

Rodionova, Olga; Schulze, Eberhard; Karpova, Galina; Uerkov, Jevgenij

Working Paper

Zur Besteuerung von Agrar-Holdings in Russland

Discussion Paper, No. 74

Provided in Cooperation with:

Leibniz Institute of Agricultural Development in Transition Economies (IAMO), Halle (Saale)

Suggested Citation: Rodionova, Olga; Schulze, Eberhard; Karpova, Galina; Uerkov, Jevgenij (2004) : Zur Besteuerung von Agrar-Holdings in Russland, Discussion Paper, No. 74, Institute of Agricultural Development in Central and Eastern Europe (IAMO), Halle (Saale), <https://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:gbv:3:2-22783>

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/28477>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

DISCUSSION PAPER

Institute of Agricultural Development in Central and Eastern Europe

ZUR BESTEUERUNG VON AGRAR-HOLDINGS IN RUSSLAND

OLGA RODIONOVA, EBERHARD SCHULZE,
GALINA KARPOVA, JEVGENIJ UERKOV

DISCUSSION PAPER No. 74

2004



Theodor-Lieser-Straße 2, 06120 Halle (Saale), Deutschland

Telefon: +49-345-2928 110

Fax: +49-345-2928 199

E-mail: iamo@iamo.uni-halle.de

Internet: <http://www.iamo.de>

Doz. Dr. habil Olga Rodionova, Allrussisches Institut für Wirtschaft, Arbeit und Verwaltung in der Landwirtschaft (VNIETUSCH), Leiterin der Abteilung "Kooperation und Integration im Agrar-Industriekomplex".

Doz. Dr. Galina Karpova, Allrussisches Institut für Wirtschaft, Arbeit und Verwaltung in der Landwirtschaft (VNIETUSCH).

Doz. Dr. Jevgenij Uerkov, Allrussisches Institut für Wirtschaft, Arbeit und Verwaltung in der Landwirtschaft (VNIETUSCH), Stellvertretender Leiter der Abteilung "Kooperation und Integration im Agrar-Industriekomplex".

Adresse: VNIETUSCH
Orenburgskaja Uliza 15
111621 Moskau
Russland

Telefon: +007 95 7001212
Fax: +007-95-7000671
E-mail: olanrod@mail.ru

Doz. Dr. habil. Eberhard Schulze, Institut für Agrarentwicklung in Mittel- und Osteuropa (IAMO), Stellvertretender Leiter der Abteilung "Betriebs- und Strukturentwicklung im ländlichen Raum".

Adresse: Institut für Agrarentwicklung in Mittel- und Osteuropa
Theodor-Lieser-Str. 2
06120 Halle (Saale)
Deutschland

Telefon: +49-345-29 28 320
Fax: +49-345-29 28 399
E-mail: schulze@iamo.de
Internet: <http://www.iamo.de>

Die *Discussion Papers* stellen vorläufige, nur eingeschränkt begutachtete Berichte über Arbeiten des Institutes für Agrarentwicklung in Mittel- und Osteuropa (IAMO) dar. Die in den *Discussion Papers* geäußerten Meinungen spiegeln nicht notwendigerweise die des IAMO wider. Kommentare sind erwünscht und sollten direkt an den/die Autor/in gerichtet werden.

Die Reihe *Discussion Paper* wird herausgegeben von:

Prof. Dr. Alfons Balmann (IAMO)
PD Dr. Heinz Hockmann (IAMO)
Dr. Peter Weingarten (IAMO)

ISSN 1438-2172

ZUSAMMENFASSUNG

Das Discussion Paper beinhaltet Erkenntnisse zur Besteuerung russischer Agrar-Holdings in Russland. Eingangs werden ausgehend von der deutschen Rechtslage die Begriffe "Holding", "Agrar-Holding" und "Agrar-Industrie-Holding" definiert. Nachfolgend werden Elemente der Steuerplanung durch die russischen Unternehmen sowie die wichtigsten Steuern in Russland erläutert, wobei auf die Gesetzgebung für Unternehmen, die in ihrem Wesen Holdings entsprechen, verwiesen wird. Neu ist seit dem 01.01.2004 die einheitliche Landwirtschaftssteuer. Sie gilt jedoch nicht für Unternehmen, die Filialen und/oder Vertretungen haben. Von den Methoden zur Schätzung der Steuerbelastung der Unternehmen spiegelt die Methode nach KADUSCHIN und MICHAJLOVA die Realität am besten wider. Weitere Abschnitte befassen sich mit Fragen der Steuerregulierung im Zusammenhang mit Transferpreisen (Vereinbarungspreisen) und der Preispolitik in der durch die Holding beherrschten Gruppe (interne Preise) mit dem Ziel der Steuerersparnis. Abschließend wird auf wirtschaftliche und soziale Konsequenzen unterschiedlicher Transferpreissysteme aufmerksam gemacht.

JEL: O 013, O 047

Schlüsselwörter: Agrar-Holding, Landwirtschaftliche Großbetriebe, Steuergesetze.

ABSTRACT

THE TAXES IN AGRICULTURAL HOLDING-COMPANIES IN RUSSIA

The discussion paper presents the results of an investigation on the taxation in Russian agro-holdings. With consideration of the German legal situation, the terms "holding-company", "agricultural holding-company", and "agricultural-industry holding-company" are defined. Following the elements of tax planning by the Russian enterprises as well as the most important taxes in Russia are explained. It is considered that the Russian Federation has introduced a standardized agricultural tax at 2004-01-01 which does not apply however to enterprises which have branches and/or agencies. Among the mentioned methods the method from KADUSCHIN and MICHAILOVA reflects the smallest difference between calculated and real taxes.

Further sections deal with questions of the tax adjustment in connection with transfer prices (agreement prices) and the price strategy in the enterprise groups controlled by the holding (internal prices) with the goal of the tax saving.

Finally economic and social consequences of different transfer price systems are discussed.

JEL: O 013, O 047

Keywords: Agricultural holdings, agricultural enterprises, tax laws.

INHALTSVERZEICHNIS

Zusammenfassung	3
Abstract	3
Verzeichnis der Tabellen.....	5
Verzeichnis der Abkürzungen.....	6
1 Einleitung	7
2 Definition der Begriffe "Holding", "Agrar-Holding" und "Agrar-Industrie-Holding"	7
3 Elemente der Steuerplanung und des Steuerrechts in Russland	9
4 Methoden zur Schätzung der Steuerbelastung	14
5 Steuerregulierung und Transferpreise	17
5.1 Abhängigkeit.....	17
5.2 Kontrolle der Transferpreisbildung.....	18
6 Innere Preispolitik und Steuerersparnis	19
7 Wirtschaftliche und soziale Konsequenzen der Transferpreissysteme	23
8 Zusammenfassung	24
Literaturverzeichnis	25

VERZEICHNIS DER TABELLEN

Tabelle 1: Niveau der Steuerbelastung nach den Methoden I bis IV.....	16
Tabelle 2: Niveau der Steuerbelastung der Agrarfirmer der OAG "Orlowsker Agrokombinat" nach den Methoden I bis IV	17
Tabelle 3: Berechnung des Lieferpreises für 1 t Diesel	21

VERZEICHNIS DER ABKÜRZUNGEN

A	Amortisationen
BK	Bürgerkodex der Russischen Föderation
BP	Bruttoprodukt (Produktionswert)
E	Erlöse
G	Gewinn
GHP	Großhandelspreis
GHPM	Großhandelspreis der Muttergesellschaft
GHPL	Großhandelspreis des Lieferanten
H	Handelsspanne
i	Koeffizient, der die Abweichung des minimalen vom durchschnittlichen Preis zum Ausdruck bringt
K	Strukturkoeffizient MW/BP
KA	Strukturkoeffizient A/BP
KL	Strukturkoeffizient L/BP
L	Arbeitskosten
MA	Materielle Aufwendungen
MW	Mehrwert
MP	Minimales Preisniveau in der Periode des Massenangebots nach der Ernte
N	Straßenbenutzungssteuer
OAG	Offene Aktiengesellschaft
PLP	Preis für landwirtschaftliches Produkt
RF	Russische Föderation
S	Summe aus Absatz- und Transportkosten
SK	Steuerkodex der Russischen Föderation
ST	Steuern (Steuersumme)
STG	Gewinnsteuer
STL	Lohnsteuer
STMW	Mehrwertsteuer
STNP	Einkommenssteuer für natürliche Personen
STU	Umsatzsteuer
t	Tonne
z	Zeitdauer (Lag) vom niedrigsten bis zum durchschnittlichen Preis der Ernte (Monate)
Z	Lageraufwand je Zeiteinheit
Z1, Z2 (usw.)	Zeile 1, Zeile 2 (usw.)

1 EINLEITUNG

Ausgehend von den gemeinsamen Forschungsarbeiten zu Agrar-Holdings haben auf dem IAMO-Forum "Large Farm Management" 2003 GERASIN, RODIONOVA und SCHULZE (2003) Ergebnisse zum Thema "On management of agro-industrial complexes" vorgestellt. In diesem Zusammenhang wurde auch diskutiert, dass es erforderlich ist, sich dem Steuerproblem in Agrar-Holdings zuzuwenden, weil diese über Möglichkeiten verfügen, Einfluss auf die Höhe der von ihnen zu zahlenden Steuern zu nehmen. RODIONOVA et al. (2003), KARPOVA (2003) und KARPOVA und RODIONOVA (2004) haben in Fortführung der Forschungsarbeiten dazu entsprechende Ergebnisse erhalten, die in diesem Diskussion Paper ihren Niederschlag finden. Sie wurden von SCHULZE in Auszügen übersetzt und in Diskussion mit RODIONOVA für diese Veröffentlichung aufbereitet. Das Thema "Besteuerung" wurde für dieses Discussion Paper außerdem deshalb ausgewählt, weil erstens über die Besteuerung von russischen Agrarunternehmen in Deutschland wenig bekannt und unter dem Aspekt der Wettbewerbsfähigkeit auch für die deutschen Unternehmen des Agrarsektors von unmittelbarem Interesse ist. Das Discussion Paper richtet sich unter diesem Aspekt vorwiegend an Unternehmer aus dem Agrar- und Ernährungssektor, von denen es immer häufiger Anfragen zu einem Engagement in Russland an das IAMO gibt, sowie Verwaltungsfachleute dieses Sektors, die mit außenwirtschaftlichen Fragen befasst sind.

Das Discussion Paper ist wie folgt aufgebaut. Im Abschnitt 2 wird definiert, was unter einer Holding und speziell einer Agrar-Holding bzw. Agrar-Industrie-Holding zu verstehen ist. Gleichzeitig wird ausgehend vom deutschen Recht auf die Möglichkeiten der Steuerersparnis über Verrechnungspreise (im Russischen Transferpreise genannt) verwiesen. Die nachfolgenden Abschnitte beziehen sich auf Russland. Abschnitt 3 enthält Elemente der Steuerplanung und des Steuerrechts. In Abschnitt 4 werden Methoden zur Schätzung der Steuerbelastung verglichen. Abschnitt 5 befasst sich mit Fragen der Steuerregulierung im Zusammenhang mit Transferpreisen, während nachfolgend sich mit Fragen der Preispolitik in der durch die Holding beherrschten Gruppe (interne Preise) und der Steuerersparnis auseinander gesetzt wird. Abschnitt 7 weist auf wirtschaftliche und soziale Konsequenzen unterschiedlicher Transferpreissysteme hin, bevor abschließend die Zusammenfassung folgt.

