



Ukrainische Unternehmen verschieben Gewinne aus dem Export von Agrarrohstoffen



Vereinte Europäische Linke - Nordische Grüne Linke



FRAKTION IM EUROPÄISCHEN PARLAMENT

GUE/NGL
www.guengl.eu

DIE LINKE.
IM EUROPAPARLAMENT

Ukrainische Unternehmen verschieben Gewinne aus dem Export von Agrarrohstoffen

EINFÜHRUNG	5
AGRARMÄRKTE WEIZEN UND MAIS	7
AGRARMÄRKTE SONNENBLUMENÖL	10
VERRECHNUNGSPREISREGELUNGEN IN DER UKRAINE	11
ERGEBNISSE	16
SCHLUSSFOLGERUNGEN	21

EINFÜHRUNG

Steuervermeidung ist ein Thema, das ganz oben auf der politischen Agenda der Europäischen Union (EU) steht¹, in der Ukraine aber² mit ihrem aufgrund der schieren Größe der Schattenwirtschaft (bis zu 50%³) chronisch unterfinanzierten Staatshaushalt ein noch wichtigeres Thema ist. Zum Vergleich: Bei einer Einwohnerzahl von ca. 45 Millionen erzielt der Staat lediglich €20 Millionen Steuereinnahmen, während das Nachbarland Polen mit einer Bevölkerung von weniger als 45 Millionen ein Steueraufkommen von mehr als €80 Milliarden erreicht⁴. Der ukrainische Staat muss diese entgangenen Steuern kompensieren, indem er Kredite beim Internationalen Währungsfonds (IWF) aufnimmt und makroökonomische Unterstützung der EU erhält. Allerdings war allen aufeinanderfolgenden Regierungen der Ukraine einschließlich des zuletzt gewählten Kabinetts eine beinharte unternehmerfreundliche und gegen staatliche Regulierung gerichtete Ideologie gemeinsam. So hat der neue Minister für Wirtschaftsentwicklung zum Beispiel der Auffassung widersprochen, dass etwas gegen die umfangreiche Schattenwirtschaft des Landes unternommen werden müsse, um den Staatshaushalt auf Vordermann zu bringen⁵.

Wie wir in unserer letzten Studie⁶ gezeigt haben, waren vermutlich die Verrechnungspreisregelungen selbst oder ihre Anwendung durch die Steuerbehörden unzureichend, um das Problem der Steuervermeidung im Zusammenhang mit dem Export von Eisenerz in den Griff zu bekommen. In der vorliegenden Studie befassen wir uns erneut mit diesem Thema und

nehmen Verrechnungspreise bei der Ausfuhr landwirtschaftlicher Produkte unter die Lupe. Dabei kommen auch andere Möglichkeiten zur Sprache, mit denen die Agrarwirtschaft ihre Steuerzahlungen minimiert.

Das Problem der nicht geleisteten Steuerzahlungen auf Exporte auf die Agenda zu setzen, ist für die Ukraine besonders wichtig, weil die Volkswirtschaft des Landes hochgradig vom Warenhandel abhängig ist. Produkte aus natürlichen Ressourcen wie Eisenerz und landwirtschaftliche Produkte sollen der Mehrheit der Bevölkerung zugutekommen. Während aber die Eigentümer dieser Vermögenswerte in der Regel zu den Reichen und Superreichen gehören, sind die in diesen Wirtschaftszweigen gezahlten Löhne eher bescheiden selbst im Vergleich zu dem in Entwicklungsländern üblichen Lohnniveau. Die sieben reichsten Ukrainer besitzen umfangreiche Unternehmensanteile in den Wirtschaftszweigen Eisen, Stahl und Landwirtschaft⁷. Diese offenkundig bestehende Ungleichheit wird durch die niedrigen Steuern in der Ukraine und zahlreiche Methoden der „Steuroptimierung“ zusätzlich verschärft.

Die vorliegende Studie befasst sich in erster Linie mit der Agrarwirtschaft, dem „neuen Eisen- und Stahlsektor“ der Ukraine, und dem damit einhergehenden Wachstum, der politischen Einflussnahme und dem Reichtum zum Vorteil ihrer Eigentümer. Der Export landwirtschaftlicher Güter ist beständig gestiegen und hat inzwischen einen Anteil von mehr als 40% an den Gesamtausfuhren der Ukraine. Anders als es die während der

1 [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/633153/EPRS_BRI\(2019\)633153_DE.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/633153/EPRS_BRI(2019)633153_DE.pdf)

2 <https://golos.ua/i/477711>

3 <https://biz.liga.net/ekonomika/all/novosti/tenevaya-ekonomika-v-2018-godu-dostigla-47-ot-vvp---opros-kmis>

4 <https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.CN>

5 <https://nv.ua/biz/economics/ministr-ekonomiki-milovanov-intervyu-novosti-ukrainy-50041337.html>

6 http://guenl-panamapapers.eu/wp-content/uploads/2018/09/180911_Study-Tax-Avoidance-UA.pdf

7 https://pep.org.ua/media/documents/focus.ua_richest_Ukrainians_27.04.2018.pdf

Sowjetzeiten kolportierte Klischeevorstellung von der „Kornkammer Europas“ vermuten lässt, gehörten landwirtschaftliche Produkte bis vor kurzem noch nicht zu den wichtigsten Exportgütern des Landes. Erst in jüngster Zeit, nachdem die Landwirtschaftsbetriebe ihre Produktion konzentriert und mit ihrer Lobby Steuervergünstigungen durchsetzen konnten, haben sie die früheren Spitzenreiter abgehängt.

Der Sektor ist ebenfalls aufgrund seiner Verflechtungen mit der Politik umstritten. Die ukrainischen Massenmedien haben Berichte über Offshore-Konstruktionen veröffentlicht, die von den größten Exporteuren landwirtschaftlicher Produkte genutzt werden. Die ukrainischen Agrar-Oligarchen sind politisch und auf internationaler Ebene aktiv, sind als Berater für den Präsidenten und für Abgeordnete tätig, finanzieren politische Parteien, werden per staatlicher Ordensverleihung als „Helden der Ukraine“ ausgezeichnet und sind sogar Geldgeber internationaler Handelskammern⁸. Als spezifisches Beispiel sei hier einer der reichsten Agrarmagnaten genannt, früher stellvertretender Leiter der Präsidialverwaltung von Petro Poroschenko. Ein weiterer Oligarch, der während seiner Zeit als Abgeordneter Miteigentümer eines großen Exportunternehmens war, hatte ebenfalls einen Sitz im Parlamentsausschuss für Steuer- und Zollpolitik. Der Sohn des Besitzers eines führenden Unternehmens der Agrarwirtschaft war ebenfalls Abgeordneter und Mitglied im Ausschuss für Agrarpolitik

und Bodenangelegenheiten. Angesichts dieser engen politischen Verflechtungen dürfte es nicht überraschen, dass der Staat die Agrarwirtschaft mit Subventionen und Steuererleichterungen bedacht hat⁹.

Über den verschwenderischen Lebensstil der Agrar-Oligarchen wird immer wieder in den Medien berichtet, dabei geht es um Jachten im Wert von €150 Millionen, Geburtstagsfeiern in alpinen Ferienorten, bei denen teurer Jahrgangschampagner in Strömen fließt, und großzügige Herrensitze, die auf archäologischen Stätten gebaut werden. Die wichtigsten Agrarholdings gerieten wegen des Verdachts auf Steuervermeidung bereits ins Visier strafrechtlicher Ermittlungen¹⁰.

Trotz all dieser Kontroversen hat die Agrarindustrie staatliche Beihilfen erhalten, war bis vor kurzem von der Mehrwertsteuer befreit, profitiert von einem ermäßigten Steuersatz auf Dividenden und kommt in den Genuss eines vereinfachten Einkommenssteuersystems¹¹.

Wie früher wurde diese gemeinsame Arbeit auf der Transaktionsebene unter Verwendung täglicher Marktdaten und nicht aggregierter globaler Zahlen durchgeführt, auf denen andere Studien basieren. Dies zeichnet sie in Bezug auf die Zuverlässigkeit ihrer Ergebnisse aus.

8 <https://112.ua/statji/semya-vadaturskih-gotovitsya-k-vyboram-starshiy-dogovarivaetsya-s-batkivshhinoy-mladshiy-stroit-partiyu-dlya-groysmana-441992.html>; http://antikor.com.ua/articles/141771-zvezda_oligarha_ukrainy;
<https://glavcom.ua/interviews/andriy-vadaturskiy-bpp-ce-partiya-vladi-yaka-vzhe-nikomu-ne-potribna-394265.html>

9 <https://commons.com.ua/uk/opadatkuvannya-silskogo-gospodarstva-vikliki-i-mozhливosti/>

10 <https://www.unn.com.ua/ru/news/1703976-kernel-treyd-pidozryuyetsya-v-bagatomilyonnomu-ukhilyanni-vid-splati-podatkov>; <https://latifundist.com/novosti/38193-sledovatelyi-gfs-izuchayut-prichastnost-kernel-k-shemam-vyvoda-deneg>; <https://112.ua/obshchestvo/kernel-obvinili-v-mahinaciyah-s-nds-smi-433879.html>

11 <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Ukraine-Corporate-Tax-credits-and-incentives>

AGRARMÄRKTE

WEIZEN UND MAIS

Getreide ist das am stärksten nachgefragte landwirtschaftliche Produkt, und es wird davon ausgegangen, dass der Verbrauch weltweit besonders infolge des globalen Bevölkerungswachstums in signifikanter Weise zunehmen wird. Eine größere Nachfrage nach Tierfutter wird den Verbrauch vor allem in den entwickelten Regionen, aber auch in den Entwicklungsländern steigern. In diesen Regionen werden wachsende Einkommen und veränderte Ernährungsgewohnheiten (verstärkter Konsum eiweißreicher Lebensmittel wie Fleisch und Milcherzeugnisse) für eine nachhaltig steigende Nachfrage nach Getreide und Schrot als wichtige Bestandteile von Tierfutter sorgen. Der Verbrauch anderer Getreidesorten wie Weizen dagegen, die in erster Linie für den menschlichen Verzehr bestimmt sind, dürfte den Prognosen zufolge relativ stabil bleiben.

