

# Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge

Special Series



VolkswagenStiftung



Staatliche Universität Tbilisi

**Arbeitspapiere des Deutsch-Georgischen Arbeitskreises für Finanz- und Sozialpolitik**

**Das georgische Steuersystem im Transformationsprozess**

Elguja Khokrishvili

No. G-4  
2007

Elguja Khokrishvili  
E-mail: *khokrish@uni-potsdam.de*

**Publisher:**

Prof. Dr. Hans-Georg Petersen  
University of Potsdam  
Faculty of Economics and Social Sciences  
Chair of Public Economics  
August-Bebel-Str. 89  
D - 14482 Potsdam

E-mail: *hgpeter@uni-potsdam.de*

Homepage: *<http://marx.wiso.uni-potsdam.de/start/index.htm>*

Elguja Khokrishvili

**Das georgische Steuersystem im  
Transformationsprozess**

August 2007

Mit den Finanzwissenschaftlichen Diskussionsbeiträgen werden Manuskripte von den Verfassern möglichen Interessenten in einer vorläufigen Fassung zugänglich gemacht. Für Inhalt und Verteilung sind die Autoren verantwortlich. Es wird gebeten, sich mit Anregungen und Kritik direkt an sie zu wenden und etwaige Zitate aus ihrer Arbeit vorher mit ihnen abzustimmen. Alle Rechte liegen bei den Verfassern.

**ISSN 0948 - 7549**



# Das georgische Steuersystem im Transformationsprozess

## Abstract:

During the transformation process, the reform of public finances (in particular the tax system) is crucial for Georgia. There are a lot of proposals and suggestions in the financial literature concerning the introduction of tax systems in transition countries. Individual taxes or the entire tax system should be elaborated regarding certain criteria. This paper analyzes the tax reform procedures during the transition of Georgia to the free-market economy as well as the existing tax system. Concerning the taxes, the current tax system is more or less duplicated from the Western European countries. It becomes obvious that the chance of developing a rational, sustainable and adjusted tax system for transition countries was missed.

## Key words:

tax system, status quo and reform model, integrated personal income tax, fiscal policy

## JEL codes:

F37, H20, H21, H24, H25, H27, H29, H71, P29

## Inhaltsverzeichnis

Einleitung	1
1. Kriterien zur Bewertung des georgischen und zur Etablierung eines neuen Steuersystems	2
1.1 Aufkommen	3
1.2 Gerechtigkeit	3
1.3 Einfachheit	4
1.4 Transparenz	4
1.5 Integration	5
1.6 Effizienz	5
2. Das Steuersystem in der Übergangsperiode	6
2.1 Die Kodifikation des Steuerrechts	7
2.1.1 Einführung einer Einkommensteuer	8
2.1.2 Einführung der Gewinnbesteuerung	9
2.2. Die indirekte Besteuerung	11
2.3 Resümee	13
3. Das gegenwärtige georgische Steuersystem	14
3.1 Persönliche Einkommensteuer	18
3.2 Die Gewinnsteuer	21
3.3 Bewertung des Status Quo im Bereich der Einkommensteuer	22
3.4 Bewertung der derzeitigen Unternehmensgewinnbesteuerung	24
4. Gesamtbewertung	27
Literatur	29

## Tabellen- und Abbildungsverzeichnis

Tabelle 1: Struktur der Einkommensteuer	9
Tabelle 2: Beispielrechnungen	9
Tabelle 3: Steuerarten und Steuersätze nach dem Steuerkodex von 2005	16
Tabelle 4: Wichtige makroökonomische Indikatoren	17
Abb. 1: Ausgewählte Steuerarten und -sätze nach dem Steuerkodex von 1997	8
Abb. 2: Entwicklung der Steuereinnahmen 1997- 2001	11
Abb. 3: Struktur des Steueraufkommens in den Jahren 1997-2001	12
Abb. 4: Struktur der Steueraufkommen der GUS Länder in % des BIP (2001)	13
Abb. 5: Struktur des Steuerkodex	15
Abb. 6: Steuereinnahmen 2001-2006	17
Abb. 7: Ausgewählte steuerpflichtige Einkommensarten	19
Abb. 8a: Steuerbelastung der Zinsen im Status Quo der Einkommensbesteuerung	23
Abb. 8b: Belastung des Zinseinkommens vor und nach der Einkommensteuer	24

# Das georgische Steuersystem im Transformationsprozess

Elguja Khokrishvili

Universität Potsdam

## Einleitung

Seit dem Ende der 1990er haben im postsowjetischen Raum tief greifende, politische und wirtschaftliche Umwälzungen stattgefunden. Viele Staaten, die dem Block sozialistischer Planwirtschaften angehörten, versuchen seither, Fortschritte auf dem Wege der Transformation ihrer Wirtschaftssysteme in Marktwirtschaften zu erzielen. In Anbetracht der Bedeutung des Staatssektors, sowohl in den westlichen Marktwirtschaften als auch in den Transformationsländern, kommt der Reform der öffentlichen Finanzen in Georgien (insbesondere des Steuersystems) eine Schlüsselrolle im Transformationsprozess zu. In der finanzwissenschaftlichen Literatur sind im Hinblick auf die Übergangsländer eine Reihe von Vorschlägen zur Einführung von Steuersystemen gemacht worden, die zumindest den real existierenden Systemen in den westlichen Industrienationen überlegen sind. Diese Überlegenheit bezieht sich in der Regel darauf, dass die Effizienz reduzierenden Allokationsverzerrungen in diesen Systemen minimiert werden sollen. Dabei ist darauf zu achten, die Belastung der Löhne und Gewinne durch Steuern und Sozialbeiträgen auf ein angemessenes Niveau zu begrenzen, weil sonst damit verbundene Anreizwirkungen das Wirtschaftswachstum zu bremsen drohen, welches die Grundvoraussetzung für eine erfolgreiche Transformation in Richtung einer effizienten Marktwirtschaft darstellt<sup>1</sup>. So wurde anstelle der konventionellen Systeme einkommensabhängiger Besteuerung eine konsumbasierte Einkommensbesteuerung vorgeschlagen. Mittlerweile wird sogar davon gesprochen, in der Literatur habe sich ein Paradigmenwechsel weg von der einkommensbasierten hin zur konsumbasierten Besteuerung vollzogen<sup>2</sup>.

Nach der Verankerung des georgischen Steuersystems im „Steuerkodex“ vom Dezember 1997 und einem komplett überarbeiteten Steuergesetz ab 2005 führten eine Vielzahl von ad-hoc Gesetzesänderungen und Präsidialerlassen zu einem komplexen Geflecht von z.T. widersprüchlichen Besteuerungsvorschriften. Hinsichtlich der Art der erhobenen Steuern hat Geor-

---

<sup>1</sup> Petersen, H.-G. (2006): Ökonomik des öffentlichen Sektors. S. 418ff. Unveröffentlicht.

<sup>2</sup> So haben die deutschen Steuerexperten (Heidelberger Steuerkreis, bestehend aus Prof. Dr. H.- G. Petersen, Prof. Dr. M. Rose, Prof. Dr. B. Raffelhüschen u.a.) im Zusammenhang internationalen Forschungs- und Beratungsprojekte einen Gesetzesentwurf zur Einkommens- und Unternehmensbesteuerung vorgelegt (Einfachsteuer), die traditionelle Einkommens- und Körperschaftsteuergesetze ersetzen soll. Diese orientiert sich vor allem an den Kriterien einer möglichst *entscheidungsneutralen, administrativ einfachen und fairen* Besteuerung. Dabei wurde die Mikro-Simulationsmodell genutzt, um die Aufkommenseffekte wie die Verteilungswirkungen derartiger Reformvorschläge empirisch zu verdeutlichen. Ein solches Steuersystem war in den Jahren 1994 bis 2000 in Kroatien in Kraft. Siehe dazu Petersen, H.-G., Rose, M. (2003): Zu einer Fundamentalreform der deutschen Einkommensteuer: Das Einfachsteuermodell des Heidelberger Steuerkreises. Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge, Nr. 34, Potsdam 2003; auch Anton, S./ Brehe, M./ Petersen, H.-G.(2002): Das Konzept der Einfachsteuer im empirischen Test. In: Manfred Rose (Hrsg.): Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland. Konzept, Auswirkungen und Rechtsgrundlagen der Einfachsteuer des Heidelberger Steuerkreises. Verlag Recht und Wirtschaft, Heidelberg 2002, S. 41-121. Über die Vorteile der Konsumsteuer in Bezug auf ihre Effizienz und Einfachheit Vgl. Wagner (1989); Petersen (2005), Zodrow (1997); McLure (1988); Rose(1992).

gien mehr oder weniger die bereits in westlichen Marktwirtschaften bestehenden Systeme kopiert. Die Chance, ein rationales, konsistentes und auf den Transformationsprozess abgestimmtes System zu entwickeln, wurde nicht wahrgenommen<sup>3</sup>.

Im Folgenden soll untersucht werden, mit welchem Anspruch der georgische Gesetzgeber diesen Weg gewählt hat und welche Ergebnisse seine Kodifikationsbemühungen bislang gezeigt haben. Bei der Antwort auf die Frage nach einem guten und empfehlenswerten Einkommensteuersystem gilt zu prüfen, ob die möglichen Alternativen die erforderlichen Funktionen einer Steuer erfüllen. Darüber hinaus sollte das Steuersystem diese Funktionen unter Berücksichtigung der Grundsätze von *Transparenz, Einfachheit, Integration, Effizienz und Gerechtigkeit* erfüllen.

Im Kapitel 2 werden die Kriterien zur Beurteilung steuerlicher Regelungen aufgezeigt, während in den Kapiteln 3 und 4 die Steuerreformmaßnahmen während des Übergangs zur Marktwirtschaft sowie der Status Quo des Steuersystems dargestellt und analysiert werden. Die Analysen und die Bewertung zur Steuerreform orientieren sich grundsätzlich an den in Kapitel 2 genannte Kriterien, nach denen ganz bestimmte Steuern in einem Rechtsstaat mit politischer Demokratie und Marktwirtschaft als besonders zweckmäßig erscheinen. Das ist gleich bedeutend mit dem Konzept eines marktwirtschaftlich adäquaten Steuersystems „...das den Bedingungen der Marktwirtschaft voll angepasst, vollständig inflationsbereinigt, einfach zu verwalten und zugleich auch fair ist“<sup>4</sup>. Insbesondere für Georgien ist jedoch nur ein Steuersystem empfehlenswert, das sich auch unter stark beschränkten Ressourcen von Steuerpflichtigen und Steuerverwaltung umsetzen lässt.

## **1. Kriterien zur Bewertung des georgischen und zur Etablierung eines neuen Steuersystems**

Für die kritische Würdigung eines bestehenden Steuersystems wie auch für die Entwicklung von Reformalternativen benötigt man Beurteilungsmaßstäbe, d. h. Kriterien für ein optimales Steuersystem. Dabei ist, seit die ökonomischen Wissenschaften den Begriff des Steuersystems kennen und verwenden, der Versuch zu beobachten, ein System von Anforderungen für ein gutes Steuersystem zu formulieren<sup>5</sup>. Dies wird aus den Basiszielen der Finanzpolitik und den hiermit verknüpften Funktionen von Steuern sowie aus den Kenntnissen über Steuerlasten abgeleitet<sup>6</sup>. Im Folgenden sollen die Kriterien für ein gutes und systemtheoretisch fundiertes Steuersystem für Transformationsökonomien vorgestellt werden.

---

<sup>3</sup> Siehe Fußnote 2.

<sup>4</sup> Vgl. Rose, M. (1999): Einführung marktorientierter Einkommensteuersysteme in Osteuropäischen Reformstaaten, in: Smekal, C., Sendlhofer, R., Winner, H. (Hrsg.), Einkommen versus Konsum. Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion, Heidelberg, S. 167.

<sup>5</sup> Weder bestehende Steuersysteme noch die zu seiner Reform vorgeschlagenen Einzelkonzepte können ohne ein Zielsystem einer systematischen Bewertung unterzogen werden. Ein kurzer Blick in die finanzwissenschaftliche Literatur zeigt, dass es zahlreiche Ziele und Beurteilungskriterien für Steuersysteme gibt, die unterschiedlich gewichtet werden. Siehe dazu: Stiglitz/Schönfelder (1989); Musgrave (1994). Das rationale Steuersystem kann immer nur in Abhängigkeit von jeweiligen Gegebenheiten in einem bestimmten Land, wie etwa Wirtschaftsordnung und Struktur, Steuermentalität oder Leistungsfähigkeit der Steuerverwaltung entworfen werden.

<sup>6</sup> Vgl. Rose, M. (1999): Einführung marktorientierter Einkommensteuersysteme in Osteuropäischen Reformstaaten, a.a.O., S. 167ff.

## 1.1 Aufkommen

Das Steuersystem soll die Träger der öffentlichen Haushalte mit ausreichenden Einnahmen zur Finanzierung ihrer Ausgaben versorgen. Als Finanzierungsgrundlage für öffentliche Haushalte sind solche Steuern geeignet, die dem Staat ein *hohes* und dabei zugleich *stetig fließendes* Aufkommen garantieren<sup>7</sup>. Von den georgischen Steuern sollten dies vor allem die als Quellensteuer erhobene Einkommensteuer auf Arbeitseinkommen (Lohnsteuer) und die Mehrwertsteuer sein.

Unter ökonomischen Aspekten ist insbesondere auf die Tatsache zu verweisen, dass der Konsum öffentlicher Güter bei gegebenen volkswirtschaftlichen Ressourcen nur über einen Verzicht auf den Konsum privater Güter gelingen kann. Somit soll das Steuerinstrumentarium einen Teil der Kaufkraft der Konsumenten absorbieren, damit der Staat die hieraus entstehende Nachfragerücke durch eigene Nachfrage schließen kann<sup>8</sup>. Die ökonomische Grundfunktion der Steuern liegt darin, private Konsumkraft abzuschöpfen. Hieraus ergibt sich die Forderung, möglichst solche Steuerbemessungsgrundlagen gesetzlich zu verankern, die mit den Konsumausgaben der privaten Haushalte übereinstimmen<sup>9</sup>. Diesen Ansprüchen genügt vor allem die als allgemeine Verbrauchsteuer wirkende Mehrwertsteuer des europäischen Typs, wie sie in den EU-Mitgliedsländern erhoben wird. Die Mehrwertsteuer europäischen Typs ist von ihren Wirkungen her grundsätzlich insofern ideal, als dass sie zum einen in entscheidendem Umfang und stetig fließend zur Finanzierung des Staatshaushalts beiträgt (Steuervermeidung nur durch Konsumverzicht möglich) und zum anderen durch ihre unmittelbare Konsumbelastung die nötige Entwicklung der Wirtschaft im intensiven Bereich nicht beeinträchtigt<sup>10</sup>.

Da die Entwicklung einer systematischen Einkommens- und Gewinnbesteuerung mehr Zeit benötigt als die Einführung einer Umsatzsteuer, muss eine Umsatzsteuer zunächst den Hauptbeitrag zur Finanzierung des öffentlichen Haushalts liefern. Dementsprechend muss sie den privaten Verbrauch grundsätzlich flächendeckend besteuern und dabei weitgehend einen einheitlichen Steuersatz erheben, um administrative Probleme zu verringern.

## 1.2 Gerechtigkeit

Das Steuersystem sollte zu einer gerechten und damit auch fairen Verteilung der Steuerlasten führen. Jedes Wirtschaftssubjekt sollte nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden. Dieses Kriterium wird als erfüllt angesehen, wenn die Besteuerung zum einen horizontal und zum anderen vertikal gerecht ist. Ein Steuersystem genügt dem Kriterium der *horizontalen Gerechtigkeit* bzw. Gleichmäßigkeit, wenn Personen bzw. Haushalte, die sich in gleichartigen ökonomischen Verhältnissen befinden, auch die gleiche Steuerlast tragen. Eine *vertikal gerechte* Verteilung individueller Steuerlasten entsteht, wenn die auf einem höheren ökonomischen Wohlstandsniveau befindlichen Bürger eine höhere Steuergesamtlast tragen d.h. die Steuerlast mit der persönlichen Leistungsfähigkeit steigt<sup>11</sup>.

---

<sup>7</sup> Vgl. Rose, M. (1999): Recommendation on Taxing Income for Countries in Transition to Market Economies, In: Rose, M. (Hrsg.), Tax Reform for Countries in Transition to Market Economies, Stuttgart, S. 27ff.

<sup>8</sup> Ebenda, S. 27-28.

<sup>9</sup> Wagner, F. (1999): Warum eine Einkommensteuer konsumorientiert sein muss, in: Smekal, C. u. a. (Hrsg.): Einkommen versus Konsum, Heidelberg, S. 16-20.

<sup>10</sup> Vgl. Rose, M. (1999): Einführung marktorientierter Einkommensteuersysteme in Osteuropäischen Reformstaaten. a.a.O., S. 170ff.

<sup>11</sup> ausführlich werden die begriffe erläutert bei Stiglitz, J. (1989), Finanzwissenschaft, München. S.417.



Aus der Forderung nach Gerechtigkeit bei der Lastenverteilung lässt sich unmittelbar die Forderung einer Einmalbelastung aller Gewinne ableiten. Bei der Wahl des Zeitabschnittes, für den ein Steuerlastvergleich zwischen Individuen durchzuführen ist, sollte beachtet werden, dass aufgrund von Gerechtigkeitsüberlegungen das Ziel einer jährliche Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auf das ganze Leben ausgedehnt werden soll. Der auf das Kalenderjahr bezogene Gerechtigkeitsansatz berücksichtigt bei den zu vergleichenden Personen zwangsläufig nicht alle Sachverhalte, die für eine Beurteilung der Frage nach gleichen Steuerlasten notwendig sind<sup>12</sup>. Besitzen zwei Individuen in Bezug auf einzelne Jahre unterschiedliche, in Bezug auf das ganze Leben aber gleiche Leistungsfähigkeit (Konsummöglichkeit), dann müssen sie lebenszeitlich die gleichen Steuerlasten tragen.

Das Steuersystem muss sozial ausbalanciert sein, um zusätzliche soziale Spannungen zu vermeiden. Nur unter diese Voraussetzungen werden die Bürger das Steuersystem akzeptieren. Somit impliziert die Akzeptanz durch die Mehrheit der Bürger zugleich, dass der Staat ein rationales und gerechtes Steuersystem implementiert hat<sup>13</sup>.

### 1.3 Einfachheit

Das georgische Steuersystem sollte möglichst einfach ausgestaltet sein. Unter Berücksichtigung der begrenzten Leistungsfähigkeit der georgischen Steuerverwaltung sollten einzelne Steuern kostengünstig erhoben werden. Dabei sollten die Steuerlasten für die Bürger nicht nur möglichst gering ausfallen, sondern zugleich weitgehend verständlich sein. Ein kompliziertes Steuersystem führt oft dazu, dass die Steuerpflichtigen ihrer Einzahlungs- oder Informationspflicht in ungenügendem Maße nachkommen<sup>14</sup>. Zu den heute als besonders wichtig anerkannten Besteuerungsgrundsätzen gehört auch das Prinzip einer effizienten Steuererhebung. Danach sind jene Steuern zu favorisieren, die relativ geringe Steuererhebungskosten zur Folge haben<sup>15</sup>. Die Beachtung des Grundsatzes der *Einfachheit* der Besteuerung ist von nicht zu unterschätzender Bedeutung, wie die Darstellung der Schwierigkeiten bei der Steuerverwaltung in Georgien noch verdeutlichen wird.

