden Gesetzgebung zu den wichtigsten Kulturerben der Völker der Russischen Föderation gehören usw³⁴⁴.

Vorschriften über Steuerbefreiungen und Steuervergütungen sind im 2. Abschnitt des deutschen Umsatzsteuergesetzes enthalten. Hierzu gehören u. a.:

- Ausfuhrlieferungen;

³⁴¹ § 4a I UStG.

³⁴² Vgl. Art. 149 II Nr. 1-21 SteuerGB-RF.

³⁴³ Ihr Rechtsstatus bestimmt sich nach Art. 52 des russischen Zollgesetzbuches.

- Umsätze für die Seeschifffahrt und Luftfahrt;
- Gewährung und Vermittlung von Krediten;
- Leistungen aus Versicherungsverträgen usw.³⁴⁵.

h) Erstattung der gezahlten Mehrwertsteuer

Im Falle der Übersteigerung von Steuerabzügen über den gesamten berechneten Mehrwertsteuerbetrag nach dem Ablauf einer Steuerperiode wird die Differenz dem Steuerzahler ersetzt³⁴⁶. Das russische Steuergesetzbuch sieht hier die Zuständigkeit von Steuerbehörden vor, die innerhalb von 3 Monaten dem Steuerzahler aufgrund seines Antrages die zuviel bezahlten Mehrwertsteuerbeträge zurückerstatten³⁴⁷.

6. Russische Steuer auf die Gewinnung von Bodenschätzen

In der Russischen Föderation ist eine spezielle, für Deutschland fremde Steuerart vorhanden, womit das Verfahren der Gewinnung von Bodenschätzen auf dem staatlichen Territorium besteuert wird.

a) Begriff für Bodenschätze

Man muß am Anfang extra erwähnen, daß das moderne russische Rechtssystem außer dem Bodengesetzbuch (verabschiedet im Jahre 2001) noch das Wassergesetzbuch, Gesetz über das Erdinnere usw. beinhaltet. Diese Gesetze bestimmen den Status einzelner territorialer und geographischer Bereiche der menschlichen Tätigkeit. Für die Benutzung des Erdinneren wird eine föderale Steuer erhoben.

Das zur Zeit noch geltende russische Gesetz „Über das Erdinnere“³⁴⁸ (geplant ist die Verabschiedung in der nahen Zukunft eines Gesetzbuches

³⁴⁴ Vgl. Art. 150 I SteuerGB-RF.

³⁴⁵ Vgl. § 4 UStG.

³⁴⁶ Art. 176 I SteuerGB-RF.

³⁴⁷ Art. 176 III Abs. 1 SteuerGB-RF.

³⁴⁸ Vgl. das russische Gesetz „Ueber das Erdinnere“ Nr 2395-1 vom

über das Erdinnere), das bei der Besteuerung mit der Steuer auf die Benutzung von Bodenschätzen neben dem Steuergesetzbuch als eine der wichtigen Grundlagen gilt, enthält keine Definition für Bodenschätze. Man kann sie als wirtschaftlich verwendbare natürliche Komponente des Erdinneren betrachten.

In der Russischen Föderation befinden sich mehrere rohstoffreiche Gebiete wie etwa Uralgebirge, Ost- und West-Sibirien, Ferner Norden, Kaspische Region sowie viele andere. Die Gewinnung von Bodenschätzen ist in der wirtschaftlichen Übergangszeit seit der Auflösung der Sowjetunion zu einer der wichtigsten Einnahmequellen im russischen Haushalt geworden (vgl. den Prozentanteil der Steuer für die Gewinnung von Bodenschätzen unter allen Steuerarten – 5,0 %).

Diese russische Steuerart hat in Deutschland keine Äquivalente.

b) Steuerobjekt

Als Steuerobjekt nennt das russische Steuergesetzbuch

- Bodenschätze, die auf dem Territorium der Russischen Föderation im Bereich, der einer Gewinnungsgesellschaft zur Verfügung gestellt ist, gewonnen worden sind;
- Bodenschätze, die aus Aushubprodukten nach der Gewinnung von Bodenschätzen gewonnen werden, falls diese Tätigkeit nach der Gesetzgebung über das Erdinnere lizenzpflichtig ist;
- Bodenschätze, die auf dem Territorium, das unter russischer Jurisdiktion steht sowie auf dem Territorium eines anderen Staates auf der Grundlage eines Pachtvertrages über einen Sektor des Erdinneren gewonnen worden sind³⁴⁹.