Während sich die Getreideimporte weltweit inzwischen über eine große Anzahl von Ländern verteilen, konzentriert sich der Export landwirtschaftlicher Erzeugnisse auf wenige Länder. Das Schwarzmeergebiet ist eine der führenden Exportregionen. Die Ukraine gehört weltweit zu den größten Getreideexporteuren und liefert ca. 10% des Getreides für den globalen Markt. Es ist davon auszugehen, dass das Land diese Marktstellung in Zukunft weiter konsolidieren wird. Die Ukraine hat in der Tat ein riesiges Potential zur Steigerung ihrer Getreideproduktion, ihrer Produktivität und ihrer Exporte, denn sie verfügt über die größte landwirtschaftliche Nutzfläche in Europa (42 Millionen Hektar, das sind 70% der Gesamtfläche der Ukraine) und mit 25% über den höchsten Anteil an der weltweit verfügbaren fruchtbaren Schwarzerde.

Die durchschnittlichen Erträge in der Ukraine sind in den letzten Jahren signifikant gestiegen, liegen aber trotz der viel höheren Bodenqualität immer noch 20-40% unter

denen von Produktionsbetrieben in weiter entwickelten Ländern oder Regionen (wie die USA, die EU, Kanada und Argentinien). Eines der Hauptziele der Getreideerzeuger für die nächsten Jahre ist eine Steigerung der Erträge durch die Modernisierung des landwirtschaftlichen Maschinenparks (Mähdrescher usw.), durch besseres Saatgut und durch den effektiveren Einsatz von Dünge- und Pflanzenschutzmitteln.

Im Gegensatz zu anderen Großproduzenten wie China, Indien und Brasilien, deren einheimische Produktion überwiegend für die Versorgung der eigenen Märkte vorgesehen ist, wird gewöhnlich weniger als die Hälfte des in der Ukraine produzierten Getreides im eigenen Land verbraucht. Da die Binnenmarktnachfrage vor dem Hintergrund einer abnehmenden Bevölkerungszahl stagniert, folgt daraus, dass zusätzliche Produktionsmengen für den Export bestimmt sind.

Diese Schlussfolgerung bestätigt als eine der wichtigsten Erkenntnisse der letzten Studie über die Gewinnverlagerung beim Eisenerzexport, dass sich die ukrainische Wirtschaft durch einen hohen Offenheitsgrad auszeichnet, d.h. durch eine hohe Exportquote. Anders formuliert, basiert die Volkswirtschaft der Ukraine auf Exporten in reiche Länder und auf Niedriglöhnen im eigenen Land. Entsprechend gründet die ukrainische Oligarchie auf der Ausfuhr von Waren einschließlich landwirtschaftlicher Erzeugnisse.

Ein umfangreiches Angebot an exportfähigen Produkten und der steigende weltweite Verbrauch stützen bereits jetzt die zunehmenden Getreideexporte und setzen damit einen Trend, der sich in Zukunft fortsetzen dürfte. Bis 2020 wird die jährliche Getreideproduktion in der Ukraine voraussichtlich 100 Millionen Tonnen (Mt) erreichen im Vergleich zu 66 Mt im Jahre 2017, und die jährlichen Getreideexporte steigen voraussichtlich von derzeit 45 Mt (Stand: 2017) auf 70 Mt 2020.

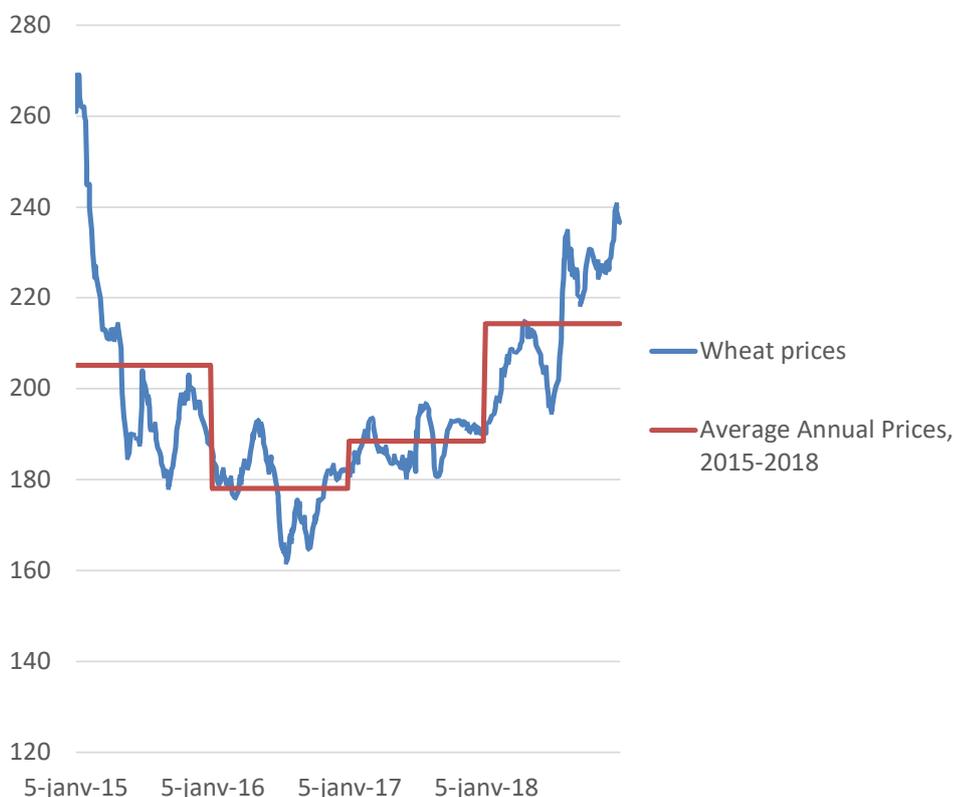
Die größten Getreideexporteure in der Ukraine sind Kernel mit einem Anteil von 10% an der Gesamtausfuhrmenge des Landes, gefolgt von Nibulon, Cargill, State Food und der Grain Corporation of Ukraine, Bunge Ukraine und ADM. Auf diese Unternehmen verteilen sich mehr als 70% der Weizenexporte, 75% der Maisexporte und 55% der Gersteexporte der Ukraine.

Nur Russland hatte in letzter Zeit dem beständigen Aufstieg der Ukraine zu einem der Top-Akteure im weltweiten Getreidemarkt etwas entgegenzusetzen. Nachdem Russland in den Jahren 2000-2001 nur 1,3 Mt Getreide ausgeführt hat, wurde für die Jahre 2017-2018 ein Exportvolumen von 44 Mt angekündigt. Russland hat allerdings noch mehr als die Ukraine beträchtliche Probleme mit der Infrastruktur. 2017-2018 führten logistische Defizite dazu, dass das Land 10 Mt Getreide nicht exportieren konnte.

Die Wettbewerbsfähigkeit der Ukraine ist auf eine höhere Kosteneffizienz entlang der Logistikketten für Getreidelieferungen zurückzuführen. Die Unternehmen, die bereits über effiziente Logistik- und Durchsatzsysteme verfügen, dürften am stärksten von dem prognostizierten Wachstum der Getreideausfuhren profitieren und ihre Marktstellung dadurch weiter konsolidieren. Die führenden Agrarholdings in der Ukraine werden durch hohe Markteintrittsbarrieren geschützt, die mittelfristig den Erhalt ihrer Profitabilität sichern. Dies rechtfertigt die nach wie vor geltende Strategie, in relativ kapitalintensive private Lager- und Transportinfrastruktur zu investieren.

