

Universität Potsdam

**„Good Taxation“ und die Neukonzeption der
Einkommens- und Gewinnbesteuerung in Georgien**

Inaugural Dissertation
zur Erlangung der Würde eines Doktors
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften

Eingereicht an der
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Universität Potsdam

von
Elguja Khokrishvili

Dekan: Prof. Dr. Norbert Gronau

Gutachter:

1. Prof. Dr. Hans-Georg Petersen
2. Prof. Dr. Malcolm Dunn

Online veröffentlicht auf dem
Publikationsserver der Universität Potsdam:
<http://opus.kobv.de/ubp/volltexte/2009/2761/>
<urn:nbn:de:kobv:517-opus-27610>
[<http://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:kobv:517-opus-27610>]

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
1.1	Notwendigkeit einer Steuerreform.....	1
1.2	Zielsetzung der Arbeit	4
1.3	Aufbau der Arbeit	4
2	Übersicht über die steuertheoretischen Grundlagen	6
2.1	Steuertheoretische Begriffe.....	6
2.2.1	Zusatzlast der Besteuerung	13
2.2.2	Kopf- bzw. Pauschalsteuer	13
2.2.3	Second-best-Lösungen in der Verbrauchsbesteuerung.....	16
2.2.4	Optimale Güterbesteuerung im Mehrkonsumentenmodell	19
2.2.5	Optimalsteuertheorie und Steuerpolitik in der Praxis.....	21
2.3	Second-Best-Besteuerung: eine Analyse der optimalen Kapitaleinkommensbesteuerung.....	23
2.4	Effizienzaspekte der Arbeitseinkommensbesteuerung	25
2.5	Zwischenergebnis	27
3	Anforderungen an ein „gutes“ Steuersystem.....	29
3.1	Die wirtschaftlichen Funktionen der Steuern	29
3.1.1	Die Fiskalische Funktion	31
3.1.2	Die Interventionsfunktion.....	32
3.1.3	Sozialpolitische Funktion	33
3.1.4	Konjunkturpolitische Funktion.....	33
3.2	Anforderungen zur Sicherung der Steuerfunktionen	34
3.2.1	Einfachheit.....	34
3.2.2	Niedrige Administrationskosten	35
3.2.3	Stabilität.....	35
3.2.4	Eindeutigkeit (Akzeptanz des Steuersystems).....	35
3.3	Anforderungen zur Vermeidung von unerwünschten Nebenwirkungen.....	36
3.3.1	Gerechtigkeit.....	36
3.3.2	Effizienz.....	39
3.3.3	Integration.....	42
4	Systematische Möglichkeiten der Besteuerung	44
4.1	Einkommensorientiertes Steuersystem	44
4.1.1	Quellentheorie.....	45
4.1.2	Reinvermögenszugangstheorie	46
4.1.3	Markteinkommenstheorie	47
4.1.4	Lebenseinkommen als Indikator der Leistungsfähigkeit.....	48

4.1.5	Integration von Gewinn- und Einkommensteuer.....	49
4.2	Konsumorientiertes Steuersystem.....	50
4.2.1	Sparbereinigte Einkommensteuer.....	51
4.2.2	Die Cash-Flow-Besteuerung.....	55
4.2.3	Die Real-Cash-Flow-Steuer (kurz: R-Steuer).....	56
4.2.4	Die R+F-Cash-Flow-Steuer.....	57
4.2.5	Die S-Cash-Flow-Steuer.....	58
4.2.6	Die zinsbereinigte Einkommensteuer.....	59
4.2.7	Die zinsbereinigte Gewinnsteuer.....	61
4.3	Die Konzeption der integrierten Einkommens- und Gewinnbesteuerung (Einfachsteuer).....	62
4.3.1	Die Einkommensteuer.....	63
4.3.2	Die Gewinnsteuer.....	68
4.4	Äquivalenz von spar- und zinsbereinigter Einkommensbesteuerung.....	72
4.5	Vermögensorientiertes Steuersystem.....	75
4.6	Zinsbereinigtes Steuersystem als Reformvorschlag für Entwicklungsländer.....	76
4.6.1	Fiskalische Ergiebigkeit.....	77
4.6.2	Eindeutigkeit (Akzeptanz des Steuersystems).....	78
4.6.3	Administrative Effizienz.....	78
4.6.4	Entscheidungsneutralität.....	81
4.6.5	Steuerliche Gerechtigkeit.....	84
4.6.6	Integration.....	85
4.6.7	Zusammenfassung.....	85
5	Das georgische Steuersystem.....	88
5.1	Politische und wirtschaftliche Rahmenbedingungen.....	88
5.2	Das Steuersystem in der Übergangsperiode.....	93
5.3	Die Kodifikation des Steuerrechts.....	94
5.3.1	Einführung einer Einkommensteuer.....	96
5.3.2	Einführung der Gewinnbesteuerung.....	98
5.3.3	Die indirekte Besteuerung.....	100
5.3.4	Zwischenergebnis.....	104
5.4	Das gegenwärtige georgische Steuersystem.....	106
5.4.1	Steuern auf die Einkommensentstehung.....	108
5.4.2	Steuern auf die Einkommensverwendung.....	115
5.4.3	Steuern auf Vermögen.....	118
5.5	Quantitative Analyse des georgischen Steuersystems.....	119
5.6	Bewertung des Status quo im Bereich der Einkommensteuer.....	120
5.7	Bewertung der derzeitigen Unternehmensgewinnbesteuerung.....	124
5.8	Zwischenergebnis.....	128