Das Steuergesetzbuch befreit von der Besteuerung mit dieser Steuerart alle allgemein verbreiteten Bodenschätze (z. B. Sand), die von Einzelunternehmern (unternehmerische Tätigkeit ohne Bildung einer

juristischen Person) für den eigenen Gebrauch gewonnen werden, sowie Sammelstücke für paleontologische, geologische und mineralogische Zwecke. Weiterhin unterliegt der Besteuerung die Gewinnung von Bodenschätzen aus dem Abfallprodukt der früheren Gewinnung von Bodenschätzen, wenn sie schon besteuert worden ist³⁵⁰.

Als gewonnen gelten die Bodenschätze, wenn die von dem Erdinneren getrennt worden sind und der Gewinnungsgesellschaft frei zur Verfügung stehen. Das Steuergesetzbuch nennt drei Hauptgruppen von steuerpflichtigen Bodenschätzen:

- Metalle,
- Brennstoffe,
- nichtmetallische Rohstoffe³⁵¹.

c) Steuerbasis

Bei der Berechnung der Steuerbasis der Steuer auf die Gewinnung von Bodenschätzen berücksichtigt man den Gesamtwert von ihnen³⁵². Art. 340 SteuerGB-RF enthält dafür einige Berechnungsmethoden (Nominalwert, tatsächlicher Veräußerungswert).

Die Berechnung des Wertes von steuerpflichtigen Bodenschätzen erfolgt abhängig von ihrer Zugehörigkeit zu einer der obigen drei Gruppen und hat ihre Besonderheiten ausgehend von der gewählten Transportierungsweise (über Pipelines, Eisenbahnen, mit LKWs usw.)

d) Steuerperiode. Zahlungsweise

Die Steuerperiode für die Steuer auf die Gewinnung von Bodenschätzen ist auf ein Kalendervierteljahr festgelegt³⁵³.

³⁴⁹ Vgl. Art. 336 I SteuerGB-RF.

³⁵⁰ Art. 336 II SteuerGB-RF.

³⁵¹ Vgl. Art. 337 II Nr. 1-13 SteuerGB-RF.

³⁵² Art. 338 II SteuerGB-RF.

Die Steuerbeiträge sind nach dem Ablauf einer Steuerperiode zu berechnen und bei der zuständigen Steuerbehörde einzuzahlen. Man berechnet die Steuer separat nach jeder Art von gewonnenen Bodenschätzen³⁵⁴.

7. Vereinfachtes System der Besteuerung für kleinere Unternehmen in der Russischen Föderation

Ein neuer Abschnitt Nr. 26-2 des russischen Steuergesetzbuches tritt am 01.01.2003 in Kraft³⁵⁵. Er wurde mit dem Gedanken über die Reduzierung der Steuerlast und über die allgemeine Vereinfachung der Besteuerung von Kleineren Unternehmen entwickelt.

Juristische Personen und Privatunternehmer, deren Jahresumsatz z. Zt. umgerechnet ca. 487.000,- Euro nicht übersteigt und die nicht mehr als 100 Mitarbeiter beschäftigen, können nach der neuen Gesetzesregelung ein vereinfachtes System der Besteuerung ihrer Einnahmen wählen. Dabei werden sie von der Entrichtung von einigen föderalen und regionalen Steuern befreit, nämlich von der:

- Einkommensteuer für natürliche Personen (bei Privat- (Einzel-) unternehmern);
- Mehrwertsteuer;
- Umsatzsteuer;
- Gewinnsteuer für Unternehmen;
- Einheitlichen Sozialsteuer und
- Eigentumsteuer für Unternehmen.

Der neue Abschnitt des SteuerGB-RF sieht zwei Methoden der Besteuerung der Einnahmen von kleineren Unternehmen vor:

- Besteuerung von Gesamteinnahmen;

³⁵³ Art. 341 SteuerGB-RF.

³⁵⁴ Art. 343 II, III SteuerGB-RF.

