

David Nguyen-Thanh

---

**Steuerreformen in Transformationsländern und wirtschaftspolitische  
Beratung:  
Eine Fallstudie am Beispiel der Politik des IWF in Kroatien und  
Bosnien-Herzegowina**

# **Schriften zu Ordnungsfragen der Wirtschaft**

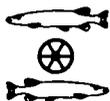
Herausgegeben von

Prof. Dr. Gernot Gutmann, Köln  
Dr. Hannelore Hamel, Marburg  
Prof. Dr. Helmut Leipold, Marburg  
Prof. Dr. Alfred Schüller, Marburg  
Prof. Dr. H. Jörg Thieme, Düsseldorf

Unter Mitwirkung von

Prof. Dr. Dieter Cassel, Duisburg  
Prof. Dr. Karl-Hans Hartwig, Münster  
Prof. Dr. Hans-Günter Krüsselberg, Marburg  
Prof. Dr. Ulrich Wagner, Pforzheim

Band 79: Steuerreformen in Transformationsländern und wirtschaftspolitische  
Beratung: Eine Fallstudie am Beispiel der Politik des IWF in Kroatien  
und Bosnien-Herzegowina



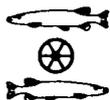
Lucius & Lucius · Stuttgart · 2005

# **Steuerreformen in Transformationsländern und wirtschaftspolitische Beratung**

**Eine Fallstudie am Beispiel der Politik des IWF in Kroatien  
und Bosnien-Herzegowina**

von

**David Nguyen-Thanh**



Lucius & Lucius · Stuttgart · 2005

Anschrift des Autors:

David Nguyen-Thanh  
Bahnhofstr. 17  
69115 Heidelberg

Der Autor dankt der als gemeinnützig anerkannten Alfred-Weber-Gesellschaft e.V., Heidelberg, für die Gewährung eines Druckkostenzuschusses zur Veröffentlichung dieser Publikation.

Univ. Diss., 2004, Universität Heidelberg

### **Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek**

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar

ISBN 3-8282-0318-3 (Lucius & Lucius)

© Lucius & Lucius Verlagsgesellschaft mbH Stuttgart 2005  
Gerokstr. 51, D-70184 Stuttgart  
[www.luciusverlag.com](http://www.luciusverlag.com)

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung ausserhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigung, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung, Verarbeitung und Übermittlung in elektronischen Systemen.

Druck und Bindung: Rosch-Buch, Scheßlitz

Printed in Germany

**ISBN 3-8282-0318-3**  
**ISSN 1432-9220**

# Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	xiii
Tabellenverzeichnis	xv
Symbol- und Abkürzungsverzeichnis	xvii
1. Einleitung	1
1.1. Motivation der Arbeit	1
1.2. Zielsetzung der Arbeit	3
1.3. Methodik und Aufbau der Arbeit	5
I. Wirtschaftspolitische Beratung, Steuern und der IWF	7
2. Methodische Grundlagen wirtschaftspolitischer Beratung	9
2.1. Zur Analyse wirtschaftspolitischer Beratung	9
2.1.1. Die normative ökonomische Analyse	10
2.1.1.1. Der normative Ansatz	10
2.1.1.2. Normative Theorie, Public Choice und die Grenzen der Politikberatung	13
2.1.1.3. Zwischenfazit	19
2.1.2. Die institutionenökonomische Analyse	19
2.1.2.1. Grundidee der Neuen Institutionenökonomik	19
2.1.2.2. Transaktionskostenökonomik	23
2.1.3. Normative und institutionenökonomische Analyse: Ein erweiterter Ansatz zur Analyse von Steuerpolitik	27
2.1.3.1. Normative und institutionenökonomische Analyse	27
2.1.3.2. Eine Anwendung im Bereich der Steuerpolitik	28
2.1.3.3. Zur Evaluation wirtschaftspolitischer Empfehlungen	33
2.2. Die Bedeutung steuerpolitischer Beratung: Ein Überblick	34

2.3.	Steuerpolitische Beratung in Transformationsländern und der IWF . . . . .	36
2.3.1.	Die Arbeit des IWF in Transformationsländern . . . . .	36
2.3.1.1.	Zielsetzung, Tätigkeitsfelder und Instrumente des IWF . . . . .	36
2.3.1.2.	Die Bedeutung der Transformationsländer . . . . .	39
2.3.2.	Die Bedeutung der Steuerpolitik . . . . .	42
2.3.2.1.	Überwachung . . . . .	42
2.3.2.2.	IWF-Programme . . . . .	43
2.3.2.3.	Technische Beratung . . . . .	45
3.	Steuerpolitische Beratung: Eine Aufgabe für den IWF? . . . . .	47
3.1.	Einführung . . . . .	47
3.2.	Die Bereitstellung wirtschaftspolitischer Beratung . . . . .	48
3.2.1.	Das Gut „wirtschaftspolitische Beratung“ . . . . .	48
3.2.2.	Moral Hazard . . . . .	50
3.2.2.1.	Das Problem . . . . .	50
3.2.2.2.	Ein Modell . . . . .	51
3.2.3.	Adverse Selektion . . . . .	52
3.2.3.1.	Das Problem . . . . .	52
3.2.3.2.	Ein Modell . . . . .	52
3.2.4.	Alternative Mechanismen zur Qualitätssicherung . . . . .	54
3.2.4.1.	Private Regelungen . . . . .	54
3.2.4.2.	Private Regelungen und Moral Hazard . . . . .	56
3.2.4.3.	Private Regelungen und Adverse Selektion . . . . .	59
3.3.	Die multilat. Organisation als Antwort auf das Beratungsdilemma . . . . .	61
3.3.1.	Staatliche Intervention . . . . .	61
3.3.2.	Argumente für und wider die steuerpolitische Beratung durch eine internationale Organisation . . . . .	64
3.3.2.1.	Die Effektivität privater Regelungen . . . . .	64
3.3.2.2.	Andere Faktoren: Komparative Vorteile . . . . .	66
3.3.2.3.	Bilaterale Politik . . . . .	66
3.3.2.4.	Die Rolle internationaler Organisationen . . . . .	69
3.3.2.5.	Interessenkonflikte in der Beratung bei internationalen Organisationen . . . . .	70
II.	Mehrwertsteuer: Konzeption, die Reform in Kroatien und die Rolle des IWF . . . . .	73

