

Heiko Pleines

Wirtschaftskultur als Hemmnis für die Umsetzung von Reformen

Eine Fallstudie zur
russischen Unternehmensbesteuerung

Am Politikfeld „Unternehmensbesteuerung“ wird der Einfluß wirtschaftskultureller Faktoren auf die Entwicklung der Wirtschaftsreformen in Rußland untersucht. Die bisherige Steuerpraxis hat gezeigt, daß die Wirksamkeit der gesetzlichen Steuerbestimmungen sehr begrenzt ist. Nach einer Einführung in die Problematik der Verhandelbarkeit von Steuerzahlungen wird diskutiert, inwieweit die Probleme wirtschaftskulturell bedingt sind. Als empirische Forschungsfelder dienen ein spezifisch russisches und ein globales Problem: die Demonetarisierung von Steuerzahlungen und die Steuerhinterziehung.

Welchen Einfluß hat die Wirtschaftskultur auf die Entwicklung der Reformen in Rußland?¹ Um diese Frage zu beantworten, bietet es sich an, die Unternehmensbesteuerung zu untersuchen. Diese ist von zentraler Bedeutung für die Finanzlage der Unternehmen und des Staatshaushaltes. Hierin spiegeln sich die ökonomischen Probleme Rußlands ebenso wie die vielfältigen Anpassungsstrategien der Unternehmer, das Verhalten der staatlichen Akteure und die begrenzte wirtschaftspolitische Handlungsfähigkeit des Staates. Außerdem ist die Steuerreform das erste große Reformprojekt von Präsident Vladimir Putin. Dies zeigt zum einen, welche Bedeutung der Steuerproblematik in Rußland beigemessen wird. Zum anderen ist es so möglich, eine erste Analyse der Intentionen, Strategien und Ergebnisse der Wirtschaftspolitik unter Putin vorzunehmen. Hinzu kommt, daß der Steuersektor von anderen Bereichen der russischen Wirtschaft hinreichend abgegrenzt und in der internationalen Literatur gut dokumentiert ist.

Mit dem Inkrafttreten des zweiten Teils des Steuergesetzes in zwei Stufen zum Jahresbeginn 2001 und 2002 hat Rußland zum ersten Mal ein Steuerrecht, das trotz einiger Mängel allgemein als angemessen für eine moderne Marktwirtschaft eingeschätzt wird. Ein zentrales Problem bei der Analyse des Steuersystems und der Bewertung

¹ Dieser Beitrag ist entstanden im Rahmen des Projektes „Wirtschaftskulturelle Faktoren in Steuergesetzgebung und Steuerpraxis der Rußländischen Föderation“, das von April 2000 bis März 2002 an der Forschungsstelle Osteuropa (Bremen) mit Mitteln der „Otto Wolff-Stiftung“ sowie der „Alfred und Cläre Pott-Stiftung“ durchgeführt wird.

der Steuerreform ist die Tatsache, daß Steuergesetze nur soweit wirken können, wie sie in der Praxis auch beachtet werden. Die bisherige Steuerpraxis in Rußland hat gezeigt, daß die Wirksamkeit der gesetzlich vorgegebenen Steuerbestimmungen sehr begrenzt ist. Nach einer Einführung in die Problematik der Verhandelbarkeit von Steuerzahlungen soll diskutiert werden, inwieweit diese Probleme wirtschaftskulturell bedingt sind. Die Darstellung konzentriert sich exemplarisch auf ein spezifisch russisches und ein global auftretendes Phänomen: die Demonetarisierung von Steuerzahlungen und die Steuerhinterziehung.

Verhandelbarkeit von Steuerzahlungen

Unter Verhandelbarkeit von Steuerzahlungen wird verstanden, daß die gesetzlich vorgeschriebene Steuerlast konkreter Steuerzahler aufgrund politischer Entscheidungen von Vertretern der staatlichen Exekutive nicht vollständig eingetrieben wird, da sich staatliche Akteure gegen wirtschaftliche Interessen nicht durchsetzen können oder wollen; das heißt Vertreter der Exekutive ignorieren das Steuerrecht zugunsten bestimmter Unternehmen. Dabei handelt es sich auf Seiten der Wirtschaft nicht nur um die sogenannten „Oligarchen“, die unter anderem über Wahlkampfspenden und Medienholdings politischen Einfluß ausüben, sondern auch um Unternehmen vor allem aus der Kohleindustrie, deren Schließung soziale Konflikte auslösen könnte, und um Unternehmen, die oft noch aus der Sowjetzeit enge Verbindungen zu politischen Entscheidungsträgern haben, wie dies unter anderem in der Rüstungsindustrie der Fall ist.²

Einflußnahme auf die staatliche Exekutive ist für russische Unternehmen der zentrale Weg, um die eigene Steuerlast zu senken, denn grundsätzlich wird die Bedeutung einer gesetzlichen Reduzierung der Steuerlast, gleich ob auf föderaler oder regionaler Ebene, durch die Einflußmöglichkeiten der Exekutive bei der Eintreibung der Steuerlast stark abgeschwächt. Erstens haben Vertreter der Exekutive mit einer Reihe von Großunternehmen Abkommen getroffen, welche die Höhe der Steuerzahlungen unter Mißachtung des Steuerrechts im voraus festlegen und haben weiteren Unternehmen Steuernachlässe oder eine Restrukturierung der Steuerschuld gewährt. Zweitens hat die Exekutive im Rahmen von Steuerzahlungen in non-monetärer Form manchen Unternehmen auf föderaler und regionaler Ebene de facto Steuernachlässe eingeräumt. Drittens gestatten die Steuerbehörden einer Reihe von Unternehmen die Anhäufung von überfälligen Steuerschulden und akzeptieren damit die Nichtbegleichung der gesetzlich vorgesehenen Steuerlast.