### 1.4 Transparenz

Das Kriterium der Transparenz dient der politischen Funktion der Besteuerung: Die Bürger müssen in die Lage versetzt werden, die von verschiedenen politischen Programmen ableiteten Steuerlasten zu erkennen, um über ihr Abstimmungsverhalten ihrer politischen Willens-

---

<sup>12</sup> So resultiert das Arbeitseinkommen aus heutigen Arbeitsleistungen, wohingegen die Zinseinkünfte darauf zurückzuführen sind, dass man sich in der Vergangenheit dafür entschieden hat, einen Teil seines Einkommens zu sparen. Eine besonders ausführliche Argumentation über die Orientierung am Lebens-einkommen als ideale Umsetzung des Gerechtigkeitsprinzips einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit findet sich in diesem Zusammenhang bei Petersen, H. - G. (2003): Soziale Gerechtigkeit und Leistungsfähigkeit in dynamischer Perspektive (Social Justice and Ability to Pay in an Dynamic Perspective). Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge, Nr. 35, Potsdam 2003, 1-10.

<sup>13</sup> Alle Bestrebungen, die absolute Gerechtigkeit bei der Besteuerung auf direktem Wege zu verwirklichen, würde prinzipiell zum Scheitern verurteilt, da keine eindeutige gesellschaftliche Präferenz für ein bestimmtes Gleichheits-/Ungleichheitsmaß gefunden werden kann. Auf der anderen Seite ist zumindest eine partielle Realisierung eines Gerechtigkeitsaspekts (insbesondere die Berücksichtigung der Verteilungswirkungen) für die Konzipierung eines Steuersystems notwendig. siehe dazu Ebd. S. 61-66.

<sup>14</sup> Vgl. Kaiser, M. (1991), a. a. O. S. 9.

<sup>15</sup> Vgl. Rose, M. (1999): Recommendation on Taxing Income for Countries in Transition to Market Economies. a.a.O., S. 29-30.

bildung auch Ausdruck verleihen können<sup>16</sup>. In der Praxis ist es für die Konsumenten schwer zu erkennen, welche Steuerlasten sie tatsächlich zu tragen haben und ob diese nun von direkten oder von indirekten Steuern verursacht werden<sup>17</sup>. Der Bürger muss erkennen, welche Lasten er aus den insgesamt erhobenen Steuern zu tragen hat<sup>18</sup>. Das Kriterium der Transparenz erfordert natürlich auch die Verständlichkeit der Steuergesetze, sowie die Durchsichtigkeit des von den Finanzbehörden praktizierten Erhebungsverfahrens, da der Steuerpflichtige (bei eventueller unterschiedlicher Interpretation der vorliegenden Situation) nicht verpflichtet ist, die Argumentation der Steuerbehörde in Betracht zu ziehen.

## 1.5 Integration

Hiermit wird verlangt, dass die einzelnen Elemente des Steuersystems nicht zueinander im Widerspruch stehen dürfen, sondern auf das gemeinsame Zielsystem hin abgestimmt und integriert sein müssen<sup>19</sup>. Die umfangreichen ad hoc-Einsätze von steuerpolitischen Elementen tragen weiterhin dazu bei, dass ein gemeinsames Ziel häufig verfehlt wird oder sich gar gegenläufige Effekte einstellen können. Die Feststellung von Rose, dass „die endgültige Real-last einer Steuerzahlung immer ein Konsumopfer ist, demzufolge (...) die Konsumenten die einzigen Träger realer Steuerlasten sind“<sup>20</sup>, erfordert die Integration der Unternehmensbesteuerung in die Einkommensteuer. Ziel ist es, die Einkommen- und Gewinnbesteuerung so aufeinander abzustimmen, dass die Einmalbelastung aller Einkünfte (Arbeits- und Kapitaleinkommen) im Lebenszyklus gewährleistet ist<sup>21</sup>. Später muss ein Steuersystem im Einklang mit der Forderung nach Rechtssystemverträglichkeit unter nationalen und internationalen Aspekten stehen. In Hinblick auf die Möglichkeit der europäischen Integration Georgiens sollten die einzelnen Steuern schon jetzt möglichst EU-konform ausgestaltet sein.

## 1.6 Effizienz

Die Besteuerung sollte wirtschaftlich „neutral“ wirken. Das Steuersystem genügt den Anforderungen der Neutralität, wenn es für die Funktion der Marktprozesse einen möglichst geringen Störfaktor darstellt. Das heißt: „Steuerliche Vorschriften dürfen bestimmte ökonomische Aktivitäten weder diskriminieren noch begünstigen. Vor allem für die Bewertung eines rationalen Steuersystems hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen der persönlichen Einkommenssteuer und der Unternehmensteuer ist die Beachtung des Kriteriums der Entscheidungsneutrali-

---

<sup>16</sup> Vgl. Wiswesser, R. (1996): Einkommens- und Gewinnbesteuerung bei Inflation, Frankfurt a.M., S. 165.

<sup>17</sup> So führen Shah und Whally (1995) in ihrer Untersuchung an, dass etwa die Hälfte der körperschaftsteuerlichen Lasten in den Entwicklungsländern auf die Konsumenten überwältigt wird. Vgl. Shah, A.; Whalley, J. (1995): The Redistributive Impact of Taxation in Developing Countries. In: Khalizadeh-Shirazi, J.; Shah, A. (Hrsg.): Tax Policy in Developing Countries, paper presented at the World Bank Conference on Tax Policy in Developing Countries, Washington D.C.: 166–187.

<sup>18</sup> Vgl. Ebd. S. 30ff.

<sup>19</sup> Vgl. KNS-Steuerreformgruppe (1991): Empfehlung zur Reform des ungarischen Steuersystems, Heidelberg. S. 14. Ausführlich zur Problematik der Leistungs- und Bedarfsgerechtigkeit siehe Petersen, H.-G. (2004): Redistribution and the Efficiency/Justice Trade-off. Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge, Nr. 42, Potsdam 2004, S. 1-20.

<sup>20</sup> Vgl. Rose, M. (1991), Plädoyer für ein konsumbasiertes Steuersystem, in: Rose, M. (Hrsg.), Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Heidelberg, S. 14.

<sup>21</sup> Die Gleichbelastung und Neutralität aller Arten von Einkünften in lebenszeitlicher Perspektive wird im „Einfachsteuer“-Entwurf durch die Zins- und Spärbereinigung vollzogen. Vgl. Petersen, H. - G. (2003): Zu einer Fundamentalreform der deutschen Einkommensteuer: Das Einfachsteuermodell des Heidelberger Steuerkreises. Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge, Nr. 34, Potsdam 2003, S. 5ff.

tät in besonderem Maße strukturprägend“<sup>22</sup>. Man beachte hier die Tatsache, dass die ökonomischen Wirkungen der Besteuerung durch Ausweichhandlungen bestimmt sind, mit denen die betroffenen Individuen die Steuerbelastung zu minimieren suchen. Dabei gilt das Steuersystem in Bezug auf eine bestimmte Entscheidung dann als neutral, wenn der Steuerpflichtige in seinem individuellen Entscheidungskalkül die Steuerbelastung außer Acht lassen kann, weil sie auf die Auswahl der optimalen Alternative ohne Einfluss ist<sup>23</sup>. Die Forderung nach entscheidungsneutraler Besteuerung hängt damit zusammen, dass sich das gesellschaftliche Optimum aus einer marktmäßigen Ressourcenallokation ergibt, welches durch steuerliche Neutralitätsverletzungen nur gestört werden könnte<sup>24</sup>. Üblicher Weise werden zwei Dimensionen der Entscheidungsneutralität für wichtig gehalten: *die intersektorale* und *die intertemporale* Neutralität. *Intersektorale* Neutralität ist gegeben, wenn die Besteuerung Entscheidungen zwischen verschiedenen *Investitions-, Finanzierungs- und Rechtsformalternativen* nicht beeinflusst<sup>25</sup>. *Investitionsneutralität* fordert, dass ein Steuersystem weder den Umfang noch die Rangfolge von Investitionsprojekten verändert<sup>26</sup>. Unter der Annahme sicherer Erwartungen und der Gleichheit von Abdiskontierungsrate und Marktzinssatz sind alle Finanzierungswege äquivalent. Gilt diese Aussage auch nach der Einführung eines Steuersystems, so erfüllt es das Kriterium der Finanzierungsneutralität<sup>27</sup>. Eine Besteuerung der Unternehmensgewinne ist rechtsformneutral, wenn gleiche wirtschaftliche Sachverhalte zu einer gleichen steuerlichen Belastungswirkung führen, unabhängig davon, in welcher Rechtsform sich der Unternehmen wirtschaftlich betätigt. *Intertemporale* Neutralität dagegen liegt vor, wenn die Besteuerung Entscheidungen über die Aufteilung des Einkommens auf Konsum und Ersparnis nicht verzerrt<sup>28</sup>. Deshalb ist es für das Funktionieren einer noch im Entstehen begriffenen Marktwirtschaft, wie in Georgien von entscheidender Bedeutung, dass das Steuersystem spezifische Neutralitätseigenschaften aufweist, die die unerwünschten Folgeerscheinungen verzerrender Steuern weitgehend begrenzen. Für die schnelle Entwicklung der georgischen Wirtschaft ist es besonders wichtig, dass die Besteuerung in Bezug auf Konsum und Ersparnis neutral (intertemporale Neutralität) wirkt. Die Kapitalbildung darf keinesfalls diskriminiert werden und es dürfen keine negativen Anreizwirkungen gesetzt werden, das Marktsystem in Richtung Schattenwirtschaft zu verlassen.

## 2. Das Steuersystem in der Übergangsperiode

Bis Ende 1991 (also so lange die UDSSR existierte) war das Steuerrecht in der Sowjetunion aufgrund ihrer Staatsform immer von zweitrangiger Bedeutung, so dass die Steuerrechtswissenschaft und die Finanzwissenschaft über einen Zeitraum von 75 Jahren gänzlich stagniert haben. So war sich die Bevölkerung der Existenz von Steuern als solchen in der Mehrheit gar

<sup>22</sup> Kaiser, M. (1992): Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung, Heidelberg. S. 9-11

<sup>23</sup> Ebenda, S. 9-11.

<sup>24</sup> Diese Forderung lässt sich durch die wohlfahrtsmindernde Wirkung verzerrender Steuern begründen: Eine verzerrende Steuer verursacht neben einem Einkommenseffekt auch einen Substitutionseffekt, der eine vermeidbare Zusatzlast generiert. Siehe dazu Petersen, H.-G. (1993): Finanzwissenschaft I., S.285ff. 3. Aufl., Stuttgart, Berlin, Köln. Für eine grundlegende Einführung in die optimale Besteuerung siehe Rosen (1992) oder Sandmo (1976).

<sup>25</sup> Die Investitions- und Finanzierungsneutralität werden auch als „neoklassische Allokationsneutralität“ bezeichnet. Vgl. Kaiser, M. (1991), a. a. O. S. 18.

<sup>26</sup> Vgl. Wagner, F.W./Wiessel, H. (1995): Entscheidungsneutralität der Besteuerung als Leitlinie einer Reform der Einkommensteuer, Wirtschaftswissenschaftliches Studium Heft 2, S. 65-70.

<sup>27</sup> Vgl. Kaiser, M. (1992). S. 116ff.

<sup>28</sup> Vgl. Kruschwitz, L./Husmann, S./Schneider, D. (2002) „Investitionsneutrale Steuersysteme vor dem Hintergrund der Kontroverse um Einkommen oder Konsum als geeignete Steuerbemessungsgrundlage“. In: Diskussionsbeiträge des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft der Freien Universität Berlin. Nr.2002/16, S.1-4

nicht bewusst, da diese in den vielfältigen Abgaben der Unternehmen versteckt waren, über die es sachgemäß keine Lastentransparenz geben konnte. Die Einkommensteuer wurde direkt von den Betrieben an das Staatsbudget abgeführt, ohne dass dieser Vorgang klar und deutlich gemacht wurde. In einer ebenso willkürlichen Art und Weise (aus westlicher Sicht) erfolgte die Besteuerung des Unternehmenssektors: „Der Staat konnte über die Steuern und Abgaben in die Wirtschaft eingreifen und alles erfassen, was mit finanziellen Fonds zusammenhing. Damit verbunden war eine bedeutende Machtkonzentration, weil die zentrale Verfügungsgewalt die zentralisierte Finanzhoheit einschloss, welche sich auf die Besteuerung, Erhebung von Abgaben und Beiträgen sowie auf die Umverteilung des Nationaleinkommens von der finanziellen Seite her bezog“<sup>29</sup>.

Die im Jahr 1995 verabschiedete neue demokratische Verfassung brachte gewaltige Veränderungen des wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebens. Die Abschaffung der Planwirtschaft, der Übergang zu freien Marktwirtschaft nach dem westlichen Vorbild und die Zulassung von Privateigentum hatten die Umstrukturierung der Einkünfte des Staates und des Privatsektors zu Folge. Das Gelingen der marktwirtschaftlichen Transformation wird wesentlich von der Leistungsfähigkeit des Steuersystems beeinflusst. Die Basis hierfür waren einzelne Gesetze zur Verkaufssteuer, Körperschaftssteuer, persönlichen Einkommensteuer und spezielle Verbrauchsteuer, die gegen Ende 1995 in Kraft traten. In diesen einzelnen Gesetze, die sich in großen Teilen auf die aus der Sowjetzeit übernommenen Steuergesetze beriefen, wurden (durch sehr allgemein gehaltene Formulierungen) organisatorische, administrative und verfahrenstechnische Kompetenzen aufgezeigt. Eine Fülle einzelner, oft isolierter Präsidialerlasse und normativen Akte zur Steuergestaltung (Gesetze, Finanzministererlasse und Regierungsverordnungen) erlaubte ein großes Konfliktpotential zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen und öffnete dadurch Tür und Tor für Korruption und Willkür.

## 2.1 Die Kodifikation des Steuerrechts

Im Jahr 1997 wurde das neue Gesetz über ein einheitliches Steuergesetzbuch (Steuerkodex) vom georgischen Parlament verabschiedet und trat am 1. Januar 1998 in Kraft. Die Idee einer Kodifikation des Steuerrechts in einem einheitlichen Gesetzbuch wurde nicht nur in Georgien verfolgt, sondern, dabei wohl auf das russische Modell zurückgreifend, auch in den Nachfolgestaaten der UDSSR von vielen GUS-Ländern verwirklicht. Zeitlich vorausgegangen war diesen gesetzgeberischen Initiativen der Entwurf eines Steuergesetzbuchs für die mittel- und osteuropäischen Reformstaaten durch den deutschen Steuerrechtler Joachim Lang, der 1993 im Auftrag des deutschen Bundesfinanzministeriums erstellt wurde. Lang wollte mit dem umfassenden Entwurf, der sowohl das allgemeine Steuerrecht als auch einen Großteil des besonderen Steuerrechts enthielt, den Reformstaaten eine Kodifikation des Steuerrechts bieten.<sup>30</sup> Anfangs lieferte das neue Steuergesetzbuch ein umfassendes Gerüst für die Besteuerung. Das Gesetz hatte insbesondere die Grundsätze des Aufbaus des Steuersystems in Georgien festgesetzt, Steuern und andere Zahlungsarten angeordnet, sowie zum ersten Mal in Georgien die einheitlichen Begriffe für Steuer und Sozialabgabe eingeführt.

---

<sup>29</sup> Vgl. Hedtkamp, Günter: Das Steuersystem im Dienste der Sowjetischen Staats- und Wirtschaftsordnung; in: Finanzarchiv, N.F. 2/1960, S. 188.

<sup>30</sup> Vgl. Nerré, B. (2002): Steuerreformen und Steuerkultur in Rußland. In: Hans-Hermann Höhmann (Hrsg.): Wirtschaft und Kultur im Transformationsprozess. Wirkungen, Interdependenzen, Konflikte. Bremen 2002: Edition Temmen, S. 141 - 152. Siehe auch Lang, Joachim (1993): *Entwurf eines Steuergesetzbuches*. Schriftenreihe des Bundesministeriums für Finanzen, Heft 49. Bonn, sowie Lang, J.: The Concept of Tax Code; in: Rose Manfred (Hrsg.): Tax Reform for Countries Transition to market economies, Stuttgart 1999, S. 185-195.

## Abb. 1: Ausgewählte Steuerarten und -sätze nach dem Steuerkodex von 1997

- Die Mehrwertsteuer mit einem regulären Satz von 20%, ca. 33 Kategorien von Steuerbefreiungen.
- Gewinnsteuer auf Körperschaften mit einem Regelsteuersatz von 20%, Gewinn als Differenz aus Bruttoeinkommen und relevanten Abzügen
- Einkommensteuer mit progressivem Vier-Stufen-Tarif: 12%,15%,17% und 20%, monatliche Grundfreibetrag 9 GEL (Lari)
- Sozialsteuer (31 % der Bruttoeinkommen vom Arbeitgeber, 2% vom Arbeitnehmer )
- Abgeltungssteuer für Zinsen und Dividenden mit 10%
- Akzisen (Alkohol, Tabak, Benzin ) differenzierte Sätze
- Erbschafts- und Schenkungssteuer
- Steuer auf Unternehmensvermögen
- Steuer auf Privatvermögen
- Steuer auf das Halten von Personenkraftfahrzeugen
- Grundstücksteuer
- Steuer für die Ausbeutung von Bodenschätzen
- Steuer auf Nutzung der natürlichen Ressourcen
- Sieben lokale Steuern

Quelle: Georgischer Steuerkodex (1997)

### 2.1.1 Einführung einer Einkommensteuer

Gegenstand der Einkommensbesteuerung war das Gesamteinkommen, das die natürlichen Personen im gegebenen Jahr erzielt hatten. Von der Summe der Einkünfte konnten verschiedene Arten von Kosten abgezogen werden<sup>31</sup>. Die georgische Regierung entschied sich für einen Stufengrenztarif, bei dem der Grenzsteuersatz stufenförmig ansteigt, aber innerhalb des Stufenbereichs konstant bleibt. Der im Jahre 1998 eingeführte Tarif hatte eine progressive Struktur, mit vier verschiedenen marginalen Steuersätzen zwischen 12% und 20% (siehe Tabelle 1). Zinseinkünfte von Sparkonten und Staatsanleihen sowie Dividenden wurden unabhängig vom individuellen Einkommensteuertarif mit einem abgeltenden Quellensteuersatz von 10% besteuert<sup>32</sup>. Nach den Artikeln 184-186 des Steuerrechts wurden Sozialabgaben in den Renten-, den Sozialversicherungsfond, den Arbeitslosenfond und den Gesundheitsfond gezahlt. Sie wurden jeweils als Prozentsatz des Bruttolohns der Beschäftigten des Unternehmens bestimmt. 31% des steuerpflichtigen Einkommens wurde von dem Arbeitgeber in verschiedene Fonds (Gesundheits- und Arbeitslosenfond) abgeführt und 2% von dem Arbeitnehmer (in die Rentenversicherung). Diese Verschiedenheit der Abgabesätze führte vermutlich zu Problemen: Solange der Sozialabgabesatz die Höhe des Gewinnsteuersatzes übersteigt, haben die Unternehmen einen Anreiz, die Sozialabgaben, die sie noch weitgehend selbst aufbringen, zu umgehen, indem ein Teil des Lohnes in Form von Gewinnbeteiligungen aus versteuertem Gewinn gezahlt wird<sup>33</sup>.