4. Theorie, Praxis und wirtschaftspolitische Beratung der MWSt	75
4.1. Theoretische Grundlagen der MWSt	76
4.1.1. Optimale Güterbesteuerung im Modell mit repräsentativen Konsumenten	76
4.1.2. Optimale Güterbesteuerung im Mehrkonsumentenmodell	79
4.1.3. Optimalsteuertheorie, MWSt und Steuerpolitik in der Praxis	80
4.2. Kernelemente einer modernen MWSt	84
4.2.1. Grundsätzliche Merkmale	84
4.2.1.1. MWSt vom Konsumtyp	84
4.2.1.2. Ursprungs- vs. Bestimmungslandprinzip	85
4.2.1.3. Vorsteuer- vs. Vorumsatzverfahren	85
4.2.1.4. Reichweite	87
4.2.2. Tarifstruktur	88
4.2.3. Bemessungsgrundlage und Steuerbefreiungen	89
4.2.3.1. Bemessungsgrundlage	89
4.2.3.2. Rechtfertigung der Steuerbefreiung	90
4.2.3.3. Probleme der Steuerbefreiung	90
4.2.3.4. Methode der Steuerbefreiung	92
4.2.3.5. Beispiele typischer Befreiungen	92
4.2.4. Kleinunternehmer	94
4.2.5. Technische Aspekte der steuerjuristischen Kodifizierung	96
4.2.5.1. Steuerpflicht	97
4.2.5.2. Vorsteuer	98
4.2.5.3. Besteuerungsverfahren	98
4.2.5.4. Ort der Leistung	101
5. Die Reform der Mehrwertsteuer in Kroatien und der IWF	103
5.1. Die Reform der Mehrwertsteuer: Ein Überblick	103
5.1.1. Charakter der kroatischen MWSt	103
5.1.2. Tarifstruktur	104
5.1.3. Bemessungsgrundlage und Steuerbefreiungen	104
5.1.4. Kleinunternehmer	105
5.1.5. Technische Aspekte der steuerjuristischen Kodifizierung	105
5.2. Die Empfehlungen des IWF zur Einführung der MWSt in Kroatien	108
5.2.1. Die erste Phase: Eckpfeiler einer MWSt	108
5.2.2. Die zweite Phase: Fortentwicklung der MWSt-Reform	110
5.3. Evaluation	111
5.3.1. Steuersystematische Aspekte	111
5.3.1.1. Zu den Kernelementen der kroatischen MWSt	111

5.3.1.2.	Tarif, Bemessungsgrundlage und Steuerbefreiungen . . . . .	112
5.3.1.3.	Kleinunternehmerregelung: Ein Problem? . . .	113
5.3.1.4.	Technische Aspekte der kroatischen MWSt . .	115
5.3.2.	Evaluation der steuerpolitischen Empfehlungen des IWF	118
5.3.2.1.	Die normative Analyse . . . . .	118
5.3.2.2.	Der Transaktionskosten-Ansatz . . . . .	119
5.4.	Zwischenfazit . . . . .	120

### III. Einkommens- und Gewinnbesteuerung: Konzeption, die Reformen in Kroatien und Bosnien und die Rolle des IWF 123

6.	Theorie, Praxis und wirtschaftspolitische Beratung der ESt	125
6.1.	Theoretische Grundlagen der Einkommens- und Gewinnbesteuerung . . . . .	126
6.1.1.	Eine statische Analyse der optimalen Kapitaleinkommensbesteuerung . . . . .	126
6.1.2.	Weitere Effizienzaspekte der Kapitaleinkommensbesteuerung . . . . .	127
6.1.3.	Effizienzaspekte der Besteuerung von Arbeitseinkommen	130
6.2.	Kernelemente einer modernen Einkommensteuer . . . . .	132
6.2.1.	Die Definition des Einkommens . . . . .	132
6.2.1.1.	Das traditionelle SHS-Konzept . . . . .	132
6.2.1.2.	Das Konzept einer lebenszeitlichen Einkommensbesteuerung . . . . .	133
6.2.1.3.	Der Einkommensbegriff und Anforderungen in einem Transformationsland . . . . .	135
6.2.2.	Die persönliche Einkommensteuer: Steuerbasis, Steuerpflicht und Tarifstruktur . . . . .	143
6.2.2.1.	Einkommensarten und Steuerbasis . . . . .	143
6.2.2.2.	Persönliche Steuerpflicht . . . . .	155
6.2.2.3.	Tarifstruktur . . . . .	156
6.3.	Gewinnbesteuerung . . . . .	160
6.3.1.	Grundsätzliches . . . . .	160
6.3.2.	Konzeption der Gewinnsteuer . . . . .	162
6.3.2.1.	Optimale ESt, Neutralitätskriterien und die Besteuerung von Unternehmensgewinnen . . . . .	162
6.3.2.2.	Cash-Flow-Steuer vs. zinsbereinigte GST . . . . .	165
6.3.2.3.	Integration von Gewinn- und Einkommensteuer	169