Abschließend gilt mein Dank Frau Dr. Rauschan Bokuscheva für die kritischen Hinweise zum Manuskript.

2 DEFINITION DER BEGRIFFE "HOLDING", "AGRAR-HOLDING" UND "AGRAR-INDUSTRIE-HOLDING"

Unter einer "**Holding**" ist nach dem von LUTTER (2004, S. 9ff.) herausgegebenen Holding-Handbuch ein Unternehmen zu verstehen, dessen betrieblicher Hauptzweck im Halten einer auf Dauer angelegten Beteiligung an einem oder mehreren anderen selbständigen Unternehmen liegt.

Es wird von drei verschiedenen Betrachtungsweisen für Holdingkonstruktionen ausgegangen: Einer funktionalen, einer hierarchischen und einer regionalen.

Bei der *funktionalen Betrachtungsweise* werden in Abhängigkeit von der Führungsintensität die Führungsholding, die virtuelle Holding, die Mischholding und die Vermögensholding (Finanzholding) unterschieden.

Die **Führungsholding** überlässt das operative Geschäft einschließlich der Produkt- und Marktstrategie den Tochterunternehmen und konzentriert sich auf die strategische Steuerung, d.h. Festlegung der Geschäftsfelder, Besetzung von Führungspositionen und Steuerung des Kapitalflusses innerhalb der Gruppe. Nach § 76 Abs. 1 des deutschen Aktiengesetzes erstreckt

sich die Leitungsverantwortung des Holdingvorstandes auf die Leitung der Tochterunternehmen.

Virtuelle Holdings sind im Bankenbereich entstanden. Die der virtuellen Holding untergeordneten Unternehmensbereiche sind rechtlich nicht selbständig, werden jedoch wie selbständige Einheiten behandelt. Sie entstehen im Zusammenhang mit dem Übergang zu echten Holdings.

Die **Mischholding** gleicht weitgehend der Führungsholding, nimmt jedoch gleichzeitig unternehmerische Tätigkeiten war.

Die **Vermögensholding (Finanzholding)** verwaltet die Beteiligungen und ist auf die damit verbundenen Finanzierungs- und Verwaltungsaufgaben beschränkt. Im Vordergrund steht die Kontrolle, nicht das Fällen strategischer Entscheidungen.

Nach der **hierarchischen Differenzierung** stellt die Holding das Unternehmen an der Spitze eines Unternehmensverbundes dar, die selbst die unternehmensleitende Funktion ausübt. Sie wird auch als **Dachholding** bezeichnet, als oberste Unternehmung eines Holdingkonzerns. Ihr nachgeordnet kann eine **Zwischenholding** sein, die wiederum in ihrem Bereich Führungsfunktionen wahrnimmt. Die unter der Holding stehenden Unternehmen werden auch "**operative Gesellschaften**" genannt. Als Begriff für die aus Holding(s) und operativen Gesellschaften bestehenden Unternehmensgruppe bietet sich der Begriff "Holdinggruppe" oder besser "**Holding-Konzern**" an.

Unter dem hierarchischen Aspekt ist die Holding folglich eine Obergesellschaft, die eine Gruppe von rechtlich selbständigen Unternehmen führt, an denen sie beteiligt ist. Diese Führung ist gleichbedeutend mit "einheitlicher Leitung". Die Unternehmensgruppe ist daher nach deutschem Recht stets ein Konzern im Sinne des § 18 des Aktiengesetzes und § 290 Abs. 1 des Handelsgesetzbuches. Dieser Konzern ist ein Unterordnungskonzern mit der Holding als herrschendem Unternehmen.¹

Unter **regionalem Aspekt** ist zwischen **inländischen, ausländischen** und **Zwischenholdingskonzernen** zu unterscheiden. Letztere zeichnen sich dadurch aus, dass zumindest teilweise die Nationalität von Holding und operativen Gesellschaften unterschiedlich ist. Auf Grund unterschiedlicher nationaler Steuergesetzgebungen bieten Zwischenholdings die Möglichkeit, durch Transfer von finanziellen Mitteln Steuern zu sparen, zum Teil beträchtlich.

Generell sind folgende Hauptinteressen der Gesellschafter für die Gründung von Holdings verantwortlich:

- Unternehmerische Zielsetzungen;
- Organisatorische Notwendigkeiten, verwaltungstechnische Erleichterungen;
- Personenbezogene Absichten;
- Steuerliche Überlegungen;
- Finanzielle Gründe.

Als allgemeine Vorteile einer Holding werden genannt:

- Nutzung von Verbundvorteilen durch die Bündelung von Interessen;
- Höhere Transparenz durch bessere Strukturierung der unternehmerischen Aktivitäten, Funktionen sowie der Gesellschaftsverhältnisse;

¹ Beteiligt sich ein Unternehmen an mehreren anderen, ohne Führungsfunktionen wahrzunehmen, kann nicht von einem Konzern gesprochen werden, weil die "einheitliche Leitung" fehlt.

- Erhöhte Flexibilität der Gestaltung und Veränderung des Unternehmensverbundes oder der Beteiligungsverhältnisse;
- Abgrenzung von Risiken und Risikofeldern und Haftungsbeschränkung.

Nachteile sind zusätzliche Kontroll- und Informationsanforderungen und der Aufbau einer "zusätzlichen" Unternehmenseinheit (die Holding selbst) und ihrer Verwaltung.

Für eine **Agrar-Holding** ist charakteristisch, dass sie eine Obergesellschaft ist, die sich an landwirtschaftlichen Unternehmen beteiligt. Dabei kann sich bei der Holding sowohl ebenfalls um ein landwirtschaftliches als auch ein nichtlandwirtschaftliches Unternehmen handeln, z. B. ein zuckererzeugendes Unternehmen. In diesem Fall kann dann von einer **Agrar-Industrie-Holding** gesprochen werden. Da in Russland im allgemeinen die landwirtschaftlichen Großbetriebe unter Kapitalmangel leiden, sind die Holdings zumeist nichtlandwirtschaftliche Unternehmen. Zu ihnen zählen auch die von den Öl- und Gasgesellschaften bzw. Metallurgieunternehmen gebildeten Holdings.

3 ELEMENTE DER STEUERPLANUNG UND DES STEUERRECHTS IN RUSSLAND

Die Steuerplanung eines Unternehmens beinhaltet die Wahl solcher Varianten der Wirtschaftstätigkeit, die nach Abzug der Steuern ein maximales Einkommen gewährleisten. Voraussetzung ist hierfür die vollständige und genaue Kenntnis der Steuergesetze, die Bewertung der Positionen der Steuerorgane bei bestimmten Sachverhalten und die Grundrichtungen der Steuer-, Budget- und Investitionspolitik des Staates. Elemente der Steuerplanung sind weiterhin:

- Der Mechanismus der Beobachtung (Monitoring) von durch den Staat gewährten Steuervorteilen und ihre Nutzung bei der kommerziellen Tätigkeit;
- Der Steuerkalender, der die Fristen für die Steuerzahlung beinhalten muss und die Grundlage für die termingerechte Steuerzahlung bildet, um Strafen der Steuerbehörde zu vermeiden und die Liquidität entsprechend zu planen;
- Schemata der Steuerplanung, die es ermöglichen, verschiedene Strategien der Steuerzahlung zu bewerten, die optimale auszuwählen und ohne Verletzung der Gesetze die Steuern niedrig zu halten;
- Ein System von Maßnahmen, dass die Begleichung von Forderungen durch die Handelspartner sichert, die Waren gekauft haben und
- Schließlich ein Buchhaltungssystem, dass die erforderlichen Informationen über die eigene wirtschaftliche Tätigkeit aktuell bereit stellt.

Bereits bei der Gründung von Agrar-Holdings ist die mögliche unterschiedliche Besteuerung von Rechtsformen zu beachten und die Produktionsstandorte, Filialen, Tochterfirmen und Leitungsorgane sind auch unter diesem Gesichtspunkt zu wählen.

Vertikal integrierte Unternehmensformen sind mit Besonderheiten der Besteuerung konfrontiert, die mit folgenden Faktoren verbunden sind:

- **Eigenständigen Unterabteilungen** bei den juristischen Personen, die in die Unternehmensform eingehen,²
- Abhängigkeiten zwischen einzelnen juristischen Personen.

² "Eigenständig" bedeutet in diesem Sinne, dass sich die Unterabteilung räumlich getrennt vom Hauptsitz des Unternehmens befindet. Die so definierte Eigenständigkeit sagt nichts über den Grad ihrer wirtschaftlichen und juristischen Selbständigkeit aus. Nach der Neuregelung von Artikel 26.1 des SK über die einheitliche landwirtschaftliche Steuer sind damit verbundenen Besonderheiten zu beachten.

Das Problem besteht darin, dass in der russischen Gesetzgebung der Begriff "eigenständige Unterabteilung" nicht nur im Steuerrecht, sondern auch im Bürgerrecht verwendet wird. In Artikel 55 des Bürgerkodex (BK) der Russischen Föderation (RF) sind nur zwei eigenständige Unterabteilungen definiert, die Filiale und die Niederlassung, allerdings ohne Hinweis darauf, dass sie die einzigen Formen sind. Eine **Niederlassung** wird zur Wahrnehmung und Verteidigung von Interessen einer juristischen Person gegründet, ohne dass damit eine Produktions-tätigkeit verbunden ist. Eine **Filiale** kann mehrere Funktionen haben. Sie kann z. B., ohne eine juristische Person zu sein, Produktionsfunktionen wahrnehmen. Steuerpflichtig ist sie jedoch auf jeden Fall.

Im Steuerekodex der Russischen Föderation (SK) bestimmt in Artikel 19, dass Filialen und andere eigenständige Unterabteilungen russischer Organisationen steuerpflichtig sind und zwar am Ort, wo sie sich befinden. Frühere selbständige Unternehmen, die zu Unterabteilungen werden, verlieren ihre Steuerpflicht nicht. In Übereinstimmung mit Artikel 11 SK sind eigenständige Unterabteilungen beliebige territoriale Unterabteilungen, die über Arbeitskräfte verfügen und mehr als einen Monat bestehen. D.h., Unterabteilungen werden unabhängig von den Gründungs- oder anderen Dokumenten der Organisationen sowie ihren Vollmachten als solche betrachtet. Organisationen, die über eigenständige Unterabteilungen verfügen, die auf dem Territorium der Russischen Föderation liegen, sind sowohl am Hauptsitz als auch an den Standorten der eigenständigen Unterabteilungen und Orten, wo sich Immobilien und Transportmittel befinden, steuerpflichtig (Artikel 83 SK).