³⁵⁵ Vgl. das Föderale Gesetz vom 24.07.2002 Nr. 104-FZ (im Internet veröffentlicht unter www.systema.ru).

- Besteuerung von Einnahmen, die auf die Höhe von erfolgten Ausgaben reduziert worden sind³⁵⁶.

Im ersten Fall beträgt der allgemeine Steuersatz 6 %, im zweiten – 15 %. Dies bedeutet, daß die maximale Gesamtsteuerlast für kleinere Unternehmen von

24 % (13 % für Privatunternehmer) + 20 % + ca. 35 % =

79 % (68 %)

auf

6 % (15 %)

reduziert wird.

Das Gesetz führt jedoch Einschränkungen für einzelne Kategorien von juristischen Personen und Privatunternehmern ein, die mit besonders hohen Gewinnbeträgen zu rechnen haben (solche wie Bank- und Versicherungsgesellschaften, Investition- und Pensionfonds, berufliche Teilnehmer des Wertpapiermarktes, Unternehmen, die mit der Produktion von akzisenpflichtigen Waren beschäftigt sind, sowie Unternehmen, die ihre Einnahmen nach anderen geltenden Systemen besteuern (z. B. die Zahler der einheitlichen Landwirtschaftsteuer³⁵⁷). Sie dürfen das neue System der Besteuerung nicht benutzen³⁵⁸.

Das Gesetz hat für die Berechnung und Abführung der mit dem Abschnitt 26-2 SteuerGB-RF festgesetzten Steuer auf als Steuerperiode ein Kalenderjahr vorgesehen³⁵⁹.

³⁵⁶ Art. 346.14 I SteuerGB-RF.

³⁵⁷ Ausführliche zur einheitlichen Landwirtschaftsteuer unter **IV.8.**

„Sonstige Steuerarten“.

³⁵⁸ Art. 346.12 II SteuerGB-RF.

8. Sonstige Steuerarten in Russland und in Deutschland

Unter weiteren Steuern, die in der Russischen Föderation erhoben werden, ist insbesondere die einheitliche Sozialsteuer³⁶⁰ zu nennen. Sie beinhaltet mehrere Funktionen und hat eine relativ komplizierte Struktur. Diese Steuerart verbindet in der Russischen Föderation die Zahlungen des Arbeitgebers an Sozialversicherungsfonds, Krankenkassen und in den föderalen Haushalt, die in Verbindung mit der unselbständigen Tätigkeit ihrer Arbeitskräfte stehen. In der Bundesrepublik Deutschland gibt es keine ähnliche Steuerart.

Das russische Steuergesetzbuch sieht eine prozentuale Verteilung von gesamten Beträgen der einheitlichen Sozialsteuer (regelmässiger Steuersatz – 35,6 % des berechneten Arbeitslohnes) unter den obigen Empfängern. Der Anteil der einheitlichen Sozialsteuer im föderalen Haushalt ist z. Zt. relativ gering (viel weniger als der bei 0,3 % liegende Anteil der Einkommensteuer für natürliche Personen). Dies kann durch den sehr hohen Steuersatz und dementsprechend weiter erfolgende Steuerhinterziehungen im Privatsektor der Wirtschaft erklärt werden. Die zuständigen Beamten der russischen Regierung und des Ministeriums für Steuern und Gebühren haben eine Lösung für dieses Problem unverzüglich vorzuschlagen.

Weiterhin enthält das Steuergesetzbuch Vorschriften über die einheitliche Landwirtschaftsteuer³⁶¹, die extra zur Förderung der Weiterentwicklung der russischen Privatlandwirtschaft eingeführt worden ist. Die Steuerbasis nach dieser Steuerart ist die Bodenfläche, die zu landwirtschaftlichen Zwecken von Farmern benutzt wird. Die Steuersätze werden nach der Zugehörigkeit einzelner Grundstücke zu verschiedenen Bodenkatasterkategorien berechnet.

Das russische Steuergesetzbuch enthält auch Vorschriften über die z. Zt. umstrittene Umsatzsteuer für den Verkauf im Einzelhandel³⁶². Diese

³⁵⁹ Art. 346.19 I SteuerGB-RF.

³⁶⁰ Vgl. Abschnitt 24 SteuerGB-RF.