7.	Die Reform der persönlichen ESt in Kroatien und der IWF	173
7.1.	Die Reform der persönlichen Einkommensbesteuerung in Kroatien	173
7.1.1.	Grundsätzliches: Die Definition des Einkommens . . . . .	173
7.1.2.	Steuerpflicht . . . . .	175
7.1.3.	Einkommensarten und Steuerbasis . . . . .	175
7.1.3.1.	Einkommensarten . . . . .	175
7.1.3.2.	Steuerbasis . . . . .	177
7.1.4.	Tarifstruktur . . . . .	178
7.2.	Die Empfehlungen des IWF zur Reform der persönlichen ESt .	179
7.2.1.	Die erste Phase: Eckpfeiler der neuen Einkommensteuer	179
7.2.1.1.	Das Umfeld wirtschaftspolitischer Beratung und die Ziele des IWF . . . . .	179
7.2.1.2.	Konkrete Empfehlungen . . . . .	181
7.2.2.	Die zweite Phase: Die Fortentwicklung der Einkommensteuerreform . . . . .	182
7.2.2.1.	Das Umfeld wirtschaftspolitischer Beratung und der Grundtenor der IWF-Empfehlungen . . . . .	182
7.2.2.2.	Konkrete Empfehlungen . . . . .	183
7.3.	Evaluation . . . . .	184
7.3.1.	Steuersystematische Aspekte . . . . .	184
7.3.1.1.	Einkommensarten . . . . .	185
7.3.1.2.	Steuerbasis . . . . .	185
7.3.2.	Effektive Besteuerung des Faktors Arbeit . . . . .	186
7.3.2.1.	Methodik und Daten . . . . .	187
7.3.2.2.	Ergebnisse und Evaluation . . . . .	189
7.3.3.	Evaluation der steuerpolitischen Empfehlungen des IWF	191
7.3.3.1.	Die normative Sicht . . . . .	191
7.3.3.2.	Der Transaktionskosten-Ansatz . . . . .	193
7.4.	Zwischenfazit . . . . .	195
8.	Die Reform der Gewinnbesteuerung in Kroatien und der IWF	197
8.1.	Die Reform der Gewinnbesteuerung in Kroatien: Ein Überblick	197
8.1.1.	Grundsätzliches: Idee und Konzeption der Gewinnsteuer	197
8.1.2.	Steuerpflicht . . . . .	198
8.1.3.	Tarif und Steuerbasis der Gewinnsteuer . . . . .	199
8.1.4.	Technische Aspekte der Ermittlung von Schutzzinsen . .	201
8.1.5.	Steuerliche Aspekte gesellschaftsrechtlicher Vorgänge . .	202
8.1.6.	Besteuerung von Gewinnen im Rahmen der pers. ESt .	204
8.2.	Die Empfehlungen des IWF zur Reform der Gewinnbesteuerung	205
8.2.1.	Die erste Phase: Eckpfeiler der neuen Gewinnsteuer . .	206

8.2.1.1.	Ziele einer Reform der Gewinnbesteuerung aus Sicht des IWF . . . . .	206
8.2.1.2.	Reformstrategie und konkrete Empfehlungen des IWF . . . . .	206
8.2.2.	Die zweite Phase: Evaluierung der Gewinnsteuerreform	208
8.2.2.1.	Die grundsätzliche Einschätzung des Gewinnsteuersystems durch den IWF . . . . .	208
8.2.2.2.	Eine Analyse der Einwände gegen die kroatische Gewinnsteuer . . . . .	208
8.2.2.3.	Empfehlungen der IWF-Mission . . . . .	209
8.3.	Evaluation . . . . .	210
8.3.1.	Steuersystematische Aspekte . . . . .	210
8.3.1.1.	Tarif und Steuerbasis . . . . .	211
8.3.1.2.	Beteiligungen und gesellschaftsrechtliche Vorgänge . . . . .	212
8.3.1.3.	Schutzzinsabzug . . . . .	213
8.3.2.	Evaluation der steuerpolitischen Empfehlungen des IWF	214
8.3.2.1.	Die normative Sicht . . . . .	214
8.3.2.2.	Der Transaktionskosten-Ansatz . . . . .	217
8.4.	Zwischenfazit . . . . .	218
9.	Die Reform der Einkommensbesteuerung in Bosnien und der IWF	221
9.1.	Die Reform der Einkommensbesteuerung in Bosnien: Ein Überblick . . . . .	221
9.1.1.	Die Rahmenbedingungen steuerpolitischer Reformen . . . . .	221
9.1.2.	Grundprinzipien der Einkommensteuer . . . . .	223
9.1.3.	Die Besteuerung des persönlichen Einkommens . . . . .	225
9.1.3.1.	Steuerpflicht . . . . .	225
9.1.3.2.	Steuerbares und steuerpflichtiges Einkommen . . . . .	225
9.1.3.3.	Einkommensarten und Steuerbasis . . . . .	226
9.1.3.4.	Die Erhebung der Einkommensteuer . . . . .	229
9.1.4.	Die Besteuerung der Unternehmensgewinne . . . . .	229
9.1.4.1.	Formen der Besteuerung von Gewinnen . . . . .	229
9.1.4.2.	Gewinnermittlung . . . . .	231
9.2.	Die Empfehlungen des IWF zur Einkommensbesteuerung . . . . .	233
9.2.1.	Grundausrichtung einer zukünftigen Einkommensteuer . . . . .	233
9.2.2.	Konkrete Empfehlungen zu den geplanten Reformen . . . . .	235
9.3.	Evaluation . . . . .	236
9.3.1.	Steuersystematische Aspekte . . . . .	236
9.3.1.1.	Grundsätzliches: Definition des Einkommens . . . . .	236
9.3.1.2.	Einkommensarten und Steuerbasis . . . . .	237

9.3.1.3.	Unternehmensbesteuerung . . . . .	238
9.3.1.4.	Gewinnermittlung und Technik des Schutzzins- abzugs . . . . .	238
9.3.2.	Effektive Besteuerung des Faktors Arbeit . . . . .	240
9.3.2.1.	Daten . . . . .	240
9.3.2.2.	Ergebnisse und Evaluation . . . . .	242
9.3.3.	Die Evaluation der steuerpolitischen Empfehlungen des IWF . . . . .	244
9.3.3.1.	Die normative Sicht . . . . .	244
9.3.3.2.	Der Transaktionskosten-Ansatz . . . . .	246
9.4.	Zwischenfazit . . . . .	247
10.	Schlussbetrachtung . . . . .	249
IV.	Anhang . . . . .	253
A.	Wirtschaftspolitische Beratung in Transformationsländern . . . . .	255
B.	Zur Arbeit des IWF in Transformationsländern . . . . .	265
B.1.	Auszug aus den „Articles of Agreement“ des IWF . . . . .	265
B.2.	Technische Hilfe des IWF in Transformationsländern . . . . .	265
	Literaturverzeichnis . . . . .	269