Vertreter der Exekutive verringern die Steuerlast der Wirtschaft regelmäßig durch außerordentliche Steuerbefreiungen. Deren Umfang belief sich im Extrem 1997 auf 160 Mrd. Rubel (damals etwa 28 Mrd. USD).³ Wenn Unternehmen ihre Steuerschulden restrukturieren, wird ihre Begleichung verschoben, ohne daß die eigentlich fälligen Säumniszinsen und Strafen gezahlt werden müssen. Regionalverwaltungen, deren wirtschaftspolitische Spielräume zunehmend eingeschränkt werden, können über die Festlegung von Terminen und Modalitäten von Schuldenverrechnungen zur Beglei-

² Studien zur Besteuerung einiger Wirtschaftsbranchen sind veröffentlicht worden als: Steuerlast und Steuerverhalten russischer Wirtschaftsbranchen, 4 Teile, Arbeitspapiere und Materialien der Forschungsstelle Osteuropa. 27–30/2001.

³ Andrei Shleifer/Daniel Treisman: Without a map. Political tactics and economic reform in Russia. Cambridge/MA 2000, S. 96.

chung von Steuerzahlungen versuchen, wirtschaftspolitische Gestaltungsräume zu erhalten, da Abkommen zur Schuldenverrechnung in ihrer alleinigen Kompetenz liegen. Durch selektive Angebote oder durch die Verweigerung von günstigen Schuldenverrechnungsvereinbarungen kann die Regionalverwaltung Unternehmen versteckt subventionieren bzw. zur Kooperation zwingen.⁴

Während Steuerzahlungen in non-monetärer Form die offiziell einzutreibende Steuerlast unverändert ließen, waren sie doch de facto mit erheblichen Steuernachlässen verbunden. Non-monetäre Steuerzahlungen basierten vor allem auf Finanzinstrumenten zur Verrechnung der gegenseitigen Schuld zwischen Steuerzahlern und Staatshaushalt. Dabei wurden staatliche Schulden, die sich aus Güterlieferungen an staatlich finanzierte Institutionen ergaben, gegen die Steuerschulden der Lieferunternehmen oder ihrer Gläubiger verrechnet. Der Anteil derartiger non-monetärer Steuerzahlungen am konsolidierten Staatshaushalt erreichte 1997 mit über 40 Prozent seinen Höhepunkt. Indem der Wert der Güterlieferungen nach oben manipuliert wurde, konnten den Lieferunternehmen de facto Steuernachlässe eingeräumt werden. Schätzungen belaufen sich darauf, daß im Rahmen von non-monetären Steuerzahlungen 1994 bis 1996 im Schnitt Nachlässe von 65 Prozent eingeräumt wurden. Diese Ziffer sank bis 1999 auf 15 Prozent.⁵

Fällige Steuerschulden nicht zu begleichen ist eine weitere Möglichkeit, wie russische Unternehmen ihre tatsächliche Steuerlast erheblich senken können. Die gesamte überfällige Steuerschuld russischer Unternehmen gegenüber dem konsolidierten Staatshaushalt belief sich im Frühjahr 2000 auf über 440 Mrd. Rubel (mehr als 16 Mrd. US-Dollar). Die resultierende Anhäufung von Steuerschulden ist zwar nicht zulässig und wird dementsprechend mit Säumniszinsen und Strafen belegt. Solange deren Nichtzahlung von den Steuerbehörden toleriert wird, hat sie keine praktische Bedeutung. Im Extrem bezahlten Unternehmen 1998 insgesamt 31 Prozent der fälligen Steuern nicht.⁶ Zentrale Ursache hierfür ist der Verzicht auf eine systematische Anwendung des Konkursrechts. Die Steuerschulden wären dann entweder im Rahmen eines Sanierungsplans oder aus der Konkursmasse beglichen worden bzw. mit der Liquidation des Unternehmens hinfällig geworden. Die massenhafte Liquidation von Steuerschuldnern hätte jedoch nicht abschätzbare wirtschaftliche und soziale Folgen gehabt, da die Mehrheit der russischen Unternehmen betroffen gewesen wäre. Der Verzicht auf eine konsequente Eintreibung der Steuerschuld bis hin zum Konkursverfahren führte aber andererseits dazu, daß viele langfristig unprofitable Unternehmen Schulden zuerst gegenüber dem Staatshaushalt und erst anschließend gegenüber Beschäftigten und Geschäftspartnern entstehen ließen.⁷

Während die Verhandelbarkeit von Steuerzahlungen im Rahmen von Restrukturierungen, Schuldenverrechnungen und Schuldentolerierung den Spielraum einzelner Politiker deutlich ausweiten kann, bringt sie jedoch einen für den Staatshaushalt be-

⁴ OECD Economic Surveys 1999–2000. Russian Federation. Paris 2000, S. 102–103.

⁵ Bogdan Gorokhovskij: Non-monetäre Steuerzahlungen im post-sowjetischen Russland, Arbeitspapiere und Materialien der Forschungsstelle Osteuropa 31/2001, S. 26. – Brian Pinto/Vladimir Drebensov/Alexander Morozov: Dismantling Russia's Nonpayments System. World Bank Technical Paper, 471/2000, S. 41–52.

⁶ Eigene Berechnung nach Goskomstat: Finansy v Rossii. Moskva 2000, S. 200–201.

