

Übersicht über das Steuerrecht der Ukraine

Dr. Wolfgang Boochs und Orest Matviichuk*

In diesem Beitrag soll ein Überblick über das ukrainische Steuerrecht gegeben werden. Dabei werden zunächst die allgemeinen Grundsätze der Besteuerung in der Ukraine dargestellt. Im Anschluss werden die Einkommensteuer und die Unternehmensgewinnsteuer näher beleuchtet.

INHALTSÜBERSICHT

- I. Allgemeine Grundsätze der Besteuerung
- II. Einkommensteuer
- III. Unternehmensgewinnsteuer (Körperschaftsteuer)

I. Allgemeine Grundsätze der Besteuerung

Das Gesetz über das Steuersystem der Ukraine v. 25.6.1991 (Nr. 1251-XII) befasst sich mit den allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung, u. a. mit den Prinzipien der Besteuerung (Art. 3) sowie den steuerlichen Begriffen der natürlichen und juristischen Personen (Art. 4).

Jeder Steuerpflichtige (Stpfl.) hat nach der Aufnahme einer steuerpflichtigen Tätigkeit spätestens am nächsten Werktag diese bei der zuständigen Finanzbehörde anzuzeigen. Diese eröffnet dann für ihn ein Steuerkonto und sendet ihm bis zum auf seine Anmeldung folgenden Werktag als Nachweis für seine Anmeldung eine Steuerkarte zu (Art. 5). Eröffnet ein Stpfl. ein Konto bei einem ukrainischen Kreditinstitut, so hat dieses die zuständige Finanzbehörde hierüber zu informieren. Abbuchungen von diesem Konto darf das Kreditinstitut nur nach Vorlage der Steuerkarte durch den Stpfl. vornehmen.

Die Verantwortlichkeit und Haftung des Stpfl. für die von ihm gemachten Angaben und Erklärungen ergeben sich aus Art. 11. Kreditinstitute sind nach Art. 12 verpflichtet, die Finanzbehörde auf eine entsprechende Anfrage hin über das Bestehen von Konten und Kontenbewegungen zu informieren. Bei Nichtbefolgung dieser Pflichten haften die Geschäftsführer sowie die verantwortlichen Bankmitarbeiter persönlich.

Die Arten der staatlichen und kommunalen Steuern sind in Art. 14 und 15 geregelt. Nach Art. 14 gehören zu den staatlichen Steuern: Umsatzsteuer, Verbrauchsteuern, Einkommen-

* Dr. Wolfgang Boochs, Procesoșog profesor (Ehrenprofessor der Akademie für Staatliche Steuerverwaltung der Ukraine in Irpin/Kiev), Rechtsanwalt und Steuerberater, Willich und Orest Matviichuk, Irpin.

steuer, Unternehmensgewinnsteuer (Körperschaftsteuer), (Vermögen-)Steuer auf Grundvermögen, Grundsteuer, Pachtzahlungen, Gewerbesteuer, Ackerbausteuer. Zu den kommunalen Steuern i. S. des Art. 15 gehören insbesondere die Steuer auf Werbung sowie die Kommunalsteuer.

Art. 18 enthält eine Regelung zur Vermeidung von Doppelbesteuerung. Danach können natürliche und juristische Personen sowie ihre ausländischen Betriebsstätten und Zweigniederlassungen, welche Gewinne aus ihrer ausländischen Tätigkeit im Ausland versteuert haben, bei der Besteuerung der gleichen Einkünfte in der Ukraine die ausländische Steuer in Höhe der auf dieselben Einkünfte in der Ukraine zu entrichtenden entsprechenden Steuer anrechnen. Dasselbe gilt für die doppelte Besteuerung von Einkünften von juristischen Personen oder von Vermögen von natürlichen oder juristischen Personen. Art. 19 erklärt schließlich die Anwendung internationaler Steuerabkommen, die von der Ukraine mit anderen Staaten geschlossen worden sind. Die Erhebung der Steuern, insbesondere erforderliche Vollstreckungsmaßnahmen in das Vermögen des Stpfl. wie Pfändung und Ausbringung eines Arrestes werden durch das Gesetz Nr. 2181-III v. 21.12.2000 geregelt.

II. Einkommensteuer

Die Einkommensteuer ist im Gesetz über die Einkommensteuer natürlicher Personen v. 22.5.2003 (Nr. 1344-IV) geregelt. Es handelt sich um eine staatliche Steuer i. S. des Art. 14 des Gesetzes über das Steuersystem der Ukraine und betrifft als Ertragsteuer die Besteuerung von natürlichen Personen.

In Art. 2 sind die Steuersubjekte bestimmt. Steuersubjekte der Einkommensteuer sind in der Ukraine ansässige Personen, d. h. natürliche Personen, die in der Ukraine ihren Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt haben. Sie sind unbeschränkt steuerpflichtig und werden nach dem Welteinkommensprinzip mit allen ihren inländischen und ausländischen Einkünften besteuert.