## Abbildungsverzeichnis

2.1. NIÖ und normative Ökonomik . . . . .	22
2.2. Technische Hilfe des IWF in 2003 . . . . .	46
3.1. Potentieller Tätigkeitsbereich einer internationalen Organisation	63
6.1. Optimale Steuerpolitik in einer kleinen offenen Volkswirtschaft	129
6.2. Differenzierter vs. proportionaler Tarif I: Umverteilung bei stark abweichenden Freibeträgen . . . . .	157
6.3. Differenzierter vs. proportionaler Tarif II: Umverteilung bei ge- ring abweichenden Freibeträgen . . . . .	159
7.1. Kroatische Einkommensteuertarife 1994 und 2000 . . . . .	179
9.1. Besteuerung von Unternehmensgewinnen in Bosnien . . . . .	230
9.2. Vereinfachte Bilanz zur Ermittlung des Eigenkapitals . . . . .	232



## Tabellenverzeichnis

2.1. Die Bedeutung der Transformationsländer in der Arbeit des IWF	41
3.1. IWF und Weltbank im Vergleich . . . . .	71
5.1. Kleinunternehmensgrenzen im Vergleich . . . . .	114
5.2. Administrative Kosten der kroatischen MWSt . . . . .	115
5.3. Berechnung optimaler Kleinunternehmensgrenzen . . . . .	116
6.1. Steuererhebungskosten in ausgewählten Ländern . . . . .	139
6.2. Zinsbesteuerung vs. Steuerbefreiung und die Bedeutung von Steuerbefolgungskosten . . . . .	141
6.3. Persönliche Abzüge in Transformationsländern . . . . .	154
6.4. Cash-Flow-Steuer und zinsbereinigte GST im Vergleich . . . . .	166
6.5. Cash-Flow-Steuer, zinsbereinigte Gewinnsteuer und Inflations- neutralität . . . . .	167
7.1. Bemessungsgrundlage der kroatischen Einkommensteuer . . . . .	176
7.2. Entwicklung der kroatischen SV-Beitragsätze . . . . .	189
7.3. Entwicklung der effektiven Grenzsteuersätze in Kroatien . . . . .	190
8.1. Bemessungsgrundlage der kroatischen Gewinnsteuer . . . . .	200
8.2. Finanzierungskosten nach IWF-Vorschlag . . . . .	216
9.1. Steuerbasis der bosnischen Einkommensteuer (Brčko) . . . . .	228
9.2. Entwicklung der bosnischen SV-Beitragsätze . . . . .	241
9.3. Entwicklung der effektiven Grenzsteuersätze in Bosnien . . . . .	244
A.1. Wirtschaftspolitische Beratung im Bereich Steuerpolitik . . . . .	256
B.1. Technische Hilfe des IWF im Bereich Steuerpolitik . . . . .	266



## Symbol- und Abkürzungsverzeichnis

### Symbole in Teil I

$\chi$	Zahlungsbereitschaft
$\delta$	Diskontfaktor
$\pi$	Wahrscheinlichkeit
$A$	Ausgaben für Public-Relations
$BW_{fix}$	Barwert der System-Fixkosten
$BW_{var}$	Barwert der variablen Systemkosten
$c$	Produktionskosten pro Einheit
$F(\cdot)$	Verteilungsfunktion
$f(\cdot)$	Dichtefunktion
$G$	Gewinn
$I$	Anzahl der Nachfrager
$J$	Anzahl der Anbieter
$m$	Qualitätsindex
$m^e$	erwartete Qualität
$N_t$	Nutzungsintensität in der Periode $t$
$p$	Preis
$R$	Reputation des Anbieters
$r$	Zinssatz
$t$	Zeitindex für Periode $t$
$TK$	Transaktionskosten
$U(\cdot)$	Nutzenfunktion
$V_t(\cdot)$	variable Kosten in der Periode $t$
$X_t$	Fixkosten in der Periode $t$

### Symbole in Teil II

$\alpha$	Grenznutzen des Einkommens
----------	----------------------------

$\beta$	sozialer Grenznutzen des Einkommens
$\delta$	Diskontrate
$\lambda$	Schattenpreis des Steueraufkommens
$\mu$	sozialer Grenznutzen staatlicher Einnahmen
$\sigma$	kompensierte Preiselastizität
$\tau$	Steuersatz
$C$	Grenzkosten der Steuerbefolgung
$H$	Anzahl der Haushalte
$K$	administrative Grenzkosten
$l$	Arbeitseinheit
$p$	Produktionspreis
$q$	Konsumentenpreis
$R$	Steueraufkommen
$s_{ii}$	Ableitung der kompensierten Nachfragekurve
$t$	Steuersatz
$U$	Umsatz des marginalen Unternehmers
$u(\cdot)$	direkte Nutzenfunktion
$v(\cdot)$	indirekte Nutzenfunktion
$w$	Lohnsatz
$W(\cdot)$	soziale Wohlfahrtsfunktion
$X$	aggregierte Nachfrage
$x$	Gut
$Y$	Einkommen
$z$	Anteil des geschaffenen Mehrwerts am Umsatz
$p$	Produktionspreisvektor
$q$	Konsumentenpreisvektor
$t$	Steuersatzvektor

### Symbole in Teil III

$\delta$	Technische Abnutzungsrate des Kapitalbestandes
$\gamma$	Zeitpräferenzraten
$\mu$	Gewichtungparameter
$\omega$	effektiver Steuerkeil auf Arbeitseinkommen
$\Phi$	Bardividende