<sup>31</sup> Vgl. Georgisches Finanzministerium (1998), Steuerkodex 1997. Art. 35-37

<sup>32</sup> Vgl. Georgischer Steuerkodex (1997), Art. 42, Art. 63.

<sup>33</sup> So war es beispielsweise für Unternehmer und Arbeitnehmer vorteilhaft, anstelle von Löhnen Dividenden auszuzahlen, da deren Besteuerung weitaus niedriger war als die Summe von Einkommensteuern und Sozialversicherungsbeiträgen.

**Tabelle 1: Struktur der Einkommensteuer**

Einkommen	Grenzsteuersatz	Steuersatz
weniger als 200 GEL	12%	12% aller Erwerbseinkommen bis 200 GEL
201 - 350 GEL	15%	24 GEL plus 15% der Einkommen größer als 201GEL
351 - 600 GEL	17%	46,5 GEL plus 17% der Einkommen größer als 351GEL
mehr als 601GEL	20%	89 GEL plus 20% der Einkommen größer als 601GEL
Steuerbefreiungen u.a. für Geschenke und Erbschaften, Alimente, Auszeichnungen, Vermögen aus Scheidungsabfindungen, private Veräußerungsgewinne, staatliche Renten und Stipendien Steuerfreibetrag von 3.000 GEL pro Jahr u.a. für Behinderte und Blinde, Adoptiveltern, allein erziehende Mutter und Kriegsveteranen Steuerfreibetrag von 1.500 GEL u.a. für verschiedene Grade der Behinderung, Bewohner der Gebirgsregionen		

**Tabelle 2: Beispielrechnungen**

Einkommen (GEL)	Steuerfreibetrag (GEL)*	zu versteuerndes Einkommen (GEL)	Steuerschuld (GEL)	Durchschnittliche Steuersatz
150	108	42	5	3,40%
350	108	242	30	8,60%
575	108	467	66	11,50%
1.500	108	1.392	247	16,50%

\*jährlich

Quelle: Georgischer Steuerkodex, 1997

Typisch für das Steuersystem war vor allem bei den ursprünglichen Regelungen von 1997 die Vielzahl der Ausnahmetatbestände, die in der Regel eine Begünstigung bedeuteten. So wurden etwa Einkünfte aus kleinen landwirtschaftlichen Betrieben von der Steuer befreit. Ziel war die Förderung der Produktion landwirtschaftlicher Familienbetriebe. Pensionen wurden von der Einkommensteuer befreit, genauso wie eine ursprünglich extrem lange Liste von anderen Einkünften (siehe Tabelle 1). Die Steuerlast war aufgrund der hohen Zahl von Ausnahmeregelungen und Steuerbefreiungen sehr ungleichmäßig verteilt und damit keine neutrale Besteuerung gewährleistet. Die Vielzahl der Ausnahmeregelungen beschränkte nicht nur die Bemessungsgrundlage stark, sondern führte zu Allokationsverzerrungen, die die Entwicklung der Wirtschaft ungünstig beeinflusste und darüber hinaus mit administrativen Komplikationen verbunden war. Vor allem hatte die Einkommensteuer mit ihrer - für diejenigen Steuersubjekte, die nicht von Steuererleichterungen profitierten - starken Progression in Kombination mit komplexen, oft nicht eindeutigen Regelungen deutliche negative Anreizwirkungen, insbesondere im Hinblick auf Steuervermeidung und -hinterziehung. Dies galt insbesondere für Kleinunternehmen, die in Georgien teilweise sogar auf eine Registrierung verzichteten und stattdessen vollständig in der Schattenwirtschaft operierten.

### 2.1.2 Einführung der Gewinnbesteuerung

Neben der Einkommensteuer wurde anstelle der Gewinnsteuer aus dem alten Regime eine Körperschaftssteuer nach westeuropäischem Vorbild mit einem Satz von 20 % eingeführt. Die Körperschaftssteuer wurde von allen Kapitalgesellschaften, einschließlich derer im Staatseigentum, erhoben. Kleine Personenunternehmen unterlagen in der Regel der Einkommensteuer. Schon rein gesetzestechisch unbefriedigend blieb insbesondere der in dem Gesetztext unternommene Versuch, erschöpfende Aufzählungen von steuerlich relevanten Aufwendungen und Erträgen durchzuführen. Eine Orientierung der Gewinnermittlung an Buchführung, Bilanz und Vermögensvergleich fehlte völlig. Das georgische Körperschaftsteuersystem machte weiten Gebrauch von Ausnahmeregelungen. Es existierte eine Reihe von Sonderregelungen, die zu Steuerermäßigungen führten. So wurde etwa die Steuerschuld für Gewinne im

Gesundheitswesen um 80% und im kulturellen und Sportbereich um 60% reduziert<sup>34</sup>. Eine Vielzahl von Steuererleichterungen wurde u. a. gewährt, um eine Fülle wirtschafts- und sozialpolitischer Ziele zu unterstützen. Für Gewinne aus der Landwirtschaft war eine Steuerbefreiung vorgesehen. Darüber hinaus gab es noch steuerliche Vergünstigungen für in Gebirgsregionen ansässige Unternehmen<sup>35</sup>. Dies führte in vielen Fällen zu Zielkonflikten und einem in sich widersprüchlichen Regelwerk. Die Steuer wurde zunehmend komplexer und konnte sich nicht zu einer bedeutenden Einnahmequelle entwickeln. Verschiedene Sektoren wurden unterschiedlich durch die Gewinnsteuer belastet. Dadurch kam es zu Verzerrungen bei der relativen Rentabilität von Investitionen in verschiedenen Wirtschaftsbereichen. Diese resultiert generell in suboptimalen Entscheidungen über die Allokation von Investitionen und führen zu Allokationsverzerrungen.

Die Steuerreform kann aber nur dann erfolgreich sein, wenn das Steuerrecht konsequent angewandt wird. Ein Blick auf die Praxis aus diesen Jahren zeigt, dass es hier erhebliche Probleme gab. In der Steuerpraxis der Unternehmen waren zwei verschiedene Formen der de facto Besteuerung bekannt: Zum einen haben die Unternehmen ihre Steuerrückstände mit Gütern bezahlt. Dabei wurde von den Steuerbehörden z.B. eine Ladung Treibstoff oder andere Wirtschaftsgüter angenommen, die dann von entsprechend bestochenen Beamten mit übermäßig hohen Werten angesetzt wurden, die den Marktpreis teilweise um mehr als das Doppelte überschritten. So wurden Steuerrückstände in unrechtmäßig hohem Umfang beglichen. Zum anderen gab es Verhandlungen über die Höhe der Steuerschulden zwischen Steuerbehörde und Steuerzahler. Die Unternehmen leisteten die mit Steuerbeamten ausgehandelten Steuervorauszahlungen, damit die entsprechenden Steuerbehörden ihre vierteljährlichen Planziele erfüllen konnten. Die Steuervorauszahlungen wurden dann von den zuständigen Beamten auf die zukünftigen Steuerpflichten angerechnet. So beliefen sich von Unternehmen gezahlte Steuervorauszahlungen im Jahr 2001 auf 102 Mil. GEL (1,6% des BIP)<sup>36</sup>. Die willkürliche Implementierung von Steuergesetzen und -regelungen und der hohe administrative Aufwand (sowie auch das im Vergleich mit anderen GUS-Staaten überdurchschnittliche und sich ausweitende Ausmaß der Korruption auf allen staatlichen Ebenen) wirkten sich negativ auf die Staatsfinanzen aus (siehe Abb. 2).

Bezogen auf das BIP beliefen sich die Steuereinnahmen im Jahr 1998 auf 12,8% des konsolidierten Haushalts. In den Jahren 1997 bis 2001 betrug das Steueraufkommen in Armenien 17,0% des BIP, in Russland 20,7% des BIP. Damit lag Georgien deutlich unter dem GUS-Durchschnitt von 21% des BIP. Nach Schätzungen der EBRD wurden in den Jahren 2000 - 2001 über 4% der Firmeneinnahmen für Bestechungszahlungen aufgewendet<sup>37</sup>.

---

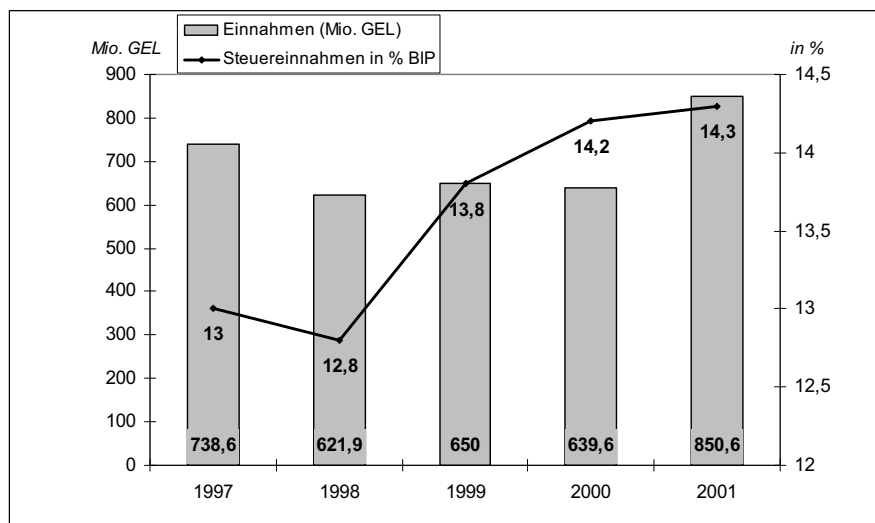
<sup>34</sup> Die Steuervergünstigungen waren für verschiedene Sport- und Behindertenvereine vorgesehen, die auch eine Befreiung von den Zöllen, von der VAT und von diversen Verbrauchsteuern umfassten. Bezeichnenderweise wurden diese Vereine in der Folgezeit zum Hauptimporteur von Tabak, Alkohol und Kraftfahrzeugen in Georgien. Siehe: Hajdenberg, Alejandro. (2003): Georgia: Summary of the Tax Structure as of July 31, 2003, IMF staff Country Report; 2003.

<sup>35</sup> Zu weiteren Einzelheiten vgl. Ministry of Finance of Georgia (1998), Public Finance in Georgia, No. 61: Modified Acts on Taxes: Act on Company Tax, Tbilissi. (Eigene Übersetzung)

<sup>36</sup> Vgl. IMF: Georgia: Recent Economic Developments and selected Issues, IMF Staff Country Report Nr. 211, Washington DC. 2001, S. 12-20.

<sup>37</sup> Vgl. EBRD, Transition Report, London 2002.

**Abb. 2: Entwicklung der Steuereinnahmen 1997- 2001**



Quelle: National Bank of Georgia, Bulletin of monetary and banking statistics, N 12, 2002, Eigene Berechnungen

## 2.2. Die indirekte Besteuerung

Der reguläre Satz der *Mehrwertsteuer* betrug gemäß Artikel 112 (Steuerkodex 1997) 20% und war monatlich abzuführen. Die Mehrwertsteueranmeldung war obligatorisch, wenn die steuerpflichtigen Umsätze in den letzten zwölf Monaten 24.000 GEL (ca. 12.000 Euro) überschritten. Von der Mehrwertsteuer befreit waren bestimmte Dienstleistungen (z.B. Reparaturen, Tourismus, öffentlichen Bauleistungen), und eine Vielzahl von Gütern, insbesondere die des täglichen Grundbedarfs (z.B. Medikamente, Nahrungsmittel, Kinderartikel), sowie eine Vielzahl weitere Waren und Leistungen verschiedener Art<sup>38</sup>. Insgesamt war neben der unsystematischen und unbegründeten Befreiung zahlreicher Umsätze noch keine klare Konzeption einer Mehrwertsteuer europäischen Typs feststellbar. Insbesondere die Verbindung von Umsatzsteuer einerseits und Vorsteuerabzug für Unternehmer andererseits war weder sachlich korrekt noch redaktionell deutlich formuliert, so dass im Bereich der Mehrwertsteuer, der eine Vorsteuerabzug ermöglichte, die Steuerhinterziehung relativ leicht und daher weit verbreitet war. Grund war u.a. die fehlende Absetzbarkeit von Belegen. Wer keine Belege bekam, konnte die bezahlte Vorsteuer nicht von der zu zahlenden Umsatzsteuer (20 Prozent) abziehen. Eigenbelege akzeptierten die Finanzämter hierbei nicht. Der Unternehmer zahlte also doppelt, und nicht nur das. Auch das Produkt verteuerte sich um ein Vielfaches, denn die Steuer wird nun nicht mehr allein beim Endverbraucher erhoben, sondern an jeder Stelle der Produktionskette. Es lohnte sich also gleich in mehrfacher Hinsicht, die Umsätze erst gar nicht anzugeben - und zwar für alle Beteiligten, auch für den Verbraucher<sup>39</sup>.

*Die Akzise (Verbrauchsteuer)* war monatlich von den Produzenten direkt an den Staat abzuführen. Falls die der entsprechenden Verbrauchsteuer unterliegenden Güter importiert werden, so war die Steuer vom Importeur zu zahlen. In Artikel 124 (Steuergesetzbuch von 1997) wa-

<sup>38</sup> Art. 101 (Steuerkodex von 1997) wurden ca. 33 Kategorien von Steuerbefreiungen aufgezählt.

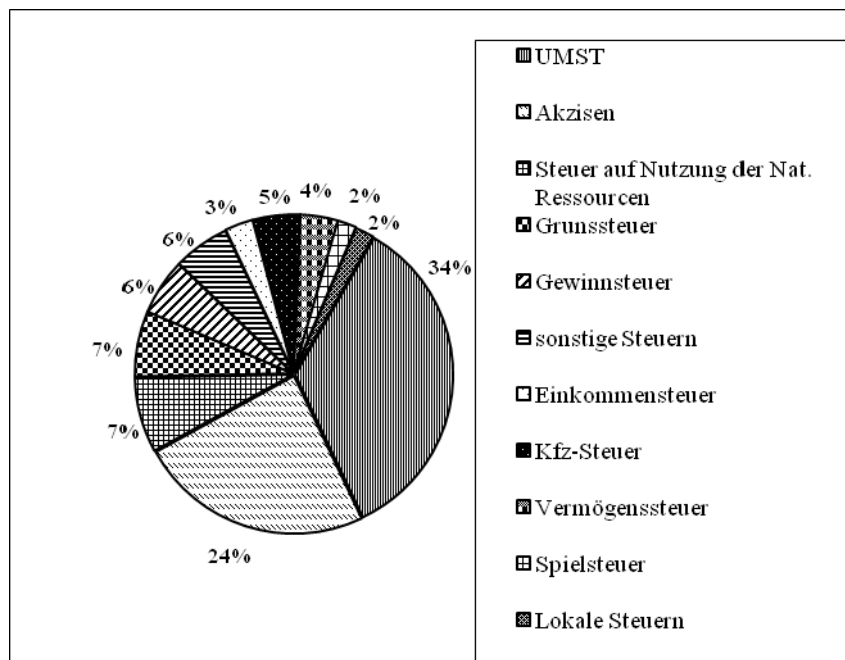
<sup>39</sup> So funktionierte es: Wer eine abzugsfähige Quittung ausstellen wollte, musste sich vorher bei der Finanzverwaltung einen besonderen Formularsatz besorgen. Der Beleg wurde offiziell registriert und musste dann von den Buchhaltern des Händlers und des Käufers gemeinsam abgestempelt werden. So wollten die Behörden Betrug verhindern. Doch kein Taxifahrer oder Händler war (und ist noch heute) bereit, für Kleinbeträge den ganzen Aufwand zu betreiben. Das System war zu kompliziert.



ren die der Verbrauchsteuer unterliegenden Güter aufgezählt. Zu dem Katalog gehörten neben Alkohol auch Tabak, Benzin sowie Erdöl und Gas<sup>40</sup>.

Abbildung 3 zeigt die Struktur des Steueraufkommens nach Steuerarten in den Jahren 1997-2001. Der Anteil der indirekten Steuer lag im Schnitt weit über 58% der staatlichen Steuereinnahmen. Wie in den meisten Entwicklungsländern liegt dies daran, dass sich steuerliche Anknüpfungsmöglichkeiten mehr bei der Einkommensverwendung als bei der Einkommenserzielung bieten. Diese Strukturausprägung ist unter ökonomischen Aspekten eher positiv zu werten, da sie wirtschaftlich weitgehend neutral sind<sup>41</sup>. Der Anteil der direkten Steuern am Gesamteueraufkommen blieb aber im Laufe der Zeit mit 9% (0,6% des BIP) sehr niedrig. Die Zahlen verdeutlichen die negativen Auswirkungen der hohen Arbeitslosigkeit und der Schattenwirtschaft auf das Staatsbudget.

**Abb. 3: Struktur des Steueraufkommens in den Jahren 1997-2001**



Quelle: Georgisches Finanzministerium, verschiedene Jahre

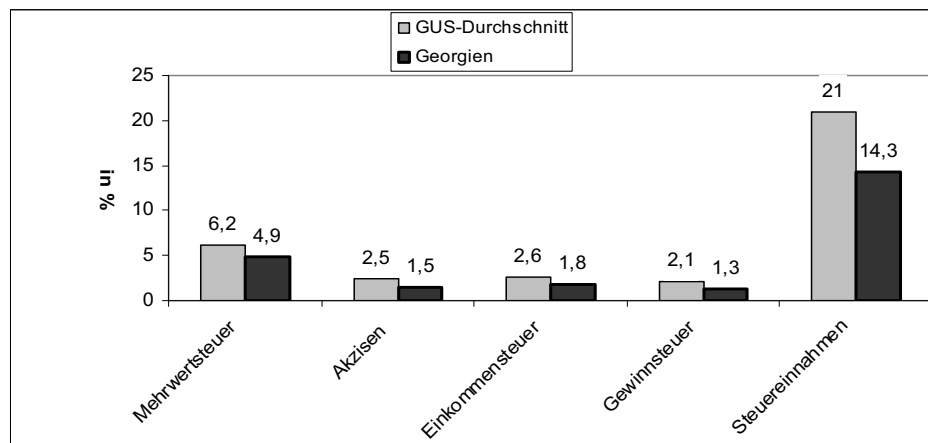
Die Ausbreitung der Ausnahmeregelungen, einschließlich unzähliger unüberlegter Änderungen und Erweiterungen, in denen sich die Präferenzen einflussreicher georgischer Interessengruppen sowie spezielle georgische Praktiken niederschlugen, hat die Bemessungsgrundlage der indirekten Steuer über Zeit ernsthaft beeinträchtigt. So wurden zwischen 1998-2001 113 einzelne Gesetzesänderungen vorgenommen, die sich hauptsächlich auf Freistellungen und auf Steuersenkungen von Mehrwertsteuer- und Verbrauchssteuersätzen bezogen.<sup>42</sup> Verglichen mit dem GUS Länderdurchschnitt war das Steueraufkommen sehr niedrig (Abbildung 4).

<sup>40</sup> Vgl. Georgischer Steuerkodex (1997). Art. 122-126.

<sup>41</sup> Dies hat u.a. Sinn (1985) in einem Modell nachgeprüft. Vgl. Sinn, H. W. (1985): Kapitaleinkommensbesteuerung - Eine Analyse der intertemporalen, internationalen und intersektoralen Allokationswirkungen, Tübingen, Verlag Mohr Siebeck., S. 130 und 111 ff.