Beschränkt steuerpflichtig sind natürliche Personen, die nicht in der Ukraine ansässig sind, nach dem Territorialprinzip nur mit ihren ukrainischen Einkünften, d. h. mit Einkünften, die aus Quellen in der Ukraine stammen. Von der Besteuerung ausgeschlossen sind natürliche Personen, die einen Diplomaten- oder Immunitätsstatus haben. Ausländer, die von einem ukrainischen Unternehmen nach ukrainischem Arbeitsrecht angestellt sind, müssen Beiträge zum Pensionsfonds und zur Sozialversicherung abführen.

Besteuerungsobjekt und damit Steuerbemessungsgrundlage ist gem. Art. 3 das monatlich erzielte Gesamteinkommen sowie das Nettogesamteinkommen eines Kalenderjahres, das definiert ist als Gesamteinnahmen eines Kalenderjahres vermindert um die Summe des sog. „Steuerkredits“. Unter dem Steuerkredit versteht man Erwerbsaufwendungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung von Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen stehen

(Art. 1.16) und bei der Ermittlung des Einkommens abgezogen werden können. Die von der unbeschränkten Steuerpflicht erfassten ausländischen Einkünfte werden mit ihrem Zufluss besteuert.

Die zu steuernden Gesamteinnahmen ermitteln sich aus der Summe der inländischen Einnahmen zuzüglich der Einnahmen, die bei der Auszahlung einer Quellenbesteuerung mit Abgeltungswirkung unterliegen (Art. 3.1.3), sowie den ausländischen Einnahmen. Nach Abzug der Erwerbsaufwendungen des Veranlagungszeitraumes – VZ – (Steuerkredit, Art. 5) und eventueller sozialer Steuervergünstigungen (Art. 6) erhält man das zu steuernde Netto-Gesamteinkommen.

Die der Besteuerung unterliegenden Einkunftsarten sind in Art. 9.1–9.12 sowie in Art. 11–15 geregelt. Dabei handelt es sich im Einzelnen um: Einkünfte aus Vermietung von unbeweglichem Vermögen (Art. 9.1), Zinsen (Art. 9.2), Dividenden (Art. 9.3), Lizenzzahlungen (Art. 9.4), Gewinne bzw. Preise aus Lotterien (Art. 9.5), Investitionsgewinne (Art. 9.6), karitative Hilfen (Art. 9.7), Einkünfte aus privaten Lebens- und Rentenversicherungen (Art. 9.8), ausländische Einkünfte (Art. 9.9), unangemessene Teile von Spenden (Art. 9.10), Einkünfte der nicht in der Ukraine ansässigen Personen (Art. 9.11), Einkünfte der Einzelunternehmer (Art. 9.12), Einkünfte aus dem Verkauf von unbeweglichem Vermögen (Art. 11), Einkünfte aus dem Verkauf bzw. Tausch von beweglichem Vermögen (Art. 12), Erbschaftseinkünfte (Art. 13), Geschenke (Art. 14) und Einkünfte aus der Erstattung von vernichtetem Vermögen (Art. 15).

Von den Einkünften ist gem. Art. 5.2 der Steuerkredit (Erwerbsaufwendungen, Art. 1.16) abzuziehen. Dieser ist vom Stpfl. durch Vorlage entsprechender Dokumente nachzuweisen (Art. 5.1 und 2). Zum Steuerkredit gehören nach Art. 5.3 folgende Aufwendungen: Hypothekenzinsen (Art. 5.3.1), Spenden an gemeinnützige Einrichtungen bis zu 5 % des zu steuernden Einkommens (Art. 5.3.2), Ausgaben für Hochschul- bzw. Berufsausbildung, auch von Verwandten 1. Grades (Art. 5.3.3), Ausgaben für medizinische Behandlungen (Art. 5.3.4), Versicherungsbeiträge (Art. 5.3.5), Aufwendungen für künstliche Befruchtung sowie für staatliche Leistungen oder Gebühren im Rahmen einer Adoption (Art. 5.3.6).

Von den Einkünften weiterhin abziehbar sind gem. Art. 6 soziale Steuervergünstigungen für bestimmte Bevölkerungsgruppen, wie z. B. Rentner, Behinderte, kinderreiche Familien, i. H. von 50 % des zum 1. Januar des entsprechenden VZ festgesetzten monatlichen Durchschnittslohns, soweit deren monatliche Einkünfte den 1,4-fachen Betrag des zum 1. Januar des entsprechenden VZ festgesetzten monatlichen Existenzminimums nicht übersteigen (Art. 6.5).

Auf das so ermittelte zu versteuernde Einkommen ist seit dem 1.1.2007 ein linearer Steuertarif von 15 % anzuwenden (Art. 7.1). Für bestimmte Einkünfte wie z. B. Zinsen auf Bank- und

Sparkasseneinlagen sowie für Einkünfte aus dem Verkauf von privatem unbeweglichen Vermögen oder von nichtstaatlichen Spiel- oder Lotteriegewinnen (Art. 7.2–7.4) gelten besondere Steuersätze (5 % für Zinsen, doppelter Steuersatz für Spiel- und Lotteriegewinne).