$\pi$	Inflation
$\rho$	Finanzierungskosten
$\sigma$	kompensierte Eigenpreiselastizität
$\tau$	Steuersatz
$\tau_c$	Steuersatz auf Veräußerungsgewinne
$\tau_d$	Steuersatz auf Dividenden
$\tau_z$	persönlicher Steuersatz auf Zinsen
$\theta$	lokale Zuschläge auf die Einkommensteuerzahlung
$A$	marginale administrative Kosten
$B$	Bruttolohn
$BG$	Bemessungsgrundlage
$C$	marginale Befolgungskosten
$c$	Konsum
$C_x$	Konsum der Periode $x$
$E$	Einkommen
$EK$	Eigenkapital
$F(\cdot)$	Produktionsfunktion
$F_K$	Grenzproduktivität des Kapitals
$G$	Bruttoarbeitskosten des Arbeitgebers
$K$	Faktor Kapital
$L$	Faktor Arbeit, Lohneinkommen
$l$	Arbeit
$LC$	Lebenskonsum
$LE$	Lebenseinkommen
$MR$	Grenzsteueraufkommen
$N$	Nettoeinkommen des Arbeitnehmers
$N_{BiH}$	Nettoeinkommen in Bosnien-Herzegowina
$N_{Fd}$	Nettoeinkommen der Föderation
$N_{RS}$	Nettoeinkommen der Republik Srpska
$Q$	Buchwert der Beteiligungen an anderen Unternehmen
$R$	Residualgewinn
$r$	Zinssatz
$S$	Ersparnisse

$s_A$	Arbeitnehmeranteil zur Sozialversicherung
$s_U$	Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung
$S_x$	tarifliche Einkommensschwelle
$T$	Einkommensteuer
$t$	Einkommensteuersatz
$t_H$	Spitzensteuersatz
$t_M$	mittlerer Steuersatz
$t_N$	Eingangssatz
$t_z$	Zinssteuersatz
$V$	Reinvermögen
$w$	Lohnsatz
$X$	potentielles Grenzsteueraufkommen
$Z$	Schutzzinsen
$z$	Schutzzinssatz
$F$	Freibetrag

### Abkürzungen

Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
ADETEF	französische Entwicklungsagentur
AfA	Abschreibung für Abnutzung
AG	Arbeitgeber
AN	Arbeitnehmer
Art.	Artikel
AV	Arbeitslosenversicherung
bEStG	bosnisches Einkommensteuergesetz des Distrikt Brčko
BF	Beteiligungsfinanzierung
BG	Bemessungsgrundlage
BiH	Bosnien-Herzegowina
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BLP	Bestimmungslandprinzip
BMF	Bundesministerium für Finanzen

BMZ	Bundesministerium für Entwicklung und wirtschaftliche Zusammenarbeit
BWTC	Basic World Tax Code
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CF	Cash-Flow
d.h.	das heißt
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DDR	Deutsche Demokratische Republik
DED	Deutscher Entwicklungsdienst
DFID	Department for International Development
DG	Durchreichgesellschaft
DIE	Deutsches Institut für Entwicklungspolitik
DL	Dienstleistungen
dtEStG	deutsches Einkommensteuergesetz
dtUStG	deutsches Umsatzsteuergesetz
DV	Durchführungsverordnung
EBRD	Europäische Bank für Wiederaufbau und Entwicklung
EFF	Extended fund facility (Erweiterte Kreditvereinbarung)
EFSt	Einfachsteuer
EFStG	Einfachsteuergesetz
EG	Europäische Gemeinschaft
EIB	Europäische Investitionsbank
EK	Eigenkapital
EL	Entwicklungsländer
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
f/ff	folgende/fortfolgende
FAD	Fiscal Affairs Department, IWF
FF	Fremdfinanzierung
Fn.	Fußnote
Föd.	Föderation; Teilrepublik Bosnien-Herzegowinas

GE	Geldeinheiten
GFSR	Global Financial Stability Report
GSt	Gewinnsteuer
GTZ	Gesellschaft für technische Zusammenarbeit
GUS	Gemeinschaft unabhängiger Staaten
HrK	Kuna; kroatische Währung
i.e.S.	im engeren Sinne
i.H.v.	in Höhe von
i.w.S.	im weiteren Sinne
IBFD	International Bureau for Fiscal Documentation
IBRD	International Bank for Reconstruction and Development
ICF	individual cash flow tax
ICMR	International Capital Markets Report
ILO	International Labor Organisation
IMF	International Monetary Fund
inkl.	inklusive
INS	IMF-Institute, IWF
insg.	insgesamt
intern.	international
InWent	Internationale Weiterbildung und Entwicklung
IO	Internationale Organisation
ITP	individual tax pre-payment method
IWF	Internationaler Währungsfonds
IÖ	Institutionenökonomik
Kap.	Kapitel
KE	Karlsruher Entwurf
KfW	Kreditanstalt für Wiederaufbau
KM	konvertible Mark, bosnische Währung
krESTG	kroatisches Einkommensteuergesetz
krGStG	kroatisches Gewinnsteuergesetz
krMWStG	kroatisches Mehrwertsteuergesetz
KSt	Körperschaftsteuer
KV	Krankenversicherung

LEG	Legal Department, IWF
LIFO	Last-in-first-out
LSt	Lohnsteuer
m.E.	meines Erachtens
MAE	Monetary and Exchange Affairs, IWF
max	maximal
MECF	marginal efficiency costs of funds
Mrd.	Milliarden
MWSt	Mehrwertsteuer
MWStG	Mehrwertsteuergesetz
n.v.	nicht verfügbar
NIÖ	Neue Institutionenökonomik
Nr.	Nummer
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OHR	Office of the High Representative
ORE	kroatische ESt-Ordnungsrichtlinie
ORG	kroatische GSt-Ordnungsrichtlinie
ORM	kroatische MWSt-Ordnungsrichtlinie
Par.	Paragraf
PB	(Wirtschafts-)Politische Beratung
pers.ESt	persönliche Einkommensteuer
PR	Public Relations
RGW	Rat für gegenseitige Wirtschaftshilfe
RS	Republik Srpska; Teilrepublik Bosnien-Herzegowinas
RV	Rentenversicherung
S.	Seite
s.	siehe
s.o.	siehe oben
s.u.	siehe unten
sec.	section
SF	Selbstfinanzierung
SHS	Schanz-Haig-Simons
SIDA	schwedische Entwicklungsagentur

sog.	sogenannt
STA	Statistics Department, IWF
StVwG	Steuerverwaltungsgesetz
SV	Sozialversicherung
Tab.	Tabelle
TACIS	Technical Assistance to the Community of Independent States
tc	tax credits
TKÖ	Transaktionskostenökonomik
u.a.	und andere
u.a.	unter anderem
u.d.N.B.	unter der Nebenbedingung
u.U.	unter Umständen
UK	United Kingdom
ULP	Ursprungslandprinzip
US	United States
USAid	US-amerikanische Entwicklungsagentur
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
v.a.	vor allem
VAT	Value Added Tax
vgl.	vergleiche
vs.	versus
WB	Weltbank
WEO	World Economic Outlook
WPFO	World Public Finance Organization
WTO	World Trade Organization
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
zGSt	zinsbereinigte Gewinnsteuer

# 1. Einleitung

Few countries have the luxury of redesigning their tax systems so radically, which explains why systemic reform should be of such central concern to tax theorists as well as practitioners.