³⁶¹ Vgl. Abschnitt 26.1 SteuerGB-RF.

³⁶² Vgl. Abschnitt 27 SteuerGB-RF.

Steuerart gehört zu den regionalen Steuern und Gebühren und befindet sich im abgesonderten Kapitel IX des SteuerGB-RF. Als Ergebnis einer seriösen Diskussion über die Abschaffung der Umsatzsteuer für den Verkauf im Einzelhandel zu Zwecken der allgemeinen Steuerentlastung wurde im russischen Steuergesetzbuch die Vorschrift über die nur vorübergehende Erhebung dieser Steuer bis zum 01.01.2004 eingeführt³⁶³.

Die in der Bundesrepublik geltenden ca. 50 Steuerarten konnten in dieser Arbeit ausführlich leider nicht analysiert werden. Die bisher nicht erwähnten Steuern machen idR einen unwesentlichen Anteil an allen Steuereinnahmen im Haushalt des Bundes, der Bundesländer und der Gemeinden aus. Es sind z. B. Vergnügungsteuer (Ertragskompetenz der Gemeinden), Kirchensteuer, die in die Ertragskompetenz von Kirchen fällt, Feuerschutzsteuer (Ertragskompetenz der Bundesländer).

Unter wichtigsten Steuern, die für Deutschland spezifisch sind, und deren Existenz die Unsystemiertheit einzelner Verbrauchsteuern in der Bundesrepublik darstellt, sind Mineralölsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Biersteuer, Branntweinsteuer u. a. zu nennen. Wie bereits schon dargestellt, erfolgt die Besteuerung des Verbrauchs dieser Güter in der Russischen Föderation durch Erhebung von Akzisen³⁶⁴.

Zwischenergebnis

Die Regelungen von einzelnen Steuerarten in der Russischen Föderation und in der Bundesrepublik Deutschland unterscheiden sich voneinander stark. Diese Unterschiede hängen sowie mit dem Prozentanteil einzelner Steuerarten an staatlichen Einnahmen als auch mit Besteuerungsobjekten bei einzelnen Steuern zusammen.

Einige Steuerarten sind jedoch allgemein gebräuchlich in diesen zwei Staaten: Es sind Einkommensteuer für natürliche Personen, Körperschaft-/Gewinnsteuer für Unternehmen und Umsatz-/Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer. Die russischen Akzisen entsprechen einer

³⁶³ Vgl. das federale Gesetz Nr. 148-FZ vom 27.11.2001.

Vielzahl deutscher Verbrauchsteuern, die im Laufe der Geschichte entstanden sind und viele von denen im Vergleich zu den ähnlichen noch nicht abgeschafft (vgl. die abgeschaffte Teesteuer³⁶⁵ und geltende Kaffeesteuer³⁶⁶) bzw. noch nicht systematisiert sind.

Ein besonderes Interesse stellt die in der Russischen Föderation eingeführte vereinfachte Besteuerung von kleineren Unternehmen sowie die einheitliche Landwirtschaftsteuer dar. Dadurch wird der fördernde Charakter der Besteuerung in Bezug auf einzelne Personenkategorien ersichtlich.

³⁶⁴ Ausführlicher dazu unter **IV.4**.

³⁶⁵ Ausführlicher zur Teesteuer bei: Bundesministerium der Finanzen, Steuern von A bis Z, S. 127; veröffentlicht im Internet unter: www.bundesfinanzministerium.de.

³⁶⁶ Ausführlicher zur Kaffeesteuer bei: Bundesministerium der Finanzen, Steuern von A bis Z, S. 66; im Internet veröffentlicht unter: www.bundesfinanzministerium.de.

V. Endergebnis

Mit dieser Arbeit wurde der erste Versuch gemacht, in deutscher Sprache die Vorschriften des 2. Teils des neuen russischen Steuergesetzbuches mit entsprechenden deutschen Steuergesetzen zu vergleichen. Im Rahmen einer Magisterarbeit fällt die Analyse einzelner Besonderheiten der Besteuerung mit verschiedenen Steuerarten ziemlich oberflächlich aus, jedoch kann sie für eine weitere detaillierte Forschung nutzbar sein und die im Sektor Steuerrecht und Rechtsvergleichung tätigen Fachkollegen im gewissen Maß orientieren.