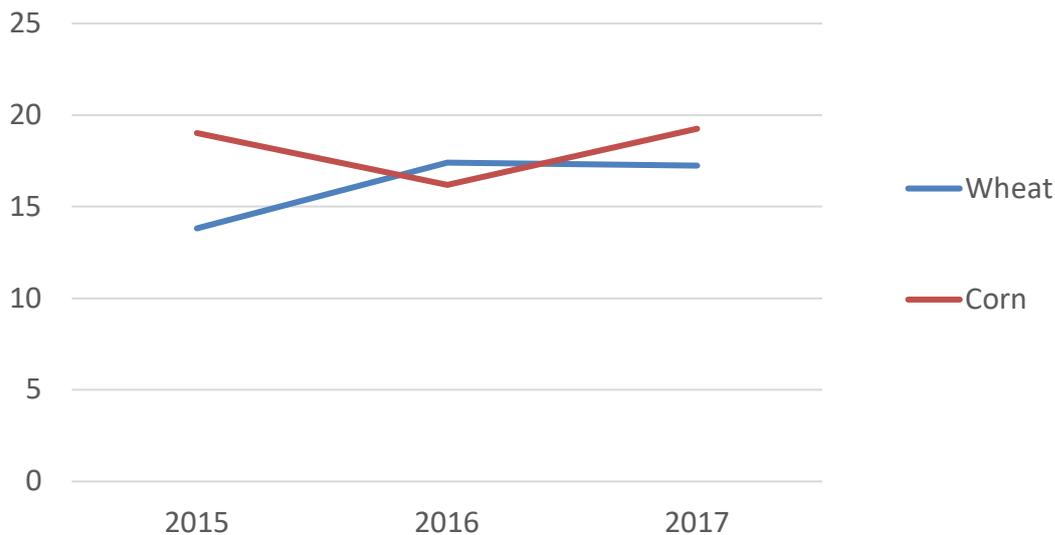
Die folgenden Diagramme zeigen, dass die Weizenpreise 2016 und 2017 relativ niedrig waren, während über den gleichen Zeitraum das Volumen der Weizenexporte aus der Ukraine anstieg und die Maisexporte relativ stabil blieben.

Abbildung 1. Tagespreise für Weizen (USD/t) und durchschnittliche Jahrespreise, Black Sea Wheat-Index



Quelle: Platts

Abbildung 2. Weizen- und Maisexporte pro Jahr (in Mt)



Quelle: Import Genius Zolldatenbank

Die weit verteilten Zielländer für die physischen Lieferungen waren für unsere Analyse ebenfalls äußerst aufschlussreich, und nachstehend zeigen wir, dass diese breite Aufteilung im scharfen Gegensatz zur hohen

Konzentration bei den Zwischenhändlern für diese Exporte steht, die in erster Linie in Niedrigsteuerjurisdiktionen wie der Schweiz, Zypern und dem Vereinigten Königreich beheimatet sind.

Tabelle 1. Bestimmungsländer für Agrarexporte aus der Ukraine (Top 76% kumuliert) und Sitzländer der Zwischenhändler

Bestimmungsland (Weizen, Mais, Öl)	Anteil an den Gesamtausfuhren 2015-2017
Indien	16%
Ägypten	10%
China	9%
Spanien	8%
Niederlande	6%
Italien	6%
Iran	3%
Indonesien	3%
Bangladesch	3%
Thailand	3%
Südkorea	2%
Israel	2%
Tunesien	2%
Türkei	2%

AGRARMÄRKTE

SONNENBLUMENÖL

Die Ukraine ist weltweit der größte Lieferant von Sonnenblumenöl und hat 2016-2017 5,8 Mt produziert (57% aller internationalen Exporte). Das ukrainische Unternehmen Kernel ist der größte Exporteur dieser Ware. Das gilt nicht nur für die Ukraine, sondern weltweit. Das Unternehmen handelt mit mehr als 60 Ländern. Ähnlich wie beim Weizen ist dieses Geschäft exportorientiert. 90% des produzierten Sonnenblumenöls werden in nicht abgefülltem Zustand an große Importeure wie Indien, die EU, China, Ägypten und die Türkei geliefert.

Die globalen Importe von rohem Sonnenblumenöl steigen. In der Saison 2016/2017 legten sie im Vergleich zur Vorjahressaison um fast 10% zu und haben ein Volumen von 9 Mt¹² erreicht. Die wichtigsten Abnehmerländer sind Indien, die EU und die Türkei, auf die insgesamt mehr als 45% der weltweiten Importe entfallen. Indien und die Türkei haben in den letzten Jahren einen wichtigen Beitrag zum weltweiten Importzuwachs geleistet, da sie ihren Verbrauch gesteigert haben, nicht jedoch ihre landeseigene Produktion.

Der weltweite Verbrauch von raffiniertem Sonnenblumenöl zur Verwendung in der Küche steigt ebenfalls. Das negative Image von Palmöl, dem am großflächigsten angebauten Pflanzenöl weltweit und ein wichtiges Konkurrenzprodukt für Sonnenblumenöl, hat dazu geführt, dass die Nachfrage nach Sonnenblumenöl in der westlichen EU, in Australien und den USA gestiegen ist. Inzwischen ersetzt Sonnenblumenöl in mehreren Ländern, darunter auch Indien und China, verstärkt Palmöl in spezifischen industriellen Anwendungen.

Indien und China sind wichtige Importeure für Sonnenblumenöl aus der Ukraine, rund 46% der ausländischen Exporte der Ukraine gehen in diese beiden Länder. Indien hat 2017 einen Anteil von 29% des ukrainischen Sonnenblumenöls aufgekauft. In Indien gibt es eine Lücke zwischen Pflanzenöl-Angebot und -Nachfrage von 70%, das Land ist deshalb weltweit der größte Importeur von Pflanzenölen (meistens im rohen Zustand aufgrund der höheren Steuern auf den Import von raffiniertem Öl). Indien importiert immer größere Mengen Pflanzenöl, und dieser Trend wird sich voraussichtlich in näherer Zukunft aufgrund der wachsenden Bevölkerung, steigender verfügbarer Einkommen und eines wachsenden Bewusstseins in Fragen der Gesundheit, Lebensmittelsicherheit und Hygiene fortsetzen.

¹² Daten des Landwirtschaftsministeriums der USA (USDA)

VERRECHNUNGSPREISREGELUNGEN IN DER UKRAINE

EINE ÜBERSICHT ÜBER DIE VERRECHNUNGSPREISREGELUNGEN IN DER UKRAINE

Die Preisgestaltung von Transaktionen (auch als Verrechnungspreise oder VP bezeichnet) zwischen verbundenen Parteien (d.h. Austausch von Gütern, Dienstleistungen, Darlehen und Lizenzen für geistiges Eigentum) können aus Gründen der Steuervermeidung manipuliert werden, um Unternehmensgewinne künstlich in Niedrig- oder Nullsteuerländer zu verlagern.

Die VP-Regeln, die auf der Grundlage von Leitlinien der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und der Vereinten Nationen (UN) festgelegt werden, schreiben vor, wie Transaktionen

zwischen verbundenen Parteien steuerlich zu bewerten sind, und basieren auf dem „Fremdvergleichsgrundsatz“, wonach solche Transaktionen unter Bezugnahme auf den Gewinn behandelt werden, der erzielt worden wäre, wenn die Transaktionen unter vergleichbaren Bedingungen von völlig unabhängigen Parteien („fremden Dritten“) durchgeführt worden wären.

Die Ukraine hat vergleichsweise nur wenige Erfahrungen mit VP-Regelungen, da sie erst 2013 eingeführt und danach umfassend geändert wurden, wie in den nachstehenden Abschnitten beschrieben.

EINFÜHRUNG VON VP-REGELUNGEN IN DER UKRAINE 2013

Die Ukraine hat im Januar 2013 neue Regelungen für Verrechnungspreise eingeführt¹³ und sie im selben Jahr noch einmal geändert, als durch eine neue Gesetzgebung der Fremdvergleichsgrundsatz sowie fünf Verrechnungspreis-Grundsätze der OECD eingeführt wurden. Diese Verrechnungspreisregelungen galten ursprünglich für alle Transaktionen zwischen verbundenen Parteien (auch inländisch) sowie alle grenzüberschreitenden Transaktionen (einschließlich Transaktionen mit unabhängigen Parteien).

Davor enthielt das ukrainische Steuergesetz Definitionen von Begriffen wie „Fremdvergleichspreis“ und „verbundene Parteien“, die neue Gesetzgebung erweitert jedoch diese bisherigen Definitionen. Hinsichtlich der Definition des Begriffs „verbundene Parteien“ sehen die neuen Rechtsvorschriften vor, dass eine Abhängigkeit zwischen Parteien (ob einzelne Personen oder Organisationen) dann gegeben ist, wenn eine Kapitalbeteiligung oder eine vertragliche oder sonstige Beziehung eine Partei in die Lage versetzt, Einfluss auf Entscheidungen der anderen Partei zu nehmen. Diese Einflussnahme kann entweder direkt oder durch andere abhängige dritte Parteien erfolgen.

Transaktionen, die bei Überschreiten einer Wesentlichkeitsgrenze als „kontrolliert“ angesehen werden können, beinhalten Geschäfte von ukrainischen Steuerzahlern und im Ausland registrierten verbundenen Parteien mit inländischen verbundenen Parteien unter bestimmten Bedingungen, und mit Unternehmen, die in Niedrigsteuerjurisdiktionen registriert sind.

Niedrigsteuerjurisdiktionen wurden definiert als Länder oder Gebiete mit einem Körperschaftssteuersatz ab fünf Prozentpunkten unter dem in der Ukraine üblichen Steuersatz

(wobei ausländische juristische Personen mit einem effektiven Steuersatz, der fünf oder mehr Prozentpunkte unter dem entsprechenden ukrainischen Steuersatz liegt, ebenfalls in diese Kategorie fielen).