---

*Newbery (1997), S. 178*

It is one of the more curious features of the academic (in contrast to policy) concerns of public economics that while these [tax] principles are set out very clearly in text book expositions, remarkably little effort is devoted to putting the principles into practice when it comes.

---

*Newbery und Revesz (1998), S. 211*

## 1.1. Motivation der Arbeit

Seitdem Ramsey (1927) mit seiner Arbeit ein völlig neues Forschungsgebiet begründete, nimmt das Interesse an der Herleitung optimaler Besteuerungsprinzipien einen prominenten Platz in der finanzwissenschaftlichen Forschung ein. Beinahe genauso weit zurück geht die Tradition der wirtschaftspolitischen Beratung im Bereich Steuerpolitik, die mit der Tätigkeit von Kaldor (1955) begann, der im früheren Ceylon eine grundlegende Reform der persönlichen Einkommensteuer propagierte und diese als Berater begleitete. Dennoch muss der Beobachtung von Newbery und Revesz (1998) zugestimmt werden, dass es nach wie vor an Umsetzung von theoretisch fundierten Besteuerungsprinzipien in der Praxis mangelt. Erstaunlich ist in jedem Fall, in welcher unzureichenden Weise sich die Forschung bislang mit der Verbindung von Theorie und Praxis auseinandergesetzt hat.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>Dies erscheint allerdings weniger erstaunlich, wenn man die Anreize betrachtet, denen ein Wissenschaftler heute unterliegt, da für die wissenschaftliche Karriere die theoretisch fundierte Beschäftigung mit steuerpolitischer Praxis wenig förderlich ist. Diese Einschätzung teilt auch Krupp (1999, S. 140): „Man schätzt die wissenschaftliche Entwicklung sicher nicht falsch ein, wenn man darauf hinweist, dass die Distanz zwischen dem, was in der Politikberatung verwendbar ist und dem, was wissenschaftlich Anerkennung vermittelt, immer größer geworden ist.“

Dabei kann kein Zweifel bestehen, dass es ein enormes Interesse daran gibt, nicht nur theoretisch fundierte Prinzipien abzuleiten, sondern diese auch auf ihre Anwendbarkeit zu prüfen. Die seit den US-Steuerreformen von 1980 und 1986 losgetretene Reformwelle in den westlichen Industrieländern ist noch nicht beendet, was prinzipiell für anhaltenden Bedarf nach einem besserem Verständnis der praktischen Umsetzung theoretischer Prinzipien spricht. Das grundsätzliche Interesse an der optimalen Ausgestaltung eines Steuersystems in der Praxis wurde mit dem Zusammenbruch der sozialistischen Planwirtschaften in den 1990er Jahren nochmal verstärkt. Die seitdem stattfindende Transformation von der früheren Zentralplanung hin zu einem marktwirtschaftlichen System hat die Notwendigkeit einer Reform der Staatssektors und insbesondere der Staatseinnahmen verdeutlicht. Die von Martinez-Vazquez und McNab (2000) als „Tax Reform Experiment“ bezeichneten Anstrengungen zur Reform der Steuersysteme in Ost- und Südosteuropa sind nicht nur für Praktiker, sondern gerade für die Wissenschaft von besonderem Interesse: Hier geht es – im Unterschied zu den in Industrieländern in der Regel stattfindenden Teilreformschritten – um die empirisch seltener zu beobachtende Form der grundlegenden Neukonzeption von Steuersystemen.

Die vorliegende Arbeit befasst sich mit Steuerreformen in Transformationsländern im Sinne dieses „Tax Design“ und beleuchtet insbesondere die Rolle wirtschaftspolitischer Beratung. Wirtschaftspolitische Beratung im Bereich Steuerpolitik ist bislang noch weniger Gegenstand wissenschaftlicher Forschung gewesen als die steuerpolitischen Ergebnisse selbst. Dies ist – in Anlehnung an die eingangs zitierte Aussage von Newbery (1997) – umso erstaunlicher, wenn man sich die Bedeutung und die Rolle steuerpolitischer Berater vergegenwärtigt. Gerade in Transformationsländern war mit Beginn der Transformationsphase de facto kein steuerpolitisches Know-how vorhanden, so dass eine enorme Nachfrage nach Beratung bestand. Ein Großteil der in den osteuropäischen Transformationsländern verabschiedeten Steuerreformen war auch ein Ergebnis externer Beratung.

Diesbezüglich sind zwei Themenkomplexe von Interesse: Erstens, gibt es einen funktionierenden Markt für wirtschaftspolitische Beratung im Bereich Steuerpolitik? Wie funktioniert er und gelten die gleichen Mechanismen wie auf jedem anderen Markt? Zweitens, wie sieht moderne steuerpolitische Beratung aus, d.h. was unterscheidet inhaltlich „gute“ von „schlechter“ Beratung? Nach welchen Kriterien sollten konkrete Empfehlungen eines Beraters evaluiert werden?