6 Zur Neugestaltung der georgischen Einkommensteuer:	
Ein Überblick.....	131
6.1 Grundprinzipien der Einkommensteuer.....	132
6.2 Die persönliche Einkommensteuer.....	134
6.2.1 Steuerpflicht.....	134
6.2.2 Unterscheidung zwischen steuerbaren und steuerpflichtigen Einkommen.....	134
6.2.3 Katalog der Einkommensarten und Steuerbasis.....	136
6.3 Gewinnbesteuerung.....	141
6.3.1 Konzeption der Gewinnsteuer.....	141
6.3.2 Steuerbasis der Gewinnsteuer.....	143
6.4 Zu den Kernelementen der georgischen MWSt.....	149
6.5 Umsetzung der definierten Anforderungen an „gute“ Steuersysteme.....	152
6.5.1 Effizienz.....	152
6.5.2 Neutralität.....	156
6.5.3 Einfachheit.....	160
6.5.4 Zusammenfassung.....	162
7 Schlussbemerkung und Ausblick.....	164
Anhang A: Einkommensteuergesetz für Georgien.....	168
Anhang B: Steuerformulare.....	209
Literaturverzeichnis.....	219

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Proportionale und progressive Tarife.....	8
Abbildung 2: Regressive Tarife	9
Abbildung 3: Spezielle Gütersteuer versus Pauschalsteuer.	14
Abbildung 4: Aufteilung der individuell verfügbare Zeit nach einer Reallohnsenkung ($p=1$).	26
Abbildung 5: Georgien, Aserbaidshan und Armenien (Mittlerer Kaukasus).....	88
Abbildung 6: Ausgewählte Steuerarten und -sätze nach dem Steuerkodex von 1997.....	95
Abbildung 7a: Struktur der Einkommensteuer	97
Abbildung 7b: Beispielrechnungen.....	97
Abbildung 8: Entwicklung der Steuereinnahmen 1997- 2001	99
Abbildung 9: Struktur des Steueraufkommens in den Jahren 1997-2001	102
Abbildung 10: Struktur der Steueraufkommen der GUS Länder in % des BIP (2001).....	103
Abbildung 11: Struktur des Steuerkodex	106
Abbildung 12: Ausgewählte steuerpflichtige Einkommensarten.....	110
Abbildung 13: Struktur der Steuereinnahmen von 2000 bis 2005.....	119
Abbildung 14: Anteil verschiedener Steuern am Gesamtsteueraufkommen nach Steuerarten von 2000 bis 2005	120
Abbildung 15a: Steuerbelastung der Zinsen im Status quo der Einkommensbesteuerung	122
Abbildung 15b: Belastung des Zinseinkommens vor und nach der Einkommensteuer.....	123
Abbildung 16: Steuerbemessungsgrundlage der Einkommensteuer.....	138
Abbildung 17: Besteuerung von Unternehmensgewinnen.....	143
Abbildung 18: Vereinfachte Bilanz zur Ermittlung des zu berücksichtigenden Eigenkapitals	146
Abbildung 19: Hauptsteuerformular	155
Abbildung 20: Steuerlich anerkannte Kapitalkosten bei einer zinsbereinigten Besteuerung von Investitionserträgen.	157

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Progressivität des Steuersystems	11
Tabelle 2: Zahlungsflüsse bei Körperschaften	56
Tabelle 3: Steuerbasis der persönlichen Einkommensteuer	64
Tabelle 4: Steuerbilanzen nach modifizierter Kassenrechnung	70
Tabelle 5: Steuerbasen der Gewinnsteuer	71
Tabelle 6: Die Äquivalenz von spar- und zinsbereinigter Einkommensteuer.....	72
Tabelle 7: Äquivalenz von spar- und zinsbereinigter Einkommensteuer	73
Tabelle 8: Zusammenfassung der Reformvorschläge für konsumorientierte Einkommensbesteuerung	75
Tabelle 9: Zahlen und Fakten.....	90
Tabelle 10: Steuerarten und Steuersätze nach dem Steuerkodex von 2005.....	107
Tabelle 11: Steuerbasis der Gewinnsteuer	145