Das Einkommensteuergesetz weist für bestimmte Einkünfte besondere Besteuerungsverfahren aus, so für die Besteuerung von Mieteinkünften, für die Besteuerung von Zinsen, Dividenden, Lizenzen, nichtstaatlichen Spielgewinnen und Preisen, Kapitalanlagegewinnen, gemeinnützigen Spenden, Einkünften aus langfristigen Versicherungen und aus nichtstaatlichen Pensionen, ausländischen Einkünften, unternehmerischen Einkünften von natürlichen Personen und natürlichen Personen, die eine Marktabgabe zahlen.

III. Unternehmensgewinnsteuer (Körperschaftsteuer)

1. Allgemeines

Grundlage für die Unternehmensgewinnbesteuerung (Körperschaftsteuer), insbesondere auch für die Besteuerung von Körperschaften und Personengesellschaften, ist das Gesetz über die Besteuerung der Unternehmensgewinne v. 28.12.1994 (Nr. 334/94-BP) i. d. F. des Änderungsgesetzes v. 28.12.2007 (Nr. 107-VI).

Ausschüttungen von Körperschaften sind nach dem klassischen Körperschaftsteuersystem doppelt belastet: einmal auf der Ebene der Körperschaft mit 25 % Unternehmensgewinnsteuer, anschließend auf der Ebene des Anteilseigners unterliegen die ausgeschütteten Dividenden der Einkommensbesteuerung mit einem Steuersatz von 15 %. Damit ergibt sich eine gesamte wirtschaftliche Belastung von 36,25 %.

Ist Empfänger der Dividenden eine in der Ukraine ansässige juristische Person, bleiben sie bei ihm bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens unberücksichtigt. Ist Dividendempfänger eine nicht in der Ukraine ansässige juristische Person, so wird bei der Ausschüttung eine Quellensteuer i. H. von 15 % des Bruttobetrag der Dividenden erhoben (Art. 13.1 und 2). Bei Bestehen eines DBA hängt die Höhe der Quellensteuer von dem in dem DBA vereinbarten Höchstsatz ab und beträgt i. d. R. 15 %, bei Schachteldividenden ist sie auf 5 % reduziert.

2. Steuersubjekte und -objekte

Steuersubjekte der Unternehmensbesteuerung sind (Art. 2): Wirtschaftsunternehmen, die auf die Erzielung von Gewinnen auf dem Gebiet der Ukraine ausgerichtet sind (Art. 2.1.1), natürliche Personen oder Körperschaften mit Gewinneinkünften in der Ukraine (Art. 2.1.2), Betriebsstätten und Zweigniederlassungen von gewerblichen Unternehmen auf dem Gebiet der Ukraine ohne den Status von Körperschaften (Art. 2.1.3), ständige Vertretungen oder Repräsentanten von nicht in der Ukraine ansässigen Unternehmen (Art. 2.1.4).

In der Ukraine ansässige Unternehmen sind mit ihrem Welteinkommen steuerpflichtig. Im Unterschied zum deutschen Gesellschaftsrecht unterscheidet das ukrainische Recht nicht zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften. Das bedeutet, dass auch Unternehmen, welche die Form von Personengesellschaften haben (wie OHG, KG), neben Körperschaften wie AG oder GmbH der Unternehmensbesteuerung unterliegen.

Besteuerungsobjekt sind gem. Art. 3 die Unternehmenseinkünfte (Art. 4) abzüglich der Betriebsausgaben (Art. 5) und Abschreibungen (Art. 8 und 9). Daneben gibt es Sonderregelungen in Art. 7 und Art. 13. Außerdem enthält Art. 6 die Möglichkeit einer Verlustverrechnung.

3. Gewinnermittlung, Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

Alle in der Ukraine ansässigen Unternehmen sind zur Buchführung und Erstellung von Jahresabschlüssen (Bilanzen) verpflichtet (Art. 71 Nr. 1 i. V. mit Art. 19 Nr. 8 HGB). Einzelheiten hierzu ergeben sich aus dem Rechnungslegungsgesetz (RLG, Law on Accounting and Fiscal Reporting in Ukraine) sowie den Ukrainian Accounting Standards (UAS). Die Regeln der UAS weichen dabei von den international anerkannten Rechnungslegungsstandards IFRS und US-GAAP ab, so dass sich viele internationale Unternehmen verpflichtet sehen, jeweils zwei Jahresabschlüsse nach verschiedenen Standards zu erstellen.

Zu den Betriebseinnahmen gehören alle Einnahmen, die das Unternehmen im VZ in allen seinen betrieblichen Unternehmensbereichen in Form von Geld oder in anderer materieller und immaterieller Form erzielt hat (Art. 4.1).

Zu den steuerlichen Einnahmen eines Unternehmens gehören im Einzelnen (Art. 4.1): die gesamten Einnahmen aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen, aus der Veräußerung von Wertpapieren sowie Liquidationserlöse (Art. 4.1.1), Einnahmen aus Banken- und Versicherungstätigkeit (Art. 4.1.2), Einnahmen aus gemeinsamen unternehmerischen Aktivitäten, Dividenden, Lizenzen sowie aus Leasing, Vermietung und Verpachtung (Art. 4.1.4), Einnahmen, die bei der Kalkulation der Einnahmen nicht zum laufenden VZ gehören, aber im laufenden VZ vereinnahmt worden sind (Art. 4.1.5), sonstige Einnahmen (Art. 4.1.6).