⁷ Nadezhda Ivanova/Charles Wyplosz: Arrears. The tide that is drowning Russia, in: Russian Economic Trends 1/1999, S. 24–35, hier: S. 26–27, 34–35. – Maria Ponomareva/Ekaterina Zhuravskaya: Federal tax arrears. Liquidity problems, federal subsidies, or regional protection?, in: CEFIR Working Paper, 8/2000.

trächtlichen Einnahmerückgang mit sich und trägt so dazu bei, die Handlungsfähigkeit des Staates erheblich einzuschränken. Die föderalen Steuereinnahmen sanken von 18 Prozent des BIP 1992 auf nur noch 9 Prozent im Jahre 1998. Mit der anschließend einsetzenden wirtschaftlichen Erholung und den politischen Bemühungen im Rahmen der Steuerreform verbesserte sich die Situation. 2001 erreichten die föderalen Steuereinnahmen 15 Prozent des BIP.⁸ Zu beachten ist aber, daß der Rückgang der Steuereinnahmen in absoluten (inflationsbereinigten) Zahlen sehr viel extremer ausfällt, da das russische BIP in den 1990er Jahren stark schrumpfte.

Easter argumentiert, daß diese Schwäche des Staates bei der Steuereintreibung eine direkte Folge der patrimonialen sowjetischen Verwaltungsstruktur ist, die stark auf persönlichen Netzwerken basierte. Mit der fortschreitenden Abschwächung der strengen Hierarchisierung, die bereits in der Sowjetunion unter Leonid Brežnev einsetzte, entwickelten die Kontakte zwischen Bürokraten und Unternehmen eine Eigendynamik, die von der Zentralregierung nicht mehr zu kontrollieren war. Um ihren Anspruch auf Steuerzahlungen zumindest in Teilen zu realisieren, war die Zentralregierung im post-sowjetischen Rußland also auf Verhandlungen angewiesen.⁹ Zu beachten ist jedoch, daß dies nur für die Auseinandersetzung mit großen Unternehmen gilt, die aufgrund ihrer wirtschaftlichen Bedeutung oder ihres politischen Einflusses eine gute Verhandlungsposition besitzen. Kleinunternehmen hingegen können nur mit lokalen Politikern und Bürokraten verhandeln oder sind zur Verbesserung ihrer Lage – also zum Beispiel zur Reduzierung ihrer Steuerbelastung – auf illegale Methoden angewiesen.¹⁰

Um eine Begleichung der Steuerschuld zu erreichen, mußte die staatliche Exekutive sowohl auf zentraler als auch regionaler und lokaler Ebene häufig Zugeständnisse in anderen Bereichen machen. Damit akzeptierte sie de facto die begrenzte Gültigkeit des Steuerrechts. Bei den betroffenen Unternehmen wiederum verstärkte dies die Haltung, den Staat als Verhandlungspartner und nicht als übergeordneten, neutralen Garanten allgemeingültiger Regeln wahrzunehmen. In Kontakten mit Bürokraten und Politikern versuchten Unternehmen deshalb, eine individuelle Befreiung von den allgemeinen, staatlich gesetzten Regeln zu erlangen. Inwieweit die daraus resultierenden Verhaltensmuster wirtschaftskulturell bedingt sind, läßt sich am Beispiel der Demonetarisierung von Steuerzahlungen und der Steuerhinterziehung untersuchen.

Die Demonetarisierung von Steuerzahlungen

Demonetarisierung bedeutet, daß ein großer Teil der wirtschaftlichen Transaktionen nicht über Geldzahlungen abgewickelt wird, sondern über gegenseitige Schuldenverrechnung oder durch direkte Bartergeschäfte, also Tausch von Gütern gegen andere Güter. In der russischen Industrie stieg der Anteil von nicht-monetären Geschäften am

⁸ Finanzministerium RF; die Zahl für 2001 bezieht sich nur auf den Zeitraum Januar bis Oktober.

⁹ Gerald Easter: Institutional Legacy of the Old Regime as a Constraint to Reform. The Case of Fiscal Policy, in: S. Harter/G. Easter (Eds.): Shaping the Economic Space in Russia. Aldershot 2000, S. 296–319.

¹⁰ Siehe dazu Eva Busse: The Embeddedness of Tax Evasion in Russia, in: A.V. Ledeneva/M. Kurkchyan (Eds.): Economic Crime in Russia. Den Haag 2000, S. 129–143. – Alexander Tschepurenko: Zur Besteuerung russischer Kleinunternehmen. Arbeitspapiere und Materialien der Forschungsstelle Osteuropa, 29/2001, S. 17–30.

Gesamtabsatz von 17 Prozent im Jahre 1994 auf 51 Prozent im Jahre 1998 und ist seitdem rückläufig. 2001 betrug er nur noch 13 Prozent.¹¹ Die Abwicklung von fälligen Zahlungen in Barterform, das heißt die Bezahlung durch die Lieferung von Gütern, wird in Rußland auch bei der Begleichung der Steuerschuld praktiziert. Zusätzlich werden Güterlieferungen an staatliche Abnehmer häufig im nachhinein gegen Steuerschulden verrechnet, also de facto als Steuerzahlungen akzeptiert. Die daraus resultierende Demonetarisierung von Steuerzahlungen erreichte in einigen Wirtschaftsbranchen und einigen Regionen in der zweiten Hälfte der neunziger Jahre erhebliche Ausmaße. Der Bargeldanteil an Steuerzahlungen in den föderalen Haushalt sank von 90 Prozent im Jahr 1994 auf einen Tiefpunkt von 59 Prozent im Jahr 1997. In den regionalen Haushalten war der Bargeldanteil an erhaltenen Steuerzahlungen noch geringer. Im Extrem sank er 1998 unter 50 Prozent. Dabei gab es jedoch erhebliche Unterschiede zwischen den einzelnen Regionen. Während der Bargeldanteil in zwölf Regionen bei über 70 Prozent lag, betrug er in zwanzig Regionen weniger als 40 Prozent.¹² Seit 1999/2000 ist der Umfang nicht-monetärer Steuerzahlungen stark rückläufig. Aufgrund des allgemeinen Verbots nicht-monetärer Steuerzahlungen zum Jahresanfang 2000¹³ werden seitdem keine entsprechenden Zahlen mehr veröffentlicht. Dies bedeutet nicht, daß alle Steuern tatsächlich in monetärer Form beglichen werden.¹⁴ Der Anteil nicht-monetärer Steuerzahlungen dürfte jedoch mittlerweile unter 10 Prozent liegen.