Im Gegensatz zu den früheren Regelungen haben die neuen Verrechnungspreisregelungen, die zunächst für fünf Jahre und somit bis zum 1. Januar 2018 gültig waren, nicht die Möglichkeit einer Abweichung vom Marktpreis in Höhe von 20% erlaubt, sondern schrieben die Festsetzung von „Basispreisen“ für den Import und Export bestimmter Güter in oder von Organisationen vor, die in „Niedrigsteuerjurisdiktionen“ angemeldet sind. Grundlage hierfür waren entweder Preise, wie sie an Warenbörsen erzielt wurden, oder von der ukrainischen Regierung auf Grundlage von Preisnotierungen in veröffentlichten Marktübersichten festgelegte Preisintervalle.

Geringe Abweichungen von den Marktpreisen waren zulässig, wobei die Exporteure Preise bis zu 5% unter dem Minimum des Basispreisintervalls für diese Transaktionen festsetzen konnten und Importeure die Möglichkeit hatten, Preise bis zu 5% über dem Maximum des Basispreisintervalls zu berechnen.

Zu den Waren, die diesen besonderen Preisregelungen unterliegen, gehörten bestimmte landwirtschaftliche Erzeugnisse (Getreide, Öle und pflanzliche oder tierische Fette), mineralische Rohstoffe (Kohle, Rohöl und seine Derivate, Mineralerde), organisch-chemische Verbindungen und Produkte der anorganischen Chemie einschließlich Verbindungen von Edelmetallen und Metallen der Seltenen Erden oder radioaktive Elemente, und Eisenmetalle oder Produkte, die aus Eisenmetallen hergestellt werden.

¹³ Das neue Gesetz wurde im ukrainischen Steuergesetzbuch als neuer Abschnitt (Steuergesetzbuch der Ukraine, Artikel 39) umgesetzt und anschließend in der Resolution des Ministerkabinetts der Ukraine vom 04.07.2013 Nr. 408-VII „Über die Änderungen des Steuergesetzbuches der Ukraine zur Transferpreisbildung“ und vom 02.10.2013 Nr. 749 „Über die Genehmigung der prozentualen Preisspanne für bestimmte Warenpositionen nach der ukrainischen Klassifikation von Import-Exportgütern zur Verrechnungspreisbildung“ geändert; in der Verordnung des Ministerkabinetts der Ukraine vom 23.10.2013 Nr. 865 p „Über die Liste der Fachpublikationen für Verrechnungspreiszwecke“; in der Verordnung des Ministerkabinetts der Ukraine vom 23.10.2013 Nr. 866-p „Über die Genehmigung der Liste der Informationsquellen über Marktpreise für die Verrechnungspreisbildung“; und in der Verordnung des Ministeriums für Einnahmen und Zölle vom 11.11.2013 Nr. 669 „Über die Genehmigung des Formulars und der Verordnung über die Erklärung kontrollierter Transaktionen“

AKTUALISIERUNG DER VERRECHNUNGSPREISREGELUNG 2015

Die neue 2015 eingeführte Regelung¹⁴ legte für die Steuerzahler die Kriterien für die Wahl der Methode fest, mit der ermittelt wird, ob der Transaktionspreis dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Allgemein galt, dass die Steuerzahler jede ihnen zweckmäßig erscheinende VP-Methode wählen konnten, die mit den Kriterien von Artikel 39, Abschnitt 39.3.2.1 des Steuergesetzbuchs der Ukraine konform war. Als grundlegendes Modell (d.h. als wichtigste Methode des Preisnachweises) wurde jedoch die Preisvergleichsmethode (CUP = Comparable Uncontrolled Price) festgelegt¹⁵. Wenn eine Wahlmöglichkeit zwischen der CUP-Methode oder einer anderen Methode bestand, sollten die Steuerzahler das CUP-Modell bevorzugen.

Die Regelung für die Klärung der Frage, ob zwei Parteien „verbunden“ sind, wurde ebenfalls weiter gefasst und bezieht sich jetzt auch auf juristische Personen oder natürliche Personen, deren besondere Beziehungen Einfluss auf die Bedingungen, unter denen Transaktionen stattfinden, oder deren Ergebnisse nehmen können.

Diese aktualisierten Vorschriften gelten nicht für Transaktionen zwischen verbundenen Parteien in der Ukraine, da sie sich nur auf

grenzüberschreitende wirtschaftliche Tätigkeiten beziehen. Kontrollierte Transaktionen mit nicht-ansässigen Parteien beinhalten folgende Szenarien:

- Transaktionen mit nicht-ansässigen verbundenen Parteien
- Transaktionen mit ausländischen Unternehmen zum Verkauf von Waren über nicht-ansässige Kommissionäre;
- Transaktionen mit nicht-ansässigen Partnern, die in Niedrigsteuerjurisdiktionen eingetragen sind. Eine Liste dieser Länder wurde vom Ministerkabinett der Ukraine angenommen und ist nach diesen neuen Vorschriften maßgebend für die Einstufung eines Landes als Niedrigsteuerjurisdiktion;
- Transaktionen zwischen verbundenen Parteien unter Beteiligung nicht-verbundener Personen (als Vermittler) unter der Voraussetzung, dass diese Personen keine signifikanten Funktionen ausüben und keine wesentlichen Vermögenswerte einsetzen und/oder keine signifikanten Risiken bei den Transaktionen zwischen den verbundenen Parteien tragen.

SPEZIELLE VERRECHNUNGSPREISREGELUNG FÜR DEN WARENHANDEL

Die neuen Vorschriften enthalten spezielle Regelungen für den Warenhandel mit Unternehmen, die in Niedrigsteuerrändern eingetragen sind. Diese speziellen Regelungen¹⁶ gelten sowohl für Transaktionen mit nicht-ansässigen Unternehmen mit Sitz in einem auf der vom ukrainischen Ministerkabinett angenommenen Liste enthaltenen

Niedrigsteuerrändern als auch für Transaktionen in Verbindung mit Exporten oder Importen von Waren mit notierten Preisen.

Die Preisvergleichsmethode (CUP) ist zwingend vorgeschrieben um festzustellen, ob die Bedingungen einer solchen Transaktion dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

¹⁴ Am 28. Dezember 2014 verabschiedete das ukrainische Parlament das Gesetz Nr. 72-VIII mit umfassenden Änderungen der von der Vorgängerregierung im Jahre 2013 eingeführten Verrechnungspreisregelung. Diese Regelung wurde danach erneut durch Gesetz Nr. 609-VIII vom 13. August 2015 geändert.

¹⁵ Die Preisvergleichsmethode basiert darauf, dass der bei einem kontrollierten Geschäft verrechnete Waren- oder Dienstleistungspreis mit dem Preis verglichen wird, den unabhängige Unternehmen bei einem vergleichbaren unkontrollierten Geschäft unter vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten.

¹⁶ Artikel 39, Abschnitt 39.2.1.2, Steuergesetz der Ukraine

Bei Anwendung der CUP-Methode müssen die Steuerzahler die Preisspanne nach dem Fremdvergleichsgrundsatz auf Grundlage der an den jeweiligen Warenbörsen notierten Preise über einen Zeitraum von 10 Tagen vor der kontrollierten Transaktion kalkulieren.

Die Steuerzahler können andere Verrechnungspreismethoden anwenden, müssen aber in solchen Fällen den Steuerbehörden detaillierte Angaben vorlegen, welche Gewinne jede an der Logistikkette für die jeweiligen Waren beteiligte Partei bis hin zum ersten nicht-verbundenen Unternehmen erzielt hat.

LISTE DER GEHANDELTEN WAREN

Am 8. September 2016 hat das Ministerkabinett der Ukraine die Resolution Nr. 616 angenommen und die Liste der gehandelten Waren zu Zwecken der Festlegung von Verrechnungspreisen genehmigt. Gleichzeitig wurde festgelegt, dass die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes anhand der Preisvergleichsmethode zu überprüfen ist.

Zu den in der Resolution Nr. 616 des Ministerkabinetts aufgeführten Waren zählen:

- landwirtschaftliche Erzeugnisse (Nutztiere, Fleisch, Getreide, Nahrungsmittel, Saatgut, Palm- und Sojaöl usw.);
- Energieprodukte (Kohle, Rohöl, Erdgas, Benzin usw.);
- Industrie- und Edelmetalle, Baumwolle und Gummi;
- sonstige Waren.

Für jede Warengruppe bestimmt Resolution Nr. 616 eine zugelassene Warenterminbörse als Informationsquelle für den Fremdvergleich. Zugelassene Warenterminbörsen sind (unvollständige Liste):

- **Landwirtschaftliche Erzeugnisse:**
Chicago Mercantile Exchange (CME), Euronext, Intercontinental Exchange (ICE), New York Mercantile Exchange (NYMEX), National Commodity and Derivatives Exchange (NCDEX);
- **Energieprodukte:**
Intercontinental Exchange (ICE), European Energy Exchange (EEX), Chicago Mercantile Exchange (CME), Tokyo Commodity Exchange (TOCOM), Europäische Gashandelsplätze (NCG, CEGH, GASPOOL);
- **Industrie- und Edelmetalle:**
Intercontinental Exchange (ICE), London Metal Exchange (LME), Dubai Gold and Commodities Exchange (DGEX), Chicago Mercantile Exchange (CME);
- **Baumwolle und Gummi:**
Chicago Mercantile Exchange (CME), Intercontinental Exchange (ICE), Multi Commodity Exchange of India Limited (MCX), Singapore Exchange (SGX), Shanghai Futures Exchange (SHFE).