Nicht zu den betrieblichen Einnahmen eines Unternehmens gehören z. B. (Art. 4.2): Umsatzsteuer (Art. 4.2.1), Erstattungen für Zwangsverkäufe an den Staat (Art. 4.2.2), Schadensersatzleistungen, welche dem Stpfl. durch ein Gericht zugesprochen worden sind für die Verletzung von geschützten Rechten oder Interessen (Art. 4.2.3), Steuererstattungen (Art. 4.2.4), Kapitaleinlagen in eine Körperschaft durch einen Gesellschafter (Art. 4.2.5), Emissionseinlagen (Art. 4.2.9), Dividenden, die ein Steuerschuldner durch Ausschüttungen gem. Art. 7.7 und 7.8 von einem anderen Steuerschuldner erhalten hat (Art. 4.2.11).

Betriebsausgaben sind gem. Art. 5.1 alle Ausgaben des steuerpflichtigen Unternehmens, die zur Bezahlung der Aufwendungen für Wareneinsatz, Dienst- und Sachleistungen, die für ihre Weiterverwendung im Rahmen der eigenen unternehmerischen Tätigkeit erworben, in Geld, materieller oder immaterieller Form gefertigt bzw. erbracht worden sind, getätigt werden. Die Betriebsausgaben sind im Zeitpunkt ihrer Zahlung bzw. im Zeitpunkt des Erhaltens der Ware oder der Inanspruchnahme einer Dienstleistung abzuziehen.

Als Betriebsausgaben sind bei der Gewinnermittlung im Einzelnen abzuziehen (Art. 5.2): sämtliche Ausgaben, die im Zusammenhang mit der Vorbereitung, Organisation und Durchführung der Produktion, dem Verkauf von Waren und dem Erbringen von Arbeits- und Dienstleistungen, Kosten für elektrische Energie aufgewendet worden sind (Art. 5.2.1), Spenden und Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen, soweit sie nicht weniger als 2 % und nicht mehr als 5 % des im vorangegangenen VZ zu versteuernden Einkommens betragen (Art. 5.2.2), Steuerzahlungen (Art. 5.2.5), auch für zurückliegende VZ (Art. 5.2.6 und 7), uneinbringliche Forderungen (Art. 5.2.8), Ausgaben für Transaktionen i. S. des Art. 7 (Art. 5.2.9), Ausgaben für Arbeits- und Berufskleidung (Art. 5.4.1).

Als Betriebsausgaben abzugsfähig sind weiterhin gem. Art. 5.4.4 die Ausgaben für verkaufsvorbereitende Werbemaßnahmen im Rahmen von Präsentationen, Empfängen und Festen, einschließlich der Bereitstellung von unentgeltlichen Leistungen zu Promotionszwecken bis zu einer Höchstgrenze von 2 % des zu versteuernden Einkommens im vorausgegangenen VZ.

Nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind gem. Art. 5.3 folgende Aufwendungen: Ausgaben für die Organisation und Durchführung von privaten Empfängen, Präsentationen und Festen, für Vergnügungs- und Erholungszwecke, für Geschenke, zur Finanzierung des persönlichen Bedarfs, soweit es sich dabei um Kosten handelt, die nicht durch die wirtschaftliche Tätigkeit verursacht sind, d. h. Ausgaben, bei denen ein Zusammenhang mit der eigentlichen unternehmerischen Tätigkeit fehlt (Art. 5.3.1), Aufwendungen, die bereits im Rahmen der Abschreibung geltend gemacht werden (Art. 5.3.2), Zahlung von Unternehmensgewinnsteuer, Vermögensteuer, Quellensteuer und Umsatzsteuer auf die Anschaffung von Wirtschaftsgütern oder auf Dienstleistungen für Zwecke der Produktion oder unproduktive Verwendung (Art. 5.3.3), Kosten für Handelspatente, welche die Steuerschuld gem. Art. 16.3 mindern (Art. 5.3.4), Straf- und Bußgelder (Art. 5.3.5), Ausgaben für Geschäftsführungsorgane von Vereinigungen von Steuerzahlern, einschließlich entsprechender Ausgaben, die Holdinggesellschaften zuzurechnen sind (Art. 5.3.6), Dividendenzahlungen (Art. 5.3.8), Vergütungen an mit dem Stpfl. verbundene natürliche oder juristische Personen, soweit nicht durch Vorlage entsprechender Dokumente nachgewiesen wird, dass sie als Gegenleistung für erfolgte Dienstleistungen gezahlt wurden, und soweit sie angemessen sind, d. h. einem Drittvergleich standhalten (Art. 5.3.9).

In Art. 5.3.6 und Art. 5.3.9 wird insbesondere die für ausländische Investoren bedeutsame Transfer- und Verrechnungspreisproblematik geregelt. Insoweit enthält Art. 5.3.9 allgemeine Bestimmungen zur Dokumentation von Verrechnungspreisen. Dabei gilt zunächst der Grundsatz, dass die ukrainische Steuerverwaltung den Betriebsausgabenabzug für alle Aufwendungen versagt, die nicht durch Belege und Dokumente nachgewiesen sind. Hinsichtlich der besonderen Dokumentation von Transfer- und Verrechnungspreisen hat das ukrainische Steuerrecht anders als die Abgabenordnung (in § 90 Abs. 3 AO) keine besondere gesetzliche Regelung.

Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Zinsen gilt, dass Zinsen, die eine ukrainische Körperschaft an ihre Gesellschafter zahlt, grundsätzlich als Betriebsausgaben abzugsfähig sind (Art. 5.5.1). Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Zinsen, die Unternehmen an ausländische Investoren zahlen, gelten darüber hinaus die sog. „thin capitalization rules“, soweit nicht in der Ukraine ansässige Personen mit mindestens 50 % am Stammkapital des Unternehmens beteiligt sind (Art. 5.5.2). Danach sind Zinszahlungen an derartige Gesellschafter sowie an mit ihnen verbundene Personen nur dann als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn sie 50 % des Gewinns zuzüglich der in diesem Zeitraum erhaltenen Zinsen nicht übersteigen (Art. 5.5.2 i. V. mit Art. 5.5.4). Nichtabzugsfähige Zinsen können in die folgenden VZ vorgetragen werden (Art. 5.5.5).

4. Abschreibungen

Für die Durchführung der Abschreibungen enthält Art. 8 einen Positivkatalog. Danach sind abschreibungsfähig: der Erwerb von Wirtschaftsgütern sowie die Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens für den eigenen Produktionsbedarf, einschließlich der Ausgaben für damit in Verbindung stehender Lohnzahlungen (Art. 8.1.2), Durchführung von Arbeiten zur Erneuerung des Anlagevermögens, insbesondere Reparatur-, Rekonstruktions-, Modernisierungsarbeiten und ähnliche Arbeiten, soweit sie im VZ den Betrag von 10 % des Gesamtbuchwertes des Anlagevermögens übersteigen. Ansonsten können sie sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden (Substanzverbesserungen an Grundstücken, z. B. Be- und Entwässerung). Die Grundstücke selbst können nicht abgeschrieben werden (Art. 8.9.1). Die planmäßigen Abschreibungen sind quartalsweise vorzunehmen (Art. 8.3.1). Hierzu werden die abschreibungsfähigen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in der Bilanz in 4 Gruppen eingeteilt (Art. 8.2.2). Für jede Gruppe gilt ein einheitlicher Abschreibungssatz.

Abschreibungsgrundlage ist der in der Bilanz ausgewiesene Buchwert des Wirtschaftsgutes zu Beginn eines Quartals eines VZ. Im Einzelnen gelten folgende Abschreibungssätze (Art. 8.2.2):

- **Gruppe 1:** Abschreibungssatz von 2 % für die Abschreibung von Bauten, Häusern, Gebäudeteilen, einschließlich Wohnhäusern sowie Substanzverbesserungen von Grundstücken. Die Abschreibungsbeträge sind für jedes Gebäude, Haus, jede Anlage separat zu

berechnen (Art. 8.3.4). Die Abschreibungen sind solange vorzunehmen, bis der Buchwert des jeweiligen Wirtschaftsgutes das Einhundertfache des steuerfreien Mindesteinkommens eines Bürgers erreicht hat (Art. 8.3.7). Der danach verbleibende Restbuchwert kann sofort als Aufwand abgezogen werden.

- ▶ **Gruppe 2:** Abschreibungssatz von 10 % für die Abschreibung von Fahrzeugen, Möbeln sowie für elektrische, optische und elektromechanische Gegenstände und Werkzeuge, Büro- und Geschäftseinrichtungen. Der Abschreibungssatz von 10 % ist auf den Buchwert aller Wirtschaftsgüter der Gruppe insgesamt anzuwenden. Eine gesonderte Erfassung der einzelnen Vermögensgegenstände der Gruppe 2 ist nicht erforderlich. Die Abschreibungen sind so lange vorzunehmen, bis der Buchwert der Gruppe 0 beträgt.
- ▶ **Gruppe 3:** Abschreibungssatz von 6 % für die Abschreibung von sonstigen Gegenständen des Anlagevermögens, die nicht zur Gruppe 1, 2 oder 4 gehören.
- ▶ **Gruppe 4:** Abschreibungssatz von 15 % für die Abschreibung von Computern, Hard- und Software sowie anderen Kommunikations- und Informationssystemen, Telefonen, Mikrofonen und tragbaren Radiogeräten.

Der Stpfl. kann darüber hinaus bei allen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die Abschreibung die offizielle Inflationsrate berücksichtigen, soweit sie über 10 % liegt (Art. 8.3.3). Die Aufwendungen für die Anschaffung geringwertiger Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten weniger als 1.000 UAH (ca. 166 €) betragen, sind sofort abziehbar.

5. Leasing und Behandlung von Grundstücken

Bei der steuerlichen Behandlung des Leasings wird unterschieden zwischen dem operativen Leasing und dem Finanzierungsleasing. Beim operativen Leasing wird der Leasinggegenstand weiterhin dem Anlagevermögen des Leasinggebers (Art. 8.5.1) zugerechnet, beim Finanzierungsleasing dagegen dem Anlagevermögen des Leasingnehmers (Art. 8.5.2), so als hätte der Leasinggeber den Leasinggegenstand veräußert. Beim operativen Leasing sind vom Leasingnehmer vorgenommene Substanzverbesserungsmaßnahmen sofort abziehbar, soweit sie nicht 10 % des Wertes des Wirtschaftsgutes innerhalb der entsprechenden Gruppe des Anlagevermögens •••• und damit beim Leasingnehmer bilanzierungsfähig werden (Art. 8.8.1 und 8.7.1).