Die Ursachen der Demonetarisierung der russischen Volkswirtschaft und der Steuerzahlungen sind vielfältig. Auffällig ist, daß Unternehmen und Behörden die Rolle des Geldes in der demonetarisierten Volkswirtschaft von heute ähnlich einschätzen wie in der sowjetischen Planwirtschaft von gestern: Jeweils hat Geld für Betriebe vorrangig die Funktion einer Verrechnungseinheit, weniger die Funktion eines Zahlungs- und Wertaufbewahrungsmittels. Wesentliches Ziel der Betriebe ist die Aufrechterhaltung bzw. Ausweitung der Produktion – und zwar weitgehend unabhängig von betriebswirtschaftlicher Effizienz, also in Geldeinheiten meßbarem Gewinn. Voraussetzung für eine derartige Einstellung sind *soft budget constraints*. Permanente Verluste führen nicht zu Zahlungsunfähigkeit und Konkurs, sondern werden durch den Staat aufgefangen.¹⁵ In der sowjetischen Planwirtschaft ergaben sich *soft budget constraints* durch die zentralisierte Zuteilung von Ressourcen und durch die rein administrative Festsetzung von Preisen. Solange Unternehmen mit Produktionsmitteln versorgt wur-

¹¹ Regelmäßige Zahlen zum Barteranteil am Industrieumsatz liefert das Russian Economic Barometer.

¹² Einen Überblick für alle Regionen geben A.M. Lavrov/A.G. Makushkin: The Fiscal Structure of the Russian Federation. Financial Flows between the Center and the Regions. New York 2001, S. 49.

¹³ Gemeinsame Direktive von Steuer- und Finanzministerium Nr. BB-6-09/1062 bzw. 03-07-21/433 vom 29.12.1999.

¹⁴ Belege für das Fortbestehen nicht-monetärer Steuerzahlungen liefert Bogdan Gorokhovskij: Zur Praxis non-monetärer Steuerzahlungen in Rußland, Arbeitspapiere und Materialien der Forschungsstelle Osteuropa, 31/2001, vor allem S. 31, 33.

¹⁵ Zur Rolle des Geldes in der Planwirtschaft und der post-sowjetischen Barterwirtschaft siehe Olena Dolud: Die russische Barterwirtschaft. Historische Wurzeln und Transformationsbedingte Determinanten: Arbeitspapiere und Materialien der Forschungsstelle Osteuropa, 24/2001. – Dirk Holtbrügge: Betriebswirtschaftliche Implikationen der Monetarisierung der russischen Wirtschaft, in: Osteuropa-Wirtschaft, 2/1999, S. 160–176. – William Tompson: Old Habits Die Hard. Fiscal Imperatives, State Regulation and the Role of Russia's Banks, in: Europe-Asia Studies, 7/1997, S. 1159–1185.

den, konnten sie produzieren, unabhängig von marktwirtschaftlichen Effizienzkriterien. Wurde der Preis ihrer Produkte durch die staatliche Planung heraufgesetzt, konnten sie auch einen Gewinn ausweisen. In der post-sowjetischen Barterwirtschaft, die in Rußland weite Teile der Volkswirtschaft umfaßt, werden die Preise von Gütern durch die Unternehmen selbst in ähnlicher Weise manipuliert. Um zu verschleiern, daß sie mit Verlust arbeiten, erhöhen Unternehmen die Preise ihrer Produkte, die sie auf dem freien Markt nicht absetzen können. Diese Produkte tauschen sie dann in Bartergeschäften zu den überhöhten Preisen gegen andere Produkte, deren Preise ebenfalls über den Marktwert erhöht wurden. Auf diese Weise können unprofitable Unternehmen durch Tauschgeschäfte erforderliche Produktionsmittel beziehen und die Produktion aufrechterhalten. Ihnen fehlt jedoch Bargeld, um ihre Schulden gegenüber dem Staat (Steuern und Abgaben), den Beschäftigten (Löhne und Gehälter) und Zulieferern zu begleichen, die auf Barzahlung bestehen. Hier nun schafft der Staat *soft budget constraints*, indem er zum einen Steuerschulden toleriert oder ihre Begleichung in Barterform akzeptiert, zum anderen auf die konsequente Anwendung des Konkursrechts verzichtet.¹⁶

Gleichzeitig gibt es im post-sowjetischen Wirtschaftssystem Rußlands eine Reihe von Faktoren, die staatliche Akteure dazu veranlassen, nicht-monetäre Steuerzahlungen zu akzeptieren. Für den föderalen Haushalt gilt die Erhöhung der Einnahmen als wesentliches Ziel, das sowohl von einem großen Teil des Parlaments als auch von internationalen Kreditgebern wie dem Internationalen Währungsfonds (IWF) gefordert wird. Durch die Überbewertung von Steuerzahlungen in Barterform kann die Einnahmeseite des Staatshaushalts künstlich aufgebläht werden.¹⁷ Zu beachten ist, daß diese Argumentation nicht für regionale und lokale Haushalte zutrifft, da sie derartigem Druck kaum ausgesetzt sind, sondern im Gegenteil durch eine künstliche Aufblähung der Einnahmen höhere Transfers an den föderalen Haushalt bzw. niedrigere Transfers aus dem föderalen Haushalt in Kauf nehmen müßten. Eine empirische Untersuchung hat gezeigt, daß lokale Haushalte für gestiegene Steuereinnahmen häufig sogar „bestraft“ werden, da sie bei der Rückverteilung des Geldes einen geringeren Anteil an den Steuereinnahmen zugeteilt bekommen.¹⁸