Die Spezifik der Besteuerung von Organisationen, die über eigenständige Unterabteilungen verfügen, richtet sich nach den entsprechenden Artikeln des SK. Dabei wird nicht danach unterschieden, ob diese, ihren Gründungsdokumenten entsprechend, über eigene Bilanzen verfügen oder nicht. Unterschiede bestehen in einer Reihe Bestimmungen zur Höhe der Steuern, die am Standort zu zahlen sind. Die Steuern, die an die Föderation zu zahlen sind, werden nach der Organisation in ihrer Gesamtheit berechnet. Die regionalen und örtlichen Steuern hängen jedoch vom Ort der Registrierung der Organisation und den Standorten der eigenständigen Unterabteilungen ab. Das bezieht sich auf die am 01.01.2002 in Kraft getretene Gewinnsteuer, die einheitliche Sozialsteuer und die Einkommenssteuer für natürliche Personen.

Ab 01.01. 2004 wurde entsprechend dem neuen Artikel 26.1 SK der Russischen Föderation für Landwirtschaftsbetriebe der **freiwillige** Übergang zur **einheitlichen Landwirtschaftssteuer** ermöglicht (KARPOVA und RODIONOVA, 2004). Sie ersetzt für Organisationen (juristische Personen) die bisherige Mehrwert-, Gewinn-, Vermögens- und einheitliche Sozialsteuer. Für individuelle landwirtschaftliche Betriebe (natürliche Personen) tritt sie an die Stelle der Einkommens-, Mehrwert-, Vermögens- und einheitlichen Sozialsteuer. Einkommens- und Vermögenssteuer sind hierbei jeweils auf die Unternehmertätigkeit der natürlichen Person bezogen. Die einheitliche Landwirtschaftssteuer beträgt 6 % der Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben. Ziel der einheitlichen Landwirtschaftssteuer ist es, sowohl die Steuern für die allgemein sich finanziell in Bedrängnis befindenden Landwirtschaftsbetriebe zu senken als auch ihre Besteuerung wesentlich zu vereinfachen. Jedes landwirtschaftliche Unternehmen hat selbst zu prüfen, ob es durch den Übergang zur einheitlichen Landwirtschaftssteuer Steuern tatsächlich spart. Es wird jedoch davon ausgegangen, dass es im Allgemeinen der Fall ist.

Voraussetzung für den Übergang zur einheitlichen Landwirtschaftssteuer ist, dass das Unternehmen **nicht weniger als 70 %** seiner Einnahmen aus dem Verkauf von landwirtschaftlichen Produkten einschließlich der ersten Verarbeitungsstufe erzielt.

Vom Übergang zur Landwirtschaftssteuer sind Unternehmen ausgeschlossen, die über Filialen und Vertretungen verfügen. Daraus ergeben sich Konsequenzen für Agrar-Holdings. Zur einheitlichen Landwirtschaftssteuer kann nur in solchen Holdings übergegangen werden, die

unter die Definition der landwirtschaftlichen Unternehmen fallen, sowie in landwirtschaftlichen Tochterunternehmen, die juristisch selbständig sind und damit über eine eigene Bilanz verfügen. Um Steuern zu sparen, ist deshalb damit zurechnen, dass Unterabteilungen von Holdings, die nicht juristisch selbständig sind, in juristisch selbständige Unternehmen mit eigener Bilanz umgewandelt werden. HOCKMANN wurde dieses Ziel auch bei einem Besuch von Agrar-Holdings im Oblast Belgorod genannt.³

Für alle landwirtschaftlichen Unternehmen, welche die Möglichkeit zum Übergang zur einheitlichen Agrarsteuer nicht haben oder sie nicht nutzen, sind Steuern nach den auch für die anderen Unternehmen geltenden Regeln zu entrichten. Dabei existieren aber zum Teil noch einige Vergünstigungen für landwirtschaftliche Unternehmen (siehe Gewinnsteuer).

Für die **Mehrwertsteuer** galten 2004 folgende Regelungen für alle Organisationen:

- 0 % bei Verkauf im Rahmen des Exports;
- 10 % in Übereinstimmung mit einem bestätigten Verzeichnis;
- 18 % für alle übrigen Waren.

Das Recht auf Befreiung von der Mehrwertsteuer haben Organisationen, wenn in drei aufeinanderfolgenden Kalendermonaten die Summe der Erlöse von 1 Million Rubel nicht überschritten wird (Artikel 145 SK). Die Operationen, die nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, sind in Artikel 149 angeführt.

Für die **Gewinnsteuer** galt 2004 für alle Unternehmen mit Ausnahme der landwirtschaftlichen Unternehmen, die nicht die einheitliche Landwirtschaftssteuer zahlen:

- 24,0 %, davon:
- 5,0 % für das föderale Budget (2003: 6,0 %);
- 17,0 % (2003: 16,0 %) für die Budgets der Subjekte (Oblasts und Republiken der Russischen Föderation), wobei bei einzelnen Kategorien eine Absenkung bis auf 13,0 % möglich war;
- 2,0 % für die örtlichen Budgets entsprechend Artikel 284 SK.

Der Gewinnsteuersatz für landwirtschaftliche Unternehmen, die nicht der einheitlichen Landwirtschaftssteuer unterliegen, beträgt nach dem Föderalen Gesetz Nr. 147-F3 vom 11.11.2003:

- 2004/2005 0,0 %
- 2006/2008 6,0 %
- 2009/2011 12,0 %
- 2012/2014 18,0 %
- ab 2015 24,0 %.

Für Organisationen mit eigenständigen Unterabteilungen trifft darüber hinaus bei der Gewinnsteuer Folgendes zu:

- Das föderale Budget berücksichtigt das gesamte Unternehmen in seiner Gesamtheit ohne Bezug zur inneren und territorialen Organisation.
- In die Budgets der Subjekte der RF und die örtlichen Budgets gehen die oben als Steuern genannten Gewinnanteile der eigenständigen Unterabteilungen ein. Sie werden

³ Persönliche Mitteilung am 13.09.2004.

berechnet als arithmetisches Mittel des spezifischen Gewichts der Zahl der im Mittel vorhandenen Arbeitskräfte (gemessen als Arbeitskosten) und des spezifischen Gewichts des Restwertes des zu amortisierenden Vermögens bezogen auf die Zahl der im Mittel vorhandenen Arbeitskräfte (gemessen als Arbeitskosten) und des Restwertes des zu amortisierenden Vermögens im gesamten Unternehmen.

Vermögenssteuer der Betriebe

Die Vermögenssteuer beträgt für alle Organisationen außer den Unternehmen, welche die einheitliche Landwirtschaftssteuer entrichten 2004 nicht mehr als 2,2 %.

Filialen und andere eigenständige Unterabteilungen, die über eine eigene Bilanz und Rechnungsführung verfügen, bezahlen die Steuer an ihrem Standort nach dem in der Bilanz ausgewiesenen Vermögen in das Budget des Subjektes der russischen Föderation. Organisationen, die in ihrer Bilanz Immobilien haben, die sich nicht am Ort der Organisation befinden oder nicht in einer eigenständigen Unterabteilung befinden, entrichten die Steuer ebenfalls in das Budget des entsprechenden Subjektes.

Einheitliche Sozialsteuer

Die einheitliche Sozialsteuer ist eine Steuer der Russischen Föderation. Bei einem Fonds für die Bezahlung je Arbeiter bis 100.000 Rubel beträgt die einheitliche Sozialsteuer (mit Ausnahme von Landwirtschaftsbetrieben als Arbeitsgeber) 35,6 % und setzt sich entsprechend Artikel 241 SK wie folgt zusammen:

- Für Pensionsfonds 28,0 %
- Für Sozialversicherung 4,0 %
- Für Krankenversicherung 3,6 %.

Für Landwirtschaftsbetriebe, die nicht der einheitlichen Landwirtschaftssteuer unterliegen, beträgt die einheitliche Sozialsteuer 26,1 %, und besteht aus den Teilen:

- Für Pensionsfonds 20,6 %
- Für Sozialversicherung 2,9 %
- Für Krankenversicherung 2,6 %.

Einkommenssteuer auf natürliche Personen

Die Einkommenssteuer auf natürliche Personen liegt nach Artikel 224 SK bei 13,0 %. Eigenständige Unterabteilungen zahlen sie an ihrem Standort in Bezug auf das Einkommen, welches die beschäftigten Arbeiter insgesamt erhalten.

Gegenseitig abhängige Personen

Besondere Beachtung schenkt der Staat bei der Besteuerung der gegenseitigen Abhängigkeit von natürlichen bzw. juristischen Personen.

In Artikel 20 SK wird festgelegt, dass unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung als gegenseitig abhängige Personen natürliche Personen und/oder Organisationen gelten, wobei im einzelnen folgendes möglich ist:

- Eine Organisation beteiligt sich direkt und/oder indirekt an einer anderen Organisation, wobei der Anteil mehr als 20,0 % beträgt. Der Anteil der indirekten Beteiligung über eine Kette von Organisationen wird bestimmt über den unmittelbaren Anteil der Produktion einer Organisation an der einer anderen.
- Eine natürliche Person ist einer anderen nach der Dienststellung untergeordnet.
- Personen stehen in Übereinstimmung mit der Familiengesetzgebung in Ehe-, bzw. Verwandtschaftsbeziehungen oder in der Eigenschaft der Adoptierenden bzw. Adoptierten, aber auch des Fürsorgers und des Mündels.

In dieser Weise wird der Begriff in Artikel 40 SK benutzt, der die Prinzipien der Bestimmung der Preise der Waren, der Arbeit und der Dienste für die Ziele der Besteuerung verwendet. Allgemein werden für die Besteuerung die Preise zugrunde gelegt, die beim Geschäftsabschluss vereinbart worden sind. Die Steuerbehörden prüfen jedoch vor allem die Preisfestlegung bei abhängigen Personen, um eine künstliche Senkung der Preise zum Zwecke der Steuer-senkung zu verhindern.

Bei Abweichungen von mehr als 20,0 % der Preise für Waren, Arbeit und Dienste von den Marktpreisen nach oben oder unten, hat die Steuerbehörde das Recht, zur Erhebung zusätzlicher Steuern oder Verhängung von Strafen.

Die Steuerorgane richten folglich ihre Aufmerksamkeit besonders auf verbundene Organisationen, da dort die Möglichkeit der Manipulation am größten ist.

Abschnitt 25 SK enthält eine ausführliche Klassifikation der Einnahmen und Ausgaben, auf deren Grundlage der Gewinn für die Steuer zu berechnen ist (Artikel 248-270). Artikel 251 enthält eine Liste der Einnahmen, die bei der Ermittlung der Steuerbasis nicht zu berücksichtigen sind. Für vertikal integrierte Organisationen verdient der Punkt 11 besondere Aufmerksamkeit, nach dem Vermögen nicht zu berücksichtigen ist, dass russische Organisationen erhalten:

- Von Organisationen, wenn das Grundkapital (Stammkapital) der erhaltenden Seite nicht weniger als zu 50 % aus Einlagen gebender Organisationen besteht;
- Von Organisationen, wenn das Grundkapital (Stammkapital) der gebenden Seite nicht weniger als zu 50 % aus den Einlagen der empfangenden Organisationen besteht;
- Von einer natürlichen Person, wenn das Grundkapital (Stammkapital) der erhaltenden Seite nicht weniger als zu 50 % aus den Einlagen dieser natürlichen Person stammt.