Während der erste Themenkomplex grundsätzlicher Natur ist, kann die Klärung der Frage nach inhaltlicher Qualität nur bis zu einem gewissen Grad allgemein gehalten werden. Allgemein ableitbar ist sicherlich die Abgrenzung qualitativ hochwertiger Empfehlungen. Dies berührt das eingangs angesproche-

ne Forschungsgebiet der optimalen Besteuerung, wobei es aus praxisorientierter Sicht um die Verbindung theoretischer Erkenntnisse mit praxistauglichen Konzepten zu ihrer Umsetzung gehen muss. Hier ist eine interdisziplinäre Herangehensweise erforderlich, welche die normativ ökonomischen Erkenntnisse mit der juristischen Kodifizierung verbinden sollte. Was die Evaluierung konkreter Empfehlungen betrifft, ist es jedoch sinnvoll, über allgemeine Analysen hinauszugehen und die Tätigkeit von Beratern anhand konkreter Fallstudien eines Landes zu untersuchen.

Die vorliegende Arbeit beschränkt sich deshalb auf die Darstellung und Untersuchung der Tätigkeit des Internationalen Währungsfonds (IWF) in Kroatien und Bosnien-Herzegowina. Der IWF hat sich in den vergangenen Jahren, nicht zuletzt aufgrund der gestiegenen Nachfrage nach Beratung in den Transformationsländern, zu einem „Global Player“ steuerpolitischer Beratung entwickelt. Obwohl er kein explizites Mandat zur Beratung im steuerpolitischen Bereich hat, begründet der IWF sein Engagement mit der Bedeutung fiskalischer Stabilität für die makroökonomischen Ziele und für Stabilität des Zahlungsbilanzsystems. Die Politik des IWF in Kroatien und Bosnien-Herzegowina ist für die Zwecke dieser Arbeit von besonderem Interesse, weil in beiden Ländern eine grundlegende Reform des gesamten Steuersystems vollzogen wurde bzw. im Falle Bosniens derzeit vollzogen wird. Die Analyse beschränkt sich dabei auf die Reform der Mehrwertsteuer und die Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung.

Die Untersuchung der Empfehlungen des IWF ist auch hinsichtlich der spätestens seit dem Meltzer-Report stark diskutierten Frage von Interesse, ob der IWF sich in seiner zukünftigen Arbeit auf wenige Kernaktivitäten beschränken sollte.<sup>2</sup> Die Ergebnisse der vorliegenden Arbeit sind als Beitrag zu dieser Debatte zu verstehen, in der die steuerpolitische Rolle des IWF bislang nicht thematisiert wurde. Reformpolitisch ist dies von Interesse, weil erhebliche Ressourcen auf diesen Bereich verwendet werden und es à priori keineswegs eindeutig ist, dass der IWF überhaupt steuerpolitisch aktiv sein sollte.

## 1.2. Zielsetzung der Arbeit

Die vorliegende Arbeit hat sich drei Ziele gesetzt. Nach einer – bislang in der Literatur nicht erfolgten – Darlegung der steuerpolitischen Arbeit des IWF in Transformationsländern geht es zunächst um die theoretische Analyse des Marktes für wirtschaftspolitische Beratung. Ziel der Analyse ist die Gewinn-

---

<sup>2</sup>Die Diskussion über die Ausrichtung von IWF und Weltbank wird bereits seit langem geführt – für einen Überblick hierzu vgl. Krueger (1997). Für eine Diskussion des Meltzer-Reports vgl. Mikesell (2001).

nung einer theoretischen Basis, um den Markt für steuerpolitische Beratung besser zu verstehen. Dies wiederum steht in direktem Zusammenhang mit folgender Frage: Soll wirtschaftspolitische Beratung im Bereich Steuerpolitik überhaupt von einer internationalen Organisation wie dem IWF angeboten werden? Dieser grundsätzlichen Frage sollte nachgegangen werden, bevor es zu einer weiteren Analyse bezüglich der vom IWF vermittelten Inhalte kommt.

Ein zweites Ziel dieser Arbeit ist die Ableitung eines theoretisch fundierten Referenzrahmens (Benchmark) für die Konzeption der Mehrwertsteuer sowie der Ausgestaltung der Einkommens- und Gewinnbesteuerung. Jeweils getrennt für die einzelnen Steuerarten wird ein kurzer Überblick über die Methodik und die wichtigsten Erkenntnisse der Optimalsteuerliteratur gegeben. Auf dieser Basis wird schließlich diskutiert, inwiefern die theoretischen Ergebnisse eine Orientierung für die praktische Ausgestaltung geben können. Darauf aufbauend wird ausführlich auf die technische Ausgestaltung der jeweiligen Steuerarten eingegangen. Die Ableitung von Benchmarks stellt ein eigenständiges Ziel wissenschaftlicher Forschung dar. Im Rahmen dieser Arbeit erfüllen die Benchmarks jedoch zudem den Zweck, dass sie als Bezugspunkt für die spätere Evaluation der konkreten IWF-Empfehlungen im Rahmen der Länderfallstudien herangezogen werden sollen.

Ein drittes Ziel ist die Evaluation der Steuerreformen in den beiden hier untersuchten Ländern sowie die Evaluation der diesbezüglichen IWF-Empfehlungen. Obwohl die grundlegende Reform des kroatischen Steuersystems – mit der Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung ab 1994 und der Reform der Mehrwertsteuer ab 1998 – wegen ihrer konsequenten Ausrichtung an einem lebenszeitlichen bzw. konsumorientierten Leitbild der Besteuerung international Beachtung gefunden hat, waren die konkreten Reformmaßnahmen und die konzeptionelle Ausgestaltung bislang nicht Gegenstand einer umfassenden Analyse. Mit Ausnahme eines jüngst erschienenen Beitrags von Keen und King (2002) zur kroatischen Gewinnsteuer waren die bisherigen Beiträge deskriptiver Natur.<sup>3</sup> Mit der vorliegenden Arbeit wird der Versuch unternommen, diese Lücke zu schließen. Dabei geht es in der Evaluierung auch um die Einordnung des Reformsystems in die theoretische Diskussion und um den Bezug zum erwähnten Benchmark. Die Steuerpolitik in Bosnien ist aufgrund ihrer Aktualität von der Forschung noch nicht thematisiert worden. Ähnlich wie in Kroatien zu Beginn der 1990er Jahre, wird derzeit das System der Einkommens- und Gewinnbesteuerung grundlegend reformiert. Dabei handelt es sich um Reformansätze, die in Anlehnung an den kroatischen Weg eine systematisch konzipierte steuerliche Belastung des Lebenseinkommens vorsehen. In einem Teilgebiet Bosniens wurde bereits eine Gesamtreform beschlossen, die

---

<sup>3</sup>Vgl. Schmidt et al. (1996), Wagner und Wenger (1996) und Rose und Wiswesser (1998).

seit 01.01.2004 in Kraft ist. Anders als die Einkommens- und Gewinnsteuer ist die Mehrwertsteuer in Bosnien noch in einer frühen Planungsphase, weshalb sie im Rahmen dieser Arbeit, auch mangels zugänglicher Daten, nicht behandelt wird.