Ein Aspekt, der die Schuldenverrechnung für staatliche Haushalte aller Ebenen attraktiv macht, ist die Tatsache, daß Steuerzahler, nicht aber staatliche Organisationen für überfällige Zahlungen Zinsen, Mahngebühren und Strafen zahlen müssen. Dadurch, daß der Staat das Auflaufen von beiderseitigen Schulden provoziert, erhöht er de facto die Zahlungsverpflichtung des steuerpflichtigen Unternehmens gegenüber dem Staatshaushalt. Ähnliches gilt auch bei Steuerzahlungen in Barterform. Die Steu-

¹⁶ Empirische Untersuchungen bestätigen, daß langfristig unprofitable Unternehmen Schulden zuerst gegenüber dem Staatshaushalt und erst anschließend gegenüber Beschäftigten und Geschäftspartnern entstehen lassen; Nadezhda Ivanova/Charles Wyplosz: *Arrears. The Tide That is Drowning Russia*, in: *Russian Economic Trends*, 1/1999, S. 24–35, hier S. 26–27, 34–35.

¹⁷ Den Forderungen von Parlament und internationalen Kreditgebern kann somit scheinbar nachgekommen werden. Tatsächlich stellt sich aber das Problem, daß beide Forderungen nur mit Bargeld erfüllt werden können, dessen Umfang im Staatshaushalt nicht erhöht wurde. Gaddy und Ickes verwenden dementsprechend im Rahmen ihres Konzeptes der virtuellen Wirtschaft den Begriff eines virtuellen Staatshaushalts. Clifford Gaddy/Barry W. Ickes: *An Accounting Model of the Virtual Economy in Russia*, in: *Post-Soviet Geography and Economics*, 2/1999, S. 79–97.

¹⁸ Daniel Treisman: *Russia's Taxing Problem*, in: *Foreign Policy*, 3/1998, S. 55–66, hier S. 63.

erzahlung gilt erst als geleistet, wenn der Staat die gelieferten Güter entweder verbraucht oder in Bargeld umgewandelt hat. Eine Verzögerung hierbei, etwa durch mehrstufige Barterketten beim Verkauf des Gutes, kann ebenfalls Zinszahlungen, Mahngebühren und Strafen nach sich ziehen und damit die staatlichen Zahlungsforderungen gegenüber der Wirtschaft erhöhen. 1997 waren so 65 Prozent aller Schulden von Unternehmen gegenüber dem föderalen Staatshaushalt auf Mahngebühren und Strafen zurückzuführen.¹⁹

Regionalverwaltungen, deren Spielräume bei der Gestaltung von Steuersätzen und Subventionen zunehmend eingeschränkt werden, können über die Festlegung von Terminen und Modalitäten von Schuldenverrechnungen zur Begleichung von Steuerzahlungen versuchen, wirtschaftspolitische Gestaltungsräume zu erhalten, da Abkommen zur Schuldenverrechnung in ihrer alleinigen Kompetenz liegen.²⁰ Über günstige Bedingungen bei der Schuldenverrechnung können Regionalverwaltungen so Unternehmen subventionieren. Dementsprechend besteht die Tendenz, daß die Relevanz von Schuldenverrechnungsabkommen zwischen Regionalverwaltung und regionalen Unternehmen – und damit der Umfang nicht-monetärer Steuerzahlungen – steigt, wenn der wirtschaftspolitische Spielraum der Regionalverwaltungen beschnitten wird. Durch geschickte Gestaltung von Vereinbarungen zur nicht-monetären Begleichung von Steuerschulden können regionale Haushalte außerdem ihre Einnahmen zu Lasten des föderalen Haushalts erhöhen.²¹ Die geringe Kontrolle über die Modalitäten nicht-monetärer Steuerzahlungen eröffnet einzelnen Beamten die Möglichkeit, konkreten Unternehmen gegen Bestechung vorteilhafte Bedingungen einzuräumen. Diese Beamten haben damit ein Motiv, Unternehmen Steuerzahlungen in nicht-monetärer Form nahezulegen.

Zusammenfassend läßt sich festhalten, daß die Mechanismen nicht-monetärer Zahlungsmethoden Unternehmen und staatlichen Akteuren aus der sowjetischen Planwirtschaft vertraut sind und daß Spezifika des post-sowjetischen Wirtschaftssystems ihre Beibehaltung nahegelegt haben. Die Erfahrungen aus der sowjetischen Planwirtschaft erhöhen die Bereitschaft der Wirtschaftssubjekte, Güterlieferungen als Zahlungsmittel zu akzeptieren. Zum einen liegt aufgrund der Gewöhnung die mentale Hemmschwelle niedriger, zum anderen haben sich bereits Mechanismen entwickelt, wie mit derartigen Zahlungsmethoden umzugehen ist.

Viele Unternehmen besitzen noch aus der Sowjetzeit Mitarbeiter, deren Aufgabe darin besteht, durch geschickten Tausch von Gütern die für die eigene Produktion benötigten Zulieferungen zu erhalten. Die Organisation von Barterketten stellt sie im post-sowjetischen Rußland – im Gegensatz zu einer abnehmerorientierten Unternehmenspolitik – nicht vor neue Herausforderungen.

Wenn also Steuerzahlungen in Barterform durchaus als tradiertes Verhaltensmuster russischer Unternehmer und Bürokraten zu betrachten sind, so zeigt sich doch deutlich, daß das Fortbestehen dieses Verhaltensmusters im post-sowjetischen Rußland zu einem wesentlichen Teil durch staatlich geschaffene Anreizstrukturen verursacht wurde. Um eine drastische Reduzierung oder ein Verbot nicht-monetärer Steuerzah-

¹⁹ OECD Economic Surveys 1999–2000 [Fn. 4], S. 88–89, 101–103.