ÄNDERUNG DER VERRECHNUNGSPREISREGELUNGEN 2018

2018¹⁷ wurden die ukrainischen Verrechnungspreisregelungen erneut geändert, so dass jetzt auch nicht-verbundene Unternehmen im Geltungsumfang enthalten waren. Transaktionen zwischen ukrainischen Unternehmen und Unternehmen mit Sitz in Niedrigsteuerjurisdiktionen oder Unternehmen mit besonderem Rechtsstatus können einer VP-Prüfung unterzogen werden, auch wenn die Unternehmen nicht miteinander verbunden

sind. Die Liste der Niedrigsteuerjurisdiktionen wurde vom Ministerrat der Ukraine genehmigt und umfasst Länder und Gebiete, (a) deren Körperschaftssteuern bis zu 5% niedriger sind als in der Ukraine; (b) die keine Doppelbesteuerungsabkommen mit der Ukraine abgeschlossen haben; und (c) die von den ukrainischen Steuerbehörden angeforderte Steuerinformationen nicht rechtzeitig vorlegen.

AKTUELLE ENTWICKLUNGEN

In den vergangenen Jahren hat die Ukraine aktiv mit der OECD zusammengearbeitet und sich 2016 dem Inklusiven Rahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) angeschlossen. Diese Zusammenarbeit hat dazu geführt, dass die Ukraine im Februar 2019 das mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung unterzeichnet hat¹⁸.

Darüber hinaus hat die Ukraine aktiv an Gesetzen zur Durchführung der BEPS-Normen gearbeitet, deren Annahme effektive Steuerkontrollen internationaler Operationen vereinfachen sollten, die allen Anforderungen der OECD entsprechen. Die Anwendung dieser Normen wird effizientere VP-Audits und die ordnungsgemäße Überwachung von Transaktionen zwischen den verbundenen Parteien ermöglichen.

Am 24. Oktober 2018 hat das Finanzministerium den Gesetzesentwurf über die Änderung der Steuergesetze der Ukraine im Hinblick auf die Durchführung des Aktionsplans gegen Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen veröffentlicht und damit die Grundlage für die Umsetzung des Aktionsplans der OECD/G20 gegen Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen geschaffen.

Zum Zweck unserer Analyse gehen wir davon aus, dass die Preisfestlegung für Ausfuhren landwirtschaftlicher Erzeugnisse zwischen verbundenen Parteien durch Bezug auf die notierten Marktpreise und in Anwendung der VP-Vorschriften der Ukraine erfolgen sollen. Eine signifikante Abweichung von den Marktpreisen würde auf ein hohes Gewinnverlagerungsrisiko zum Nachteil der Ukraine hinweisen, um Körperschaftssteuern zu vermeiden.

17 Das ukrainische Gesetz Nr. 2245-VIII „Über die Einführung von Änderungen des Steuergesetzbuches der Ukraine und einiger gesetzgeberischer Maßnahmen der Ukraine zur Sicherstellung ausgewogener Haushaltseinnahmen im Jahr 2018“, gültig ab 1. Januar 2018.

18 <http://sfs.gov.ua/en/mass-media/news/print-387691.html>

ERGEBNISSE

Nach 2014 wurden landwirtschaftliche Erzeugnisse für sich allein genommen der größte Exportartikel der Ukraine und verdrängten Eisen- und Stahlprodukte vom ersten Platz. Damit veränderte sich auch die Struktur ukrainischer Exporte. In unserer letzten Studie zum Thema Eisenerzexporte konnten wir substantielle Preisunterbewertungen und somit die Verlagerung von Gewinnen nachweisen. Da sowohl die Eigentümer von Unternehmen der Agrarwirtschaft als auch die Eisen- und Stahlbarone im gleichen System tätig sind, das durch enge Verbindungen zwischen dem Staat und dem Big Business gekennzeichnet ist, gingen wir mit unserer Hypothese davon aus, dass auch landwirtschaftliche Erzeugnisse in gleicher Weise unterbewertet sein könnten (d.h. ca. 20%).

Wir haben Daten für Weizen und Mais analysiert. Das sind zwei der drei wichtigsten Exportartikel der Ukraine mit einem Gesamtanteil an den Agrarausfuhren von ca. 41% in den Jahren 2015-2017. Das dritt wichtigste Produkt ist Sonnenblumenöl. Hier ist die Ukraine weltweit führender Exporteur. Da wir jedoch für Sonnenblumenöl – im Gegensatz zu Weizen und Mais – keine verlässlichen Marktpreisdaten ermitteln konnten, haben wir von einer detaillierten Analyse der Unterbewertung dieses Produktes abgesehen.

Für die Analyse der Exporttransaktionen in den Jahren 2015-2017 haben wir Daten des ukrainischen Zolls verwendet, vorgelegt von Import Genius, einem US-Anbieter von Business Intelligence. Die Datenbank enthält folgende Informationen: Transaktionsdaten, HS-Codes gehandelter Waren, detaillierte Beschreibungen gehandelter Produkte, Gewicht und Rechnungsbetrag in Ukrainischer Hrywnja und US-Dollar, Incoterms, Namen und Steuer codes der Verloader (d.h. der Verkäufer in der Ukraine), Bestimmungsort (für die physische Auslieferung) und Warenempfänger (Zwischenhändler, meistens ein „Offshore“-Unternehmen). Die Daten

wurden für die Analyse vorbereitet, indem wir die Gewichtseinheiten und mit Hilfe der ISO 3166 Ländercodeliste die Codes der Bestimmungs- und Empfängerländer vereinheitlicht haben und die Preise in US-Dollar unter Verwendung der täglichen, von der Nationalbank der Ukraine gelieferten Wechselkurse von Ukrainischer Hrywnja zu US-Dollar neu berechnet haben. Für die von uns durchgeführte Bereinigung dieser Daten waren wir teilweise auf die detaillierte Beschreibung der Transaktionen angewiesen. Um die Bedeutung von Ausreißern zu verringern und einen besseren Vergleich zwischen Transaktions- und Marktpreisen durchführen zu können, haben wir HS-Codes verwendet, um die Preise für Hartweizen und Saatgut zu entfernen, und entsprechende Transaktionen mit Hilfe von Textmustern aus der Produktbeschreibung ausgefiltert: Bioprodukte, Muster usw. Die Gesamtwerte der daraus resultierenden Datensätze entsprechen weitgehend den jährlichen Statistiken des Statistischen Bundesamtes der Ukraine. In den meisten Fällen betragen die Unterschiede zwischen den Jahresgesamtbeträgen weniger als 5% und sind nie höher als 10%. Diese Diskrepanzen lassen sich plausibel auf die Verfahren der Datenbereinigung zurückführen; dies ist wiederum eine Bestätigung der Zuverlässigkeit der von uns verwendeten Transaktionsdaten.

Zur Erhebung der Marktpreise haben wir die Tagespreisindizes für Schwarzmeerweizen und Schwarzmeermais auf FOB-Basis verwendet, zusammengestellt und verkauft von Platts. Für Wochenendtransaktionen haben wir die Marktpreise am letzten Tag verwendet, für den sie zur Verfügung standen. Es gibt eine Verzögerung zwischen dem Verkaufsdatum und der Zollabfertigung. Aus diesem Grund haben wir Pearson-Korrelationen zwischen den gewichteten täglichen durchschnittlichen Exportpreisen und den gewichteten täglichen durchschnittlichen zeitverzögerten Marktpreisen

berechnet, beginnend mit einer Verzögerung von 1 Tag und endend mit einer Verzögerung von 90 Tagen. Die höchste Korrelation besteht für Marktpreise mit einer Verzögerung von 45 Tagen; deshalb wurden sie für alle Berechnungen in dieser Studie verwendet. Zwar entsprechen diese Gesamtwerte fast den Zahlen für Marktpreise mit einer Verzögerung von 30 Tagen und den Marktpreisen ohne Verzögerung, aber die Ergebnisse für individuelle Transaktionen ohne Zeitverzögerung können völlig anders aussehen.

Wir mussten deshalb ebenfalls die Auswirkungen unterschiedlicher Incoterms und Schwankungen der Produktqualität berücksichtigen. Gewichtete Durchschnittspreise für Weizen der Handelsklasse II unterscheiden sich um \$22/t von den Preisen für Weizen der Handelsklasse V. Anhand der Produktbeschreibung haben wir Weizen den Handelsklassen I-VI entsprechend dem Staatlichen Standard 3768 (DSTU) sowie den Klassen A und B zugeordnet¹⁹. Die Eigenschaften des Produktes der Klasse A wie z.B. der Feuchtklebergehalt und der Eiweißgehalt, entsprechen genauer den Eigenschaften der von Platts verwendeten Methodik als die Eigenschaften der Klasse B²⁰. Da sich die Durchschnittspreise beider Klassen erheblich voneinander unterscheiden (die Differenz beträgt \$13 pro Tonne), haben wie die Kennzahlen der gewichteten monatlichen Durchschnittspreise

für die Klassen B und A als Koeffizienten für die Korrektur der Marktpreise für Produkte der Klasse B verwendet²¹.