Grundstücke unterliegen grundsätzlich keiner Abschreibung. Sie sind jedoch vom Stpfl. gem. Art. 8.9.1 beim Kauf oder Verkauf buchmäßig zu erfassen. Der bei der Veräußerung von Grundstücken erzielte Veräußerungsgewinn ist steuerpflichtig. Dabei gilt als zu versteuernder Veräußerungsgewinn die positive Differenz zwischen dem Verkaufspreis des Grundstücks und den Anschaffungskosten des Grundstücks (Kaufpreis sowie beim Kauf anfallende Kosten wie z. B. Notarkosten). Der Veräußerungsgewinn ist zunächst ggf. um den Inflationskoeffi-

zienten i. S. des Art. 8.3.3 zu korrigieren. Ergibt sich dabei ein Veräußerungsverlust, so kann dieser nicht geltend gemacht werden. Eine Sonderregelung gilt gem. Art. 8.9.2 für den Verkauf von Grundstücken, die im Rahmen von Privatisierungsmaßnahmen erworben wurden. Der dabei anfallende Veräußerungsgewinn wird ermittelt, indem vom Verkaufspreis nicht der Kaufpreis, sondern der geschätzte Zeitwert (Marktwert) des Grundstücks zum Verkaufszeitpunkt abgezogen wird.

6. Verlustverrechnung und Sondervorschriften, Besteuerung von Leistungen an verbundene Unternehmen

Die Gewinnermittlungsvorschriften sehen für Unternehmen keinen Verlustrücktrag vor, sondern nur einen uneingeschränkten Vortrag von Verlusten zurückliegender auf zukünftige VZ (Art. 6.1). Die Finanzverwaltung darf die Annahme einer Steuererklärung nicht verweigern, weil der Stpfl. Verluste geltend macht (Art. 6.2). Hat die Finanzverwaltung Zweifel an der Geltendmachung des Verlusts und dem vom Stpfl. beantragten Vortrag des Verlusts, so kann sie gem. Art. 6.3 eine Sonderprüfung des dem Verlust zugrunde liegenden Sachverhalts anordnen, soweit der Stpfl. in vier aufeinander folgenden Veranlagungsjahren einen vortragsfähigen Verlust ausgewiesen hat.

Für bestimmte Geschäfte gelten gem. Art. 7 Sonderregelungen, so für Tauschgeschäfte (Art. 7.1), Versicherungstätigkeiten (Art. 7.2), Währungsgeschäfte (Art. 7.3), Geschäfte mit verbundenen, nahe stehenden Personen (Art. 7.4), gemeinschaftliche Unternehmungen (joint activity) in der Ukraine, abgesehen von der Gründung einer juristischen Person (Art. 7.7), die Besteuerung von Dividenden (Art. 7.8), Finanzgeschäfte mit Forderungen und Verbindlichkeiten (Art. 7.9), Geschäfte unter Eingehung langfristiger Vertragsbindungen (Art. 7.10) sowie die Besteuerung von gemeinnützigen Non-Profit-Organisationen (Art. 7.11).

Sonderregelungen bestehen insbesondere gem. Art. 7.4 für Geschäfte mit nahe stehenden, verbundenen Personen. Danach haben sich Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Personen prinzipiell an (zwischen fremden Dritten) üblichen Verkaufspreisen zu orientieren. Diese dürfen nicht unter den zum Zeitpunkt der Transaktion geltenden üblichen Preisen liegen. Insoweit hat der Stpfl. auch seine mit dem Erwerb einer Sachleistung oder mit der Inanspruchnahme einer Dienstleistung verbundenen Ausgaben stets ausgehend vom Vertragspreis zu bestimmen.

Der Begriff „verbundene Person“ in Art. 7.4 wird in Art. 1.26 näher bestimmt. Danach gilt eine juristische Person als mit einer anderen natürlichen oder juristischen Person verbunden, wenn sie diese kontrolliert oder von dieser kontrolliert wird bzw. sich mit ihr unter Kontrolle befindet. Die Definition des „üblichen Preises“ ergibt sich aus Art. 1.20.1. Die Nachweis- und Beweispflicht für die Üblichkeit des Preises liegt bei der Finanzverwaltung. In Ausnahmefällen,

wenn der übliche Preis nicht auf der Grundlage dieser Definitionen ermittelt werden kann, kann der Marktpreis nach Art. 1.20.5 unter Berücksichtigung der UAS ermittelt werden. Diese enthalten die international bei der Prüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen üblichen Standardmethoden, wie die Preisvergleichs-, Wiederverkaufs- sowie die Kostenaufschlagsmethode.