²⁰ Die regionale Steuerbehörde wird in solchen Fällen von der getroffenen Vereinbarung und den so beglichenen Steuerschulden erst in Kenntnis gesetzt, nachdem alle relevanten Transaktionen vollzogen sind. Den Ablauf einer Schuldenverrechnung auf regionaler Ebene beschreibt V.M. Zubov: *Ot neplatežej k razvitiju*. Moskva 1999, S. 136–137.

²¹ Shleifer/Treisman, *Without a map* [Fn. 3], 128–132. – OECD Economic Surveys 1999–2000 [Fn. 4], S. 104–105. – Treisman, *Russia's Taxing Problem* [Fn. 18], S. 60–62.

lungen durchsetzen zu können, muß der Staat entsprechende Möglichkeiten und Anreize reduzieren. Staatliche Haushalte müssen ihre eigene Verschuldung gegenüber russischen Steuerzahlern abbauen, um eine gegenseitige Schuldenverrechnung unmöglich zu machen. Gleichzeitig müssen die Manipulationsmöglichkeiten, die sich den Regionalverwaltungen bei nicht-monetären Steuerzahlungen bieten, entweder über eine Reform der Zahlungsmechanismen zwischen föderalen, regionalen und lokalen Haushalten oder über eine stärkere Kontrolle der regionalen und lokalen Steuereintreibung neutralisiert werden. Entsprechende Schritte sind im Rahmen der Steuerreform eingeleitet worden.

Seit 1998 sind nicht-monetäre Steuerzahlungen in den föderalen Haushalt und seit 2000 alle nicht-monetären Steuerzahlungen verboten. Um dem Verbot auch in der Praxis Geltung zu verschaffen, bemühte sich die Regierung seit Sommer 1999 um individuelle Abkommen mit den größten Steuerzahlern. Diese Abkommen schreiben vor allem Unternehmen aus dem Energiesektor die volle Zahlung aller ab 2000 fälligen Steuern in Bargeld vor. Gleichzeitig nutzte die föderale Regierung die durch die positive Wirtschaftsentwicklung gestiegenen Einnahmen, um die Zahlungsrückstände des Staates abzubauen. Und was die steuerrelevanten Praktiken der Regionalverwaltungen betrifft, scheint die Regierung auf stärkere Kontrolle zu setzen.²² So konnte der Umfang der nicht-monetären Steuerzahlungen deutlich reduziert werden.

Die Hinterziehung von Steuern

Steuerhinterziehung meint die illegale Manipulation von Informationen durch Steuerzahler mit dem Ziel, die Steuerbehörden zu täuschen und dadurch die festgelegte Steuerlast zu verringern. Unternehmen haben dabei im wesentlichen zwei Möglichkeiten. Zum einen können sie das Betriebsergebnis manipulieren und so die Steuerbasis für die Umsatz- oder die Gewinnsteuer reduzieren. Zum anderen können sie ihre Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise verheimlichen und damit diese komplett ohne Besteuerung durchführen. Vom Staat nicht erfaßt und deshalb auch nicht besteuerte Geschäftstätigkeiten werden der Schattenwirtschaft zugerechnet. Während die Demonetarisierung von Steuerzahlungen in westlichen Industriestaaten ein eher unbekanntes Phänomen ist, stellen Steuerhinterziehung und Schattenwirtschaft weltweit bekannte Probleme dar. Der Unterschied liegt hier vorrangig im Ausmaß. In Rußland wurden Ende der 1990er Jahre nach konservativen Schätzungen etwa 20 Prozent bis 40 Prozent der fälligen Steuern hinterzogen.²³ Die russische Schattenwirtschaft wird auf 30 Prozent bis 50 Prozent des BIP geschätzt, während die entsprechenden Zahlen für alle westlichen Industriestaaten – mit Ausnahme Italiens – unter 20 Prozent liegen.²⁴

Zu fragen ist, welche Faktoren Steuerhinterziehung und Schattenwirtschaft in Rußland begünstigen und damit ihr großes Ausmaß erklären. Hierzu gibt es eine Reihe

²² EWI Russian Regional Report, 12.7.2000.

²³ Heiko Pleines: Steuerhinterziehung in Rußland, in: H.-H. Höhmann/J. Fruchtmann/H. Pleines (Hrsg.): Das russische Steuersystem im Übergang. Rahmenbedingungen, institutionelle Veränderungen, kulturelle Bestimmungsfaktoren. Bremen 2002 (in Vorbereitung).

²⁴ Economist, 28.8.1999, S. 63. Während für Rußland hier 40 Prozent angenommen werden, liegt der Wert für Italien bei knapp 30 Prozent und für Deutschland bei etwa 15 Prozent. Die niedrigsten Werte erreichen die Schweiz, Japan, die USA und Österreich mit ungefähr 10 Prozent.

von Ansätzen. Vor allem neo-institutionell geprägte Argumentationen verweisen auf vergleichsweise starke Anreize und vergleichsweise geringe Risiken im post-sowjetischen Rußland. Ein zentraler Faktor ist dabei die hohe gesetzlich vorgeschriebene Steuerbelastung in Kombination mit komplexen, oft nicht eindeutigen Regelungen, die das alte Steuerrecht prägten.²⁵ Eine staatliche Kommission stellte 1998 fest, daß Steuerforderungen in Rußland im Durchschnitt fast 80 Prozent der Bargeldeinnahmen eines Unternehmens beanspruchten.²⁶ Während die Kosten von Steuerehrlichkeit also in Rußland überdurchschnittlich hoch sind, ist der Nutzen – so die neo-institutionelle Argumentation – vergleichsweise gering.²⁷ Dies gilt insbesondere für Kleinunternehmen, die in Rußland teilweise sogar auf eine Registrierung verzichten und statt dessen vollständig in der Schattenwirtschaft operieren. Die klassischen staatlichen Aufgaben, insbesondere der Schutz von Eigentumsrechten und die effiziente Vertragsdurchsetzung, werden aus Sicht dieser Kleinunternehmer von der organisierten Kriminalität besser gewährleistet als von staatlichen Organen. Schutzgeld wird somit für sie zu einer alternativen Steuer.²⁸