Die Marktpreise wurden für FOB-Transaktionen (free-on-board) geschätzt, die lediglich einen Anteil von 35,9% an allen Transaktionen haben, die sich auf Weizen und Mais beziehen. Damit Transaktionen nach unterschiedlichen Handelsklauseln transparenter werden, haben wir ihren Marktpreis für alle anderen Lieferbedingungen angepasst unter der Voraussetzung, dass der Gesamtwert der nach diesen Bedingungen erfolgten Transaktionen der besagten Ware mindestens 0,5% des Wertes sämtlicher Transaktionen für diese Ware erreicht hat. Die zugrundeliegende Annahme war hier, dass die Preisunterschiede zwischen FOB-Transaktionen und Lieferungen nach anderen Bedingungen, deren Marktpreise angepasst wurden, nicht auf eine höhere (oder geringere) Unterbewertung unter diesen Bedingungen zurückzuführen waren als unter den FOB-Bedingungen. Wir haben das gleiche Verfahren für Weizen der Handelsklassen A und B verwendet und die Marktpreise mit monatlichen oder jährlichen Koeffizienten multipliziert, errechnet als Kennzahlen monatlich gewichteter Exportpreise für andere Lieferbedingungen und FOB-Lieferungen²².

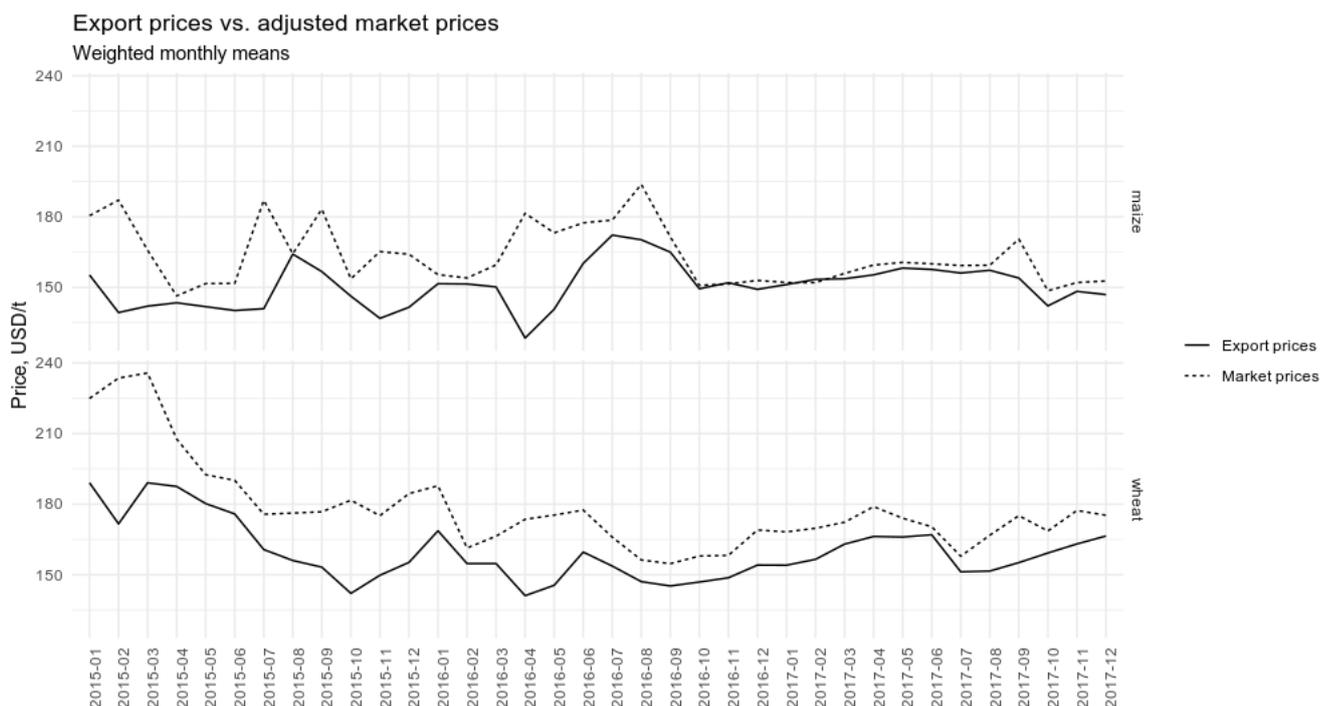
19 Wir haben die Handelsklasse VI mit der Klasse B zusammengefasst, da sie sich in Durchschnittspreisen und Produkteigenschaften stark ähneln, obwohl Produkte der Handelsklasse VI nach offizieller Norm nicht der Klasse B zuzurechnen sind. Außerdem konnte die automatische Einstufung in Klassen aufgrund der verfügbaren Ressourcen nicht von Hand korrigiert werden, so dass wir manuell nur die 500 größten Transaktionen geprüft haben und Einstufungsfehler für 45 Transaktionen unter Akzeptanz evtl. noch verbleibender Ungenauigkeiten korrigiert haben. Der Anteil der Ungenauigkeiten bei der Einstufung in Klasse A und B war noch geringer.

20 Nur ein geringer Teil der Produktbeschreibungen enthielt Angaben zum Eiweißgehalt, so dass wir uns bei der Einstufung dieses Parameters auf die annähernden für die einzelnen Weizenklassen definierten Werte verlassen mussten. Dies war zunächst die Vorgehensweise, aber da der Eiweißgehalt anscheinend nicht der entscheidende Parameter für die Einstufung der Weizenqualität war (die von zahlreichen Faktoren abhängt – siehe <http://www.proagro.com.ua/reference/standard/usstand/11021.html>), erschien uns der Versuch einer Berücksichtigung all dieser Parameter unrealistisch (letztlich würde es auf eine Einstufung in Klassen hinauslaufen).

21 Wenn keine Informationen über die Handelsklasse verfügbar waren, haben wir den Marktpreis nicht mit dem Koeffizienten multipliziert, da die Differenz zwischen dem Durchschnittspreis für Transaktionen, für die keine Informationen zur Handelsklasse vorlagen, und dem Durchschnittspreis für Transaktionen von Produkten in der Handelsklasse A nur \$2 pro Tonne betrug und damit viel näher war als in der Klasse B.

22 Ob monatliche oder jährliche Koeffizienten gewählt wurden, war abhängig von der Zahl verfügbarer Transaktionen.

Abbildung 3. Dynamik der monatlich gewichteten Durchschnittspreise für angepasste Marktpreise und tatsächliche Exportpreise



Quelle: Import Genius und Platts

Die Unterbewertung für jede aggregierte Datenebene wird nachstehend sowohl als Gesamtwert als auch als prozentualer Wert angegeben.

Die Unterfakturierung wird aus dem Produktgewicht multipliziert mit der Differenz zwischen Marktpreis und dem von der Zollbehörde angegebenen Preis berechnet.

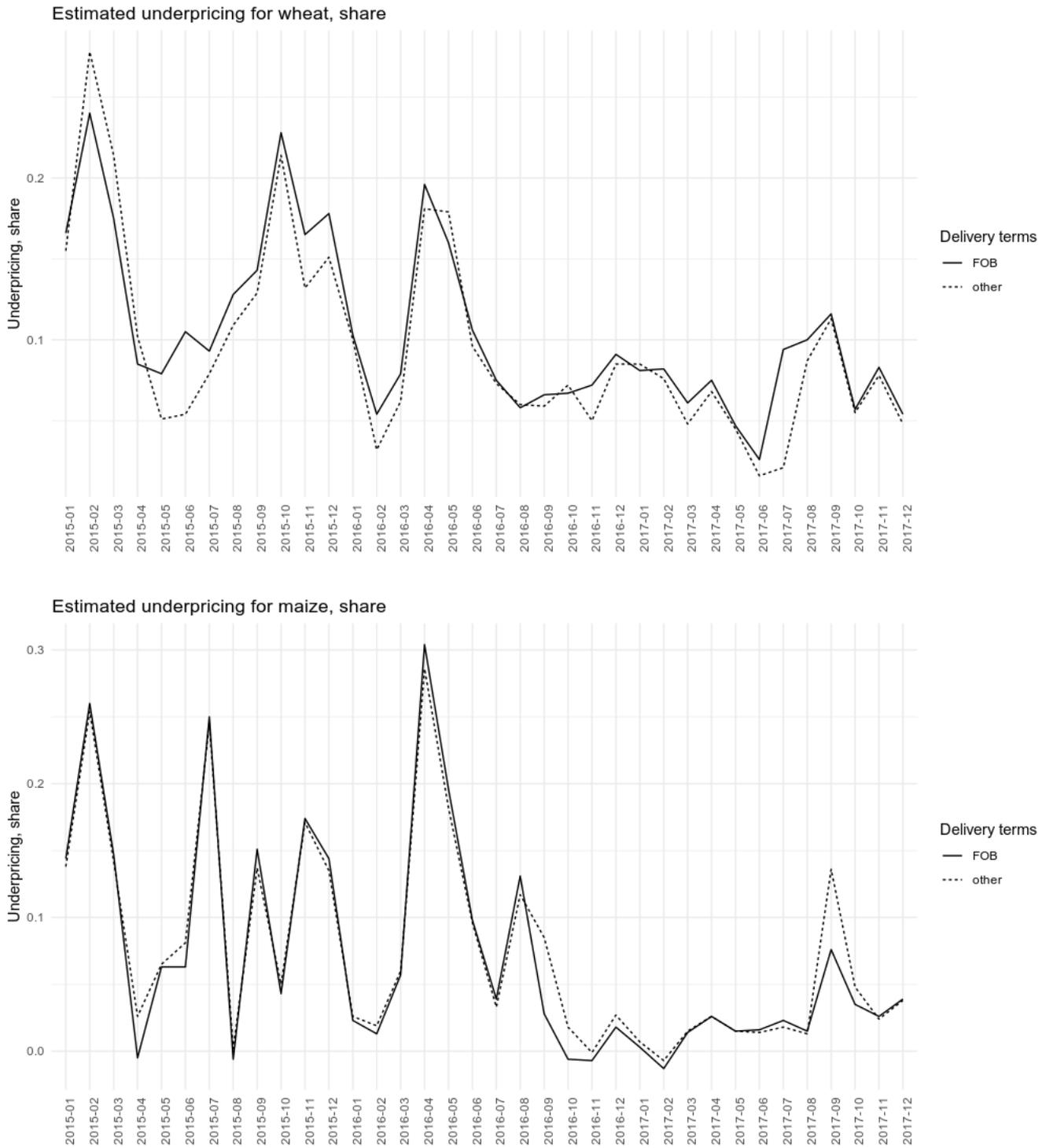
Mit dieser Methode sind wir zu der Einschätzung gelangt, dass die Unterbewertung über einen Zeitraum von drei Jahren für alle Incoterms bei ca. \$875 Millionen für Weizen und etwa \$664 für Mais liegt. Die Gewinnverlagerung beläuft sich für Weizen auf ca. 10,4% des Gesamtrechnungsbetrags und für Mais ca. 7,6%. Die jährliche Unterbewertung für jedes Produkt und nach Incoterms ist in Tabelle 2 dargestellt, die monatliche Dynamik in Abbildung 4.