Symbol- und Abkürzungsverzeichnis

Symbole in Kapitel 2

x	steuerliche Bemessungsgrundlage
t	Steuerbetrag
$\bar{t} = \frac{t}{x}$	durchschnittlicher Steuersatz
$t' = \frac{dt}{dx}$	Grenzsteuersatz
u	Der Nutzen des Konsumenten
α	Grenznutzen des Einkommens
β	sozialer Grenznutzen des Einkommens
μ	Schattenpreis des Steueraufkommens
η	kompensierte Preiselastizität
x	gut
$u(.)$	direkte Nutzenfunktion
$v(.)$	indirekte Nutzenfunktion
w	Lohnsatz
l	Arbeitseinheit
q	Produktionspreis
p	Konsumentenpreis
t	Steuersatz
s_{ii}	Ableitung der kompensierten Nachfragekurve
T	Steueraufkommen
$W(.)$	soziale Wohlfahrtsfunktion
H	Anzahl der Haushalte
X	aggregierte Nachfrage
Y	Einkommen
A	Arbeitseinkommen
l	Lohnsatz

Symbole in Kapitel 4

LE	Lebenseinkommen
LC	Lebenskonsum
C	Konsum
L	Lohneinkommen
Z_{by}	Zinsbereinigte Einkommensteuer
Y	Einkommen
i	Zinssatz
V	Vermögen
i_t^s	Schutzzinssatz in der Periode t
Y_1	Arbeitseinkommen in der Periode $t=1$
S_1	Sparen in der Periode $t=1$
T_s	Sparbereinigte Einkommensteuer
T_z	Zinsbereinigte Einkommensteuer
t	Steuersatz
E	Einkommen

Symbole in Kapitel 5

i	Nominalzins
r	Realzins
p	Inflationsrate
t	Steuersatz

Symbole in Kapitel 6

Z	Schutzzinsen
z	Schutzzinssatz
EK	Eigenkapital
i	Nominalzins
r	Realzins
q	Zinskosten
KK	Kapitalkosten
C	Barwert der Kapitalkosten
BW	Buchwert

Abkürzungen

Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
Afa	Abschreibung auf Abnutzung
Art.	Artikel
bzw.	beziehungsweise
bESTG	Bosnisches Einkommensteuergesetz
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EFStG	Einfachsteuergesetz
EBRD	Europäische Bank für Wiederaufbau und Entwicklung
EU	Europäische Gemeinschaft
EK	Eigenkapital
Ew.	Einwohner
GE	Geldeinheit
GEL	Georgische Geldeinheit
GESTG	Georgisches Einkommensteuergesetz
i.H.v.	in Höhe von
IMF	International Monetary Fund
insg.	Insgesamt
IWF	Internationaler Währungsfonds
max.	maximal
Mrd.	Milliarden
MWST	Mehrwertsteuer
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
S.	Seite
s.o.	siehe oben
SHS	Schanz-Haig-Simons
sog.	Sogenannt
Tab.	Tabelle
u.d.N.B.	unter der Nebenbedingung
VAT	Value Added Tax

1 Einleitung

1.1 Notwendigkeit einer Steuerreform

Die Umsetzung theoretisch fundierter Besteuerungsprinzipien in die Praxis hat seit längerer Zeit einen prominenten Platz in der finanzwissenschaftlichen Forschung. Dabei besteht kein Zweifel, dass es ein größeres Interesse daran gibt, nicht nur theoretisch fundierte Prinzipien abzuleiten, sondern diese auch auf ihre Anwendbarkeit zu prüfen. Dieses Interesse an der optimalen Ausgestaltung eines Steuersystems in der Praxis wurde mit dem Zusammenbruch der sozialistischen Planwirtschaften in den 1990er Jahren nochmals verstärkt. Die Transformation von der früheren Zentralplanung hin zu einem marktwirtschaftlichen System hat die Notwendigkeit einer Reform des Staatssektors und insbesondere der Staatseinnahmen deutlich vor Augen geführt. Im Unterschied zu den Industrieländern geht es hier in der Regel um die grundlegende Neukonzeption von Steuersystemen.