Das erhaltene Vermögen wird allerdings nur dann als Einkommen im Sinne der Besteuerung nicht anerkannt, wenn es im Verlaufe eines Jahres seit dem Tag des Erhalts, mit Ausnahme von Geldmitteln, nicht an dritte Personen weiter gegeben wird. Auf diese Weise werden langfristig angelegtes Vermögen und Geldmittel nicht als Einnahmen gewertet.

Bei der **Mehrwertsteuer** ergeben sich bei vertikal integrierten Unternehmen keine Vorteile gegenüber anderen, da sie sich auf den Verkauf bezieht. Es gibt jedoch Besonderheiten der Besteuerung von Holdings, die mit der Möglichkeit der Zentralisierung von Mitteln in der Muttergesellschaft verbunden sind. In Übereinstimmung mit Punkt 32.1 der "Methodischen Empfehlungen zur Anwendung des Abschnitts 21 „Mehrwertsteuer“" des SK RF, festgelegt durch eine Anordnung des Ministerium für Steuern und Abgaben der RF vom 20.12.2000, Nr. BG-3-03/447 (mit Veränderungen und Ergänzungen vom 17.02.2002, Nr. BG-3-03/491) sind bei Bestimmung der Steuerbasis nicht zu berücksichtigen:

- Geldmittel, die an das Leitungsorgan der Organisation durch Tochter- oder abhängige Gesellschaften aus dem Gewinn transferiert werden, verbleiben in dessen Verfügung

nach den Endabrechnungen zum Budget nach Steuern, unter der Bedingung, dass sie nach dem bestätigten Kostenanschlag für die Verwirklichung zentralisierter Funktionen der Leitung aller Organisationen (Tochter- und abhängiger Gesellschaften) verbraucht werden, wobei sie in den Bestand der Aktiengesellschaft eingehen, aber auch für die Formierung zentralisierter Finanzreserven zur Verfügung stehen;

- Geldmittel, die durch das Leitungsorgan der Organisation an die Tochter- und abhängigen Gesellschaften aus zentralisierten Finanzmitteln (Reserven), die aus dem Gewinn gebildet wurden, transferiert werden, verbleiben in Verfügung der Organisation nach den Endabrechnungen zum Budget nach Steuern als Umverteilung des Gewinns für den Verbrauch entsprechend der Zielbestimmung.

Mittel, die von den Tochtergesellschaften an die Muttergesellschaft für die Erfüllung zentralisierter Funktionen oder die Bildung zentraler Reserven übergeben werden, sind zielgerichtete Mittel, die einen speziellen Rechtsstatus haben, der sich sowohl von den Erlösen als auch von Präsenten zwischen juristischen Personen unterscheidet.

Punkt 11, Unterpunkt 1 des Artikels 251 SK RF, der die Bestimmung der Steuerbasis für eigenständige Unterabteilungen in Bezug auf den Gewinn regelt, hat als Ziel nicht nur die Privilegierung der Schaffung zentralisierte Fonds als Ziel, sondern innerhalb der Holding auch die Übergabe beliebigen Vermögens für beliebige Ziele von der Tochter zur Muttergesellschaft und umgekehrt.

Die Gewährleistung der beschriebenen Steuervorteile setzt die Beibringung der folgenden Dokumente voraus:

- Beschlüsse der Leitungsorgane, d.h. der Räte der Direktoren der Mutter- und der Tochtergesellschaften;
- Aufzustellen und zu beobachten sind Kostenanschläge für die zentralen Funktionen der Muttergesellschaft oder Kostenanschläge für konkrete Fonds (Reserven);
- Beim Zahlungsverfahren für Transferzahlungen sind die Ziele der Zahlung deutlich auszuweisen: "Für die Realisierung zentralisierter Funktionen der Leitung", "Übergabe an den zentralisierten Fonds" usw.

4 METHODEN ZUR SCHÄTZUNG DER STEUERBELASTUNG

Zur Einschätzung der Steuerbelastung der Unternehmen sind fünf verschiedene Methoden entwickelt worden. Sie sollen einerseits den Steuerbehörden die Möglichkeit geben, die Höhe der tatsächlich gezahlten Steuern der Unternehmen zu beurteilen. Andererseits erlauben sie den Unternehmen ebenfalls, ihr Steueraufkommen vorher abzuschätzen und eventuell durch Einflussnahme auf bestimmte Faktoren dieses zu verringern.

Diese Methoden haben für die Agrar-Holdings weiterhin Bedeutung, da für sie Einführung der einheitlichen Landwirtschaftssteuer nur partiell zutrifft.

RODIONOVA et al. (2003) haben die Rechenregeln für diese Methoden sowie ihre Vor- und Nachteile detailliert dargestellt. Darauf soll hier bis auf Methode IV verzichtet werden, da die mit ihr ermittelte Steuerbelastung der Unternehmen der Agrar-Holdings am besten mit der Realität übereinstimmt. Die anderen Methoden werden jedoch ebenfalls genannt, weil Vergleiche deutlich machen, welche gravierenden Unterschiede sich bei der Steuerschätzung für die Unternehmen je nach Methode ergeben können.⁴

⁴ Diese Methoden liegen beim deutschen Mitverfasser für Interessenten vor.

Folgende Methoden wurden analysiert:

- I. Methode der Abteilung Steuerpolitik des Ministeriums für Finanzen der RF;
- II. Methode von M. I. LITWIN;
- III. Methode von E. A. KIROVA;
- IV. Methode von A. KADUSCHIN und N. MICHAJLOVA;
- V. Methode von M. N. KREJNINA.

Nach der von A. KADUSCHIN und N. MICHAJLOVA erarbeiteten Methode (Methode IV) werden die Steuern nach den Anteilen des Mehrwertes bestimmt. Da die Anteile für Amortisationen, Arbeitskosten, Steuern und Gewinn in den Unternehmen unterschiedlich sind, werden für die einzelnen Steuerarten einschließlich den Quellen ihrer Bezahlung Strukturkoeffizienten eingeführt.

Das Bruttoprodukt (Produktionswert) wird wie folgt dargestellt

$$BP = MA + MW, \quad (1)$$

wobei

$$MW = A + L + STMW + STU + G \quad (2)$$

ist. Hierbei sind:

MA	Materielle Aufwendungen
MW	Mehrwert
A	Amortisationen
L	Arbeitskosten
STMW	Mehrwertsteuer
STU	Umsatzsteuer
G	Gewinn

Es werden folgende Strukturkoeffizienten eingeführt:

$$K = MW/BP \quad (3)$$

$$KL = L/BP \quad (4)$$

$$KA = A/BP \quad (5)$$

Der Anteil der Mehrwertes, der in Form von Steuern (ST) an den Staat zu zahlen ist, setzt sich wie folgt zusammen:

$$ST = STMW + STL + STNP + STU + STG, \quad (6)$$

wobei gilt:

STL Lohnsteuer

STNP Einkommenssteuer für natürliche Personen

STG Gewinnsteuer (35 %).

Es ergab sich unter Berücksichtigung der Steuersätze für das Jahr 2001:

$$ST = (0,458 + 0,0084 \times KL - 0,35 \times KA + 0,0054/K) \times MW \quad (7)$$

$$ST = 0,458 \times MW + 0,0084 \times L - 0,35 \times A + 0,0054 \times PB \quad (8)$$

Hieraus folgt, dass der Teil des Mehrwertes, der an den Staat in Form von Steuern zu zahlen ist, eine Funktion (Produktionsfunktion) der materiellen Aufwendungen, Arbeitskosten und Amortisationen ist.

Die Anwendung der Methode IV erlaubt den quantitativen Vergleich der vom Mehrwert abhängigen Steuern in Abhängigkeit vom Typ der Produktion und der Rentabilität. Durch Veränderung der Ausprägung der Variablen ist es möglich, die Konsequenzen auf die Höhe der Steuern und des Gewinns zu berechnen und entsprechende Konsequenzen für Produktionsrichtung und -gestaltung zu ziehen.

Die folgende Tabelle enthält die Ergebnisse der Berechnungen mit den Methoden I bis IV für die OAG "Orlowsker Agrokombinat" und die OAG "Moskauer Backwarenkombinat" für die Jahre 1999 und 2000 sowie die Veränderungen zwischen beiden Jahren.

Tabelle 1: Niveau der Steuerbelastung (Anteil an der Bruttowertschöpfung) nach den Methoden I bis IV (%)

Organisation	Jahr	Methode			
		I	II	III	IV
OAG "Orlowsker Agrokombinat"	1999	3,3	25,6	25,6	47,0
	2000	2,2	21,2	21,3	46,9
	(Differenz)	-1,1	-4,4	-4,3	-0,1
OAG "Moskauer Backwarenkombinat"	1999	22,13	53,06	55,75	49,85
	2000	21,13	44,58	45,42	50,08
	(Differenz)	-1,0	-8,48	-10,33	+0,23

Quelle: RODIONOVA et al., 2003, Tabelle 23.

Die Berechnungen und der Vergleich mit der realen Steuerbelastung zeigen, dass die mit der vom Finanzministerium erarbeiteten Methode (Methode I) ermittelten Ergebnisse von der Realität weit abweichen und diese deshalb völlig ungeeignet ist. Die sehr geringen Steuern nach Methode I für die Muttergesellschaft "OAG Orlowsker Agrokombinat" (3,3 bzw. 2,2 %) sind darüber hinaus durch dessen Funktion als regionaler Verantwortlicher für den Nahrungsgetreidefonds bedingt, was die Methode honoriert.

Am geringsten ist die Differenz zwischen realer und berechneter Steuerbelastung bei Methode IV. Die reale Steuerbelastung ist in der Tabelle nicht angegeben, weil Manager der Unternehmen aus verständlichen Gründen sich dagegen aussprachen.

Die folgende Tabelle 2 beinhaltet die berechnete Steuerbelastung für die Agrarfirmer des "Orlowsker Agrokombinates" im Jahr 2000.

Die Unterschiede zwischen den Agrarfirmer ergeben sich aus ihrer unterschiedlichen Produktionsstruktur und Ressourcenausstattung. Die berechnete Steuerbelastung ist bei Methode IV zwischen den Agrarfirmer, gemessen als Differenz zwischen maximaler und minimaler Steuerbelastung, am geringsten. Da sie der Realität am besten entspricht, zeigt sie, dass die Unterschiede in der Steuerbelastung zwischen den Agrarfirmer nicht so hoch sind, wie sie von den anderen Methoden ausgewiesen werden.