Die Kurzdarstellung der Steuerreformen in Kroatien und Bosnien sowie die sich jeweils anschließende Evaluation der Reformen sind schließlich ein geeigneter Bezugspunkt für die Analyse der IWF-Steuerpolitik in beiden Ländern. Unter Steuerpolitik werden in dieser Arbeit lediglich die konzeptionellen Empfehlungen des IWF verstanden, nicht aber die umfassende Politik gegenüber dem jeweiligen Land, die in der Regel makroökonomische Beratung, Kreditvereinbarungen etc. umfasst. Letzteres würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen.

### 1.3. Methodik und Aufbau der Arbeit

Mit Teil I wird die Grundlage für die weitere Vorgehensweise gelegt. In Kapitel 2 wird dargelegt, nach welchen Kriterien sich Steuerreformen und damit Steuerreformberatung beurteilen lassen. In der Frage der Analyse ökonomischer Sachverhalte konkurriert die traditionelle finanzwissenschaftliche Analyse, die typischerweise einen wohlwollenden Zentralplaner voraussetzt und normativ geprägt ist, mit dem Public Choice-Ansatz. Seit einigen Jahren wird der Gegensatz zwischen beiden Disziplinen aufgeweicht. Vertreter der Neuen Institutionenökonomik (NIÖ) haben auf Vorzüge und Defizite beider Ansätze hingewiesen und schlagen alternativ eine stärker institutionenorientierte Herangehensweise vor. Die vorliegende Arbeit greift methodisch auf die Ansätze von Williamson (1985, 2000b) und Dixit (1996) zurück, die das Konzept der Transaktionskosten in die wirtschaftspolitische Analyse einführen. Dabei wird argumentiert, dass der Transaktionskosten-Ansatz auch für die Analyse und Evaluation steuerpolitischer Fragen geeignet ist und eine sinnvolle Ergänzung des bisherigen normativ-analytischen Ansatzes ist. Es werden Beispiele für potentielle Anwendungen diskutiert, auf die in den späteren Kapiteln zurückgegriffen wird. Das Kapitel schließt mit zwei Abschnitten zur empirischen Relevanz steuerpolitischer Beratung, wobei die Darlegung der steuerpolitischen Arbeit des IWF in den ost- und südosteuropäischen Transformationsländern im Mittelpunkt steht.

Kapitel 3 befasst sich mit dem Markt für das Gut „wirtschaftspolitische Beratung“. Es geht um die zentrale Frage, ob eine Organisation wie der IWF aus normativer Sicht überhaupt Beratung anbieten sollte. Es wird in der vorliegenden Arbeit argumentiert, dass es sich bei wirtschaftspolitischer Beratung nicht um ein gewöhnliches Gut handelt, da ein Qualitätsproblem das Zustande-

kommen eines perfekten Marktes u.U. verhindert. Dies kann für die Tätigkeit einer multilateralen Organisation in diesem Bereich sprechen. Dabei gilt es aber kritisch zu hinterfragen, ob hier der IWF die richtige Organisation ist.

Teil II behandelt die theoretische Konzeption der Mehrwertsteuer (MWSt) und die Analyse ihrer Umsetzung in Kroatien einschließlich der Politik des IWF. Kapitel 4 gibt zunächst einen Überblick über die theoretischen Grundlagen der Güterbesteuerung und diskutiert im Anschluss daran den Beitrag optimalsteuertheoretischer Ergebnisse für die Ausgestaltung der MWSt. Ausführlichen Raum nimmt die Herleitung eines praxisrelevanten Benchmark bezüglich der Konzeption der MWSt ein. Im Kapitel 5 wird dann untersucht, wie die Reform der MWSt in Kroatien vollzogen wurde und wie diese zu bewerten ist. In diesem Kapitel wird auch die Politik des IWF dargelegt und vor dem Hintergrund des Benchmark evaluiert.

Teil III befasst sich mit der theoretischen Konzeption der Einkommens- und Gewinnbesteuerung und ihrer Umsetzung in Kroatien und Bosnien. In Kapitel 6 wird analog zu oben zunächst ein Überblick über die theoretischen Grundlagen der Einkommens- und Gewinnbesteuerung gegeben, um daraus einen Referenzrahmen abzuleiten. An diesem Benchmark lässt sich die konkrete Ausgestaltung in der Praxis messen. In den Kapiteln 7 und 8 wird ausführlich auf die Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung in Kroatien eingegangen, wie sie 1994 umgesetzt wurde. Dabei werden verschiedene Aspekte angesprochen, die in bisherigen Darstellungen nicht thematisiert wurden. An die Analyse der Steuerreform schließt sich die Evaluation der IWF-Empfehlungen. Kapitel 9 gibt eine ausführliche Darstellung und Analyse der neuen Einkommens- und Gewinnbesteuerung in Bosnien, die in einem Teilgebiet Bosniens seit 01.01.2004 in Kraft ist. Auch hier gilt es, die IWF-Empfehlungen kritisch zu betrachten.

Kapitel 10 fasst die Ergebnisse der Arbeit zusammen. Dabei sind die Erkenntnisse über die Funktionsweise des Markts für wirtschaftspolitische Beratung aus Teil I sowie die Ergebnisse hinsichtlich der IWF-Arbeit aus den Fallstudien der Teile II und III zu würdigen. Mögliche Schlussfolgerungen für die zukünftige Arbeit des IWF werden diskutiert.

## **Teil I**

### **Wirtschaftspolitische Beratung, Steuern und der IWF**