Im Rahmen dieser umfassenden Transformationsprozesse ist es unabdingbar, dass die Wirtschaftsentwicklung über ein leistungsfähiges Steuersystem finanziert wird. Die zu erhebenden Steuern haben einen unmittelbaren Einfluss auf die ökonomischen Entscheidungen die beispielweise in Form eines Konsumverzichts. Darüber hinaus entstehen Zusatzlasten der Besteuerung (*excess burden*), wenn vergleichbare ökonomische Aktivitäten unterschiedlich besteuert werden und damit etwa der Konsum bestimmter Güter, eine bestimmte Investitionsart oder der Einsatz eines bestimmten Produktionsfaktors diskriminiert wird.¹ Aus den Substitutionseffekten, die durch die Veränderungen der relativen Preise hervorgerufen werden, resultieren letztendlich über die Zahllast hinausgehende Nutzenverluste bei den Wirtschaftssubjekten. Dadurch werden die ökonomischen Konsum-/Sparentscheidungen verzerrt (Besteuerung der Kapitaleinkommen), das Leistungsangebot gelähmt (Besteuerung der Arbeitseinkommen), Produktionsfaktoren umgelenkt oder Investitions- und Finanzierungsentscheidungen verzerrt (Unternehmensteuer). Somit kann durch Steuern bzw. durch ihre unangemessene Ausgestaltung ein gesamtwirtschaftlicher Effizienzverlust erzeugt werden.

¹ Vgl. Rose, M. (1991), S. 23.

Als Leitbild für die Ausgestaltung aktueller und theoretischer Steuersysteme steht das Prinzip der Konsumbesteuerung dem Prinzip der umfassenden Einkommensbesteuerung gegenüber. Bei der Auseinandersetzung über die „richtige“ Bemessungsgrundlage für die Besteuerung setzen sich Ökonomen aus Gründen der Gerechtigkeit, der Entscheidungsneutralität und der Einfachheit für das Prinzip der Konsumbesteuerung ein.² Schon Thomas Hobbes (1654) und John Stuart Mill (1848) bemerkten, dass die umfassende Einkommensbesteuerung gegen das Gerechtigkeitskriterium verstößt³. Demzufolge sollte anstelle einer Einkommensteuer eine Verbrauchsteuer erhoben werden, wobei nur die für den Konsum ausgegebene Einkommenssumme besteuert wird. Dies forderte auch Schumpeter (1929).⁴

Gegen die umfassende Einkommensbesteuerung wird eingewendet, dass eine Kapitaleinkommensbesteuerung die Konsum-/Sparentscheidung zuungunsten des Sparens verzerrt.⁵ Gerade in den Entwicklungsländern, die in der Regel über einen relativ niedrigen Kapitalstock verfügen, sollten die Spar- und Investitionstätigkeiten, sowohl auf der Haushaltsebene als auch auf der Unternehmensebene, nicht diskriminiert werden.

Für die lückenlose Erfassung der Bemessungsgrundlage einer umfassenden Einkommensteuer ist eine erhebungstechnisch aufwendige Vermögensbewertung erforderlich und mit hohen Steuererhebungskosten zu rechnen. Die Bemessungsgrundlage der konsumorientierten Besteuerung wird dagegen aus leicht ermittelbaren und kontrollierbaren Zahlungseingängen gebildet.⁶ Deshalb ist letztere bezüglich des Kriteriums der Einfachheit der umfassenden Einkommensteuer vorzuziehen. Diese Eigenschaft der konsumorientierten Besteuerung macht sie für Entwicklungsländer besonders attraktiv, da es dort an Qualität und Kapazität in der Steuerverwaltung mangelt.

Weitere Vorteile der konsumorientierten Besteuerung bestehen darin, dass sie mit einer systemimmanenten Inflationssicherung ausgestattet ist und dass bei der Un-

² Vgl. u.a. Bradford, D. (1986); Zodrow, G. (2003); Petersen, H.-G./Rose, M. (2004).

³ Wenn Ersparnisse von der Einkommensteuer nicht ausgenommen werden, wird das, was die Steuerzahler sparen, doppelt besteuert, während das, was sie ausgeben, nur einmal besteuert wird. Zu den Begründungen von Hobbes und Mill siehe Liesenfeld, C. (2004), S. 83-87.

⁴ Vgl. Stopper, F./Seidl, Ch. (Hrsg.) (1985), S. 123-132.

⁵ Vgl. Rose, M. (1999), S. 23.