**Tabelle 2: Niveau der Steuerbelastung der Agrarfirmer der OAG
"Orlovsker Agrokombinat" nach den Methoden I bis IV (%)**

Agrarfirma	Methode			
	I	II	III	IV
Russkij brod	8,9	18,3	20,3	24,3
Soskovo	15,6	34,9	39,1	24,6
Naryschkino	2,7	9,4	10,1	35,7
Zon	9,2	19,0	22,0	30,8
Trosja	19,2	30,8	42,6	25,4
Sodrusestvo	11,7	18,1	30,9	22,8
Orlovskije istoki	1,9	6,1	8,1	26,2
Zuscha-Mzensk	17,5	26,5	30,5	35,4
Mzenskaja	5,6	14,0	15,1	24,7
Novosil'skaja	19,9	24,1	29,8	32,1
Zaretschenskaja	0	0	0	36,7
Smirnyje	4,6	10,3	11,9	31,2
Droskovo	11,0	16,8	18,0	26,1
Vostok	23,1	30,1	33,5	30,3
Kraznaja Zarja	15,3	40,8	45,0	32,5
Liwenskoje Mjaso	9,3	20,2	21,7	23,2
Kolpnjanskaja	12,7	31,4	37,9	24,8
Drushba	16,6	30,9	32,9	25,1
Differenz Maximum – Minimum	23,1	40,8	45,0	13,9

Quelle: RODIONOVA et al., 2003, Tabelle 24.

Eigene Berechnungen.

5 STEUERREGULIERUNG UND TRANSFERPREISE

In vertikal integrierten Unternehmen, die landwirtschaftliche, Verarbeitungs-, Handels- und andere Organisationen mit eigener Bilanz umfassen, besteht die Möglichkeit, über nur intern geltende Preise die Steuern zu beeinflussen, wobei aber natürlich die Steuergesetze einzuhalten sind.

Im SK der RF sind Normen für die Transferpreisbildung festgelegt, die mit der Kontrolle der Abweichungen von den Marktpreisen verbunden sind. Es wurde diesbezüglich bereits auf Artikel 20 SK verwiesen (siehe unter 3.). Dieser soll unter 5.1 noch etwas ausführlicher betrachtet werden.

5.1 Abhängigkeit

Unabhängig von gerichtlichen Festlegungen besteht eine Abhängigkeit zweier Unternehmen dann, wenn eines von ihnen direkt und/oder indirekt am anderen mit nicht weniger als 20 % beteiligt ist. Eine Abhängigkeit wird nach den im Artikel formulierten Kriterien nicht anerkannt zwischen

- "Entfernten" Verwandten;
- Zwei Personen, die einer gleichen dritten Personen unterstehen;
- Aktionären ein- und derselben Gesellschaft sowie
- In vielen anderen Fällen.

Bezogen auf integrierte Unternehmen bedeutet das, dass eine formale Abhängigkeit nicht existieren darf zwischen:

- Zwei "Schwestergesellschaften", d.h. Gesellschaften, die beide Tochtergesellschaften einer Muttergesellschaft sind;
- Gesellschaften, die zu einer "Gruppe" gehören;
- Gesellschaften mit den gleichen Aktionären;
- Gesellschaften, die von den gleichen Personen geleitet werden;
- Gesellschaften und ihren Aktionären.

Es ist allerdings so, dass im SK kein eindeutiges Kriterium für die Formulierung einer Abhängigkeit vorhanden ist, das es erlaubt, den Anteil eines Unternehmens am anderen exakt zu ermitteln. Die Regel, nach der die Anteile bei indirekter Beteiligung (über eine dritte Organisation) bestimmt werden, ist z. B. in vielen praktischen Fällen nicht anwendbar, z. B., wenn zwei Gesellschaften gegenseitig Aktien halten oder "geschlossene Zyklen" entstehen: Gesellschaft A beteiligt sich an Gesellschaft B, diese an Gesellschaft C und diese wieder an A. Nach solchen "zyklischen Schemata" können jedoch vertikal integrierte Unternehmen organisiert sein.

Deshalb müssen die Steuerzahler beim Abschluss von Verträgen auf mögliche Risiken achten. Das ist um so aktueller, als in allen Fällen von Transferzahlungen, bei denen die formalen Merkmale zu keiner Abhängigkeit führen, die Gerichte, die durch den Gesetzgeber keinen Beschränkungen bei der Untersuchung beliebiger Sachverhalte unterliegen, sich schnell mit den Steuerorganen verständigen und Abhängigkeit erkennen, wo sie nicht vermutet wurde oder wissentlich verschleiert worden ist. In diesen Fällen kann es zu hohen Steuernachzahlungen kommen. **Für Steuerorgane und Gerichte ergeben sich damit jedoch auch Möglichkeiten, im Interesse des Staates auch dann Steuern zu erheben, wenn rechtlich alles in Ordnung ist.**

5.2 Kontrolle der Transferpreisbildung

Die in Artikel 40 SK angegebenen Regeln zur Kontrolle und Korrektur der Preise unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung können unter dem Zeitaspekt in zwei Etappen zerlegt werden. In der ersten werden jene Geschäfte ausgewählt, die von den Steuerbehörden auf Übereinstimmung mit den Marktpreisen geprüft werden sollen, in der zweiten wird die Analyse durchgeführt.

Im SK sind die Prämissen für die Marktgerechtigkeit der Preise angegeben und Zweifel und zusätzliche Kontrollen gestattet bei

- Geschäften zwischen gegenseitig abhängigen Personen;
- Bartergeschäften;
- Außenhandelsgeschäften und
- Geschäften, bei denen die Preise des Verkäufers für die gleichen Waren (Arbeiten, Dienstleistungen) sich innerhalb eines kurzen Zeitraumes wesentlich, d.h. um mehr als 20 % ändern, sowie
- Geschäften, bei denen der Käufer für die gleichen Waren (Arbeiten, Dienstleistungen) innerhalb kurzer Zeit sich wesentlich ändernde Preise zahlt.

Das Gesetz definiert nicht, was ein "kurzer Zeitraum" ist, da dieser je nach Geschäft verschieden lang sein kann. Steuerbehörden und Gerichte haben somit eine weiten Ermessungsspielraum. Das gilt auch für den Fall, dass ein gleichbleibender, aber nur symbolischer Preis gezahlt wird.

In der zweiten Etappe wird für die ausgewählten Geschäfte geprüft, ob der Preiskorridor Marktpreis +/-20 % eingehalten wurde. Obwohl durch "spezielle Preise" absichtlich eine "Ökonomie der Steuern" realisiert werden kann, ergeben sich in diesem Fall keine negativen Folgen auf die Geschäftspartner, d.h., der Staat toleriert diese. Außerdem zeichnet sich der SK durch die Berücksichtigung zusätzlicher Faktoren aus, welche die Preise beeinflussen können:

- Schwankungen des Bedarfs;
- Verlust der Qualität oder anderer für den Käufer wichtigen Eigenschaften;
- Verfallsdaten;
- Marketingpolitik des Unternehmens, z. B. Einführung neuer Waren auf den Markt.

Es ist offensichtlich, dass das Hauptproblem die Bereitstellung vergleichbarer für die realisierten Preise bei den einzelnen Geschäften ist. Die Steuergesetzgebung orientiert auf Preise, die unter vergleichbaren kommerziellen Bedingungen sich ergeben haben. Aber bekanntlich haben Geschäfte ihre eigene Individualität und die Bereitstellung entsprechender Preise ist deshalb nicht einfach.

Unter Berücksichtigung dieser Regeln und das in ihnen vorhandene Konfliktpotential, ist den steuerzahlenden Unternehmen zu empfehlen, ihre Geschäftspartner nicht nur unter dem Gesichtspunkt einer möglichen Kontrollprozedur zu bewerten, sondern auch beizeiten dafür zu sorgen, dass gemeinsame Begründungen für die Preisgestaltung gefunden werden. Es bietet sich an, Preise aus offiziellen Quellen, aus Börsennotierungen, Marktforschungsergebnissen und anderen Dokumenten zu verwenden. Die Begründungen für die Steuerbehörden und Gerichte können auch in inneren Dokumenten für die Markt- und Preispolitik verwendet werden.

Nicht zu Ende gelöst ist in den Steuerregeln auch der Fall, bei dem Marktpreise als Grundlage für Transferpreise für Waren (Arbeiten, Dienstleistungen) aus verschiedenen Gründen nicht zur Verfügung stehen, z. B. weil es sich um ein Unikat handelt. In solchen Situationen wird auf die Anwendung der Kostenmethode, d. h. die Bestimmung der Preise auf der Grundlage der Kosten verwiesen.

Die Steuerregulierung bei Transferpreisen stellt für Russland etwas absolut Neues dar. Es ist deshalb in den nächsten Jahren mit weiteren Verbesserungen und Vervollkommnungen zu rechnen, die auch die internationale Praxis stärker berücksichtigen.

6 INNERE PREISPOLITIK UND STEUERERSPARNIS

Die Preispolitik der Holdings innerhalb der von ihnen beherrschten Unternehmensgruppe ist durch den Charakter der juristischen und ökonomischen Beziehungen zwischen den Unternehmen bestimmt. Es sind deshalb zuerst u. a. folgende Frage zu beantworten: Welche Funktionen und Leitungsaufgaben hat die Muttergesellschaft gegenüber den Tochtergesellschaften, abhängigen und übrigen Organisationen, die in der Sphäre ihrer Vermögensinteressen liegen?

Bekanntlich hängt der Grad der Kontrolle vom Anteil am Vermögen ab. Wenn die leitende Gesellschaft nicht über mehr als 50 % des Grund- oder Stammkapitals verfügt, kann die Einflussnahme auf Entscheidungen eingeschränkt sein.

Um die gestellte Frage zu beantworten, ist zu berücksichtigen, dass vertikal integrierte Gesellschaften in Russland in drei Typen eingeteilt werden können:

1. Typ I – Gesellschaft mit Finanzkontrollfunktion (= Vermögensholding): Hauptziel ist ein hohes Einkommen für die Tochter- und andere abhängigen Gesellschaften. Die leitende Gesellschaft hat vor allem die Finanzkontrollfunktion. Die innere Preispolitik ist unbedeutend, weshalb auf diesen Typ nicht weiter eingegangen wird.
2. Typ II – Leitende integrierte Gesellschaft (= Führungsholding): Vollständige Leitung der integrierten Gesellschaften. Die leitende Gesellschaft hat entweder ausreichende Vermögensrechte in den geleiteten Gesellschaften oder jene verzichten freiwillig auf ihre Rechte. Letzteres ist nur möglich, wenn die Mehrheit der Eigentümer davon überzeugt ist, dass es für sie von Nutzen ist. Ist das nicht mehr der Fall, nimmt die Gesellschaft ihre Rechte zurück.
3. Typ III – Integrierte Produktions- und Leitungsstruktur (= Mischholding): Solche Strukturen entstehen gewöhnlich auf Basis eines Unternehmens, das neben der Produktionsfunktion zusätzliche Leitungsfunktionen entsprechend ihrer Rechte übernimmt. Dieser Typ ist in der Agrar-Industrie-Produktion am meisten verbreitet.

Die innere Preispolitik ist eng mit den Rechten der einzelnen Gesellschaften verbunden. Wenn die Muttergesellschaft die Erweiterungsinvestitionen an die Tochtergesellschaften delegiert, muss auch die Preisgestaltung dieser Entscheidung entsprechen, damit ihnen dafür ausreichend finanzielle Mittel zur Verfügung stehen. Finanziert die Muttergesellschaft Erweiterungsinvestitionen, müssen natürlich die Preise anders gestaltet werden. Nachfolgend sollen einige Aspekte der Preispolitik angesprochen werden.