7. Besteuerung von Betriebsstätten sowie von nicht ansässigen Personen und Unternehmen

Weitere Sonderregelungen in Art. 13.8 gelten für Betriebsstätten. Betriebsstätten von in der Ukraine nicht ansässigen Unternehmen werden für die Gewinnbesteuerung grundsätzlich den in der Ukraine ansässigen Unternehmen gleichgestellt. Art. 13.8 regelt darüber hinaus die Art und Weise der Gewinnermittlung von Betriebsstätten.

Grundsätzlich bestehen folgende drei Möglichkeiten der Gewinnermittlung bei Betriebsstätten: die im internationalen Steuerrecht übliche direkte und indirekte Methode sowie als dritte die Koeffizientenmethode. Bei der direkten Methode werden die Gewinne von nicht in der Ukraine ansässigen Unternehmen, die ihre Wirtschaftstätigkeit in der Ukraine über eine Betriebsstätte ausüben, nach den allgemein üblichen Gewinnermittlungsverfahren ermittelt. Bei der indirekten Methode erfolgt die Gewinnermittlung in der Weise, dass der Gesamtgewinn des Einheitsunternehmens, also sämtliche in und außerhalb der Ukraine erwirtschafteten Gewinne, auf die ukrainische Betriebsstätte mittels Schlüsselgrößen wie Beschäftigungsanzahl und Wert des Betriebsvermögens und auf die anderen außerhalb der Ukraine ansässigen Betriebe verteilt wird. Die sog. Koeffizientenmethode wird in Fällen angewendet, in denen weder die direkte, noch die indirekte Gewinnermittlungsmethode zu angemessenen Ergebnissen führt. Bei dieser Methode werden in einem stark verkürzten Veranlagungsverfahren die Gesamteinnahmen des Unternehmens mit dem Koeffizienten 0,7 multipliziert (Art. 13.8 Satz 4).

Erbringt ein in der Ukraine ansässiges Unternehmen Wirtschaftsleistungen an ein nicht in der Ukraine ansässiges Unternehmen oder eine nicht in der Ukraine ansässige Person, so unterliegen diese Leistungen in der Ukraine einer Bruttobesteuerung zu einem Steuersatz von 15 % (Art. 13.2). Darüber hinaus unterliegen der Bruttobesteuerung in der Ukraine folgende Einnahmen (Art. 13.1): Zinsen und Dividenden, Einnahmen aus Lizenzen, Frachten und Ingenieurleistungen, Einnahmen aus Vermietungs- und Leasingleistungen, Erlöse aus der Veräußerung von in der Ukraine belegenem unbeweglichen Vermögen, auch Betriebsgrundstücke und Betriebsstättenvermögen, Makler-, Vermittler und Vertreterprovisionen. Bei der Bruttobesteuerung bleiben ansonsten bei der Gewinnermittlung abzugsfähige Aufwendungen unberücksichtigt. Die Regelungen von internationalen DBA, z. B. das Betriebsstättenprinzip, sind jedoch vorrangig anzuwenden.

8. Abgabe von Steuererklärungen, Steuertarif, „einzige Steuer“ für Kleinunternehmen

Jeder Stpfl. hat selbständig eine Steuererklärung für den VZ zu erstellen (Art. 16.1). VZ für die Gewinnsteuer für Unternehmen sind das Steuerjahr, das Dreivierteljahr, das Halbjahr und das Vierteljahr (Art. 11.1).

Die vollständige Steuererklärung für das gesamte Steuerjahr hat der Stpfl. innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf des betreffenden Steuerjahres abzugeben, ansonsten nach Ablauf eines jeden Steuerquartals eine vereinfachte Steuererklärung innerhalb von 40 Tagen (Art. 16.4 Satz 2). Der Stpfl. hat das Recht in seiner Steuererklärung enthaltene Positionen in einer ihm überlassenen Form zu erläutern, soweit er dies für erforderlich und zweckmäßig hält. Legt der Stpfl. innerhalb der bestimmten Fristen keine ordnungsgemäße Steuererklärung vor, so kann die Steuerbehörde unter Anwendung zur indirekten Ermittlung geeigneter Schätzungsverfahren, z. B. nach einer ökonomischen Analyse oder einer Informationsanalyse bezüglich der Einnahmen- und Ausgabensituation des Stpfl., die Besteuerungsgrundlagen ermitteln. Alle in der Ukraine ansässigen Wirtschaftsunternehmen haben monatlich Gewinnsteuerraten an die Steuerbehörde abzuführen. Die Steuervorauszahlungen sind spätestens bis zum 20. Tag des Folgemonats zu entrichten.

Zahlt eine Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter Dividenden, so hat sie als Vorauszahlung auf ihre Gewinnsteuer eine Quellensteuer i. H. von 25 % der geleisteten Dividende abzuführen (Art. 7.8). Zur Abführung einer Quellensteuer i. H. von 15 % sind ebenfalls verpflichtet: in der Ukraine ansässige Unternehmen oder Betriebsstätten, die Gewinnzahlungen i. S. des Art. 7.8 oder sonstige Leistungen i. S. des Art. 13, die auf Quellen, d. h. auf Tätigkeiten in der Ukraine zurückführen sind (Art. 16.13), ••••. Die Quellensteuer ist spätestens zeitgleich mit der Auszahlung abzuführen. Die Unternehmen sind verpflichtet, die Einbehaltung und das Abführen von Quellensteuer in Fällen des Art. 16.13 schriftlich jeweils für ein Steuerquartal zu dokumentieren. Die Dokumentationsunterlagen sind der Steuerbehörde bis spätestens zum 25. des dem Berichtsquartal folgenden Monats vorzulegen (Art. 16.11). Der reguläre Steuertarifsatz für die Gewinnsteuer von Unternehmen beträgt gem. Art. 10.1 25 %.