Das mit Steuerhinterziehung verbundene Risiko ist in Rußland vergleichsweise gering. Eine wichtige Rolle spielen dabei die Ineffizienz der Steuerbehörden angesichts einer Flut von Steuerhinterziehung und die Möglichkeit, einen großen Teil der zuständigen Bürokraten bei Bedarf durch Korruption zu einer Nichtbeachtung von Verstößen zu verleiten.²⁹ Teilweise werden Unternehmen sogar von Regionalverwaltungen dazu angehalten, föderale Steuern zu hinterziehen und statt dessen ihre Zahlungen in den regionalen Haushalt zu erhöhen.³⁰ Hinzu kommt, daß Spezifika der russischen Wirtschaftsordnung wie Barterwirtschaft oder manipulierbare Buchhaltungsvorschriften eine Steuerhinterziehung schwerer nachweisbar machen.³¹

²⁵ Simon Commander/Andrei Tolstopiatenko: A Model of the Informal Economy in Transition Economies. William Davidson Institute Working Paper, 122/1997.

²⁶ Busse, The Embeddedness of Tax Evasion in Russia [Fn. 10], S. 132.

²⁷ Diese Argumentation vertritt: Jukka Piirtillä: Tax Evasion and Economics in Transition. Lessons from Tax Theory. BOFIT Discussion Paper, 2/1999, und, empirisch gestützt: Andrej Jakovlev: Počemu v Rossii vozmožen bezriskovyj uchod ot nalogov?, in: Voprosy ekonomiki, 11/2000, S. 134–152. – Simon Johnson/John McMillan/Christopher Woodruff: Why Do Firms Hide? Bribes and Unofficial Activity after Communism. CEPR Discussion Paper, 2105/1999.

²⁸ Dazu ausführlich Alexandra Quiring: Organisierte Kriminalität. Die informelle Institutionalisierung von Eigentumsrechten in Rußland. Arbeitspapier des Osteuropa-Instituts der Freien Universität Berlin, 28/2000.

²⁹ In der Anfang 2001 im Rahmen des hier vorgestellten Projektes durchgeführten Umfrage unter über 500 Kleinunternehmern erklärte fast die Hälfte der Befragten, daß die Besteuerung von Steuerbeamten wohl von russischen Unternehmern als Voraussetzung für erfolgreiche Geschäftstätigkeit gesehen werde; Jakob Fruchtmann/Heiko Pleines: Das russische Steuersystem. Arbeitspapiere und Materialien der Forschungsstelle Osteuropa, 26/2001, S. 41–56, hier Frage 27.

³⁰ Shleifer/Treisman, Without a map [Fn. 3], S. 120–121, 124–125.

³¹ Konkrete Methoden der Steuerhinterziehung registrierter Unternehmen beschreiben unter anderem Andrej Yakovlev: „Black Cash“ Tax Evasion in Russia. Its Forms, Incentives, and Consequences at Firm Level, in: Europe-Asia Studies, 1/2001, S. 33–55. – Tat'jana Dolgopjatova [u.a.]: Schattenwirtschaft in Rußland. Aktivitäten legaler russischer Unternehmen. Berichte des Bundesinstituts für ostwissenschaftliche und internationale Studien, 37/1999, S. 14–20.

Andere Autoren argumentieren, daß Steuerhinterziehung in Rußland gerade auch aufgrund tradierter Einstellungs- und Verhaltensmuster verstärkt wird. In der russischen öffentlichen Meinung wird Steuerhinterziehung nicht sehr negativ gesehen. In einer repräsentativen Umfrage erklärten 1999 nur 34 Prozent der Bevölkerung, sie würden Steuerhinterziehung durch Privatpersonen ablehnen. Steuerhinterziehung durch Unternehmen sahen immerhin 52 Prozent der Befragten, aber nur 29 Prozent der befragten Unternehmer negativ.³² In einer sehr systematischen Analyse stellt Eva Busse fest:

Grundlegende Mängel des russischen Steuersystems eröffnen Möglichkeiten für informelle Praktiken der Steuervermeidung. Es ist wichtig festzuhalten, daß die Attraktivität dieser Möglichkeiten im russischen Kontext verstärkt wird durch die Bereitschaft der Menschen, in entsprechender Weise zu handeln. Diese soziale Neigung hat ihre Wurzeln erstens in tradierten Erwartungen und Fähigkeiten aus der Sowjetzeit sowie zweitens in der fehlenden Legitimität des Steuersystems und der daraus folgenden Bereitschaft, Steuern zu hinterziehen.³³

Busse argumentiert ähnlich wie Easter, daß die für Rußland traditionelle Personalisierung der Beziehungen zwischen staatlichen Akteuren und Unternehmern nicht nur die Verhandelbarkeit von Steuerzahlungen (und Steuerrecht) zur Folge hat, sondern Steuerzahler auch ermutigt, entweder über Korruption oder in scheinbarer Vorwegnahme von Verhandlungsergebnissen Steuern zu hinterziehen.³⁴ Die persönlich erfahrene und durch Medienberichterstattung verstärkte Einschätzung, daß Steuern verhandelbar sind, untergräbt die Legitimität des Steuerrechts und die Bereitschaft der Steuerzahler, es zu akzeptieren. Busse nennt noch drei weitere Faktoren, die diese geringe Legitimität erklären können: Erstens ist die historische Erfahrung mit direkter Besteuerung unter russischen Steuerzahlern sehr gering, da die Mehrheit der direkten Steuern erst Anfang der neunziger Jahre eingeführt wurde, zweitens werden die aus Steuern finanzierten staatlichen Leistungen nicht adäquat eingeschätzt und drittens sehen sich vor allem Kleinunternehmer als Opfer des Steuersystems, das sie weit überdurchschnittlich belaste.³⁵