<sup>42</sup> Ein besonders detaillierter Bericht findet sich in diesem Zusammenhang beim IMF, der darauf hinweist, dass die einflussreichen georgischen Interessengruppen (in Absprache mit dem Parlament) in die Besteuerung eingriffen und durch die Verbreitung der Ausnahmeregelungen das Steuergesetz massiv manipulierte. IMF (2001): Georgia: Recent Economic Developments and selected Issues, Staff Country Report; November 2001.

**Abb. 4: Struktur der Steueraufkommen der GUS Länder in % des BIP (2001)<sup>43</sup>**



Quelle: National Bank of Georgia, Bulletin of monetary and banking statistics, N 12, 2002, Eigene Berechnungen

Wie groß die Steuerausfälle in diesen Jahren waren, wird daran deutlich, dass im Jahr 2000 allein bei einer vollen Erhebung der Steuer auf Ölprodukte der Staat Einnahmen von 350 Mio. GEL (Wechselkurs Euro/GEL lag bei ca. 2,080) hätte erzielen können, bei 639,6 Mio. GEL tatsächlichen Gesamtsteuereinnahmen in 2000 war dies eine bedeutende Größenordnung. 54% der gesamten Dieselimporte sind angeblich z. B. illegal erfolgt<sup>44</sup>. Das Finanzministerium bereitete im September 2001 mit Hilfe der Empfehlungen von Experten des Internationalen Währungsfonds einige Änderungen des Steuergesetzbuches vor, die zum 1. Januar 2002 in Kraft treten sollten. Die Änderungen sahen hauptsächlich die Abschaffung vieler Ausnahmeregelungen vor. Es wurde aber keine Einigung in Parlament erzielt<sup>45</sup>.

## 2.3 Resümee

Häufige, zum Teil befristete Änderungen des Steuerkodex führten seit 1997 zu einer konstanten Verringerung der Steuerbasis und damit der potentiellen Einnahmen. Eine zuverlässige Steuerschätzung war aufgrund der oftmals erst nach Verabschiedung des Haushalts vorgenommenen Steueränderungen praktisch unmöglich. Das niedrige Niveau der Steuereinnahmen spiegelte zum einen den hohen Anteil des informellen Sektors wider<sup>46</sup>. Zum anderen war es eine Folge der stark interessengesteuerten, erratischen Steuerpolitik und der endemischen Korruption<sup>47</sup>. Einnahmeausfallbedingte Kürzungen der staatlichen Löhne und Gehälter, Renten und sozialen Leistungen trugen zur signifikanten Verschlechterung der sozialen Lage im Land bei. Besonders drastisch war auch - im Vergleich mit anderen Transformationsländern -

<sup>43</sup> IMF (2001): Armenia, Georgia, Kyrgyz Republic, Moldova, and Tajikistan: External Debt and Fiscal Sustainability, February 6, 2001, eigene Berechnungen.

<sup>44</sup> Vgl. Clement, Hermann. (2001): Osteuropa im Aufholprozess - Wirtschaftslage und Reformprozesse in Mittel- und Osteuropa sowie den GUS-Ländern im Jahr 2000, Working Paper Nr. 230, 141 S. ff

<sup>45</sup> Vgl. IMF: Georgia: Tax Policy Review, October 2000, Washington D.C.

<sup>46</sup> Nach unterschiedlichen Schätzungen schwankte der Anteil der Schattenwirtschaft am BIP in den Jahren 1997 bis 2001 zwischen 30 - 80%, (Siehe Gabitzashvili, B; Messung der Schattenwirtschaft in Georgien. In: Sammelband wissenschaftlicher Arbeiten des wissenschafts- und Forschungsinstitut für Statistik. 2001, Tbilissi. Auch Bowles, Roger A.: Tax policy, tax evasion and corruption in economies in transition, in: Feige, E.L. / Ott, K. (Hg.): Underground economies in transition, Aldershot 1999, S.67-86.

<sup>47</sup> Schätzungen zufolge reduzierten die an die Steuerbehörde gezahlten Bestechungsgelder die Staatseinnahmen um das Zehnfache. Siehe IMF (2001), a.a.O.

der Rückgang der Sozialausgaben und der Ausgaben für Gesundheit und Bildung in Georgien. 1999 betrug der Anteil der Ausgaben für Bildung in den Transformationsländern durchschnittlich 4,3% des BIP, in Georgien 2,3%. Im Gesundheitssektor lagen die Ausgaben im Länderdurchschnitt bei 3,5% des BIP und waren damit mehr als dreimal so hoch wie in Georgien<sup>48</sup>. Geringe Staatseinnahmen erschwerten wiederum die Erzielung höherer Einnahmen. Anders formuliert: Eine geringe staatliche Extraktionsfähigkeit machte den Aufbau einer funktionierenden Steuerverwaltung unmöglich; und eine miserable Versorgung mit öffentlichen Gütern reduzierte die Bereitschaft der Bürger, Steuern zu zahlen. In den Worten von Stephen Holmes (1996): “the resource-strapped state cannot provide public goods and is therefore less and less able to extract resources through either voluntary compliance or threats of coercion” Rückkopplungseffekte dieser Art helfen zu verstehen, warum die Einnahmequoten in vielen Transformationsländern auf einem relativ niedrigen Niveau verharren und es nur in ganz wenigen Fällen gelungen ist, die Staatseinnahmen substantiell zu steigern.<sup>49</sup> Finanzielle Probleme gefährdeten gleichzeitig die Regulierungskompetenz des Staates gegenüber der Wirtschaft. Während ein großer Teil der Beziehungen zwischen Staat und Wirtschaft als persönliche Verhandlungssache abgewickelt wurde (häufig in Verbindung mit Korruption), stand zugleich ein großer Teil des Wirtschaftslebens in keinerlei wirklicher und auf allgemeinen Regelungen basierender Verbindung mehr zu staatlichen Institutionen.

Die mangelnde Beständigkeit der Steuerpolitik und eine vollständige Missachtung der Integrität des Steuersystems stellten wesentliche Probleme in Georgien dar. Neue Besteuerungsvorschriften in vielen Bereichen wurden zu oft ohne klare Strategie und insbesondere ohne eine wissenschaftliche Fundierung eingeführt, die gezeigt hätte, dass die getroffenen Maßnahmen für die verfolgten Ziele tatsächlich relevant seien. Besonders im Bereich der Gewinnbesteuerung zeigten sich Inkonsistenz und ein gewisse „experimentelle Natur“ der Reformen. Steuerfreibeträge, die Anreize für Investitionen und die Ansiedlung von Unternehmen geben sollten, wurden häufig und unsystematisch geändert. Die Transparenz und Verlässlichkeit dieser Gesetze litten naturgemäß unter solch häufigen Änderungen, in denen auch bereits gewährte Vergünstigungen wieder zurückgenommen wurden, so dass die Planungsgrundlage der Unternehmen massiv gestört wurde. Insgesamt war das georgische Steuersystem vor allem durch einen offensichtlichen Mangel an Transparenz, Effizienz, Klarheit und Neutralität gekennzeichnet.

### 3. Das gegenwärtige georgische Steuersystem

Gleich nach der Rosenrevolution im Jahr 2005 wurde in Georgien anstatt des alten progressiven Vierstufentariifs mit 12%, 15%, 17% und 20% bei der Einkommensbesteuerung der natürlichen Personen eine Flat Tax von 12% (ohne Grundfreibetrag) eingeführt. Ziel der Reform war mehr Transparenz für Produzenten und Konsumenten durch weniger Ausnahmeregelungen und Steuerermäßigungen, eine geringere Zahl von Steuern und durch einen Verzicht auf häufige Änderungen zu schaffen. Durch die Reform wurde die Struktur des Steuerkodex völ-

---

<sup>48</sup> Vgl. Clement, H./Knogler, M. (2001): Wachstum in schwierigem Umfeld - Wirtschaftslage und Reformprozesse in Ostmittel- und Südosteuropa sowie den GUS Ländern, S. 4ff.

<sup>49</sup> Vgl. Holmes, Stephen, (1996): Cultural Legacies or State Colapse? Probing the Postcommunist Dilemma. In: Michael Mandelbaum (Ed.): Postcommunism: Four Perspectives. NY:Council on Foreign Relations, S. 22-76. Versuche der formalen Modellierung dieser Zusammenhänge finden sich bei Daianu, D./Vranceanu, R. (2000): Public Finance and Lowe Equilibria in Transition Economics: The Role of Institutions. William Davidson Institute, Working Paper No. 319; Johnson, S./Kaufman, D. (1998): Corruption, Public Finances and the Unofficial Economy. World Bank, Policy Research Working Paper No. 2169, Washington, D.C.

lig verändert. Sie besteht aus zwei Teilen. Der erste Teil, der allgemeine Grundlagen der Besteuerung regelt, entspricht in etwa der Rolle der deutschen Abgabenordnung. Die wesentlichen Änderungen (Teil I) beziehen sich auf klare Definitionen der Rechte und Pflichten von Steuerzahlern und Steuerverwaltung und auf strenge Durchsetzungsmaßnahmen für die Steuererhebung. Im zweiten Teil werden Einzelgesetze zu diesen Steuern zusammengefasst (siehe Abb. 5).

**Abb. 5: Struktur des Steuerkodex**

Steuerkodex Teil I	Steuerkodex Teil II
Allgemeine Bestimmungen zum System der Besteuerung:  Steuerarten  Steuerpflichtige  Steuererhebung  Rechtsbehelfe und Fristen	Zusammenfassung der Einzelgesetze zur:  Umsatzsteuer  Verbrauchsteuer (Akzisen)  Einkommensteuer  Sozialsteuer  Gewinnsteuer  Vermögenssteuer  Spielsteuer <sup>50</sup>

Quelle Georgischer Steuerkodex (2005)

Die Abschaffung der Progression sollte nach Meinung des Gesetzgebers den Steuerwiderstand in der Bevölkerung senken und die erwarteten, niedrigen Steuereinnahmen sollte durch die Ausdehnung der Steuerbemessungsgrundlage auf das größtmögliche Maß gegenfinanziert werden. Es wurden zahlreiche Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen sowie Schlupflöcher (z.B. für Militärs, Außenhandelsvertreter usw.), welche die Steuervermeidung erleichterten, eliminiert. Ein niedriger Steuersatz sollte ein geringeres Interesse an Steuerhinterziehung erzeugen und das Steuerregime einfacher machen. Diese Bemühungen, die Bemessungsgrundlage zu vergrößern, waren jedoch nur teilweise erfolgreich. Die Verringerung der Zahl der Steuern von 21 auf 7 hat die administrativen Kosten verringert, damit sich die Steuerbehörde auf die Hauptsteuern konzentrieren kann. Sie hat auch das Steuerregime einfacher gemacht und folglich verringerte sich die „compliance cost“ für die Steuerzahler. Es gibt seitdem in Georgien fünf nationale und zwei lokale Steuern; nationale Steuern sind für das ganze Land verbindlich. Lokale Steuern sind für bestimmte Territorialsjekte zu zahlen (siehe Tabelle 3).

Wesentliche Charakteristika der Steuerreform sind, dass die marginalen Steuersätze heruntersetzt werden und indirekte Steuern an Bedeutung gewinnen. Geringere marginale Steuersätze fördern den Anreiz für das Arbeiten, Sparen und Investieren. Allerdings wäre gerade unter dem Aspekt des Wirtschaftswachstums eine Diskussion des Konzepts der konsumbasierten Einkommensbesteuerung für natürliche Personen und Unternehmen wünschenswert gewesen<sup>51</sup>. Sie wurde jedoch nicht geführt.

<sup>50</sup> Durch Präsidialerlass wurde Anfang 2007 die Spielsteuer abgeschafft und wird seitdem von den Lokalen Selbstverwaltungseinheiten (LGU) als Gebühr erhoben.

<sup>51</sup> Siehe den vom „Heidelberger Steuerkreis“ vorgelegten Gesetzentwurf zur personellen Einkommens- und Unternehmensbesteuerung (Einfachsteuer). Vgl. Rose, M. (2002), Die Einfachsteuer: „Das Gesetz“, in Rose, M. (Hrsg.), Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland, Heidelberg, S. 146-204. (Im Internet veröffentlicht unter [www.einfachsteuer.de](http://www.einfachsteuer.de).) Zu den Einzelheiten siehe den Beitrag von Hans-Georg Petersen in dieser Sonderreihe.

**Tabelle 3: Steuerarten und Steuersätze nach dem Steuerkodex von 2005**

<b>Nationale Steuern</b>	<b>Steuersatz</b>	<b>Bemessungsgrundlage</b>
<i>Einkommensteuer</i> (Art. 165-168)	12%	Umfassender, synthetischer Einkommensbegriff. Zu versteuerndes Einkommen = Bruttoeinkommen minus Abzüge.
<i>Gewinnsteuer</i> Zinsen, Dividenden (Art. 169-172)	20% 10%	Profit als Differenz aus Bruttoeinkommen und relevanten Abzügen.
<i>Mehrwertsteuer</i> (Art. 220-224)	18%	Steuerpflichtige Umsätze (Güterversorgung etc.), Steuerpflichtiger Import. Umsatz > 100.000 GEL innerhalb einer Periode von 12 Monaten, Exporte sind steuerfrei
<i>Sozialsteuer</i> (Art. 266-270)	20%	Lohneinkommen (wird vom Arbeitgeber bezahlt) Einkommen aus Erwerbshandeln (Selbstständige)
<b>Akzisen</b> (Art. 253-265)	Differenzierte Sätze	Steuerpflichtige Transaktionen, z.B. für alkoholische Getränke, Tabakprodukte, Öldestillate, Kraftfahrzeuge
<b>Lokale Steuern</b>	<b>Steuersatz</b>	<b>Bemessungsgrundlage</b>
<i>Vermögenssteuer</i> Unternehmen	Max. 1%	Anlage- und Betriebsvermögen
Private Personen (Art. 271-276)	Max. 0,8%	unbewegliches Vermögen, Fahrzeuge, Yachten etc.
<i>Spielsteuer</i> (Art. 277-280)	Differenzierte Sätze	Lottereeinnahmen, Spielautomaten und -maschinen

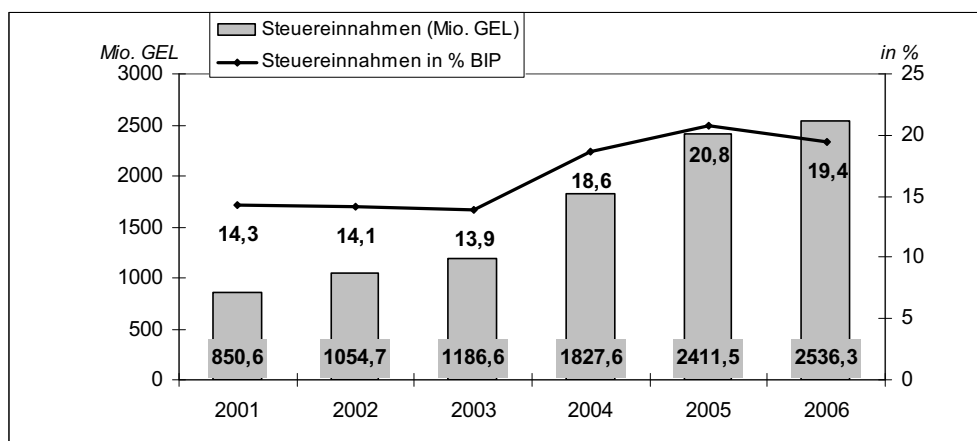
Quelle: Georgischer Steuerkodex (2005)

Parallel zur Reform des Steuersystems wurden auf Druck der internationalen Geber verstärkt Maßnahmen ergriffen, um die Effizienz der Steuerorgane zu steigern. Ein Schwerpunkt war dabei die Verbesserung der Datenverarbeitung innerhalb der Steuerbehörden. Seit 2002 fördert USAID ein Projekt, dessen Schwerpunkt die Computerisierung der internen Informationsflüsse und -verarbeitung ist. Ein weiterer Schwerpunkt bei dem Versuch, die Effizienz der Steuerorgane zu steigern, war die kontinuierliche Reduzierung der Zahl der Finanzbeamten, wogegen die verbleibenden dafür besser qualifiziert und bezahlt werden. Gleichzeitig wurden die Kompetenzen der Steuerorgane bei der Verfolgung von Steuerkriminalität erweitert. Steuerbehörden und Steuerpolizei bekamen mehr Befugnisse bei der Bestimmung und der Überprüfung des steuerpflichtigen Einkommens und bei der Bekämpfung der Steuerhinterziehung<sup>52</sup>. Bei aller Kritik und Skepsis am Funktionieren und teilweise auch an der marktwirtschaftlichen (In-)Kompatibilität des neuen Steuergesetzbuches sollte jedoch nicht außer Acht gelassen werden, dass sich auch erste Reformerfolge eingestellt haben, d.h., dass die Steuereinnahmen gleich nach der Reform signifikant zugenommen haben. Wie Abb. 6 zeigt, ist seit 2004 eine starke Zunahme der Steuereinnahmen zu beobachten. So erhöhte sich der Anteil der Steuereinnahmen am BIP zwischen 2003 und 2006 um mehr als ein Drittel - mit der Folge, dass Georgien im Jahre 2005 mit 20,8% des BIP die höchste Steuereinnahmequote seit Beginn der Transformation aufwies<sup>53</sup>.

<sup>52</sup> So durfte die Steuerfahndung ohne Gerichtsbeschluss das Eigentum verdächtiger Unternehmer beschlagnahmen und deren Geschäftstätigkeit suspendieren, was meistens in sehr willkürlicher Art und Weise erfolgte.

<sup>53</sup> Dabei hatte der Präsidialerlass über die Amnestie für frühere Steuersünder in erheblichem Maße auch dazu beigetragen. Sie sah vor, dass Unternehmer nicht mehr für alte Steuerschulden aus den Jahren vor

**Abb. 6: Steuereinnahmen 2001-2006**



Quelle: Georgisches Finanzministerium, verschiedene Jahre, eigene Berechnungen

Georgien hatte ökonomisch gesehen einen günstigen Zeitpunkt für eine Steuerreform getroffen: 2005 hatte es eine Wachstumsrate von 9,3% erreicht, im nachfolgenden Jahr war das Wachstum zwar schwächer, die hohen Steuereinnahmen konnten aber durch die effektive Bekämpfung der Steuerhinterziehung aufrecht erhalten werden (siehe Tabelle 4).