Warenkredit

Der Warenkredit wird auf Grund des Saisoncharakters der Landwirtschaft üblicherweise angewendet. In Abhängigkeit von der Quelle des Kredits können drei Arten unterschieden werden:

- Die leitende Gesellschaft nutzt eigene Mittel. Damit bestimmt sie auch die Bedingungen für die Tilgung einschließlich der Höhe des Zinses.
- Es werden Bankkredite aufgenommen. Die leitende Gesellschaft bürgt für den Kredit. Die kreditnehmende Gesellschaft wickelt jedoch ihre Beziehungen mit der Bank selbständig ab.
- Es werden Mittel des regionalen Budgets genutzt. Die Muttergesellschaft tritt als Organisations-Agent auf. Sie selbst bestimmt die Beziehungen zu den Kreditnehmern, mit Ausnahme der Verantwortung über die erzeugten Nahrungsgüter, über die das Regionalorgan entscheidet.

Bei der Nutzung eines staatlichen oder kommerziellen Kredits für den Kauf von Investitionsgütern, setzt sich der Lieferpreis aus folgenden Elementen zusammen: Großhandelspreis des Lieferanten, Kreditkosten, Straßenbenutzungssteuer⁵ und Handelsspanne.

Die Elemente des Lieferpreises haben, mit Ausnahme des letzteren, einen objektiven Charakter, weshalb die Möglichkeit, auf das Niveau der Preise Einfluss zu nehmen, von der Position der Muttergesellschaft zur Handelsspanne abhängt. In einer Reihe von Regionen beträgt diese für staatliche Kredite 3 % der Kosten, was gerechtfertigt erscheint. Die allgemeine Formel zur

⁵ 2003 abgeschafft.

Berechnung des Großhandelspreises (ohne Mehrwertsteuer) der Muttergesellschaft für Investitionsgüter ergibt sich unter den Bedingungen der Besteuerung des Jahres 2002 wie folgt:

$$\text{GHPM} = (\text{GHPL} + \text{S} + \text{D}) (1 + \text{H}/100) + [\text{S} + (\text{GHPL} + \text{S} + \text{D}) \text{H}/100] \text{B}/(100 - \text{B}), \quad (9)$$

wobei gilt:

GHPM Großhandelspreis der Muttergesellschaft (ohne STMW)

GHPL Großhandelspreis des Lieferanten

S Summe aus Absatz- und Transportkosten

H Handelsspanne

D Zins für Darlehen

B Straßenbenutzungssteuer

Das folgende Beispiel dient der Erläuterung von Formel (14).

Es wird angenommen, dass die Muttergesellschaft 1 t Diesel für 5.500 Rubel kauft und ihn einem ihrer Landwirtschaftsbetriebe unter der Bedingung übergibt, nach sechs Monaten ihn zu bezahlen. Die Kosten für die Bereitstellung, die nicht im Großhandelspreis des Lieferanten enthalten sind, betragen 200 Rubel. Die Straßenbenutzungssteuer beträgt 1 %. Es sollen zwei verschiedene Varianten zur Bestimmung des Lieferpreises betrachtet werden, wobei nur Variante 1. der obigen Formel exakt entspricht, da sie nicht die Zinsen für Darlehen enthält:

1. Das von der Muttergesellschaft ausgegebene Geld wird als zinsloses Darlehen betrachtet und eine Handelsspanne wird nicht erhoben.
2. Das von der Muttergesellschaft ausgegebene Geld wird jährlich zu 30 % verzinst und die Handelsspanne beträgt 3 %.

Tabelle 3 enthält die Berechnung des Lieferpreises für 1 t Diesel.

Die Berechnungen zeigen, dass unterschiedliche Varianten der inneren Preispolitik in vertikal integrierten Strukturen zu großen Preisunterscheiden führen können. Im Beispiel betragen sie 18 %. Für das landwirtschaftliche Unternehmen ist die zweite Variante sehr ungünstig, allerdings kann ein zinsloses Darlehen nicht die Norm bilden.

Ein Kompromiss könnte darin bestehen, dass die Muttergesellschaft auf die Handelsspanne verzichtet und nicht den Bankkreditzins, sondern den -anlagezins zugrunde legt. Es wäre für die Muttergesellschaft dann kein Unterschied, ob sie Geld bei der Bank anlegt oder ihren Landwirtschaftsbetrieben zur Verfügung stellt.

Tabelle 3: Berechnung des Lieferpreises für 1 t Diesel (Rubel)

Nr.	Kennzahl	Variante	
		1.	2.
1	Großhandelspreis des Lieferanten	5.500,0	5.500,0
2	Kosten für Bereitstellung (Absatz- und Transportkosten)	200,0	200,0
3	Zinsen für Darlehen	0,0	*825,0
4	Handelsspanne $(Z_1 + Z_2 + Z_3) \times 0,03$	0,0	195,8
5	Straßensteuer $(Z_2 + Z_3 + Z_4) \times 1/99$	2,0	12,3
6	Preis der Muttergesellschaft		
	Großhandelspreis (GHPM)	702,0	733,1
	Lieferpreis (GHPM + 20 % STMW)	6842,4	8079,7

Quelle: RODIONOVA et al., 2003, Tabelle 25.

Anm.: * Bezogen auf Großhandelspreis des Lieferanten (15 % Zins für sechs Monate).

Preis der Agrarprodukte

Die zweite Komponente die neben den Warenkrediten Einfluss auf den Erwerb von materiellen Ressourcen hat, ist der Preis für die von den Landwirtschaftsbetrieben als abhängige Gesellschaften erzeugten Produkte.

Wenn ein Warenkredit für die Erzeugung von Produkten für den staatlichen (regionalen) Nahrungsmittelfonds vergeben wird, dann ist den Landwirtschaftsbetrieben auch der Preis bekannt. In allen anderen Fällen ist der Preis zu vereinbaren. Wenn die Muttergesellschaft keine besondere Transferpreispolitik betreibt, bildet der Marktpreis die Grundlage für die Preisfindung. Das ist jedoch nicht günstig für die Landwirtschaftsbetriebe, weil der Marktpreis gerade zu dem Zeitpunkt am niedrigsten ist, wenn der Kredit nach der Ernte zurückgezahlt werden muss (bei Getreide). Wenn die Muttergesellschaft den eigenen Maximalgewinn nicht vor das Wohlergehen der Töchter stellt, sollte sie sich mehr an den Durchschnittspreisen des Jahres orientieren. Die Preise könnten z. B. wie folgt bestimmt werden:

$$PLP = 100 \times MP/i - z \times Z, \quad (10)$$

wobei sind:

PLP	Preis für landwirtschaftliches Produkt
MP	Minimales Preisniveau in der Periode des Massenangebots
i	Koeffizient, der die Abweichung des minimalem vom durchschnittlichen Preisniveau zum Ausdruck bringt
z	Zeitverzögerung (Lag) vom niedrigsten zum Durchschnittspreis (Monate)
Z	Lageraufwand je Zeiteinheit

Das nachfolgende Beispiel dient der Erläuterung: Im Jahr 2000 wurde der minimale Preis für 1 t Weizen 3. Klasse am 1. November festgestellt – 2920 Rubel. Das durchschnittliche Niveau wurde am 1. Februar 2001 erreicht – 3300 Rubel. Das bedeutet, dass der Index der Abweichung bei $i = 88,5\%$ lag. Die Kosten für die Lagerung von 1 t Weizen betragen 19,6 Rubel/Monat. Daraus ergibt sich:

$$PLP = 100 \times 2920/88,5 - 3 \times 19,6 = 3240,6 \text{ Rubel.}$$

Die Bedeutung des Preismechanismus für die Verteilungsverhältnisse innerhalb einer vertikal integrierten Struktur hängt davon ab, in welchem Maße die Muttergesellschaft den Tochter- und abhängigen Gesellschaften die finanzökonomische Selbständigkeit gewährt:

- Variante 1: Jedes Tochter- bzw. abhängige Unternehmen sorgt selbst für die erweiterte Reproduktion. Die Muttergesellschaft hat in erster Linie eine koordinierende Funktion.
- Variante II: Die Muttergesellschaft gewährleistet die erweiterte Reproduktion der Tochter- und abhängigen Gesellschaften. Die ökonomischen Beziehungen werden in diesem Fall vorwiegend durch Transferpreise bestimmt. Marktpreise gelten für landwirtschaftliche Erzeugnisse nur dann, wenn sie nicht innerhalb der vertikal integrierten Struktur verkauft werden.
- In der Praxis existieren eine Vielzahl von zwischen den Varianten I und II liegenden Zwischenvarianten.

Einsparung von Steuern

Die Anwendung von Transferpreisen für die Bildung zentralisierter Fonds (Reserven) bietet Möglichkeiten zur Minimierung der Steuern. Es ist vor allem dann der Fall, wenn die Betriebe der integrierten Struktur die juristische Selbständigkeit behalten. Das folgende Beispiel veranschaulicht eine Möglichkeit:

Ein landwirtschaftliches Unternehmen verkauft im Jahr 3.200 t Milch. Der Marktpreis (ohne Mehrwertsteuer) beträgt 4.000 Rubel/t. Es ist festgelegt, dass 5 % des Milchgeldes zentralisiert werden. Für den Landwirtschaftsbetrieb verbleiben folglich 3.800 Rubel/t. Das bedeutet 200 Rubel/t Bilanzgewinn für die Muttergesellschaft, darunter nach Abzug von 24 % Gewinnsteuern 152 Rubel/t Reingewinn. Insgesamt handelt sich um einen Reingewinn von $3.200 \text{ t} \times 152 \text{ Rubel/t} = 486.400 \text{ Rubel}$. Die Erlöse des landwirtschaftlichen Unternehmens belaufen sich auf 12.160.000 Rubel.

Es soll nun vorher vertraglich festgelegt worden sein, dass die Muttergesellschaft vom Landwirtschaftsbetrieb die Milch zu einem Preis von 4.600 Rubel/t aufkauft, wovon 4000 Rubel/t dem Landwirtschaftsbetrieb verbleiben und der zusätzliche Gewinn des Landwirtschaftsbetriebes von 600 Rubel/t zentralisiert wird. Insgesamt zentralisiert werden folglich $3.200 \text{ t} \times 600 \text{ Rubel/t} = 1.920.000 \text{ Rubel}$. Im Ergebnis steigen einerseits die Erlöse des Landwirtschaftsbetriebes um $3.200 \text{ t} \times (4.000 \text{ Rubel/t} - 3.800 \text{ Rubel/t}) = 640.000 \text{ Rubel}$, andererseits braucht die Muttergesellschaft für die auf diese Weise zentralisierten Mittel (siehe oben) keine Gewinnsteuern zahlen, so dass 460.800 Rubel, d.h. 24 % Gewinnsteuer von 1.920.000 Rubel, ihr zusätzlich verbleiben. Die Muttergesellschaft hat auf diese Weise eigene Mittel in zentralisierte Mittel umgewandelt, für die sie keine Gewinnsteuern zahlen muss.