⁶ Vgl. Zodrow, G. R. (2003), S. 394.

ternehmensbesteuerung die Wahl der Abschreibungsverfahren kaum noch Bedeutung hat⁷. Die Besteuerung von Kapitaleinkommen im Rahmen einer umfassenden Einkommensbesteuerung kann sich bei Inflation verheerend auswirken, weil sie bei einer negativen, realen Kapitalmarktverzinsung zur Gefährdung der Kapitalbildung und des Wirtschaftswachstums führt⁸. Hohe Inflationsraten führen in vielen Entwicklungsländern durch Zeitverzögerung zwischen dem Entstehen und dem Begleichen einer Steuerschuld zu einer Senkung des realen Steueraufkommens.⁹ Die konsumorientierte Besteuerung ist deshalb für die Entwicklungsländer mit Inflationsproblemen besonders vorteilhaft, da für sie die aufwendigen Indexierungsverfahren häufig nicht durchführbar sind.

Schließlich liegt das wesentliche Ziel der Besteuerung in der Zurückdrängung privaten Konsums zu Gunsten der Finanzierung staatlicher Konsum- und Investitionsausgaben, welches sich mit der konsumorientierten Besteuerung zielgerechter verwirklichen lässt, da sie einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen steuerpolitischen Instrumenten und deren Ziel herstellt.¹⁰ Aus diesen Gründen sprechen sich viele Ökonomen für konsumorientierte Steuerreformen in Transformations- und Entwicklungsländern aus¹¹.

Spezielle Ausgestaltungen der konsumorientierten Einkommensbesteuerung sind z. B. die spar- und die zinsbereinigte Einkommensteuer, bei der Unternehmensbesteuerung wären die verschiedenen Arten der Cash-Flow-Besteuerung sowie die zinsbereinigte Gewinnsteuer zu nennen. Als besonders interessantes Reformmodell für Entwicklungsländer kann die zinsbereinigte Einkommen- und Gewinnsteuer angesehen werden, deren Einführung in Kroatien im Jahre 1994, trotz ihrer zwieschenzeitlichen Abschaffung im Jahr 2000, von Ökonomen als erfolgreich bezeichnet wird¹². Darüber hinaus belegen auf Simulationen basierende Studien beeindruckende Effizienzgewinne bei einer Einführung der zinsbereinigten Besteuerung in Deutschland.¹³ Deshalb lautet die zentrale Fragestellung dieser Ar-

⁷ Vgl. u.a. Rose, M. (1999a), S. 45; Petersen, H.-G./Rose, M. (2004), S. 12-16.

⁸ Ausführliche Darstellung in Wiswesser, R. (1996), S. 65.

⁹ Vgl. Lenk, T. (1997), S. 220.

¹⁰ Vgl. Rose, M. (1991), S. 20.

¹¹ Vgl. u.a. McLure, C. E./Zodrow, G. R. (1991); Rose, M. (1999a); Petersen, H.-G. (2008); Musgrave, R./Musgrave, P. (1989).

¹² Vgl. Keen, M.; King, J. (2003), S. 338; Zodrow, G. (2003), S. 408.

¹³ Vgl. Petersen, H.-G. (2005); Anton, S./Brehe, M./Petersen, H.-G. (2002).

beit, ob und in welcher Ausgestaltung eine konsumorientierte Einkommen- und Unternehmensteuerreform einen Beitrag zum Ziel der Beschleunigung des Entwicklungsprozesses in Georgien leisten kann.

1.2 Zielsetzung der Arbeit

Die vorliegende Arbeit befasst sich mit Steuerreformen in Georgien. Gerade in Transformationsländern wie Georgien war mit Beginn der Transformationsphase de facto kein steuerpolitisches Know-how vorhanden, so dass eine enorme Nachfrage nach Beratung bestand und letztendlich der größte Teil der verabschiedeten Steuerreformen ein Ergebnis externer Beratung war. Ein erstes Ziel der Arbeit ist die Erstellung einer theoretischen Basis, um die einzelnen Steuerreformphasen besser zu verstehen. Ein zweites Ziel liegt in die Ableitung eines theoretisch fundierten Referenzrahmens (Benchmark) für die Beurteilung des Status quo sowie der Ausgestaltung der Einkommens- und Gewinnbesteuerung in Georgien. Die Ableitung von Benchmarks gilt dabei als ein eigenständiges Ziel wissenschaftlicher Forschung. Im Rahmen dieser Arbeit dienen die Benchmarks jedoch als Beurteilungsmaßstab für die Evaluation der Steuerreformen in Georgien sowie für die Evaluation des hier erarbeiteten konkreten Reformvorschlags. Ein drittes Ziel der vorliegenden Arbeit ist also in der konzeptionellen Ausgestaltung der Einkommens- und Gewinnbesteuerung in Georgien und deren konsequenten Ausrichtung an einem international anerkannten lebenszeitlichen bzw. konsumorientierten Leitbild der Besteuerung zu sehen.