**Tabelle 4: Wichtige makroökonomische Indikatoren**

JD - Jahres Durchschnitt	2002	2003	2004	2005	2006
Reale Wachstumsrate (in % BIP)	5,5	11,2	5,9	9,3	7
Einnahmen (Mio. GEL)	905,2	933,2	1705,9	2607,5	3601,3
Ausgaben (Mio. GEL)	1049,4	1271,1	1930,2	2616,5	3878,5
Defizit (Mio. GEL)	-144,2	-337,9	-224,3	-9	-277,2
Inflationsrate (Verbraucherpreise), JD	5,4	7	7,5	8,2	9,6
Haushaltssaldo (in % BIP)	3,4	2,4	2,9	0,4	-
Öff. Schuldenstand (in % BIP)	37,5	34,1	31,3	35,2	33,8
Wechselkurs (Euro/GEL), JD	2,071	2,424	2,381	2,261	-
Arbeitslosenquote	12,6	11,5	12,6	14,7	16,2
Nominale Löhne (GEL), JD	99,1	101,5	116,4	128,3	141,3

Quelle: Georgisches Finanzministerium, verschiedene Jahre

Ein solche Reform reicht aber nicht weit genug: Bisher wurde nicht beachtet, dass auch Reformen des Finanzausgleichs und des Sozialversicherungssystems, sowie weitere Reformen der Organisation der Staatstätigkeit erforderlich sind<sup>54</sup>. Moderne finanzwissenschaftliche

2004 belangt werden dürfen. Darüber hinaus sollten sie ihr in der Schewardnadse-Ära schwarz erworbenes Vermögen innerhalb von zwölf Monaten angeben und so legalisieren können, ebenfalls ohne dafür verfolgt zu werden. Das angegebene Vermögen sollte mit einem Prozent versteuert werden: „...Unternehmen sollten nicht dafür bestraft werden, dass die vorherige Administration ein System geschaffen hatte, das den Menschen keine andere Wahl gelassen habe, als Steuern zu hinterziehen...“, begründete Saakashvili seinen Vorstoß. Saakashvili, Michail: Rede des Präsidenten von Georgien beim Treffen von Vertretern georgischer Geschäftskreise im Parlament 18.02. 2005, Tbilissi (eigene Übersetzung im Internet: [http://www.civilgeorgia.ge/index.php?new\\_year=2005](http://www.civilgeorgia.ge/index.php?new_year=2005)).

<sup>54</sup> Die bisher durchgeführten oder beabsichtigten Reformen konzentrieren sich meist auf die Rentenversicherung und es wurde kein umfassendes Konzept der gesamten Sozialversicherung ausgearbeitet.

Konzepte wie die von 1995 bis 2000 in Kroatien praktizierte Einkommens- und Gewinnbesteuerung (Vermeidung der steuerlichen Benachteiligung der Ersparnis als auch des Eigenkapitals in Unternehmen<sup>55</sup>) oder der in Neuseeland implementierten Vorschriften zur Verbesserung der Transparenz und Verantwortlichkeit im öffentlichen Sektor wurden bislang nicht ernsthaft diskutiert<sup>56</sup>.

### 3.1 Persönliche Einkommensteuer

Das georgische Einkommensteuergesetz unterscheidet zwischen ansässigen und nicht ansässigen Steuerzahlern. Natürliche Personen, in Georgien ansässige Steuerzahler und natürliche Personen, die ihr Einkommen aus Georgien beziehen, aber nicht in Georgien ansässig sind, müssen die persönliche Einkommensteuer abführen. Steuerresidenten von Georgien sind natürliche Personen, die ihren ständigen Wohnsitz in Georgien haben. Es ist das Einkommen zu versteuern, das der Steuerzahler aus georgischen Quellen bezieht und/oder aus Quellen außerhalb Georgien, wenn der Steuerzahler Steuerresident in Georgien ist (Welteinkommensprinzip). Die persönliche Einkommensteuer wird auf das Gesamteinkommen, das die natürliche Person im gegebenen Jahr erzielt hat, mit einem einheitlichen Satz von 12% erhoben. Ausnahmen stellen bestimmte Einkommensarten dar (Zinsen, Kapitalerträge aus sonstigen Sparguthaben, festverzinsliche Wertpapiere, Aktien sowie Erträge aus sonstigen Unternehmensanteilen werden an der Quelle endgültig mit 10% besteuert, Artikel 175)<sup>57</sup>. Nichtansässige (natürliche Personen, die sich weniger als 183 Tage im Kalenderjahr in Georgien aufhalten) haben nur das in Georgien erzielte Einkommen zu versteuern<sup>58</sup>.

Die Einkommensbesteuerung folgt der Leitidee der umfassenden Einkommensteuer. Das Konzept der umfassenden Einkommensteuer, das nach seinen historischen Befürwortern *Georg von Schanz*, *Murray Haig* und *Henry Simons*<sup>59</sup> (kurz *SHS-Konzept*) der Einkommensbesteuerung bezeichnet wird, legt das *Syntheseprinzip*<sup>60</sup> neben dem *Reinvermögenszugangsprinzip*<sup>61</sup> als Fundamentalprinzipien für die Einkommensteuerbasis fest<sup>62</sup>. Das zu Grunde

---

<sup>55</sup> Zuletzt entschied sich der belgische Gesetzgeber zur Einführung einer Regelung, wonach eine standardisierte Eigenkapitalverzinsung bei Kapitalgesellschaften von der Steuer befreit ist (allerdings nicht die ausgezahlten Dividenden).

<sup>56</sup> Vgl. Greß, M./Rose, M./Wisswesser, R. (1998): Marktorientierte Einkommensteuer. Das neue kroatische System einer konsum- und damit marktorientierten Besteuerung des persönlichen Einkommens, München. S. 236-243. Für Neuseeland und Australien mit ihren „Budget Honesty bzw. Fiscal Responsibility“ Acts; Vgl. Cangiano, M, „Accountability and Transparency in the Public Sektor: The New Zealand Experience“, IMF Working Paper, November 1996; auch Petersen, H.-G. (1997): Das Neuseelandexperiment: ist das die zukünftige Entwicklung des deutschen Sozialstaates? In: Echhard Knappe, Albrecht Winkler (Hrsg.): Sozialstaat im Umbruch. Herausforderungen an die deutsche Sozialpolitik. Frankfurt/New York: Campus 1997. S. 119-149.

<sup>57</sup> Private Veräußerungsgewinne sind nach zweijähriger Spekulationsfrist steuerfrei. Artikel 168 SK, Georgischer Steuerkodex (2005).

<sup>58</sup> Art. 166-167.

<sup>59</sup> Schanz, G. von (1896), S. 17; Haig, R. (1921), S. 7; Simons, H. (1938). Hierzu siehe Holmes, K. (2001): The Concept of Income. A Multi-Disciplinary Analysis, Amsterdam. S. 60.

<sup>60</sup> Gemäß dem Syntheseprinzip sind sämtliche Einkunftsarten unterschiedslos zu besteuern.

<sup>61</sup> Gemäß dem *Reinvermögenszugangsprinzip* sind sämtliche Reinvermögensänderungen der Besteuerung zu unterwerfen, und zwar unabhängig davon, ob sie regelmäßig oder unregelmäßig anfallen. D.h., alle Arten von Vermögenszugängen während des Jahres sind steuerbare Einkünfte: Löhne, Gewinne der Gewerbetreibenden, Landwirte, Freiberufler und Vermieter, Zinsen der Sparer, Dividenden aus Aktienbesitz, Veräußerungsgewinne (jegliche Wirtschaftsgüter), Erbschaften und Schenkungen, Lotteriegewinne. Vgl. Holmes, K (2001), The Concept of Income. A Multi-Disciplinary Analysis, S. 60. Es spielt keine Rolle, das Löhne aus heutigen Arbeitsleistungen resultieren, Zinsen aber mit einer Kapitalanlage erzielt werden, die aus gestern versteuertem und gespartem Einkommen gebildet wurde. Eine am traditionellen

liegende steuerpflichtige Einkommen ist definiert als die Summe aller (positiven und negativen) Einkünfte, die dem Steuerpflichtigen während eines Steuerjahres zufließen. Dies spiegelt sich im georgischen Einkommensteuergesetz (Artikeln 174-176, Steuerkodex) in der Festlegung des steuerpflichtigen Gesamteinkommens wider, das sich als Summe der Einkünfte aus den verschiedenen Einkunftsarten (Enumeration von 17 Arten) ergibt, ebenso in der Anerkennung des *Nettoprinzips*<sup>63</sup> bei der Einkunftsermittlung sowie in der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns aus unternehmerischen Tätigkeiten durch Betriebsvermögensvergleich (Artikel 203, Steuerkodex).

### Abb. 7: Ausgewählte steuerpflichtige Einkommensarten<sup>64</sup>

---

1. <u>Lohneinkommen</u> , einschließlich geldwerter Vorteile vom Arbeitgeber (Artikel 174)	
2. <u>Einkommen aus Erwerbshandeln ohne abhängige Beschäftigung</u> (Artikel 175)	
<i>Aus Unternehmerischer Tätigkeit</i>	<i>Aus nicht unternehmerischer Tätigkeit</i>
aus Verkauf von Gütern und Dienstleistungen	aus Zinseinkommen, Dividenden, Lizenzen
aus Verkaufsüberschüssen aller Aktivposten	aus erlassenen Schulden
aus Liquidation des Geschäftsbetriebes	aus Veräußerung von Vermögen
aus Veräußerung des Anlagevermögens	aus Vermietung und Verpachtung
aus Rückerstattung von Ausgaben	aus sonstiger, nicht unternehmerischer Tätigkeit
aus anderer unternehmerischer Tätigkeit	
3. <u>Einkommen aus sonstigen Aktivitäten ohne Bezug zu abhängiger Beschäftigung und zu Erwerbshandeln</u>	
Sonstige Einkommen oder geldwerte Vorteile	

---

Quelle: Georgischer Steuerkodex 2005, Art.174-176

Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus ist bei nicht selbständigen Einkommen der Arbeitgeber, der monatlich 12% des Bruttolohnes (ohne mögliche Abzüge) einbehält und an die Steuerbehörden übergeben soll. Dem Arbeitgeber obliegen also sowohl die Berechnung als auch die Abführung des vorgeschriebenen Steuerbetrages (einschließlich Sozialsteuer)<sup>65</sup> für jeden Arbeitnehmer. Selbständige sind mindestens viermal jährlich zu entsprechenden Vorauszahlungen verpflichtet. Für natürliche Personen mit einem jährlichen Einkommen von weniger als 35.000 GEL (ca. 17.000 Euro) ist eine Einkommenssteuererklärung freiwillig<sup>66</sup>.

Charakteristisch für die Lohnsteuer in Georgien ist, dass keine Freibeträge und Privatabzüge (Werbungskosten und Sonderausgaben z.B. Ausgaben für die berufliche Bildung, sowie die Beiträge zur Krankenversicherung) zugelassen werden, so dass die Privaten im Vergleich zu

---

Leitbild der Einkommensteuer orientierte Theorie, welche häufig in der rechtswissenschaftlichen Diskussion vertreten ist, orientiert sich an der periodischen Betrachtung des Steuerabschnitts (Jahresperiodizitätsprinzip). Dies hat gegenüber der dynamischen, an der lebenszeitlichen Perspektive orientierten Leistungsfähigkeit eine andere Behandlung der Kapitaleinkommen zur Folge. Vgl. Petersen, H.-G. (1993). a.a.O. S. 265-266. Ausführliche Darstellung folgt in Kapitel 4.3

<sup>62</sup> Homburg, S. (1997): Allgemeine Steuerlehre, Vahlen, München. S.23f.

<sup>63</sup> Bei der Ermittlung der einzelnen Einkommensteile kommt das Nettoprinzip zur Anwendung. Der Steuerpflichtige darf demnach von seinem Bruttoeinkommen alle Ausgaben abziehen, die zur Erzielung und zur weiteren Sicherung dieses Einkommens nötig sind. Ausnahmen stellen Glücksspieleinsätze und Aufwendungen für die Erzielung von steuerbarem Einkommen dar. Artikel 177 (Steuerkodex 2005)

<sup>64</sup> Im Artikel 173-176 (Georgischer Steuerkodex 2005) aufgezählte Einkommensarten

<sup>65</sup> Das neue Steuergesetz brachte außerdem eine „einheitliche soziale Steuer“ mit sich, die nur die Arbeitgeberseite mit 20% auf den Bruttolohn der Beschäftigten belastet. Die Gestaltung der „einheitlichen Sozialsteuer“ sollte vor allem Arbeitgeber dazu veranlassen, ihre Hochverdiener anzumelden, und diente als ein weiteres Instrument bei der Bekämpfung der Steuerhinterziehung und Schattenwirtschaft.

<sup>66</sup> Vgl. Georgischer Steuerkodex (2005), Artikel 219.



den Unternehmen dadurch einer höheren Besteuerung unterworfen sind, da bei ihnen nicht das subjektive Nettoprinzip zugrunde gelegt wird. Nach dem *subjektiven Nettoprinzip* werden von Einkommen persönliche Abzüge subtrahiert, welche die private Belastung des Steuerpflichtigen betreffen und unvermeidbar sind, auch wenn sie mit der Erzielung der Einnahmen nichts zu tun haben. Aus dem subjektiven Nettoprinzip folgt schließlich die Notwendigkeit, Einkommen in Höhe des Konsumexistenzminimums steuerlich unangetastet zu lassen. Mit diesem Gebot tritt jede Form von Mindestbesteuerung in Konflikt, „die eine Steuerbelastung selbst dann noch begründet, wenn der Steuerpflichtige (entweder ohnehin oder) infolge einer Steuerpflicht nicht über die angemessenen Mittel zur Bestreitung des Lebensunterhalts verfügt“<sup>67</sup>. Außerdem stellen die Ausgaben für die berufliche Bildung nichts anderes als Investitionen in das Humankapital dar, die die zukünftige Erwerbstätigkeit sichern bzw. erhöhen und damit gegenüber den Sachkapital- und Finanzkapitalinvestitionen ungleich gestellt sind. Diese Ungleichbehandlung widerspricht der horizontalen Gerechtigkeit. In der Regel finden Steuersubjekte mit relativ hohem Einkommen, wie etwa Selbständige, mehr Schlupflöcher als Personen mit niedrigerem Lohneinkommen, die einer regulären Tätigkeit im offiziellen Sektor nachgehen.

Der Gesetzgeber räumt aus sozialpolitischen Überlegungen bestimmten Personen entsprechende Freibeträge ein. Es werden u. a. Behinderten, Invaliden, Kriegsveteranen, allein erziehenden Müttern, Adaptiveltern u. a. (festgelegt in Artikel 168 II SK), jährliche Freibeträge bis zu 3.000 GEL (ca. 1300 Euro) gewährt. Der Ansatz des Gesetzgebers widerspricht dem Gleichheitsgrundsatz insoweit, als dass das Einkommensteuergesetz nicht einheitlich von der Höhe der notwendigen Unterhaltungskosten ausgeht, sondern verschiedenen Steuerzahlerkategorien verschiedene Freibeträge zubilligt. Prinzipiell ist es deshalb überlegenswert, ob nicht z. B. der Freibetrag für Invalidität, Behinderung etc. entfalten kann, wenn gleichzeitig über entsprechende Transferausgaben (Invalidengeld, Sozialhilfe etc.) praktisch der gleiche Entlastungs- und Versorgungseffekt gewährleistet wäre. Dies würde in Georgien die Erhebung der Einkommensteuer für die Steuerverwaltung erheblich vereinfachen.

Steuerfrei sind die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der natürlichen Personen, die ihre Einnahmen durch den Verkauf von landwirtschaftlichen Produkten bis zur ersten Verarbeitung erzielen, und wenn deren Jahreseinnahmen 100.000 GEL (ca. 45.000 Euro) nicht übersteigen. Das Gesetz sieht ebenfalls für 24 Kategorien verschiedener Tätigkeiten von Einzelunternehmern eine Befreiung von der Einkommensteuer vor, wenn sie innerhalb einer beschränkten Geschäftsfläche (max. 20qm) ohne fremde Hilfe eine der unter Artikel 168 aufgelisteten Tätigkeiten ausüben<sup>68</sup>. Dabei sind sie verpflichtet, vierteljährlich eine vereinfachte Einnahmeüberschussrechnung bei der zuständigen Steueragentur vorzulegen. Gänzlich von der Einkommensteuer befreit sind unter anderem staatliche Renten, Auszeichnungen, Alimenter, Stipendien, Schenkungen bis zu einem Wert von 1000 GEL, Vermögen aus Erbschaften und Schenkungen bis 150.000 GEL (ca. 68.000 Euro)<sup>69</sup>. Die Besteuerung betrieblicher Renten und von Renten privater Versicherungsträger ist unzureichend definiert, weil sie derzeit noch nicht vorkommen<sup>70</sup>. Die Steuerfreiheit der Renten wird grundsätzlich solange gerechtfertigt sein, wie sie als Nettoeinkommen (also als Bruttoeinkommen minus Einkommensteuer) ausgezahlt werden. Es ist aber bei einem staatlichen Rentenniveau von 35 GEL (ca. 17

---

<sup>67</sup> Für eine detaillierte Analyse der Pro-Kopf-Haushaltseinkommen, sowie der Simulation eines Haushaltsfreibetrages und dessen Auswirkungen auf das Steueraufkommen siehe den Beitrag von André Jastrzembski in dieser Sonderreihe.

<sup>68</sup> Darunter fallen Tätigkeiten wie die Reparatur von Hausrat und verschiedene handwerkliche Fertigungen. Siehe Artikel 168 Abs. 9.

<sup>69</sup> differenzierte Steuersätze nach Verwandtschaftsgraden. (Artikel 168 Abs. 7)

<sup>70</sup> Zwar wird in Artikel 168 gesagt, dass von den privaten Versicherungsträgern gezahlte Renten nur deren Ertragsanteil besteuert wird, aber die Besteuerungsverfahren der Renten werden weiter nicht verfolgt.

Euro) schwer zuzumuten, die Staatsrenten der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen. Dennoch könnte durch die Berücksichtigung eines Grundfreibetrages die Methode der nachgelagerten Besteuerung zur Anwendung kommen, ohne dass die Rentenempfänger nach der Einkommensbesteuerung im Jahr der Umstellung (und solange das Rentenniveau unter dem Konsumexistenzminimum liegt) über weniger Nettoeinkommen verfügen würden<sup>71</sup>.

### 3.2 Die Gewinnsteuer

Eine weitere direkte Steuer in Georgien ist die Steuer auf Einkommen juristischer Personen (sog. Gewinnsteuer). Die Bemessungsgrundlage ist der steuerpflichtige Gewinn, der als Differenz aus den Gesamteinkommen und den im Gesetz definierten Aufwendungen berechnet wird<sup>72</sup>. Der Körperschaftssteuer unterliegen, mit Ausnahme der Einzelunternehmen, sämtliche Wirtschaftsgesellschaften<sup>73</sup> (OHG, KG, GmbH, AG) sowie die Zweigniederlassungen und Betriebsstätten ausländischer Unternehmen (Filialen, Repräsentanzen, Büros, Agenturen, Werke etc.) Es wird zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht unterschieden. Steuerpflichtige mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in Georgien unterliegen mit ihrem globalen Einkommen der Körperschaftssteuer, es sei denn ein einschlägiges Doppelbesteuerungsabkommen sieht etwas anderes vor. Für nichtansässige Wirtschaftsgesellschaften besteht lediglich eine beschränkte Steuerpflicht für ihre in Georgien erzielten Einkünfte. Der Körperschaftssteuersatz beträgt 20%. Die Steuerpflichtigen sind verpflichtet jedes Quartal eine Steuervorauszahlung zu leisten, die von dem im vorausgegangenen Jahr ausgewiesenen Gewinn abhängig ist. Ausnahmen vom allgemeinen Steuersatz sind beispielsweise die Gewinne der Öl- und Gasindustrie, die den Einzeltarifen mit 4% unterliegen. Kapitalerträge aus Sparguthaben, festverzinsliche Wertpapiere, Aktien sowie sonstige Unternehmensanteile werden an der Quelle endgültig mit 10% belastet. Juristische Personen, die der Gewinnbesteuerung unterliegen und quellenbesteuerte Zinsen erhalten, können diese auf die Gewinnsteuer anrechnen (Art. 196, Steuerkodex). Steuerbefreiungen für bestimmte Einnahmen gelten grundsätzlich für die Staatskasse, alle staatlich geförderte Institutionen und für die Kirche. Abweichende Übergangsregelungen für Landwirtschaft, Verlage und Pharmaunternehmen<sup>74</sup> (Steuerbefreiung bis zum einem jährlichen Bruttoeinkommen von maximal 100.000 GEL) gelten bis zum 1.1.2008. Es gab zwar Bemühungen, die Zahl der Ausnahmeregelungen zu reduzieren, aber ähnlich wie bei der Einkommensteuer gelang dies nur zum Teil.