Außerdem beträgt in Übereinstimmung mit Artikel 40 SK die Abweichung vom Marktpreis mit +15 % (4600 Rubel/t: $4000 \text{ Rubel/t} \times 100 = 115 \%$) weniger als +20 %, weshalb die Steuerbehörde keinen Grund zum Einschreiten hat.

7 WIRTSCHAFTLICHE UND SOZIALE KONSEQUENZEN DER TRANSFERPREISSYSTEME

Die Bewertung des Transferpreissystems einer Agrar-Holding hängt davon ab, auf welche Weise sie das Ziel, einen maximalen Gewinn zu erwirtschaften, verfolgt:

1. Die Holding strebt an, nachhaltig Rohstoffe für die Verarbeitung von hoher und gleichmäßiger Qualität (z. B. Zuckerrüben, Kartoffeln, Sonnenblumenkerne, Rinder, Schweine, Geflügel, Eier) von den Tochter- und abhängigen Gesellschaften zu erhalten. Die Holding investiert in diesen für Maschinen, Lager und Ställe und zahlt eine angemessene Entlohnung. Abgesehen von direkten Investitionen der Holding in Landwirtschaftsbetrieben, was zur Erhöhung des Vermögensanteils der Holding führt, ist auch ein Übertragung von Mitteln über Transferpreise, die über den Marktpreisen liegen, möglich. Das kann jedoch dazu führen, dass der Vermögensanteil der Holding sinkt. Deshalb wird sie ein solches Vorgehen nur so lange unterstützen, solange dadurch der eigene Entscheidungsspielraum nicht eingeschränkt wird. Da die Transferpreise aber die Möglichkeit bieten, Steuern zu sparen, ist es aus betriebswirtschaftlicher Sicht durchaus sinnvoll, Transferpreise anzuwenden. Insgesamt wirkt sich eine solche Strategie positiv auf die wirtschaftliche Lage der als Tochter- oder abhängige Gesellschaften fungierenden Landwirtschaftsbetriebe und die soziale Situation der Arbeitskräfte aus.
2. Die Holding strebt das gleiche Ziel wie unter 1 an, konzentriert jedoch z. B. die Tierproduktion, die den höchsten Investitionsbedarf hat, in der Muttergesellschaft selbst. Aus diesem Grunde zahlt sie für Produkte der Pflanzenproduktion unter den

- Marktpreisen liegende Transferpreise, um Mittel für Investitionen zur Verfügung zu haben. Diese Strategie ist für die Tochter- und abhängigen Gesellschaften und der in ihnen tätigen Arbeitskräfte wirtschaftlich und sozial von Nachteil, für die Muttergesellschaft entsprechend von Vorteil. (Vorausgesetzt ist unter 1. und 2., dass nicht nur die Pflanzenproduktion, sondern auch die Tierproduktion mit Gewinn betrieben werden kann.).
3. Die Holding strebt vor allem an, Boden mit hoher Fruchtbarkeit (Schwarzerde) als Eigentum zu erlangen, dessen Wert in einer voll funktionierenden Marktwirtschaft wesentlich höher als zur Zeit sein wird. Die Holding tauscht deshalb Boden gegen Aktien (z. T. unter wirtschaftlichem Zwang: Wenn sie den Boden nicht in das Grund- bzw. Stammkapital einbringen, haben wir auch kein Interesse mehr an seiner Bewirtschaftung, folglich bekommen sie auch keine Pacht gezahlt!), wobei sie sich die Mehrheit der Aktien und damit des Bodens sichert (SCHULZE, TILLACK und SAGAJDAK, 2003). Geht das Unternehmen in Konkurs, verlieren die ehemaligen Bodeneigentümer auch noch den Rest ihres Bodens, über den sie mittels der Aktien noch verfügen. Diese Strategie trägt zur Proletarisierung der Landeigentümer bei und ist im Interesse einer breiten Streuung des Eigentums abzulehnen. – Unabhängig von dieser Strategie kann die Holding gleichzeitig die Strategie 1 und/oder 2 anwenden.
 4. Holdings können Unternehmen international agierender Konzerne sein. Eines ihrer Ziele ist die Minimierung der Steuern unter Ausnutzung der internationalen Möglichkeiten. Die Holding hat deshalb ihren Sitz im Ausland, möglichst in einem "Steuerparadies" (z. B. in Zypern, wo viele ursprünglich russische Unternehmen ihren Sitz haben). Die Holding verkauft in Russland an die Tochtergesellschaften Vorleistungen mit bis zu 20 % über den Marktpreisen bzw. nimmt deren Erzeugnisse mit bis zu 20 % unter den Marktpreisen liegenden Preisen ab. Der Anteil des Gewinns, der in das Ausland transferiert werden darf, braucht dann kaum oder gar nicht versteuert zu werden. Wirtschaftlich und sozial ist die Strategie 4 für die Entwicklung der russischen Landwirtschaft und des ländlichen Raumes ungünstig. – Gleichzeitig kann die Holding auch die Strategien 1, 2 und/oder 3 verfolgen, wobei die erste für sie kaum von Interesse sein dürfte.

8 ZUSAMMENFASSUNG

Das Discussion Paper beinhaltet Erkenntnisse zur Besteuerung russischer Agrar-Holdings in Russland. Eingangs werden ausgehend von der deutschen Rechtslage die Begriffe "Holding", "Agrar-Holding" und "Agrar-Industrie-Holding" definiert. Nachfolgend werden Elemente der Steuerplanung durch die russischen Unternehmen sowie die wichtigsten Steuern in Russland erläutert, wobei auf die Gesetzgebung für Unternehmen, die in ihrem Wesen Holdings entsprechen, verwiesen wird. Neu ist seit dem 01.01.2004 die einheitliche Landwirtschaftssteuer. Sie gilt jedoch nicht für Unternehmen, die Filialen und/oder Vertretungen haben. Von den Methoden zur Schätzung der Steuerbelastung der Unternehmen spiegelt die Methode nach KADUSCHIN und MICHAJLOVA die Realität am besten wider. Weitere Abschnitte befassen sich mit Fragen der Steuerregulierung im Zusammenhang mit Transferpreisen (Vereinbarungspreisen) und der Preispolitik in der durch die Holding beherrschten Gruppe (interne Preise) mit dem Ziel der Steuerersparnis. Abschließend wird auf wirtschaftliche und soziale Konsequenzen unterschiedlicher Transferpreissysteme aufmerksam gemacht.

LITERATURVERZEICHNIS

- HOCKMANN, H. (2004): Persönliche Information zur Strategie der Agrar-Holdings im Oblast Belgorod, 14.09.2004.
- GERASIN, S., RODIONOVA, O., SCHULZE, E. (2003): On management of agro-industrial complexes, in: BALMANN, A., LISSITSA, A. (Hrsg.): Large Farm Management, *Studies on the Agricultural and Food Sector in Central and Eastern Europe*, Bd. 20, Bergen/Dumme, S. 159-175.
- KARPOVA, G. H. (2003): Nalogovoe planirovanie v integrirovannykh formirovannykh APK [Steuerplanung in integrierten Agrar-Industrie-Komplexen], FGOU "Rossijskaja akademija kadrovogo obespetčenija APK", Moskau.
- KARPOVA, G. H., RODIONOVA, O. (2004): Systemy nalogoobloženiija sel'choztovaroproizvoditelej [Das Besteuerungssystem der Agrarproduzenten], VNIETUSCH, Moskau, unveröffentlicht.
- LUTTER, M. (Hrsg.) (2004): Holding-Handbuch: Recht – Management – Steuern, 4. neu bearbeitete und erweiterte Auflage, Köln.
- RODIONOVA, O. et al. (2003): Agroholdingi: Organizacionnye postroenije i mexanizm funkcionirovanija [Agrar-Holdings, Organisationsstruktur und Funktionsmechanismus], Moskau.
- SCHULZE, E., TILLACK, P., SAGAJDAK, A. (2003): O priobretenii zemli v sobstvennost' rossijskimi agropromyšlennymi choldingami putem vneseniija zemel'nych dolej v ustavnyj kapital [Über den Erwerb von Boden als Eigentum russischer Agrar-Industrie-Holdings auf dem Wege der Einbringung von Bodenanteilen in das Grund- bzw. Stammkapital], in: SCHULZE, E., KNAPPE, E., SEROVA, E., WEHRHEIM, P. (Hrsg.): Success and Failures of Transition – The Russian Agriculture between Fall and Ressurrection, *Studies on the Agricultural and Food Sector in Central and Eastern Europe*, Bd 21, Halle (Saale), S. 205-214.

**DISCUSSION PAPERS
DES INSTITUTS FÜR AGRARENTWICKLUNG
IN MITTEL- UND OSTEUROPA (IAMO)**

**DISCUSSION PAPERS
OF THE INSTITUTE OF AGRICULTURAL DEVELOPMENT
IN CENTRAL AND EASTERN EUROPE (IAMO)**

- No. 1 FROHBERG, K., HARTMANN, M. (1997):
Promoting CEA Agricultural Exports through Association Agreements with the EU
– Why is it not working?
- No. 2 FROHBERG, K., HARTMANN, M. (1997):
Comparing Measures of Competitiveness: Examples for Agriculture in the Central
European Associates
- No. 3 POGANIETZ, W. R., GLAUCH, L. (1997):
Migration durch EU-Integration? Folgen für den ländlichen Raum
- No. 4 WEINGARTEN, P. (1997):
Agri-Environmental Policy in Germany – Soil and Water Conservation –
- No. 5 KOPSIDIS, M. (1997):
Marktintegration und landwirtschaftliche Entwicklung: Lehren aus der Wirtschafts-
geschichte und Entwicklungsökonomie für den russischen Getreidemarkt im Trans-
formationsprozeß
- No. 6 PIENIADZ, A. (1997):
Der Transformationsprozeß in der polnischen Ernährungsindustrie von 1989 bis 1995
- No. 7 POGANIETZ, W. R. (1997):
Vermindern Transferzahlungen den Konflikt zwischen Gewinnern und Verlierern in
einer sich transformierenden Volkswirtschaft?
- No. 8 EPSTEIN, D. B., SIEMER, J. (1998):
Difficulties in the Privatization and Reorganization of the Agricultural Enterprises in
Russia
- No. 9 GIRGZDIENE, V., HARTMANN, M., KUODYS, A., RUDOLPH, D., VAIKUTIS, V., WAN-
DEL, J. (1998):
Restructuring the Lithuanian Food Industry: Problems and Perspectives
- No. 10 JASJKO, D., HARTMANN, M., KOPSIDIS, M., MIGLAVS, A., WANDEL, J. (1998):
Restructuring the Latvian Food Industry: Problems and Perspectives