1.3 Aufbau der Arbeit

Mit dem zweiten Kapitel wird die Grundlage für die weitere Vorgehensweise gelegt. Es gibt zunächst einen Überblick über die steuertheoretischen Grundlagen und diskutiert im Anschluss daran den Beitrag optimalsteuertheoretischer Ergebnisse für die Ausgestaltung der Besteuerung.

In Kapitel 3 wird dargestellt, nach welchen Kriterien sich Steuerreformen und damit Steuersysteme beurteilen lassen. Dieser Analyseteil dient der Ausarbeitung

eines geeigneten Bezugsrahmens in Form eines wertungsbasierten Aussagensystems, mit dem konzeptionell unterschiedliche Einkommensteuersysteme bzw. Reformvorschläge analysiert und beurteilt werden.¹⁴ An dieser Benchmark lässt sich die konkrete Ausgestaltung in der Praxis messen.

Grundlegend für die Untersuchung ist ein Verständnis der existierenden Steuersystemkonzeptionen. Daher werden in Kapitel 4 zunächst theoretische Grundlagen und Möglichkeiten der verschiedenen Ausgestaltungen von konsumorientierten Einkommen- und Unternehmensteuersystemen vorgestellt und auf ihre ökonomischen Vor- und Nachteile analysiert, um eine Vorauswahl bestmöglicher Gesamtreformvorhaben für Georgien zu treffen.

Im Kapitel 5 wird dann untersucht, wie Steuerreformen in Georgien vollzogen wurden und wie diese zu bewerten sind. Dieses Kapitel bietet eine ausführliche Darstellung und Analyse der Steuerreformen in Georgien. Im zweiten Teil dieses Kapitels wird das georgische Steuersystem kritisch bewertet.

Kapitel 6 befasst sich mit der theoretischen Konzeption der Einkommens- und Gewinnbesteuerung und ihrer Umsetzung in Georgien. Hier wird zunächst ein Überblick über die theoretischen Grundlagen eines neuen georgischen Einkommens- und Gewinnbesteuerung gegeben, welches anschließend unter Anwendung der vorgestellten Referenzrahmen überprüft werden soll.

¹⁴ Vgl. Wagner, F. (2004), S. 239.

2 Übersicht über die steuertheoretischen Grundlagen

2.1 Steuertheoretische Begriffe

Die Steuer ist eine gesetzlich vorgeschriebene, dem Staat gegenüber bestehende Einzahlungspflicht mit zwingendem Charakter, aus der sich für den Einzahlenden kein Recht auf direkte Gegenleistungen jeglicher Art ergibt. Im Rahmen dieser sehr kompakten Definition umfasst der Begriff des Staates alle Subsysteme des Staatshaushalts. Die gesetzliche Vorschrift kann direkt sein (z. B. bei der personellen Einkommensteuer) oder einen Rahmen festlegen (z. B. regionale Steuern, bei denen die Besteuerung innerhalb der gesetzlichen Rahmenbedingungen durch Verordnungen der Selbstverwaltungen geschieht).¹⁵

Steuersubjekt ist die natürliche oder juristische Person,

- die die Berechnung und Einzahlung der Steuer eigenverantwortlich vornimmt, bzw.
- der die sich aus der Einzahlungspflicht ergebende Belastung durch die Steuerbehörde vorgeschrieben wird¹⁶.

Der Steuergegenstand ist das im Allgemeinen einen Vermögenstitel berührende Rechtsverhältnis oder wirtschaftliche Ereignis, auf dessen Grundlage das Gesetz die Steuerpflicht vorschreibt. Als Ausnahmen existieren auch solche Steuern, bezüglich derer nicht von einem direkten Steuergegenstand gesprochen werden kann, weil sie akzessorisch an andere Steuern geknüpft sind.

Die Steuerbemessungsgrundlage ist eine mit dem Steuergegenstand in engem Zusammenhang stehende, in Geld messbare Größe; in der Mehrzahl der Fälle ist die Steuerbemessungsgrundlage nichts anderes als die quantitative Bestimmung des Steuergegenstandes. Sie kann den gesamten Steuergegenstand umfassen, in Steuersystemen mit bedeutenden „Vergünstigungen bezüglich der Steuerbemessungsgrundlage“ kann es aber auch vorkommen, dass sie sich nur auf bestimmte Teile des Steuergegenstandes bezieht. Der Steuersatz ist die Funktion, mit deren Hilfe der Steuerbemessungsgrundlage der gesetzlich vorgeschriebene

¹⁵ Vgl. Brümmerhoff, D. (2007), S. 222.