Der Nettogewinn wird aus sämtlichen Einnahmen abzüglich der innerhalb der Bilanzperiode angefallenen Ausgaben ermittelt. Betriebliche Einkünfte werden entweder durch den Vermögensvergleich („accrual method“) oder durch die Überschussrechnung („cash method“) ermit-

---

<sup>71</sup> Arbeiter, Angestellte, Beamte und Selbständige, die Beiträge an die gesetzliche Rentenversicherung zu leisten haben, dürfen diese dann von einer Besteuerung ihres Einkommens abziehen. Praktisch geschieht dies dadurch, dass der Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens den Steuertarif auf die Bemessungsgrundlage „Lohn abzüglich Beiträge zur Rentenversicherung“ anwendet. Damit ist das gesetzlich erzwungene Sparen für die im Alter ausgezahlten Renten zunächst von der Steuerlast befreit. Die später von den Trägern der gesetzlichen Rentenversicherung ausgezahlten Renten unterliegen dann unter Berücksichtigung des Konsumexistenzminimums allerdings der vollen Besteuerung. Auch die steuerliche Behandlung des freiwilligen Sparens durch Einzahlung in private Pensionsfonds, Lebensversicherungen und ähnliche Sparfonds sollte nach diesem Modell (Sparvereinigung) erfolgen. Vgl. hierzu Einfachsteuer, §2 - §9., veröffentlicht unter [www.einfachsteuer.de](http://www.einfachsteuer.de).

<sup>72</sup> Georgischer Steuerkodex (2005), Artikel 169-170

<sup>73</sup> Nach georgischem Gesetz gelten die Personengesellschaften OHG und KG als juristische Personen und unterliegen mit ihren Einkünften der Körperschaftsteuer.

<sup>74</sup> Artikel 172, Georgischer Steuerkodex 2005.

telt<sup>75</sup>. Seit dem 1.1.2001 (novelliert am 17.10.2002) gilt in Georgien ein neues Buchführungsgesetz, welches den „Internationalen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung“ angeglichen ist. Die Basis für eine bilanzielle Gewinnermittlung bei der Unternehmensbesteuerung ist damit zumindest auf Gesetzesebene vorhanden. Da Erfahrungen der Steuerpflichtigen mit kaufmännischer Buchführung praktisch nicht vorhanden sind, kann allerdings davon ausgegangen werden, dass die ökonomischen Auswirkungen der derzeit gezahlten Steuern keine Ähnlichkeiten zu jenen westlicher Gewinnbesteuerungssysteme aufweisen. Die Regelungen in Bezug auf die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen wurden neu formuliert. Alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Einkommen stehen, sind von der Steuerbemessungsgrundlage abzugsfähig (*objektive Nettoprinzip*)<sup>76</sup>. Fremdkapitalzinsen gelten als Betriebskosten und können jährlich bis zu 24% der jährlichen Rate von der Körperschaftsteuer abgezogen werden<sup>77</sup>. Die neuen Abschreibungssätze werden den tatsächlichen Nutzungsdauern der Anlagegüter besser gerecht als die bisherigen Regelungen. Unter den neuen Bestimmungen muss der Steuerzahler seine Anlagen, je nach Typ und Nutzung der Anlage, in fünf verschiedene Gruppen einstufen. In Abhängigkeit von der Zuordnung zu der jeweiligen Gruppe sind unterschiedliche Abschreibungsraten zwischen 5% (Gebäude) und 20% (Auto, Maschinen) für die Anlagen geltend zu machen. Steuerzahler haben die Möglichkeit, entweder linear oder degressiv abzuschreiben, wobei bezüglich bestimmter Anlagen mit langer Nutzungsdauer (mehr als 20 Jahre) die lineare Abschreibungsmethode obligatorisch ist. Dies gilt insbesondere für Gebäude sowie Ausrüstungs- und Bauanlagen<sup>78</sup>. Verluste aus einer Bilanzperiode können auf die fünf nächsten Bilanzperioden vorgetragen werden. Ein Verlustrücktrag ist nicht zulässig.

### 3.3 Bewertung des Status Quo im Bereich der Einkommensteuer

Die finanzwissenschaftlich fundierte Kritik an einer Einkommensbesteuerung nach dem SHS-Standard setzt sowohl an den konzeptionellen Schwachstellen als auch an den Problemen der steuertechnischen Umsetzung der umfassenden Einkommensteuer an<sup>79</sup>.

Geht man vom Konzept des *Lebenseinkommens* aus, dann verstößt die Existenz der Kapitaleinkommensbesteuerung in Georgien gegen das Prinzip einer (periodenübergreifenden) horizontalen Gerechtigkeit. Werden etwa in einem einfachen Zwei-Perioden-Modell zwei Haushalte mit gleichem Bruttoeinkommen und unterschiedlicher zeitlicher Konsumverteilung betrachtet, dann führt eine Kapitalertragsteuer zu einer höheren Belastung des sparenden im Vergleich zum konsumierenden Haushalt. Zinsen in Höhe einer marktüblichen Verzinsung für risikofrei angelegtes Kapital sind kein Einkommen, sondern eine Entschädigung für den Konsumverzicht<sup>80</sup>. Diese diskriminierende Wirkung ist eine konzeptionelle Schwäche des Prinzips der umfassenden Einkommensteuer, die auf einem periodenbezogenen, statischen Gerechtigkeitskonzept basiert. Die Gleichbehandlung unabhängig von der Quelle der Ein-

---

<sup>75</sup> Die Ermittlung von Gewinn- bzw. Überschusseinnahmen als Nettogewinn erfolgt unter Berücksichtigung von Artikel 199-205. Artikel 208-215 gibt die Vorschriften für die Berechnung und Bewertung von Vermögen, Lagerbestand, Schulden und Aufwendungen an.

<sup>76</sup> Als Beispiele für nichtabziehbare Ausgaben sind Glücksspieleinsätze oder Aufwendungen für die Erzielung von steuerbefreitem Einkommen zu nennen. Ebd. Artikel 178.

<sup>77</sup> Beschränkt abzugsfähig sind auch Bewirtungskosten (maximal 1% aller Werbekosten) und Ausgaben für Wohltätigkeitszwecke (maximal 8% aller Werbekosten). Art. 185-186.

<sup>78</sup> Artikel 183.

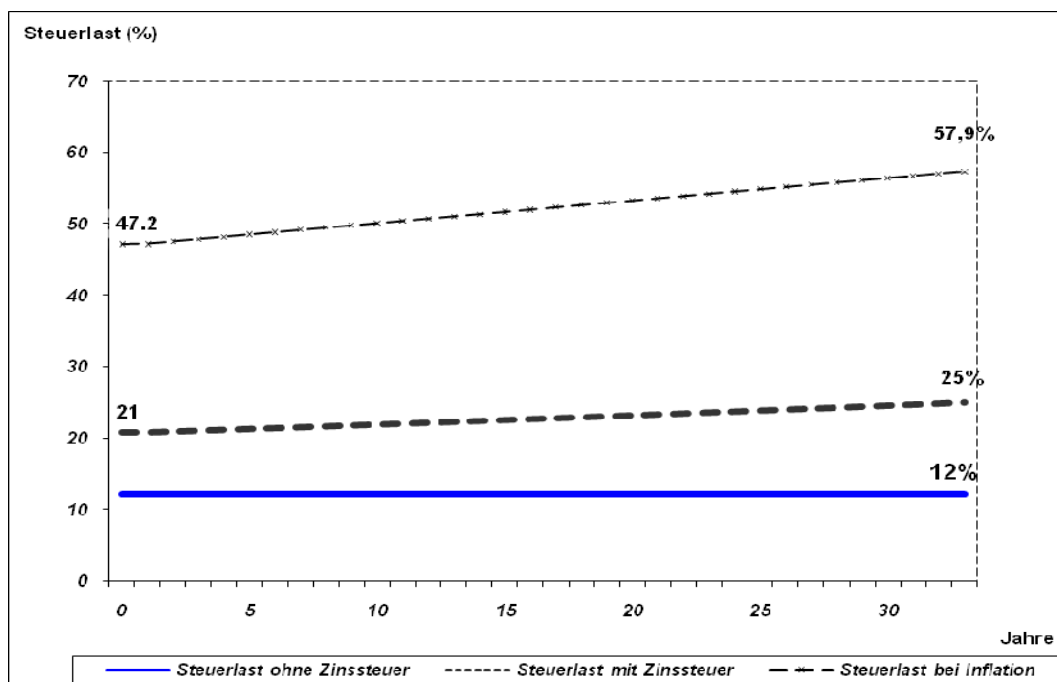
<sup>79</sup> Eine umfassende Kritik dieses Ansatzes findet sich bei Wagner, F. (1999): Warum eine Einkommensteuer konsumorientiert sein muss, in: Smekal, C. u. a. (Hrsg.): Einkommen versus Konsum, Heidelberg, S. 15-35.

<sup>80</sup> Vgl. Petersen (2003), a.a.O., S. 3-4.

künfte wird als eine besondere Qualität der Gleichmäßigkeit (gerechte Steuerbelastung) betrachtet, "...welche nicht konsistent auf ein Mehrperiodensystem übertragen werden kann"<sup>81</sup>.

Die georgische Zinssteuer impliziert zwar immer noch eine Diskriminierung der quellenbesteuerten Sparanlagen, jedoch gegenüber der vollen Zinsbesteuerung erscheint sie wesentlich vorteilhafter. Nun muss man aber berücksichtigen, dass die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer nicht inflationsbereinigt ist. Bei Inflation - und dies ist gerade für Georgien wichtig - erhöhen sich die von den Sparern zu tragenden Extralasten um ein Vielfaches, was gleichzeitig die oben genannten Ungerechtigkeiten erheblich verschärft. Nachstehendes Beispiel soll diese kumulativen Belastungswirkungen bei georgischer Einkommensbesteuerung illustrieren: Es wurde ein Lohnsteuersatz von 12% unterstellt. Ein Arbeitnehmer spart 10.000 Euro und legt diese bei einem (realen) Zinssatz von 3% für 35 Jahre auf dem Kapitalmarkt, um diesen Betrag im Alter für Konsumzwecke zu verwenden. Zinsen werden an der Quelle mit 10% besteuert. Die Inflation wurde mit 10 % angenommen. Nach dem Status Quo der Einkommensbesteuerung unterliegen die Einkommen aus Beschäftigung sowie auch die ausbezahlten Zinsen der Besteuerung, so dass die Zinsen materiell einer Doppelbelastung unterliegen. Zwar werden die kumulativen Belastungswirkungen über die Jahre durch die niedrige Zinssteuer geschmälert, allerdings unter Inflationsbedingungen impliziert die Reduzierung des Zinseinkommens eine relative Belastung von rund 47,2%, also deutlich mehr als der Steuersatz von 12%. Am Ende des Sparzeitraums beträgt die Lastquote 57,9% und damit mehr als das Vierfache des Steuersatzes (siehe Abb. 8a)<sup>82</sup>.

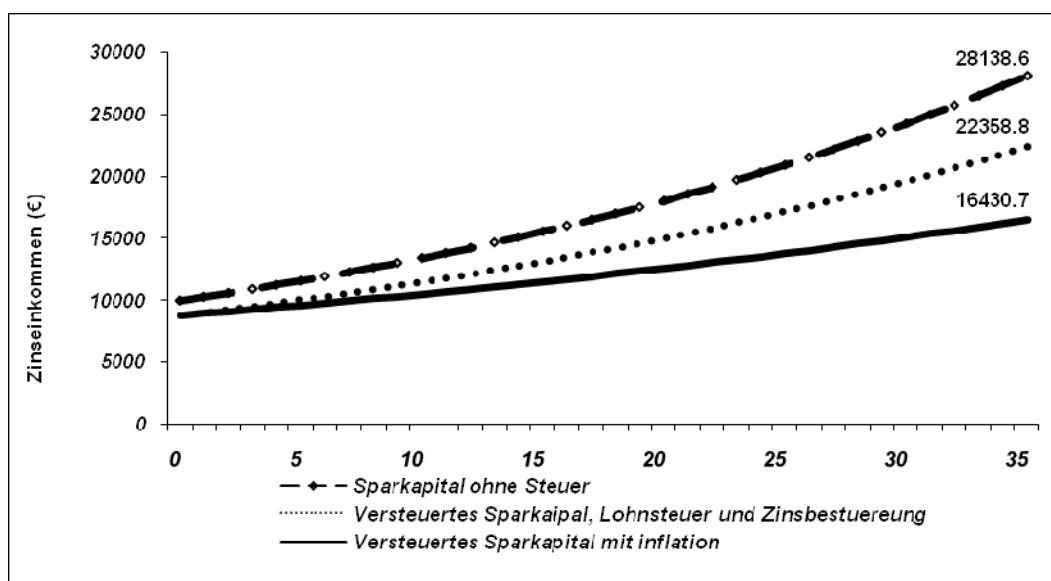
**Abb. 8a: Steuerbelastung der Zinsen im Status Quo der Einkommensbesteuerung**



<sup>81</sup> Vgl. Wenger, E. (1983): Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Arbeits- und Vermögenseinkünften. Finanzarchiv, 41, S. 243ff.

<sup>82</sup> Die Berechnungen folgen an dieser Stelle dem Modell von Petersen (2003), a.a.O. und wird die Inflation einbezogen. Bei einer Inflationsrate von 10 % und bei einem Realzins von 3% ergibt gemäß Fisher-Formel  $i = \pi + r(1+\pi)$ , mit  $i$  = Nominalzins,  $r$  = Realzins,  $\pi$  = Inflationsrate, einen nominellen Marktzins von 13,3 %. Eine Status quo Zinsbesteuerung führt bei einem nominellen Satz von 13,3% zu einem Netto-realzins (nach Steuer) von nur  $[13,3\% (1-t) - \pi] / (1 + \pi) = 1,7\%$ .

**Abb. 8b: Belastung des Zinseinkommens vor und nach der Einkommensteuer**



Zinssatz 3%, Lohnsteuersatz 12%, Zinssteuersatz 10%, Inflation 10%)  
 Quelle: eigene Berechnungen

Eine sich in steigenden Konsumpreisen zeigende Inflation führt nämlich zu Realvermögensverlusten (und somit neben dem Realzins zu weiteren Kosten der zeitlichen Konsumverlagerung). Deshalb muss im nominellen Marktzins auch die Inflation abgegolten werden. Somit ruft die mit der Zinseinkommensbesteuerung verbundene Besteuerung der Kosten der zeitlichen Konsumverschiebung in Inflationszeiten ein besonders hohe Zusatzlast hervor und die Bildung von Ersparnissen wird weitaus stärker beeinträchtigt als bei stabilen Verhältnissen. Dies schlägt sich c.p. in einer geschlossenen Volkswirtschaft letztendlich in einer Verringerung der Realkapitalbildung nieder. Zwar wird die investitions-hemmende Wirkung im Falle einer offenen Volkswirtschaft wie Georgien durch ausländische Kapitalzuflüsse abgeschwächt. Da aber in Entwicklungsländern Investitionen von kleinen und mittleren Unternehmen aufgrund eines oft beschränkten Zugangs zum formellen Kapitalmarkt in hohem Maße durch eigene Ersparnisse finanziert werden müssen, verstärkt die systemimmanente Diskriminierung des Sparens das Problem mangelnden Kapitals erheblich. Besonders für Georgien, das auf das Sparen und die hiermit mögliche Kapitalbildung in ganz besonderem Maße angewiesen ist, erweist sich eine Besteuerung der Kapitalzinsen als außerordentlich ineffizient<sup>83</sup>.

### 3.4 Bewertung der derzeitigen Unternehmensgewinnbesteuerung

Die Ausgangssituation auf Gesetzesebene ist dadurch gekennzeichnet, dass zahlreiche Elemente der Gewinnbesteuerung westlicher Länder übernommen wurden, ohne dass man sich über die Implikationen im Klaren war. Naturgemäß muss sich die Beeinträchtigung des Sparens in einer entsprechenden Beeinträchtigung der Investitionstätigkeit niederschlagen<sup>84</sup>.

<sup>83</sup> Newbery, D.; Stern, N. (1987): The Theory of Taxation for Developing Countries. Taxation and Development, Chapter 7 by Newbery, D., Oxford University Press. S. 117.

<sup>84</sup> Dies kann, muss sich aber nicht gleichzeitig auf die Entscheidungen bezüglich der Rangfolge und des Umfangs alternativer Realinvestitionsprojekte auswirken. An dieser Stelle wird darauf verzichtet, die Frage des steuerlichen Investitionseinflusses eindeutig zu klären.

Investitionshemmend wirkt zweifelsohne die Tatsache, dass die georgische Einkommens- und Gewinnbesteuerung die Kapitalkosten der Unternehmen in die Höhe treibt und auf diese Weise zum Ausfall gesamtwirtschaftlich erwünschter Investitionen führt. Somit verstößt die georgische Unternehmensgewinnbesteuerung über die steuerliche Einflussnahme auf unternehmerische Entscheidungen gravierend gegen das Kriterium der Entscheidungsneutralität<sup>85</sup>. Die Situation in Georgien ist derzeit noch durch eine hohe Inflationsrate geprägt, und solange sich an dieser Tatsache nichts ändert, hat eine Gewinnbesteuerung herkömmlicher Art, bei der der bilanziell ermittelte Vermögenszuwachs besteuert wird, verheerende Konsequenzen: Es kommt zu einer Besteuerung von Scheingewinnen, hinter denen keine reale Vermögensmehrung steht, sondern allein das gestiegene Preisniveau der im Unternehmen eingesetzten Sachwerte. Dieses Problem hängt mit dem Prinzip der Nominalwertabschreibung und seinen Auswirkungen bei Inflation zusammen. Nach diesem Prinzip richten sich die Abschreibungen nach den (historischen) Anschaffungskosten und nicht nach den Wiederbeschaffungskosten. Da die Wiederbeschaffungskosten bei Inflation über den Anschaffungskosten liegen, decken die steuerlichen Abschreibungen die Wiederbeschaffungskosten nicht vollständig ab. Folglich sind im Interesse der Kapitalerhaltung erforderliche Ersatzinvestitionen teilweise aus dem versteuerten Gewinn zu finanzieren. Der „tatsächliche Gewinn“ ist niedriger als jener, der in der Bilanz ausgewiesen wird. Die Differenz bezeichnet man als Scheingewinn. Aufgrund der Tatsache, dass der Scheingewinn ein Teil des bilanziell ausgewiesenen Gewinns ist, unterliegt er der Besteuerung. Dadurch wird die Finanzierung von Ersatzinvestitionen erschwert, woraus sich allokativer Verzerrungen ergeben<sup>86</sup>. Eine derartige Besteuerung greift im Zusammenspiel mit der Vermögenssteuer (Steuer auf Unternehmensvermögen<sup>87</sup>) und der Veräußerungssteuer unmittelbar in die Substanz des unternehmerischen Vermögens ein und hat die unausweichliche Folge, das so dringend benötigte Auslandskapital abzuschrecken sowie für Inländer massive Anreize zur Schattenwirtschaft zu schaffen. Dies gilt insbesondere für Unternehmen, die in Georgien teilweise sogar auf eine Registrierung verzichten und stattdessen vollständig in der Schattenwirtschaft operieren<sup>88</sup>.