Zu vermerken sind die z. Zt. verschiedenen Zielschwerpunkte des deutschen und des russischen Systems der Besteuerung. Die russische Wirtschaft sowie die ganze Gesellschaft (Einkommensteuerzahler) erhielt mit dem Inkrafttreten des 2. Teils des Steuergesetzbuches eine gute Chance, sich rasch und effektiv weiterzuentwickeln. Die innovativen Entscheidungen der Regierung im Sektor Besteuerung von kleineren Unternehmen (vereinfachte Besteuerung durch die Einführung einer Pauschalsteuer auf den Umsatz bzw. Gewinn) ist ein gutes Zeichen für die Liberalisierung der Beziehungen zwischen dem Staat und der privaten Wirtschaft, sie werden bestimmt ein grosses Effekt innerhalb der nächsten Jahren haben und der Bildung der sog. "Mittelschicht" in der Gesellschaft beitragen. Im Gegensatz dazu hat die deutsche Steuergesetzgebung ausdrückliche Charakterzüge, die für eine entwickelte Volkswirtschaft typisch sind – höhere Steuersätze, ein Vielfalt sozialbezweckter Abgaben usw.

Was den Strukturaufbau der Steuergesetzgebung angeht, hat die Russische Föderation mit der Verabschiedung des neuen Steuergesetzbuches ein Beispiel für andere Staaten in Europa, Asien, Amerika sowie in der übrigen Welt geschaffen, wie einfach und verständlich das gesamte Steuersystem in einem Staat gestaltet und funktionsfähig gemacht werden kann. Die Schwierigkeiten bei der systematischen Verständigung einzelner deutscher Steuergesetze können durch ihre Novellierung und Kodifikation nach dem Beispiel der Russischen Föderation

- mit Berücksichtigung der laufenden Integration im Rahmen der Europäischen Union - beseitigt werden.

Literaturverzeichnis

Russische Föderation:

1. A. Kudrin verspricht die Senkung der Steuerlast,
veröffentlicht in: www.rbc.ru am 29.10.2001
2. Auftritt des Präsidenten der Russischen Föderation W. Putin
auf der Session des Welthandelsforums in Moskau am 30.10.2001,
veröffentlicht unter: www.rbc.ru, www.gov.ru am 30.10.2001
3. Engels, Friedrich,
Zur Entstehung der Familie, des Privateigentums und des Staates,
Marx, K. / Engels, F., Werke,
2. Auflage, Moskau 1970-er Jahre
4. Friedman,
Unser Finanzsystem. Erfahrung der Charakteristik,
S.-Petersburg 1906
5. Gratschewa, Elena Jurjewna / Sokolowa Elwira Dmitrijewna,
Finanzrecht,
Jurist, Moskau 2001
6. Kostomarow, N.I.,
Russische Geschichte in Lebensbeschreibungen
ihrer wichtigsten Personen,
in 4 Bänden, Bd. I, Moskau 1997
7. Kotowa, L.A. / Fedosejew, N.A. / Sofrina, T.A. / Zibisowa, O.F.,
Kommentar zum 2. Teil des Steuergesetzbuches
der Russischen Föderation,
Sowremennaja ekonomika i pravo,
2. überarbeitete und ergänzte Auflage, Moskau 2001
8. Kutscherow, Ilja Iljitsch,
Steuerrecht Russlands,
JurInfoR, Moskau 2001
9. Kuzmenko, W.P. / Kuznezowa, L.I.
Freie Handelszonen: Mythen und Realität,
Betriebswirtschaft, 1999, Nr. 2-3, S. 24-34;
im Internet unter: www.niurr.gov.ua/ru/publication/economy/kuzmenkosez_ru.htm
10. Michajlowa, S., Gordejew, I.,
Steuerreform nähert sich der Finale,
Wremja nowostej, Nr. 61, 06.04.2001
11. Pepeljajew, Sergej Gennadjewitsch u. a.,
Steuerrecht,
ID FBK Press, Moskau 2000
12. Prawda Russkaja, Bd. II, Kommentierungen,
unter Red. von B. Grekow,