Vereinfachte Steuererklärungsverfahren bestehen für landwirtschaftliche Betriebe (Art. 14) sowie für Kleinunternehmen, d. h. Unternehmen, die nicht mehr als zehn Arbeitnehmer pro Kalenderjahr beschäftigen und deren jährlicher Umsatz aus dem Verkauf von Waren bzw. aus der Erbringung von Dienstleistungen nicht mehr als 500.000 UAH beträgt. Diese sog. „einzige Steuer“ wird auf den Umsatz erhoben. Mit der einzigen Steuer sind sämtliche Steuerarten wie Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Einkommensteuer, Grundsteuer, Kommunalsteuer und bestimmte Sozialabgaben abgegolten.

Der Steuersatz dieser einzigen Steuer für natürliche Personen wird durch die örtlichen Selbstverwaltungsorgane in Abhängigkeit von der Tätigkeit des Kleinunternehmens festge-

setzt. Dabei darf die einzige Steuer monatlich 20 UAH nicht überschreiten sowie 200 UAH nicht überschreiten. Für jeden beschäftigten Arbeitnehmer erhöht sich die Summe der zu entrichtenden einzigen Steuer um 50 %. Juristische Personen können einen Steuersatz von 6 % zusätzlich zur Umsatzsteuer oder einen Steuersatz von 10 % bei Befreiung von der Umsatzsteuer wählen. Darüber hinaus haben juristische Personen bei Gewinnausschüttungen an Anteilseigner eine Quellensteuer von 25 % einzubehalten und abzuführen. Die Quellensteuer darf nicht auf die Pauschalsteuer angerechnet werden. Das vereinfachte Besteuerungsverfahren kann nicht von juristischen Personen in Anspruch genommen werden, an deren Stammkapital andere juristische Personen, die keine kleinen Unternehmen sind, zu mehr als 25 % beteiligt sind. Darüber hinaus können auch nicht in der Ukraine ansässige Stpfl. das vereinfachte Besteuerungsverfahren nur wählen, wenn die Beteiligungsquote des nicht-ansässigen Stpfl. am Nennkapital des Unternehmens weniger als 25 % beträgt.

FAZIT

Das ukrainische Steuersystem befindet sich in einem Zustand permanenter Veränderungen und Entwicklungen von der Staatswirtschaft zur Marktwirtschaft. Die Steuergesetze sind vielfach negativ geprägt durch die Unbestimmtheit und Ungenauigkeit seiner Regelungen, durch das Fehlen einer klaren Steuerpolitik und durch ständige, häufig rückwirkend vorgenommene Änderungen der Steuergesetzgebung. Steuergesetze und Auslegungen von Steuergesetzen werden mangels eindeutiger Zuständigkeiten vielfach von unterschiedlichen Regierungsstellen oder innerhalb der Steuerverwaltungen von unterschiedlichen Stellen erlassen. Insoweit sind widersprüchliche Regelungen und Auslegungen der Steuergesetze häufig. In der Praxis führt dies zu einer großen Unsicherheit und teilweise zur Willkür bei den Anwendungen der Steuergesetze durch die Steuerverwaltung und durch den Steuerbürger. Auch die Steuererhebung ist mangelhaft. So belegt die Ukraine im „Doing Business 2007“-Länderrating der Weltbank hinsichtlich des Indikators „Steuern zahlen“ den zweitschlechtesten Rang.

Hinzu kommen Probleme durch die immer noch in vielen Bereichen zu beobachtende Korruption. So hält die Schattenwirtschaft in der Ukraine trotz eines niedrigen Einkommensteuersatzes von 15 % mit geschätzten 50 bis 60 % des Bruttoinlandsproduktes die höchsten Anteile in Osteuropa. Es fehlt insbesondere ein allgemeines und umfassendes, alle Bereiche des Steuerrechts regelndes, grundlegendes Steuergesetz, wie es in Deutschland die Abgabenordnung darstellt.

Rechtsgrundlagen: Gesetz bezüglich der Steuererhebung v. 21.12.2000 (Nr. 2181-III); Gesetz über das Steuersystem der Ukraine v. 25.6.1991 (Nr. 1251-XII); Gesetz über die Besteuerung der Unternehmensgewinne v. 28.12.1994 (Nr. 334/94-BP) i. d. F. des Änderungsgesetzes v. 28.12.2007 (Nr. 107-VI); Gesetz über die Einkommensteuer natürlicher Personen v. 22.5.2003 (Nr. 1344-IV); Gesetz über die Unternehmensgewinnbesteuerung v. 24.12.2002 (Nr. 349-IV); Rechnungslegungsgesetz (RLG, Law on Accounting and Fiscal Reporting in Ukraine). ■