Es gibt verständlicherweise für das Sparen durch die Anlage von Einkommensanteilen in Real- und damit Risikokapital keine Tradition in Georgien. Unter diesem Aspekt erlangt diese Belastung im Falle der Dividendenzahlung an Anteilseigner besondere Bedeutung. Werden nun mit erspartem Einkommen Anteile an Unternehmen erworben, die - wie Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften - der georgischen Gewinnsteuer unterliegen, so ist auch die Belastung der Unternehmensgewinne mit 20% und die zusätzliche Quellensteuer auf Dividenden in Höhe von 10% zu beachten. Es werden konsumierbare Dividenden insgesamt mit 28% belastet, was eine Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne impliziert. Damit kommt es zu einer Behinderung der Eigenkapitalbildung. Es wird das Interesse an der gesamtwirtschaftlich so wichtigen Anlage von Sparkapital in Unternehmen und damit auch die

---

<sup>85</sup> Im Rahmen eines Zwei-Perioden-Modells zeigt Wiswesser (1996), dass Investitionsneutralität vorliegt, wenn die Bruttorendite der Investition mit jener der risikofreien Kapitalmarktanlage übereinstimmt. Er zeigt, dass die Unternehmensbesteuerung bei klassischer Doppelbesteuerung von Dividenden zu Verzerrungen von Investitionsentscheidungen führt und somit nicht investitionsneutral ist. Siehe Vgl. Wiswesser, R. (1996): Einkommens- und Gewinnbesteuerung bei Inflation, Frankfurt a.M., S. 101.

<sup>86</sup> Vgl. Kruschwitz, L./Husmann, S./Schneider, D. (2002) „Investitionsneutrale Steuersysteme vor dem Hintergrund der Kontroverse um Einkommen oder Konsum als geeignete Steuerbemessungsgrundlage“. In: Diskussionsbeiträge des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft der freien Universität Berlin. S. 4-6., auch Kaiser, M. (1991), a. a. O., S. 18.

<sup>87</sup> In den Geltungsbereich fällt sowohl bewegliches als auch unbewegliches Vermögen, berechnet nach den in der Bilanz aufgeführten Objekten der Vermögensgegenstände. Artikel 273.

<sup>88</sup> Auch empirische Studien bestätigen die Kombination aus Steuerbelastung, Grad der Korruption, und Vertrauen in die Judikative als Bestimmungsfaktoren für das Ausmaß der Schattenwirtschaft. Dazu: Johnson, Simon / McMillan, John / Woodruff, Christopher: Why do firms hide? Bribes and unofficial activity after communism, CEPR Discussion Paper Nr. 2105 (1999).

Förderung der Gründung neuer und der zusätzlichen Eigenkapitalausstattung alter Unternehmen geschwächt. Um die Diskriminierung der Beteiligungsfinanzierung zu eliminieren, muss die Bemessungsgrundlage der Unternehmensgewinnsteuer unbedingt reformiert werden. Die hier notwendigen Korrekturen können nur auf der Grundlage eines verzerrungsfreien Konzepts der Kapitaleinkommensbesteuerung abgeleitet werden.

Die Reform der Unternehmensbesteuerung hat nicht ausreichend berücksichtigt, dass die Unternehmen noch weitgehend auf Selbstfinanzierung angewiesen sind, da der Kapitalmarkt nur mangelhaft entwickelt ist: Zum einen verfügen die Unternehmen nicht hinreichend über Sicherheiten, zum anderen hält die unzureichende Kontrolle des Managements das Marktvolumen des Aktienmarktes klein und trägt zu geringer Transparenz sowie Akzeptanz des Aktienmarktes bei. Kleineren und mittleren Betrieben ist die Beschaffung von Eigenkapital an organisierten Märkten nahezu unmöglich. Wegen dieser Schwierigkeiten wäre zu erwägen, bei der Besteuerung des Gewinns den georgischen Unternehmen zusätzlich noch den Abzug einer „Standardverzinsung“ des Eigenkapitals zu gestatten<sup>89</sup>. Dieser Abzug ist unter den oben genannten Inflationsbedingungen zum Schutz der Kapitalbildung von ganz besonderer Bedeutung, aber auch bei Geldwertstabilität zur Verhinderung einer steuerlichen Beeinträchtigung privater Investitionen notwendig<sup>90</sup>. Denn „ein Bruttoertrag in Höhe der Abschreibung und einer marktüblichen Verzinsung deckt existentielle Kapitalkosten und sichert, dass der Kapitalgeber befriedigt und der Kapitalbestand wieder erneuert werden kann“<sup>91</sup>.

Um die Investitionsneutralität auch für einen dynamischen Wettbewerb zu wahren, sollte Unternehmen die Möglichkeit eingeräumt werden, Verluste zeitlich unbegrenzt vor- und auch nachzutragen. Bei einem unvollständigen Verlustausgleich in Form eines zeitlich beschränkten Verlustvortrags wie im georgischen Steuersystem wird vor allem die Attraktivität von risikobehafteten Investitionen beeinträchtigt, was in der Regel Unternehmen mit innovativer Ausrichtung betrifft<sup>92</sup>. Diese Unternehmen sind ein wichtiger Bestandteil der Funktionsfähigkeit eines dynamischen Wettbewerbs, wie er insbesondere für Entwicklungsländer wünschenswert ist. Ein unvollständiger Verlustausgleich kann demnach als ein entwicklungsschädlicher, investitionshemmender Faktor angesehen werden<sup>93</sup>.

---

<sup>89</sup> Im angelsächsischen Raum wird die zinsbereinigte Unternehmensbesteuerung als Allowance for Corporate Equity bezeichnet. Das Konzept der zinsbereinigten Unternehmensbesteuerung geht zurück auf Boadway, R., Bruce, N. (1984). Schon die geistigen Väter des zinsbereinigten Systems der Einkommensbesteuerung wiesen nach, dass ein zinsbereinigtes System der Kapitaleinkommensbesteuerung die Investitions- und Finanzierungsentscheidungen eines Unternehmens in einer Welt vollkommener Märkte nicht beeinflusst und auch dem Kriterium der intertemporalen Neutralität genügt. Vgl. Boadway, R./Bruce, N. (1984), S. 231-239 und Wenger, E. (1983), S. 207-252.

<sup>90</sup> Wenger zeigt auf, dass ein zinsbereinigtes System der Kapitaleinkommensbesteuerung dem Kriterium der horizontalen Gerechtigkeit Rechnung trägt und eine automatische Inflationskorrektur beinhaltet. Vgl. Wenger, E. (1983), S. 226-230 und S. 236-242.

<sup>91</sup> Vgl. Rose, M. (1992). Reform der Besteuerung des Sparens und der Kapitaleinkommen: zur Neuregelung der Zinsbesteuerung aus der Sicht einer Konsum- und damit marktorientierten Neuordnung des Gesamtsystems. Heidelberg: verl. Recht u. Wirtschaft Betriebs – Berater: Beilage: 1992/5. S.19ff.

<sup>92</sup> Die Zeitbegrenzung für den Verlustvortrag beträgt in Georgien fünf Steuerjahre, während es keine Möglichkeit für einen Verlustrücktrag gibt.

<sup>93</sup> Vgl. Kaiser, M. (1991), a. a. O., S. 10 und S. 18-19.

## 4. Gesamtbewertung

Ein Land wie Georgien, in dem die inländische Ersparnis nicht ausreicht, um den großen Nachholbedarf bei den Investitionen abzudecken, wird noch auf Jahre hinaus auf die Zufuhr ausländischen Kapitals angewiesen sein. In dem bestehenden Wettbewerb der Länder um das international mobile Kapital kann Georgien jedoch nur dann eine gute Startposition erlangen, wenn es steuerliche Rahmenbedingungen für Investitionen bietet, die nach westlichen Maßstäben eine attraktive Erhaltung und den freien Transfer des investierten Eigenkapitals garantieren. Dies impliziert vor allem den Ausschluss einer Besteuerung inflationsbedingter Scheingewinne, den unbeschränkten Verlustvortrag und letztlich auch eine Steuerbefreiung der marktüblichen Rendite des Eigenkapitals.

Der Status Quo der Einkommensbesteuerung (Ersparnisbildung aus versteuertem Einkommen, Besteuerung der Ersparniserträge) im Sinne von *Schanz* (1896), *Haig* (1992) und *Simons* (1938) vermag diesem Anspruch nicht zu genügen. Es ist nachweislich nicht der Marktwirtschaft angepasst und zugleich auch unfair, da es den Sparer gegenüber dem Konsumenten bei gleichem Einkommen diskriminiert<sup>94</sup>. Der Status Quo der Gewinnbesteuerung ist ebenfalls nicht den Bedingungen einer Marktwirtschaft angepasst. Optimale steuerliche Rahmenbedingungen für unternehmerische Investitionen sind in einer Marktwirtschaft nur dann gegeben, wenn Erträge zum Ausgleich der Grundkosten des Kapitaleinsatzes keiner steuerlichen Belastung unterliegen. Unter Inflationsbedingungen führt die traditionelle Gewinnsteuer zu einer steuerlich bedingten Kapitalvernichtung. Eine solche Steuerlast ist eigentlich für alle Marktwirtschaften nicht akzeptabel und für die auf Kapitalbildung in besonderem Maße angewiesenen Übergangsländer wie Georgien zusätzlich schädlich<sup>95</sup>. Für den Entwicklungsbedarf der georgischen Wirtschaft ist insbesondere die Forderung von Bedeutung, dass die Besteuerung nicht zu einer Diskriminierung des Sparens und Investierens führen darf und hauptsächlich auf die Belastung des Konsums auszurichten ist. Die neuen steuerlichen Rahmenbedingungen sollten weiterhin für ausländische Investoren einen Anreiz bilden, in Georgien zu investieren.

Wenn also das traditionelle Konzept einer umfassenden Besteuerung von Arbeits- und Kapitaleinkommen für ein neu zu entwickelndes Steuersystem in Georgien kein Leitbild sein kann, ist die einfachste und aus verfahrenstechnischer Sicht am nächsten liegende Alternative die Besteuerung des zinsbereinigten persönlichen Einkommens und des zinsbereinigten Gewinns von Unternehmen (Einfaches Steuersystem). Die zinsbereinigte Einkommen- und Gewinnsteuer stellt ein weiteres steuerpolitisches Idealkonzept dar, das neben einer Verbesserung der Standortattraktivität und der Erreichung von Finanzierungs- und Rechtsformneutralität auch noch intertemporale Neutralität bei den Investitions- und Konsumentscheidungen gewährleisten würde<sup>96</sup>. Die konstitutiven Bestimmungselemente dieses Besteuerungskonzepts bestehen auf Unternehmensebene in einem Abzug kalkulatorischer Eigenkapitalzinsen von der Steuerbemessungsgrundlage („allowance for corporate equity“) und bei natürlichen Personen in einer steuerlichen Freistellung von Fremdkapitalzinsen sowie von Dividenden und Veräußerungsgewinnen in Höhe einer gesetzlichen Standardverzinsung. Darüber hinausgehende Gewinnanteile unterliegen ebenso wie andere Einkünfte einer flat tax.

---

<sup>94</sup> Rose, M. (1997), Eine konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems für mehr Entscheidungsneutralität, Fairness und Transparenz, in: Buhler, W. (Hrsg.), *Steuervereinfachung, Festschrift für Dietrich Meiding zum 65. Geburtstag*, Heidelberg, S. 233-252.

<sup>95</sup> Wagner, F.W./Wenger, E. (1996), Theoretische Konzeption und legislative Transformation eines marktwirtschaftlichen Steuersystems in der Republik Kroatien, in: *Regulierung und Unternehmenspolitik*, Sadowski, D./Czap, H./Wächter, H. (Hrsg.), Wiesbaden, S. 399-415.

<sup>96</sup> Zur Überlegenheit der zinsbereinigten Besteuerung siehe Wenger, E. (1999), S. 49 f.



Durch die Entscheidungsneutralität dieses Systems können sowohl ineffiziente Verzerrungen der Konsum- und Produktionsstruktur als auch horizontal ungerechte Steuerlastverteilungen vermieden werden<sup>97</sup>. Um eine solche Steuerbemessungsgrundlage in der Praxis anzuwenden, würde eine administrativ überaus einfach zu handhabende Abänderung des Status Quo der Einkommens- und Gewinnermittlung ausreichen.

Zusammenfassend bleibt festzustellen, dass erste Schritte auf dem langen Weg bis zur erfolgreichen Implementierung einer umfassenden Steuerreform in Georgien mit dem Steuergesetzbuch von 2005 halbwegs getan wurden. Da bislang für die langfristige Gestaltung des georgischen Steuersystems kein transparentes Leitbild fixiert wurde, verbreiten die permanenten Diskussionen über Steuerpräferenzen und Steuersätze, sowie die ständigen Korrekturen eher als provisorisch gedachter (befristeter) Regelungen in Bevölkerung und Wirtschaft lähmende Unsicherheit. Damit wird ferner die Voraussehbarkeit der Besteuerung verhindert, sowie auch deren gesellschaftliche Akzeptanz untergraben. Würde die georgische Regierung mit Mut und Entschlossenheit die anstehende nächste Steuerreform an einem Leitbild ausrichten, das in seiner Form ausschließlich marktorientiert ist, so ließe sich sicherlich damit die Entwicklung der georgischen Wirtschaft positiv forcieren. Die Zinsbereinigung der Bemessungsgrundlagen von Einkommen- und Unternehmensgewinnsteuer wäre ein denkbares Reformziel, dessen baldmöglichste Realisierung die marktwirtschaftlichen Antriebskräfte spürbar stimulieren würde.

---

<sup>97</sup> Vgl. Keen, M. and J. King (2001), The Croatian Profit Tax: An ACE in Practice, IMF staff paper.

## Literatur

- Anton, S./ Brehe, M./ Petersen, H.-G.(2002): Das Konzept der Einfachsteuer im empirischen Test. In: Manfred Rose (Hrsg.): Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland. Konzept, Auswirkungen und Rechtsgrundlagen der Einfachsteuer des Heidelberger Steuerkreises. Verlag Recht und Wirtschaft, Heidelberg 2002, S. 41-121.
- Bauer, Thomas: Die Grundzüge des Sowjetischen Steuersystems; in: Intertax 5/1978, S.182-194.
- Belsky, V.: Das Steuersystem der Sowjetunion, Veröffentlichungen des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuerrecht Nr.81, Wien 1973.
- Boadway, R./Bruce, N. (1984): A general proposition on the design of a neutral business tax. Journal of Public Economics 24, S. 231-239.
- Bowles, Roger A.: Tax policy, tax evasion and corruption in economies in transition, in: Feige, E.L. / Ott, K. (Hg.): Underground economies in transition, Aldershot 1999, S.67-86.
- Cangiano, M.: „Accountability and Transparency in the Public Sektor: The New Zealand Experience“, IMF Working Paper, November 1996.
- Gabitzashvili, B: Messung der Schattenwirtschaft in Georgien. In: Sammelband wissenschaftlicher Arbeiten des wissenschafts- und Forschungsinstitut für Statistik. 2001, Tbilissi.
- Hedtkamp, Günter: Das Steuersystem im Dienste der Sowjetischen Staats- und Wirtschaftsordnung, in: Finanzarchiv, N.F. 2/1960, S. 181-200.Heidelberg, S. 167-195.
- Hellman, J., G. Jones and D. Kaufmann, 2001, 'Seize the State, Seize the Day: State Capture, Corruption, and Influence in Transition,' World Bank Policy Research Paper 2444, (<http://www.worldbank.org/wbi/governance/>).
- Hellman, Joel, Mark Schankerman (2000): Intervention, Corruption and Capture: The Nexus Between Enterprises and the State. Economics of Transitions. World Politics 50 (2) 203-234.
- Hermann Clement, Michael Knogler (1998), Wachstum in schwierigem Umfeld – Wirtschaftslage und Reformprozesse in Ostmittel- und Südosteuropa sowie den GUS Ländern, Veröffentlichungen des OSTEUROPA – INSTITUT MÜNCHEN Nr. 242.
- Homburg, S. (1997): Allgemeine Steuerlehre, Vahlen, München.
- Holmes, K. (2001): The Concept of Income. A Multi-Disciplinary Analysis, Amsterdam. IMF Staff Country Report Nr. 211, Washington DC. 2001, S. 12-20.
- IMF, Armenia, Georgia, Kyrgyz Republic, Moldova, and Tajikistan: External Debt and Fiscal Sustainability, February 6, 2001.
- IMF, IMF Approves US\$141 Million PRGF Loan for Georgia, Press Release No. ¼ January 12, 2001.
- IMF: Georgia: Selected Issues and statistical Appendix, IMF Country Report Nr. 03/347, Washington DC. 2003.
- IMF: Georgia:Recent Economic Developments and selected Issues, IMF Staff Country Report; November 2001.
- IMF: Outcomes of the Georgia Tax Administration Modernization Project, 17/08/2001; im Internet veröffentlicht unter: <http://imf0018.imf.org/eca.nsf/04980307d447>

- Kruschwitz, L./Husmann, S./Schneider, D. (2002) „Investitionsneutrale Steuersysteme vor dem Hintergrund der Kontroverse um Einkommen oder Konsum als geeignete Steuerbemessungsgrundlage“. In: Diskussionsbeiträge des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft der freien Universität Berlin.
- Keen, M. and J. King (2001): The Croatian Profit Tax: An ACE in Practice, IMF staff paper.
- Lang, Joachim (1993): *Entwurf eines Steuergesetzbuches*. Schriftenreihe des Bundesministeriums für Finanzen, Heft 49. Bonn, sowie Lang, J.: The Concept of Tax Code; in: Rose Manfred (Hrsg.): Tax Reform for Countries Transition to market economies, Stuttgart 1999, S. 185-195.
- KNS-Steuerreformgruppe (1991): Empfehlungen zur Reform des ungarischen Steuersystems, Heidelberg. S. 14.
- Musgrave, R. A. - Musgrave, P.B. - Kullmer, L. (1994): Die öffentliche Finanzen. Mohr-UTB
- McLure Jr., Charles E.: The New Tax Code of Kazakhstan, in : Asian Development Bank (Hg): Fiscal Transition in Kazakhstan, Singapur 1999, S. 83-135.
- McLure, C.E.Jr. (1988): The 1986 ACT: Tax reform's finest or death throes of the income tax? in: National Tax Journal, vol. 41 (1988),no. 3, S. 303-315.
- McLure, C.E.Jr. (1991): A Consumption-based direct tax for countries in transition from socialism, The World Bank: Policy research and external affairs working papers, no.751, Washington, D. C. 1991.
- Musgrave, R. A. - Musgrave, P.B. - Kullmer, L. (1994): Die öffentliche Finanzen. Mohr-UTB
- Ministry of Finance (1998), Public Finance in Georgia, No. 61: Modified Acts on Taxes: Act on Company Tax, Tbilissi.
- Ministry of Finance (1998): Tax Code of Georgia, 1997.
- Ministry of Finance (2005): Nr.2002/16, S.1-4.
- Newbery, D.; Stern, N. (1987): The Theory of Taxation for Developing Countries. Taxation and Development, Chapter 7 by Newbery, D., Oxford University Press. S. 117.
- Petersen, H.-G. (2004): Redistribution and the Efficiency/Justice Trade-off. Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge, Nr. 42, Potsdam 2004, S. 1-20.
- Petersen, H.-G. (1993): Finanzwissenschaft I., S.285ff. 3. Aufl., Stuttgart, Berlin, Köln.
- Petersen, H.-G. (1997): Das Neuseelandexperiment: ist das die zukünftige Entwicklung des deutschen Sozialstaates? In: Ehard Knappe, Albrecht Winkler (Hrsg.): Sozialstaat im Umbruch. Herausforderungen an die deutsche Sozialpolitik. Frankfurt/New York: Campus 1997. S. 119.149.
- Petersen, H.-G. (2003): Werte, Prinzipien und Gerechtigkeit: Zu einem dynamischen Verständnis von Leistungsfähigkeit. In: M. Ahlheim, H.-D. Wenzel und W. Wiegard (Hrsg.), Steuerpolitik – Von der Theorie zur Praxis. Festschrift für Manfred Rose, Springer, Heidelberg et al., S. 59 –100.
- Petersen, H. - G. (2003): Soziale Gerechtigkeit und Leistungsfähigkeit in dynamischer Perspektive (Social Justice and Ability to Pay in an Dynamic Perspective). Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge, Nr. 35, Potsdam 2003
- Petersen, H-G., Rose, M. (2003): Zu einer Fundamentalreform der deutschen Einkommenssteuer: Das Einfachsteuermodell des Heidelberger Steuerkreises. Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge, Nr. 34, Potsdam 2003.
- Petersen, H.-G. (2006): Konsumorientierte Besteuerung als Ansatz effizienter Besteuerung. In: Steuer und Wirtschaft, Nr. 3/2006, S. 266 – 277.