Tabelle 2. Unterbewertung von Weizen und Mais 2015-2017

Ware	Jahr	Unterfakturierung, Gesamtwert in \$ Mio.	Anteil Unterfakturierung
Weizen	2015	408	0.157
	2016	250	0.088
	2017	217	0.073
Mais	2015	413	0.132
	2016	198	0.076
	2017	53	0.018

Quelle: Berechnungen der Autoren

Abbildung 4. Monatliche Dynamik der Unterbewertung von Weizen und Mais



Quelle: Import Genius, Platts und Berechnungen der Autoren

Zwar fand innerhalb der untersuchten Dreijahresperiode insgesamt eine signifikante Gewinnverlagerung statt, insgesamt ist der Trend aber eindeutig rückläufig. Während 2015 die Unterfakturierung insgesamt für Weizen ca. 16% und für Mais 13% betrug, waren die Zahlen 2017 auf 7% bzw. 2% zurückgegangen. Berechnungen für FOB-Transaktionen mit Weizen der Klasse A und mit Mais bestätigen diesen Trend und sind nicht auf unsere Anpassung der Marktpreise zurückzuführen, da wir diese Transaktionskategorien nicht berichtet haben.

Es gibt zahlreiche mögliche Erklärungen für diese Verbesserung. 2016 wurden landwirtschaftliche Produkte in die Liste der Waren aufgenommen, für die Verrechnungspreise nach dem Fremdvergleichsgrundsatz und anhand der Preisvergleichsmethode zu überprüfen sind. Sollten jedoch diese Überprüfungen der Hauptgrund für den Rückgang der Unterfakturierungen sein, so hätten sich für andere Waren innerhalb des Geltungsbereichs der neuen Vorschriften die gleichen Auswirkungen zeigen müssen. Wie in unserer letzten Studie nachgewiesen wurde, war dies bei Eisenerz aber nicht der Fall²³. Zumindest ein Teil der Unterfakturierungen könnte evtl. auf die Zunahme des Handelsvolumens zurückgeführt werden; dies würde trotz des prozentualen Rückgangs die anhaltend hohe Gewinnverlagerung erklären. Als weitere mögliche Ursachen sind geänderte Vorschriften und stabilere Umrechnungskurse zu nennen. Nach der rapiden Entwertung der Ukrainischen Hrywnja 2015 waren die Landwirte geneigt, auf Offshore-Jurisdiktionen auszuweichen, um Verluste durch den zwangsweisen Verkauf von Fremdwährungseinnahmen zu vermeiden. 2016 verlangsamte sich der Abwertungstrend, und auch die Regelungen für den Zwangsverkauf wurden schrittweise gelockert²⁴. Durch neue Vorschriften wurde es günstiger, Einnahmen zu Bargeld zu machen, so dass der Zielkonflikt zwischen Verlusten aufgrund von Regulierungen

und dem Risiko der Inanspruchnahme von Offshore-Jurisdiktionen geringfügig zugunsten der Ukraine entschieden wurde. Die vorliegenden Daten rechtfertigen keinen eindeutigen Zusammenhang zwischen dem Rückgang der Unterfakturierung und einem beliebigen einzelnen Faktor. Es ist davon auszugehen, dass eine Reihe der oben angeführten Faktoren (und vielleicht auch noch einige andere) zu dieser positiven Entwicklung beigetragen haben.

Rund 64% des unterfakturierten Wertes für Weizen wurden durch in der Schweiz und im Vereinigten Königreich ansässige Unternehmen als Empfängerländer transferiert, wobei ihre Beteiligung während der drei untersuchten Jahre relativ stabil blieb. Auf Unternehmen aus den Vereinigten Arabischen Emiraten und Zypern entfielen weitere 11%. Der gemeinsame Anteil von Unternehmen aus der Schweiz und dem Vereinigten Königreich erreichte für Mais ca. 59% (46% Schweiz, 13% VK). Gleichzeitig ging dieser Anteil zwischen 2015 und 2017 zurück, während andere Jurisdiktionen wie Hongkong und Luxemburg eine prominentere Rolle übernahmen. 2017 liefen sie sogar der Schweiz den Rang ab, auf die nur 10% der Unterfakturierungen für Mais entfielen.

Bei den 10 Unternehmen mit den größten Gewinnverlagerungen beim Weizenexport, die gemeinsam ca. 36% des Gesamtbetrages zu verantworten haben, gibt es signifikant unterschiedliche Anteile an der Unterfakturierung, hier beträgt die Spanne zwischen 7% und 32%. Bei Mais sind diese Unterschiede noch deutlicher und bewegen sich bei den 10 größten Exporteuren zwischen 7,5% und 42%; gemeinsam sind sie für 44% der Gewinnverlagerung verantwortlich. Allerdings kann zumindest ein Teil dieser Variationen auf unterschiedliche Produktqualitäten zurückzuführen sein, die bei unserer Anpassung der Marktpreise unberücksichtigt geblieben sind.

²³ Antonyuk et al. (2018). Profit shifting in Ukraine's iron exports

²⁴ Diese Zwangsverkäufe wurden schließlich im Juni 2019 abgeschafft.

SCHLUSSFOLGERUNGEN

Das Ziel dieser Studie war die Feststellung von Risiken der Gewinnverlagerung bei der Ausfuhr landwirtschaftlicher Produkte (Agrarexporte) aus der Ukraine als Anschlussprojekt für eine 2018 durchgeführte Studie über ukrainische Eisenerzexporte.

Unsere Ergebnisse zeigen, dass der größte Teil der Agrarexporte aus der Ukraine über Kanäle in Niedrigsteuerjurisdiktionen erfolgt (z. B. Schweiz, das Vereinigte Königreich und Zypern). Diese Praxis entspricht der Situation bei Eisenerzexporten.

Für die Jahre zwischen 2015 und 2017 haben wir eine Abweichung zwischen den angegebenen Preisen und den Marktpreisen von 10,4% bei Weizen und 7,6% bei Mais festgestellt.