¹⁶ Vgl. Petersen, H.-G. (1993), S. 219.

Steuerbetrag zugeordnet wird. In Kenntnis der Steuerbemessungsgrundlage kann mit Hilfe des Steuersatzes die Steuerpflicht quantitativ errechnet werden.¹⁷

Der durchschnittliche Steuersatz zeigt an, wie viel Prozent der Steuerbetrag auf die gesamte Steuerbemessungsgrundlage bezogen ausmacht und bezeichnet so die steuerliche Belastung eines Steuerpflichtigen.¹⁸

Der Grenzsteuersatz gibt an, welcher Steuerbetrag sich auf die letzte (quantitativ größte) Einheit der Steuerbemessungsgrundlage bezieht. Damit wird zugleich zum Ausdruck gebracht, um wie viele Einheiten sich der Steuerbetrag verändert, wenn die Steuerbemessungsgrundlage um eine Einheit variiert. Man kann drei verschiedene Steuerarten voneinander unterscheiden in Abhängigkeit davon, wie sich der durchschnittliche Steuersatz bei einer Erhöhung der (im Allgemeinen mit 0 beginnenden) Steuerbemessungsgrundlage verändert. Demzufolge kann die Steuer proportional oder einheitlich sein, wenn der durchschnittliche Steuersatz bei ansteigender Steuerbemessungsgrundlage unverändert bleibt (z. B. allgemeine Umsatzsteuer); sie kann progressiv sein, wenn er steigt (z. B. der grundlegende Fall der personellen Einkommensteuer in Deutschland); oder sie kann schließlich degressiv sein, wenn er sinkt (z. B. bei der postenmäßigen Pauschalbesteuerung im Falle der personellen Einkommensteuer).¹⁹

Die folgenden Grafiken (siehe Abb. 1) zeigen die mögliche Entwicklung der durchschnittlichen ($\bar{t} = \frac{t}{x}$) und der Grenzsteuersätze ($t' = \frac{dt}{dx}$) bei zunehmender steuerlichen Bemessungsgrundlage (x). In der oberen Zeile der Abb. 1 ist zu sehen, wie sich der Steuerbetrag als steigende Funktion der Steuerbemessungsgrundlage entwickelt. Die darunter liegenden Grafiken zeigen, wie sich die durchschnittlichen und die Grenzsteuersätze in diesen Fällen entwickeln. Bei proportionalem oder einheitlichem Steuersatz ist der Steuersatz ein vom Ausmaß der Steuerbemessungsgrundlage unabhängiger prozentualer Wert, der zugleich identisch mit dem durchschnittlichen und mit dem Grenzsteuersatz ist. Im Falle der allgemeinen Umsatzsteuer sind beispielweise immer X% der Steuerbemessungsgrundlage zu entrichten (Proportionalität). Im Falle der so genannten

¹⁷ Vgl. Ebenda, S. 220.

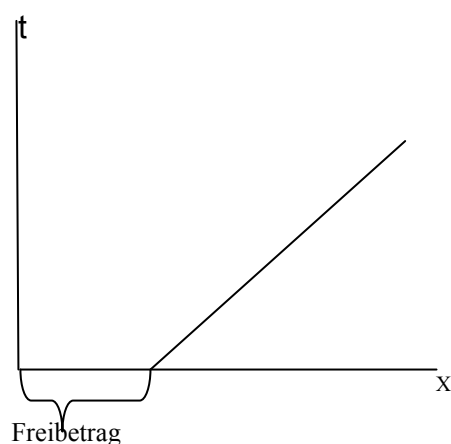
¹⁸ Vgl. Ebenda, S. 220.

¹⁹ Vgl. Ebenda, S. 221-222.