- No. 11 SCHULZE, E., NETZBAND, C. (1998):
Ergebnisse eines Vergleichs von Rechtsformen landwirtschaftlicher Unternehmen in Mittel- und Osteuropa
- No. 12 BERGSCHMIDT, A., HARTMANN, M. (1998):
Agricultural Trade Policies and Trade Relations in Transition Economies
- No. 13 ELSNER, K., HARTMANN, M. (1998):
Convergence of Food Consumption Patterns between Eastern and Western Europe
- No. 14 FOCK, A., VON LEDEBUR, O. (1998):
Struktur und Potentiale des Agraraußenhandels Mittel- und Osteuropas
- No. 15 ADLER, J. (1998):
Analyse der ökonomischen Situation von Milchproduktionsunternehmen im Oblast Burgas, Bulgarien
- No. 16 PIENIADZ, A., RUDOLPH, D. W., WANDEL, J. (1998):
Analyse der Wettbewerbsprozesse in der polnischen Fleischindustrie seit Transformationsbeginn
- No. 17 SHVYTOV, I. (1998):
Agriculturally Induced Environmental Problems in Russia
- No. 18 SCHULZE, E., TILLACK, P., DOLUD, O., BUKIN, S. (1999):
Eigentumsverhältnisse landwirtschaftlicher Betriebe und Unternehmen in Rußland und in der Ukraine – Befragungsergebnisse aus den Regionen Nowosibirsk und Shitomir
- No. 19 PANAYOTOVA, M., ADLER, J. (1999):
Development and Future Perspectives for Bulgarian Raw Milk Production towards EU Quality Standards
- No. 20 WILDERMUTH, A. (1999):
What Kind of Crop Insurance for Russia?
- No. 21 GIRGZDIENE, V., HARTMANN, M., KUODYS, A., VAIKUTIS, V., WANDEL, J. (1999):
Industrial Organisation of the Food Industry in Lithuania: Results of an Expert Survey in the Dairy and Sugar Branch
- No. 22 JASJKO, D., HARTMANN, M., MIGLAVS, A., WANDEL, J. (1999):
Industrial Organisation of the Food Industry in Latvia: Results of an Expert Survey in the Dairy and Milling Branches
- No. 23 ELSNER, K. (1999):
Analysing Russian Food Expenditure Using Micro-Data
- No. 24 PETRICK, M., DITGES, C. M. (2000):
Risk in Agriculture as Impediment to Rural Lending – The Case of North-western Kazakhstan

- No. 25 POGANIETZ, W. R. (2000):
Russian Agri-Food Sector: 16 Months After the Breakdown of the Monetary System
- No. 26 WEBER, G., WAHL, O., MEINLSCHMIDT, E. (2000):
Auswirkungen einer EU-Osterweiterung im Bereich der Agrarpolitik auf den EU-Haushalt
(steht nicht mehr zur Verfügung – aktualisierte Version DP 42)
- No. 27 WAHL, O., WEBER, G., FROHBERG, K. (2000):
Documentation of the Central and Eastern European Countries Agricultural Simulation Model (CEEC-ASIM Version 1.0)
- No. 28 PETRICK, M. (2000):
Land Reform in Moldova: How Viable are Emerging Peasant Farms? An assessment referring to a recent World Bank study
- No. 29 WEINGARTEN, P. (2000):
Buchbesprechung: BECKMANN, V. (2000): Transaktionskosten und institutionelle Wahl in der Landwirtschaft: Zwischen Markt, Hierarchie und Kooperation
- No. 30 BROSIG, S. (2000):
A Model of Household Type Specific Food Demand Behaviour in Hungary
- No. 31 UVAROVSKY, V., VOIGT, P. (2000):
Russia's Agriculture: Eight Years in Transition – Convergence or Divergence of Regional Efficiency
- No. 32 SCHULZE, E., TILLACK, P., GERASIN, S. (2001):
Eigentumsverhältnisse, Rentabilität und Schulden landwirtschaftlicher Großbetriebe im Gebiet Wolgograd
- No. 33 KIELYTE, J. (2001):
Strukturwandel im baltischen Lebensmittelhandel
- No. 34 ШУЛЬЦЕ, Э., ТИЛЛАК, П., ГЕРАСИН, С. (2001):
Отношения собственности, рентабельность и долги крупных сельскохозяйственных предприятий в Волгоградской области
- No. 35 FROHBERG, K., HARTMANN, M. (2002):
Konsequenzen der Integration im Agrar- und Ernährungssektor zwischen Beitrittsländern und EU-15
- No. 36 PETRICK, M. (2001):
Documentation of the Poland farm survey 2000
- No. 37 PETRICK, M., SPYCHALSKI, G., ŚWITŁYK, M., TYRAN, E. (2001):
Poland's Agriculture: Serious Competitor or Europe's Poorhouse? Survey results on farm performance in selected Polish voivodships and a comparison with German farms
- No. 38 HOCKMANN, H., KASHTANOVA, E., KOWSCHIK, S. (2002):
Lage und Entwicklungsprobleme der weißrussischen Fleischwirtschaft

- No. 39 SCHULZE, E., TILLACK, P., PATLASSOV, O. (2002):
Einflussfaktoren auf Gewinn und Rentabilität landwirtschaftlicher Großbetriebe im Gebiet Omsk, Russland
- No. 40 ШУЛЬЦЕ, Э., ТИЛЛАК, П., ПАТЛАССОВ, О. (2002):
Факторы, влияющие на прибыль и рентабельность крупных сельскохозяйственных предприятий в Омской области в России
- No. 41 BAVOROVÁ, M. (2002):
Entwicklung des tschechischen Zuckersektors seit 1989
- No. 42 FROHBERG, K., WEBER, G. (2002):
Auswirkungen der EU-Osterweiterung im Agrarbereich
- No. 43 PETRICK, M. (2002):
Farm investment, credit rationing, and public credit policy in Poland – A microeconomic analysis –
- No. 44 KEDAITIENE, A., HOCKMANN, H. (2002):
Milk and milk processing industry in Lithuania: An analysis of horizontal and vertical integration
- No. 45 PETRICK, M. (2003):
Empirical measurement of credit rationing in agriculture: A methodological survey
- No. 46 PETRICK, M., LATRUFFE, L. (2003):
Credit access and borrowing costs in Poland's agricultural credit market: A hedonic pricing approach
- No. 47 PETRICK, M., BALMANN, A., LISSITSA, A. (2003):
Beiträge des Doktorandenworkshops zur Agrarentwicklung in Mittel- und Osteuropa 2003
- No. 48 SCHULZE, E., TILLACK, P., MOSASHWILI, N. (2003):
Zur wirtschaftlichen Situation georgischer Landwirtschaftsbetriebe
- No. 49 ЛИССИТСА, А., БАБИЧЕВА, Т. (2003):
Теоретические основы анализа продуктивности и эффективности сельскохозяйственных предприятий
- No. 50 ЛИССИТСА, А., БАБИЧЕВА, Т. (2003):
Анализ Оболочки Данных (DEA) – Современная методика определения эффективности производства
- No. 51 ЛИССИТСА, А., ОДЕНИНГ, М., БАБИЧЕВА, Т. (2003):
10 лет экономических преобразований в сельском хозяйстве Украины – Анализ эффективности и продуктивности предприятий
- No. 52 LISSITSA, A., STANGE, H. (2003):
Russischer Agrarsektor im Aufschwung? Eine Analyse der technischen und Skalen-Effizienz der Agrarunternehmen

- No. 53 VALENTINOV, V. (2003):
Social capital, transition in agriculture, and economic organisation: A theoretical perspective
- No. 54 BORKOWSKI, A. (2003):
Machtverteilung im Ministerrat nach dem Vertrag von Nizza und den Konventionsvorschlägen in einer erweiterten Europäischen Union
- No. 55 KISS, P., WEINGARTEN, P. (2003):
Cost of compliance with the *acquis communautaire* in the Hungarian dairy sector
- No. 56 WEINGARTEN, P., FROHBERG, K., WINTER, E., SCHREIBER, C. (2003):
Quantitative Analysis of the Impacts of Croatia's Agricultural Trade Policy on the Agri-food Sector
- No. 57 БОКУШЕВА, Р., ХАЙДЕЛЬБАХ, О. (2004):
Актуальные аспекты страхования в сельском хозяйстве
- No. 58 DERLITZKI, R., SCHULZE, E. (2004):
Georg Max Ludwig Derlitzki (1889-1958)
- No. 59 VÓNEKI, E. (2004):
Zur Bewertung des Ungarischen SAPARD-Programms unter besonderer Berücksichtigung der Investitionen im Milchsektor
- No. 60 ЧИМПОЕШ, Д., ШУЛЬЦЕ, Э. (2004):
Основные экономические проблемы сельского хозяйства Молдовы
- No. 61 BAUM, S., WEINGARTEN, P. (2004):
Interregionale Disparitäten und Entwicklung ländlicher Räume als regionalpolitische Herausforderung für die neuen EU-Mitgliedstaaten
- No. 62 PETRICK, M. (2004):
Can econometric analysis make (agricultural) economics a hard science? Critical remarks and implications for economic methodology
- No. 63 SAUER, J. (2004):
Rural Water Suppliers and Efficiency – Empirical Evidence from East and West Germany
- No. 64 PETRICK, M., BALMANN, A. (2004):
Beiträge des 2. Doktorandenworkshops zur Agrarentwicklung in Mittel- und Osteuropa 2004
- No. 65 BOJNEC, S., HARTMANN, M. (2004):
Agricultural and Food Trade in Central and Eastern Europe: The Case of Slovenian Intra-Industry Trade
- No. 66 GLITSCH, K., EERITS, A. (2004):
Der slowakische Markt für Milch und Milchprodukte – Vom Beginn der Transformation bis zum EU-Beitritt

- No. 67 FISCHER, C. (2004):
Assessing Kosovo's horticultural potential – The market for fruit and vegetables on the balkans
- No. 68 PETRICK, M., SCHREIBER, C., WEINGARTEN, P. (2004):
Competitiveness of milk and wine production and processing in Albania
- No. 69 ШТАНГЕ, Г., ЛИССИТСА, А. (2004):
Аграрный сектор России на подъеме?! Анализ технической эффективности аграрных предприятий
- No. 70 SAUER, J. (2004):
Die Ökonomie der (Ländlichen) Wasserversorgung
- No. 71 HAPPE, K., BALMANN, A., KELLERMANN, K. (2004):
The Agricultural Policy Simulator (Agripolis) – An agent-based model to study structural change in agriculture (Version 1.0)
- No. 72 BAUM, S., TRAPP, CH., WEINGARTEN, P. (2004):
Typology of rural areas in the Central and Eastern European EU new Member States
- No. 73 PETRICK, M. (2004):
Governing structural change and externalities in agriculture: Toward a normative institutional economics of rural development
- No. 74 RODIONOVA, O., SCHULZE, E., UERKOV, E., KARPOVA, G. (2004):
Zur Besteuerung von Agrarholdings in Russland

Die Discussion Papers sind erhältlich beim Institut für Agrarentwicklung in Mittel- und Osteuropa (IAMO) oder im Internet unter <http://www.iamo.de>.

The Discussion Papers can be ordered from the Institute of Agricultural Development in Central and Eastern Europe (IAMO). Use our download facility at <http://www.iamo.de>.