- Rose, M. (1992): Reform der Besteuerung des Sparens und der Kapitaleinkommen: zur Neuordnung der Zinsbesteuerung aus der Sicht einer Konsum- und damit Marktorientierten Neuordnung des Gesamtsystems. Heidelberg: verl. Recht u. Wirtschaft Betriebs – Berater: Beilage: 1992/5.
- Rose, M. (1997): Eine Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems für mehr Entscheidungsneutralität, Fairness und Transparenz, in: Buhler, W. (Hrsg.), Steuervereinfachung, Festschrift für Dietrich Meiding zum 65. Geburtstag, Heidelberg, S. 233-252.
- Rose, M. (1999): Steuerfreiheit investierte Gewinne? in: Wirtschaftsdienst, 79. Jg. (1999), Heft 1, S. 35-38.
- Rose, M.(1999): Einführung marktorientierter Einkommensteuersysteme in Osteuropäischen Reformstaaten, in: Smekal, C., Sendlhofer, R., Winner, H. (Hrsg), Einkommen versus Konsum. Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion.
- Rose, M. (2002): Ein einfaches Steuersystem für Deutschland, in: Wirtschaftsdienst, Nr.8, 1994, S.423ff, und zum Konzept der konsumbasierten Besteuerung: Rose, M.: Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland, in: Schriften des Betriebs-Beraters, Bd.122.
- Rosen, H. S. (1992): Public Finance, 3rd ed.,Homewood, IL
- Siglitz, J. E. /Schönfelder, B. (1989): Finanzwissenschaft. R. Oldenbourg Verlag, München-Wien.
- Stiglitz, J. (1989): Finanzwissenschaft, München.
- Sandmo, A. (1976): Optimal Taxation - An Introduction to the Literature, Journal of Public Economics 6, S. 37-54.
- Shah, A.; Whalley, J. (1995): The Redistributive Impact of Taxation in Developing Countries. In: Khalizadeh-Shirazi, J.; Shah, A. (Hrsg.): Tax Policy in Developing Countries, paper presented at the World Bank Conference on Tax Policy in Developing Countries, Washington D.C.: 166–187.
- Sinn, H. W. (1985): Kapitaleinkommensbesteuerung - Eine Analyse der intertemporalen, internationalen und intersektoralen Allokationswirkungen, Tübingen, Verlag Mohr Siebeck., S. 130 und 111 ff.
- Schwinger, R. (1992): Einkommens- und konsumorientierte Steuersysteme, Heidelberg.
- Wagner, E. (1989): Besteuerung und Kapitalbildung als internationales Optimierungsproblem, in: Hax, H./Kern, W. (Hrsg.): Zeitaspekte in betriebswirtschaftliche Theorie und Praxis, Stuttgart 1989, S. 279-295.
- Wagner, F. (1999): Warum eine Einkommensteuer konsumorientiert sein muss, in: Smekal, C. u. a. (Hrsg.): Einkommen versus Konsum, Heidelberg, S. 15-35.
- Wagner, F.W./Wenger, E. (1996), Theoretische Konzeption und legislative Transformation eines marktwirtschaftlichen Steuersystems in der Republik Kroatien, in: Sadowski, D./Czap,H./Wächter,H. (Hrsg.) Regulierung und Unternehmenspolitik, Wiesbaden, S. 399-415.
- Wagner, F.W./Wiessel, H. (1995): Entscheidungsneutralität der Besteuerung als Leitlinie einer Reform der Einkommensteuer, Wirtschaftswissenschaftliches Studium Heft 2, S. 65-70.
- Wiswesser, R. (1996): Einkommens- und Gewinnbesteuerung bei Inflation, Frankfurt a.M., S.165.
- Zodrow, G. R. (1997): Reflections on the consumption tax option, in Head, J. G./Krever, R. (ed.):Taxation towards 2000, Melbourne 1997, S. 45-79.

## Also published in this series:

<b>Nr. 1</b>	7/95	H.-G. Petersen	Economic Aspects of Agricultural Areas Management and Land/Water Ecotones Conservation
<b>Nr. 2</b>	7/95	H.-G. Petersen	Pros and Cons of a Negative Income Tax
<b>Nr. 3</b>	7/95	C. Sowada	Haushaltspolitische Konsequenzen steigender Staatsverschuldung in Polen
<b>Nr. 4</b>	8/95	C. Bork	Die Elektrizitätswirtschaft in der Bundesrepublik Deutschland - Das Tarifpreisgenehmigungsverfahren und seine Auswirkungen auf eine potentielle Netzübernahme nach Ablauf von Konzessionsverträgen
<b>Nr. 5</b>	10/95	H.-G. Petersen	Transformation Process After Five Years: Behavioral Adaptation and Institutional Change - The Polish Case
<b>Nr. 6</b>	11/95	C. Bork K. Müller H.-G. Petersen S. Wirths	Wider den Sachzeitwert - Untersuchung zur Frage des angemessenen Übernahmepreises von Elektrizitätsversorgungsnetzen
<b>Nr. 7</b>	1/96	C. Sowada	Sozialpolitik im Transformationsprozess am Beispiel Polens
<b>Nr. 8</b>	4/96	K. Müller T. Nagel H.-G. Petersen	Ökosteuerreform und Senkung der direkten Abgaben: Zu einer Neugestaltung des deutschen Steuer- und Transfersystems
<b>Nr. 9</b>	6/96	H.-P. Weikard	The Rawlsian Principles of Justice Reconsidered
<b>Nr. 10</b>	9/96	H.-G. Petersen	Effizienz, Gerechtigkeit und der Standort Deutschland
<b>Nr. 11</b>	10/96	H.-P. Weikard	Sustainable Freedom of Choice - A New Concept
<b>Nr. 12</b>	2/97	C. Bork K. Müller	Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Reform der Rentenbesteuerung mit einem Kommentar von H.-P. Weikard zu Rentenbesteuerung und Korrespondenzprinzip
<b>Nr. 13</b>	2/97	C. Bork	Ein einfaches mikroökonomisches Gruppensimulationsmodell zur Einkommensbesteuerung
<b>Nr. 14</b>	3/97	H.-G. Petersen	Das Neuseeland Experiment: Ist das die zukünftige Entwicklung des deutschen Sozialstaats?
<b>Nr. 15</b>	4/97	H.-P. Weikard	Contractarian Approaches to Intergenerational Justice
<b>Nr. 16</b>	8/97	H.-G. Petersen C. Bork	Schriftliche Stellungnahme zum Entwurf eines Steuerreformgesetzes (StRG) 1999 der Fraktionen CDU/CSU und F.D.P.
<b>Nr. 17</b>	10/97	H.-P. Weikard	Property Rights and Resource Allocation in an Overlapping Generations Modell
<b>Nr. 18</b>	10/97	C. Sowada	Wieviel Staat braucht der Markt und wieviel Staat braucht die Gerechtigkeit? Transformation des polnischen Sozialversicherungssystems im Lichte der deutschen Erfahrungen
<b>Nr. 19</b>	12/97	C. Bork K. Müller	Effekte der Verrechnungsmöglichkeit negativer Einkünfte im deutschen Einkommensteuerrecht
<b>Nr. 20</b>	01/98	C. Bork H.-G. Petersen	Ein Vergleich möglicher Datensätze zur Eignung für steuerpolitische Simulationsrechnungen
<b>Nr. 21</b>	02/98	S. Gabbert H.-P. Weikard	Food Deficits, Food Security and Food Aid: Concepts and Measurement
<b>Nr. 22</b>	01/99	H.-G. Petersen C. Bork	Finanzpolitischer Reformbedarf jenseits der Besteuerung Konsequenzen für die Aufgabenseite
<b>Nr. 23</b>	02/99	C. Sowada	Soziale Reformen in Polen. Zwischen Bewahrung und Neuanfang.
<b>Nr. 24</b>	06/99	G. Leßmann	Zur Theorie der Einstellungen zur Staatstätigkeit - Möglichkeiten und Grenzen der Erfassung -
<b>Nr. 25</b>	07/99	H.-G. Petersen	The German Tax and Transfer System: A Problem Oriented Overview

**Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge**  
**Prof. Dr. Hans-Georg Petersen**

<b>Nr. 26</b>	07/99	C. Bork H.-G. Petersen	Revenue and Distributional Effects of the Current Tax Reform Proposals in Germany – An Evaluation by Microsimulation
<b>Nr. 27</b>	11/99	H.-G. Petersen	Arbeit organisieren – Sozialstaat erneuern
<b>Nr. 28</b>	11/99	U. Paschen	Die Regionalisierte Ökologische Gesamtrechnung: Mittel zur Darstellung regionaler umweltökonomischer Tatbestände - Hintergrund, Konzeption und Anwendungsmöglichkeiten im Rahmen des interdisziplinären GRANO-Projektes
<b>Nr. 29 a</b>	04/00	H.-G. Petersen S. Anton C. Bork C. Sowada	Gutachten im Auftrag des Ministeriums der Finanzen des Landes Brandenburg: Modernisierung der bundesstaatlichen Ordnung: Mischfinanzierungen und Gemeinschaftsaufgaben <span style="float: right;">(Teil a, Text des Gutachtens)</span>
<b>Nr. 29 b</b>	04/00	s. Nr. 29 a	Titel s. Nr. 29 a <span style="float: right;">(Teil b, tabellarischer Anhang)</span>
<b>Nr. 30</b>	04/00	H.-G. Petersen B. Raffelhüschen	Die gesetzliche und freiwillige Altersvorsorge als Element eines konsumorientierten Steuer- und Sozialsystems
<b>Nr. 31</b>	07/02	S. Anton M. Brehe H.-G. Petersen	Das Konzept der Einfachsteuer im empirischen Text
<b>Nr. 32</b>	08/02	H.-G. Petersen	The Polit-economic Situation in Germany: Chances for Changes in Resource and Energy Economics
<b>Nr. 33</b>	12/02	H.- G. Petersen	Fiskalischer Föderalismus als Mittel friedlicher Integration – das Beispiel Bosnien und Herzegowina
<b>Nr. 34</b>	01/03	H.- G. Petersen M. Rose	Zu einer Fundamentalreform der deutschen Einkommensteuer: Die Einfachsteuer des „Heidelberger Kreises“
<b>Nr. 35</b>	02/03	H.-G. Petersen	Soziale Gerechtigkeit und Leistungsfähigkeit in dynamischer Perspektive
<b>Nr. 36</b>	07/03	H.-G. Petersen	Globalisierung und soziale Gerechtigkeit
<b>Nr. 37</b>	08/03	A. Keser	Staatliche Belastung fabrikneuer PKW im europäischen Vergleich und Preisdiskriminierung auf dem Automobilmarkt
<b>Nr. 38</b>	08/03	J. Ehrke	Die Strukturfonds der EU. Eine ökonomische Einschätzung vor dem Hintergrund ihrer historischen Entwicklung
<b>Nr. 39</b>	12/03	H.-G. Petersen A. Fischer J. Flach	Wirkungen der Einfachsteuer auf die Steuerbelastung von Haushalten und Unternehmen
<b>Nr. 40</b>	12/03	J. Flach	Die Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf ausgewählte Unternehmen
<b>Nr. 41</b>	02/04	H.-G. Petersen	Capital Flight and Capital Income Taxation
<b>Nr. 42</b>	03/04	H.-G. Petersen	Redistribution and the Efficiency-Justice Trade-off
<b>Nr. 43</b>	06/04	H.-G. Petersen	Vom Nehmen vor dem Geben: Ist der Staat als Wohltäter ein starker Staat?
<b>Nr. 44</b>	07/04	H.-G. Petersen	International Experience with alternative Forms of Social Protection: Lessons for the Reforms Process in Russia
<b>Nr. 45</b>	07/04	H.-G. Petersen	Systematic Change Instead of Curing Symptoms: Coordinating Social and Private Health Insurance in Germany and Beyond
<b>Nr. 46</b>	07/04	R. E. Becker	General Classification of Social Choice Situations
<b>Nr. 47</b>	09/04	R. E. Becker	Revisiting Public Investment – Consumption Equivalent Public Capital and the Social Discount Rate
<b>Nr. 48</b>	03/05	D. Drechsler	Unemployment in Germany and the Euroclerosis Debate – Can the Hartz Reforms Induce Higher Employment?
<b>Nr. 49</b>	04/05	B. Eberhardt	Public Pensions in the U.S. – Fitting Social Security for the Future

**Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge**  
**Prof. Dr. Hans-Georg Petersen**

<b>Nr. 50</b>	08/05	H.-G. Petersen	Konsumorientierte Besteuerung als Ansatz effizienter Besteuerung
<b>Nr. 51</b>	02/06	H.-G. Petersen	Studiengebühren – Chancen und Risiken einer Reform der Hochschulfinanzierung
<b>Nr. 52</b>	03/06	O. Rüllicke	Staatliche Belastungen von Nutzfahrzeugen in Europa im Lichte der ökologischen Zielkonformität
<b>Nr. 53</b>	05/07	H.-G. Petersen	UWM/UP Joint Study Program: Experience, Problems, and Future Perspectives
<b>Nr. 54</b>	08/07	A. Lkhagvadorj	Status Quo on Fiscal Decentralisation Mongolia

## Specials Series:

### Arbeitspapiere des Deutsch-Georgischen Arbeitskreises für Finanz- und Sozialpolitik

<b>No. G-1</b>	07/07	H.-G. Petersen	Nachhaltigkeit in Finanz- und Sozialpolitik: Probleme und Lösungsansätze für den Transformationsprozess in Georgien
<b>No. G-2</b>	08/07	A. Silagadze S. Gelaschwili	Die Entwicklung der Finanzpolitik in Georgien
<b>No. G-3</b>	08/07	J. Ehrke	Zentralisieren durch Dezentralisierung? Die Reform der Kommunalfinanzen in Georgien

### Industrial and Social Policies in Countries in Transition

<b>No. S-1</b>	12/97	H.-P. Weikard	Industrial Policies and Social Security: Investigating the Links
<b>No. S-2</b>	06/98	H.-G. Petersen C. Sowada	On the Integration of Industrial and Social Policy in the Transition Process
<b>No. S-3</b>	06/98	B. Czasch A. Balmann M. Odening T. Sobczak M. Switlyk	Die Umstrukturierung landwirtschaftlicher Unternehmen beim Übergang zur Marktwirtschaft unter besonderer Berücksichtigung des Faktors Arbeit
<b>No. S-4</b>	06/98	R. Bakardjieva C. Sowada	Soziale Sicherung in Bulgarien 1991-1997. Entwicklung - Stand – Perspektiven
<b>No. S-5</b>	06/98	R. Bakardjieva	Der Privatisierungsprozeß in Bulgarien - Strategien, Widersprüche und Schlußfolgerungen
<b>No. S-6</b>	06/98	M. Bednarski	Privatisation Policy and Industrial Policy in Poland in the Period of Transformation
<b>No. S-7</b>	06/98	G. D. Demopoulos E. K. Fratzeskos	Macroeconomic Developments and Problems in the Transition Process of the Bulgarian Economy
<b>No. S-8</b>	10/98	P. Kurowski	Scope and Forms of State Support to Enterprises in Poland in Period of Transition
<b>No. S-9</b>	11/98	S. Golinowska	Public Social Expenditures in Poland in the Period of Transition
<b>No. S-10</b>	03/99	M. Switlyk	The Economic Standing of the Partnership Companies which Lease Agricultural Real Estate from the Agricultural Property Agency of the State Treasury in Gorzów Voivodeship in 1996 and 1997

**Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge**  
**Prof. Dr. Hans-Georg Petersen**

<b>No. S-11</b>	05/99	B. Czasch A. Balmann M. Odening	Organisation und Effizienz landwirtschaftlicher Unternehmen während der Umstrukturierung des Agrarsektors - Eine empirische Analyse für Brandenburg -
<b>No. S-12</b>	06/99	M. Bednarski P. Kurowski	Industrial Policy and Social Strategy at the Corporate Level in Poland: Questionnaire Results
<b>No. S-13</b>	06/99	H.-G. Petersen A. Naydenov	The Tax and Social Contribution System in Bulgaria: Formal Structure and Possible Impacts
<b>No. S-14</b>	07/99	R. Bakardjieva C. Sowada	The Employment Crisis, Pensions and Poverty in Bulgaria 1990-1998. Trends Consequences – Preventative measures
<b>No. S-15</b>	07/99	R. Rusielik T. Sobczak M. Switlyk	Organisation and Efficiency of Agricultural Enterprises in Transformation: An Empirical Analysis of the Gorzów Voivodeship
<b>No. S-16</b>	07/99	R. Bakardjieva C. Sowada	Privatisation in Bulgaria. Strategies, Methods, Results and Conclusions
<b>No. S-17</b>	07/99	A. Christev H.-G. Petersen	Privatisation and Ownership: The Impact on Firms in Transition Survey Evidence from Bulgaria
<b>No. S-18</b>	07/99	A. Christev H.-P. Weikard	Social Benefits and the Enterprise: Some Recent Evidence from Bulgaria and Poland
<b>No. S-19</b>	07/99	A. Christev F. FitzRoy	Employment and Wages in Transition: Panel Evidence from Poland
<b>No. S-20</b>	07/99	H.-G. Petersen C. Sowada	The Polish and Bulgarian Questionnaires