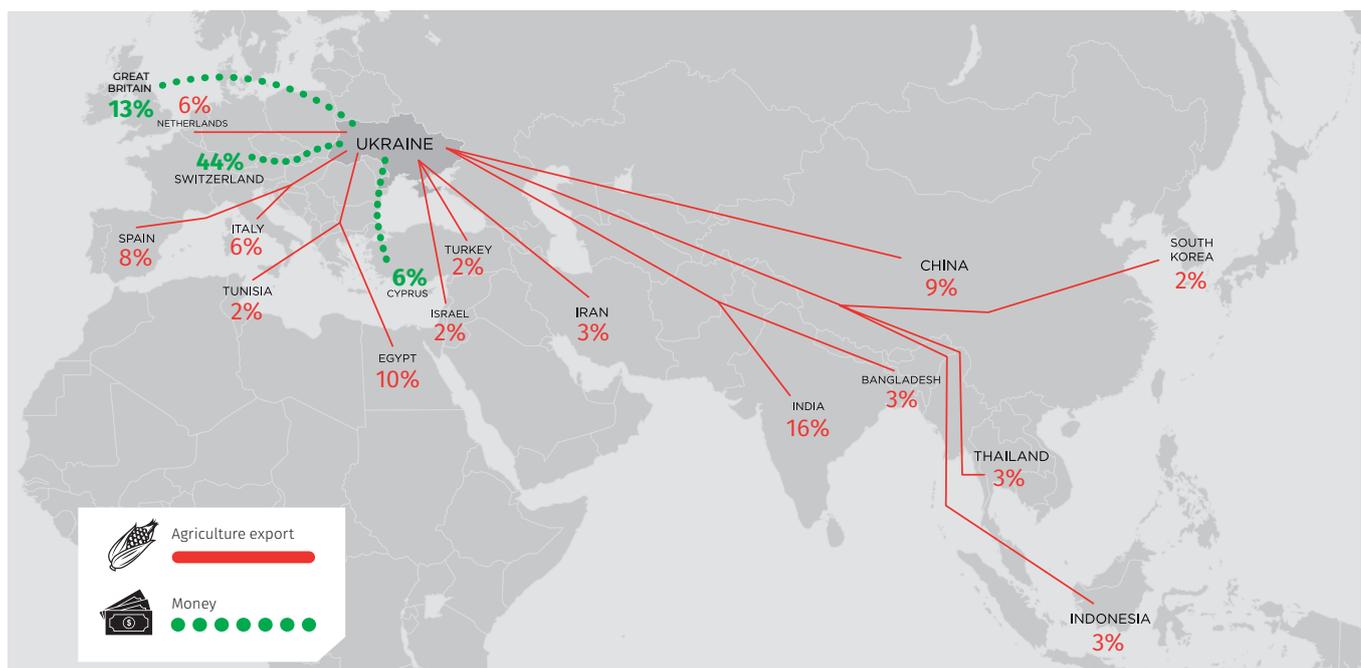
Ab 2016 ging dieser Unterschied deutlich zurück, zurückzuführen auf eine Kombination unterschiedlicher Faktoren, darunter die neuen VP-Vorschriften der Regierung, nach denen sich multinationale Unternehmen bei der Preisgestaltung ihrer Exporte nach den Preisnotierungen an den Warenterminbörsen richten mussten.

Unsere Schätzungen der potenziellen Gewinnverlagerungen zeigen, dass bei Exporten von Weizen und Mais, die ca. 40% der ukrainischen Agrarausfuhren ausmachen, zwischen 2015 und 2017 vermutlich rund \$1,5 Milliarden an Gewinnen verlagert wurden.

Steuererklärungen von ukrainischen Unternehmen, die Agrarprodukte exportieren und im Besitz multinationaler Konzerne sind, können öffentlich nicht eingesehen werden. Es besteht also keine Möglichkeit, hieb- und stichfest zu belegen, ob Gewinnverlagerungen zwischen in der Ukraine ansässigen Unternehmen und verbundenen Niedrigsteuerunternehmen in Offshore-Jurisdiktionen im Ergebnis zur Steuervermeidung führen.

Multinationale Konzerne, die in der Ukraine im Agrarexport und in anderen wichtigen Wirtschaftssektoren tätig sind, müssten länderspezifische Daten publik machen und nachweisen, welcher Teil ihres Gesamtgewinns erfasst wird und wie viel Körperschaftsteuer in der Ukraine im Vergleich zu Offshore-Jurisdiktionen gezahlt wird.

Abbildung 5 Geographische Verteilung der ukrainischen Exporte von Weizen, Mais und Sonnenblumenöl 2015-2017



Quelle: Import Genius und Berechnungen der Autoren

Aufeinanderfolgende ukrainische Regierungen haben die Landwirtschaft immer als einen strategischen Sektor angesehen, und die Eigentümer von Unternehmen in diesem Wirtschaftszweig haben von erheblichen Steuererleichterungen profitiert, dazu zählen die Befreiung von der Mehrwertsteuer, ein spezifisches vereinfachtes Steuersystem für die Landwirtschaft (als Alternative zur üblichen Körperschaftssteuer) und eine niedrigere Steuer auf Dividenden. Anders formuliert, hat die ukrainische Gesellschaft diese privaten Unternehmen finanziell unterstützt, jedoch mit dem Risiko, dass ein beträchtlicher Anteil der daraus erwirtschafteten Gewinne aus dem Land abgezogen und woanders versteuert wird.

Die Studie liefert auch nützliches Material für Debatten über die vorgeschlagene Privatisierung von Agrarland. Nach Aussage der Nationalbank der Ukraine stammen 37% der Auslandsdirektinvestitionen aus Offshore-Jurisdiktionen. Bedenkt man, dass einige der großen Unternehmen der Agrarindustrie finanziell in Niedrigsteuerjurisdiktionen konsolidiert sind, und dass nach unseren Erkenntnissen substanzielle Gewinne in diese Länder verlagert wurden oder werden, so besteht eine hohe Wahrscheinlichkeit, dass diese für die Privatisierung von Land aufgewendeten Mittel aus Gewinnen stammen, die in Offshore-Finanzhäfen verschoben wurden. Wäre es eine faire und optimale Praxis zuzulassen, dass diese aus der Ukraine abgezogenen und wahrscheinlich zu niedrig besteuerten Gewinne dazu verwendet werden, das Land zu privatisieren, auf dem diese Gewinne entstanden sind? Wie werden unsere aktuellen Erkenntnisse die öffentliche Meinung verändern, wonach 75% der Menschen derzeit die Privatisierung ablehnen?

Unsere Ergebnisse könnten auch als Grundlage für Diskussionen über eine Wirtschaftspolitik für Wachstum dienen.

Dem Export von Grundstoffen ist von allen ukrainischen Regierungen immer eine strategische Bedeutung zuerkannt worden. Die neue Regierung setzt diese Tradition fort. In der Tat hat der Minister für wirtschaftliche Entwicklung vor kurzem fünf Prioritäten seines Ressorts aufgelistet, darunter „Landreformen“ (zur Steigerung der Agrarexporte), „Exporte“ und „internationaler Handel“²⁵. Würde im Lichte unserer Erkenntnisse eine weitere Steigerung von Agrarexporten ohne Änderung der VP-Kontrollen und Steuergesetze zu Wirtschaftswachstum führen, von dem alle profitieren, oder würde dies nur einer kleinen Minderheit zugutekommen?

Es liegt noch viel Arbeit vor uns, wenn wir die Mechanismen der Gewinnverlagerung im Kontext des Warenexports aus der Ukraine genau durchschauen wollen. Erstens: Um ein vollständiges Bild der Gewinnverlagerung aus der Ukraine zu erhalten, wäre es erhellend, den anderen noch verbleibenden wichtigen Exportartikel des Landes zu untersuchen: Stahl. Zweitens: Gewinnverlagerung von Agrarunternehmen und die darauf erhobenen Steuern verdienen weitere wissenschaftliche Untersuchungen. Mehrere Faktoren haben vielleicht ihren Anteil an dem Rückgang der Gewinnverlagerungen 2016 und 2017, hier wären detaillierte Studien erforderlich. Zu diesen Faktoren gehören: 1) geringere Marktpreise und Gewinne; 2) Einführung von VP-Audits für landwirtschaftliche Ausfuhren; 3) geringere Steuern auf Dividenden; und 4) die Stabilisierung des Wechselkurses gegenüber dem US-Dollar. Drittens und abschließend: VP ist nur eine Methode, um Gewinne aus der Ukraine zum Zweck der Vermeidung von Körperschaftssteuer aus der Ukraine zu verlagern. Wirtschaftsfachleute, mit denen wir gesprochen haben, haben darauf hingewiesen, dass hierzu noch weitere Methoden aktiv eingesetzt werden und deshalb ebenfalls untersucht werden sollten.

²⁵ <https://latifundist.com/novosti/46256-milovanov-oboznachil-priority-v-rabote-s-agrosetorom-ukrainy>

IMPRESSUM

Ukrainische Unternehmen verschieben Gewinne aus dem Export von Agrarrohstoffen

in Auftrag gegeben von der GUE/NGL (Konföderale
Fraktion der Vereinigten Europäischen Linken/
Nordische Grüne Linke) im Europäischen Parlament
mit freundlicher Unterstützung
der Rosa Luxemburg Stiftung


ROSA LUXEMBURG STIFTUNG

Übersetzung vom Englischen: Linguanet sprl
Druck: identic
Auflage: 750 Exemplare

Die Studie steht auf den angegebenen Webseiten zum Download bereit.

November 2019

Tommaso Faccio

Mitverfasser, Koordinator des Autorenteam. Leiter des Sekretariats der
Independent Commission for the Reform of International Corporate
Taxation (ICRICT) und Dozent für Rechnungswesen an der Nottingham
University Business School, Vereinigtes Königreich. Er ist Wirtschaftsprüfer
(ICAS) und Mitglied der BEPS Monitoring Group (BMG). Seine Forschungsinteressen
umfassen internationale Steuern, Verrechnungspreise, Steuerabkommen
und Steuervermeidung.

Bis Juli 2014 war er Senior Manager für
Verrechnungspreise bei Deloitte LLP, Vereinigtes Königreich.

Herausgeber:

Helmut Scholz
Europäisches Parlament
Rue Wiertz 60
1047 Brüssel
+32 2 28 45893
helmut.scholz@ep.europa.eu

www.helmutscholz.eu
www.guengl.eu

Vereinte Europäische Linke - Nordische Grüne Linke



FRAKTION IM EUROPÄISCHEN PARLAMENT
GUE/NGL
www.guengl.eu

DIE LINKE.
IM EUROPAPARLAMENT