Moskau-Leningrad 1947

13. Schatalow, Sergej Dmitrijewitsch,
Kommentar zum 1. Teil des Steuergesetzbuches
der Russischen Föderation,
MZFER, 3. überarbeitete und ergänzte Auflage, Moskau 2001
14. Smirnowa, S.
Steuerreform erbrachte erste Ergebnisse,
veröffentlicht in: Nezawissimaja gazeta, 03.04.2001
15. Sobolew, M.N.,
Grundrisse der Finanzwissenschaft,
Petrograd 1926
16. Steuern und Steuerpolitik der Sowjetmacht,
Petrograd 1927
17. Timoschina,
Wirtschaftsgeschichte Russlands,
Moskau 1998
18. Tolstopjatenko, Gennadij Petrowitsch,
Europäisches Steuerrecht,
Norma, Moskau 2001
19. Topornin, B.N.,
Steuerrecht im Rechtssystem Russlands,
in: Steuergesetzbuch. Heute und Morgen,
FBK-PRESS, Moskau 1997
20. Tschernik,
Probleme der Besteuerung auf der heutigen Etappe,
/ in: Steuern in einer Marktwirtschaft, Moskau 1993
21. Witrjanskij, W.W./Gerassimenko, S.A.,
Steuerorgane, Steuerzahler und das Zivilgesetzbuch,
MZFER, Moskau 1995
22. Zipkin,
Rechtliche Regelung von Steuerrechtsverhältnissen in der UdSSR,
Moskau 1955
23. Medwedew, A.N.,
MwSt: Berechnungs- und Bezahlungsverfahren,
www.garant.ru , Online-Kommentar

Bundesrepublik Deutschland:

1. Birk, Dieter,
Steuerrecht,
3., neubearbeitete Auflage, C.F.Müller, 2000

2. Bundesministerium der Finanzen,
Steuern von A bis Z,
2002, veröffentlicht im Internet unter www.bundesfinanzministerium.de
3. Bundesministerium der Finanzen,
Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich,
2002, veröffentlicht im Internet unter www.bundesfinanzministerium.de
2. Daumke, Michael,
Grundriß des deutschen Steuerrechts,
3., überarbeitete und erweiterte Auflage, ESV, 1998
5. Endriss,
Beck'sches Steuerberater-Handbuch,
Verlag C.H. Beck, München
6. Jatzke,
Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts,
1997
7. Kreft, Volker,
Steuerrecht schnell erfasst,
4. Auflage, Springer-Verlag, 2002
8. Neumark,
Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik,
1970
9. Pausch,
Kleine Geschichte der Steuerzahler,
1988
10. Streck,
Körperschaftsteuergesetz, Kommentar,
Verlag C.H. Beck, München
11. Tipke, Klaus / Lang, Joachim,
Steuerrecht, 16. Auflage, Köln 1998
12. Tipke, Klaus,
Steuerrechtsordnung,
Köln, 1993

Benutzte Periodika:

- *Bundesrepublik Deutschland:*

1. Handelsblatt, www.handelsblatt.de
2. Spiegel, www.spiegel.de

- *Russische Föderation:*

3. RosBusinessKonsulting, www.rbc.ru
4. Kommersant, www.kommersant.ru

Benutzte Normativakte

Russische Föderation:

1. Verfassung vom 12.12.1993 (Verfassung-RF);
2. Steuergesetzbuch,
I. Teil vom vom 31.07.1998; II. Teil vom 05.08.2000 (SteuerGB-RF);
3. Gesetz "Über die Grundlagen des Steuersystems in der Russischen Föderation" vom 27.12.1991 (SteuerSystemG-RF).

Bundesrepublik Deutschland:

1. Grundgesetz vom 23.05.1949 (GG);
2. Abgabenordnung vom 16.03.1976 (AO);
3. Einkommensteuergesetz vom 16.04.1997 (EStG);
4. Erbschaftsteuergesetz vom 27.02.1997 (ErbschaftStG);
5. Umsatzsteuergesetz vom 09.07.1999 (UStG);
6. Körperschaftsteuergesetz vom 22.04.1999 (KStG);
7. Gewerbesteuerengesetz vom 19.05.1999 (GewStG).

Außerdem:

Abkommen über die Vermeidung der doppelten Besteuerung von Einkommen und Eigentum zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Russischen Föderation vom 29.05.1996 (DBA BRD-RF).