Die beiden letzten Punkte werden auch durch die im Rahmen des hier vorgestellten Projektes durchgeführte Umfrage unter russischen Kleinunternehmern bestätigt. Fast die Hälfte erklärte sich bereit, ihrer Steuerpflicht vollständig nachzukommen, „wenn der Staat seine Verpflichtungen gegenüber den Unternehmen erfüllt“. Weitere 20 Prozent nannten als Bedingung genaue Informationen darüber, wofür die Steuergelder verwendet werden. Nur 6 Prozent waren der Meinung, daß die Verteilung der Steuerlast zwischen Klein- und Großunternehmen gerecht sei.³⁶

Resümee: Die Rolle wirtschaftskultureller Faktoren in der Steuerpraxis

Bei beiden hier behandelten Problemkreisen, der Demonetarisierung von Steuerzahlungen und der Steuerhinterziehung, hat sich gezeigt, daß der post-sowjetische institutionelle Rahmen Anreize setzt, die dem Ziel einer vollständigen und effizienten Steuerschöpfung zuwiderlaufen. Die administrative Regelung der Steuereintreibung, insbesondere die Organisation der Zahlungsströme zwischen föderalen, regionalen und lokalen Haushalten sowie die Aufteilung der Kompetenzen für Schuldenverrechnungen fördern die Verhandelbarkeit von Steuerzahlungen und ihre Demonetarisierung. Die hohe Steuerbelastung der Wirtschaft in Kombination mit der Komplexität des alten Steuerrechts war eine Ursache für informelle Vereinbarungen und Steuerhinterziehung.

Gleichzeitig existieren unter Steuerbeamten und Unternehmen eine Reihe von Einstellungen und Verhaltensformen, die ebenfalls zur Verhinderung einer vollständigen und effizienten Steuereintreibung beitragen. Die Personalisierung der Beziehungen zwischen Bürokraten und Unternehmen im Rahmen einer patrimonialen Verwaltungsstruktur erhöht nicht nur den Grad der Verhandelbarkeit von Steuerzahlungen, die Demonetarisierung als eine Verhandlungslösung einbezieht, sondern fördert durch Korruption und die Delegitimierung gesetzlicher Regelungen auch Steuerhinterziehung. Die Bereitschaft und Fähigkeit, Güterlieferungen als Zahlungsmittel zu akzeptieren, liegt ebenfalls nicht nur in aktuellen institutionellen Arrangements begründet, sondern hat ihre Wurzeln in Erfahrungen aus der sowjetischen Planwirtschaft. Zusammenfassend läßt sich festhalten, daß wirtschaftskulturelle Faktoren beeinflussen, welche Handlungsoptionen die jeweiligen Akteure wahrnehmen. Sowohl die Option „Steuerzahlung in non-monetärer Form“ als auch die Option „Bestechung von Steuerbeamten“ sind nur vor einem konkreten wirtschaftskulturellen Hintergrund zu verstehen. Wirtschaftskulturelle Faktoren beeinflussen dabei nicht nur die Wahrnehmung von Handlungsoptionen, sondern liefern häufig auch Präferenzen für oder gegen konkrete Optionen, sei es durch die Einschätzung von Erfolgsaussichten oder durch moralische Normen. Wirtschaftskulturelle Faktoren determinieren jedoch keinen konkreten Entwicklungspfad. Zum einen nehmen Akteure in der Regel mehrere Handlungsoptionen wahr. Welche sie auswählen, hängt stark von den Anreizen ab, die der aktuelle institutionelle Rahmen bietet. Zum anderen können die Wahrnehmungs- und Verhaltensmuster der Akteure sich ebenfalls ändern.

Wie schnell sich eine solche Änderung vollziehen kann, zeigt die dramatische Zunahme non-monetärer Steuerzahlungen im Verlauf der 1990er Jahre. Wenn retardierende wirtschaftskulturelle Faktoren auch überwunden werden können, so haben sie doch zur Folge, daß in Rußland im Vergleich zu Gesellschaften mit einer anderen Vergangenheit konsequentere Reformanstrengungen erforderlich sind, um ein funktionierendes Steuersystem zu etablieren. Während es in anderen Staaten reichen kann, keine Anreize für kontraproduktive Verhaltensformen zu schaffen, müssen im post-sowjetischen Rußland, wo Bürokraten und Unternehmer an alte Verhaltensmuster gewöhnt sind, mit großem Aufwand gezielt negative Anreize geschaffen werden, um eine Verhaltensänderung zu erreichen. Von entscheidender Bedeutung ist die Tatsache, daß ein allmählicher Wandel möglich ist. Die Frage lautet nicht, ob tradierte Verhaltensmuster geändert werden können, sondern in welchem Umfang und mit welcher Geschwindigkeit.

³² Igor' Kljamkin/Lev Timofeev: *Tenevaja Rossija*. Moskva 2000, S. 238 (Tabelle 8) und S. 243 (Tabelle 9).

³³ Busse, *The Embeddedness of Tax Evasion in Russia* [Fn. 10], S. 139–140.

³⁴ Easter, *Institutional Legacy of the Old Regime* [Fn. 9], S. 296–319.

³⁵ Busse, *The Embeddedness of Tax Evasion in Russia* [Fn. 10], S. 140–143.

³⁶ Fruchtmann/Pleines, *Das russische Steuersystem* [Fn. 30], S. 41–56, hier Fragen 8, 10.