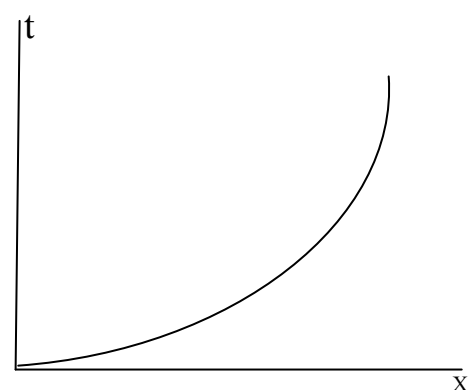
indirekt progressiven oder Flat-Rate-Steuer wird die Steuerbemessungsgrundlage um einen sogenannten Steuerfreibetrag vermindert (häufig auch Grundfreibetrag oder Konsumexistenzminimum genannt). Ist die Steuerbemessungsgrundlage größer als der Steuerfreibetrag, dann müssen von diesem Betrag an Steuern nach einem einheitlichen Steuersatz entrichtet werden, jedoch nur auf den Umfang der Steuerbemessungsgrundlage bezogen, der den Steuerfreibetrag übersteigt. Es ist offensichtlich, dass innerhalb des Steuerfreibetrages sowohl der durchschnittliche Steuersatz, wie auch der Grenzsteuersatz den Wert 0 annehmen. Sofern der Steuerfreibetrag überschritten wird, beginnt der durchschnittliche Steuersatz aufgrund des anfänglichen steuerfreien Bereichs kontinuierlich zu steigen, bis er bei einer unendlich großen Steuerbemessungsgrundlage denselben Wert annimmt wie der Grenzsteuersatz. Da eine Steuer als progressiv bezeichnet wird, wenn der durchschnittliche Steuersatz als Funktion der Steuerbemessungsgrundlage steigt, handelt es sich bei dem soeben beschriebenen Steuersystem um ein progressives, das allerdings als indirekt progressiv bezeichnet wird.²⁰

Abbildung 1: Proportionale und progressive Tarife

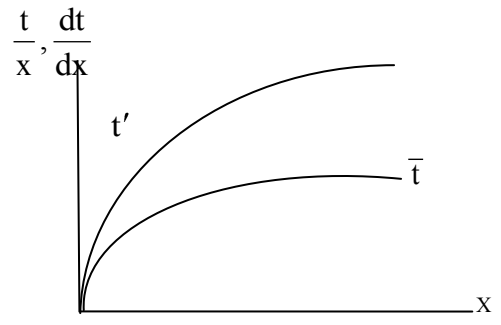
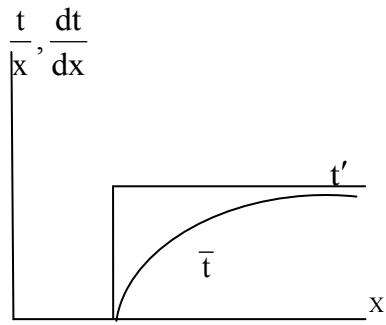
Indirekte Progression (Flat Rate)



Direkte Progression



²⁰ Vgl. Ebenda, S. 223-224.



Proportionalität

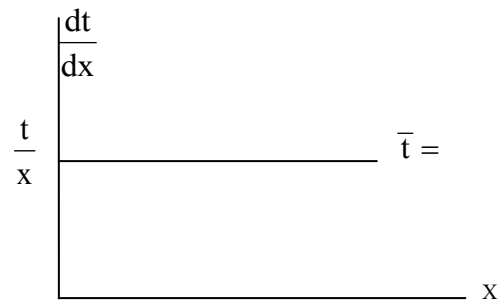
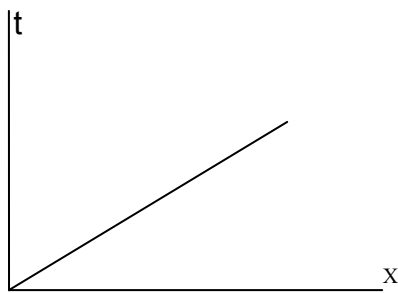
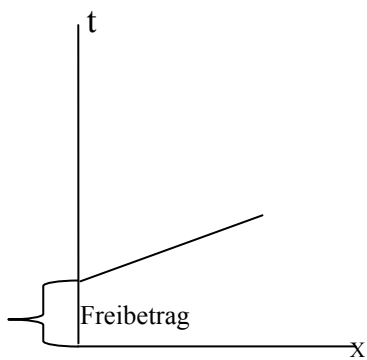
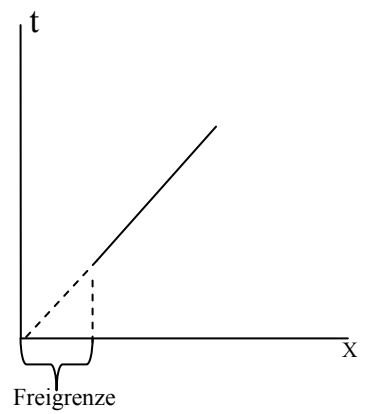
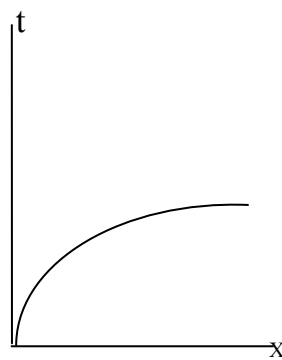


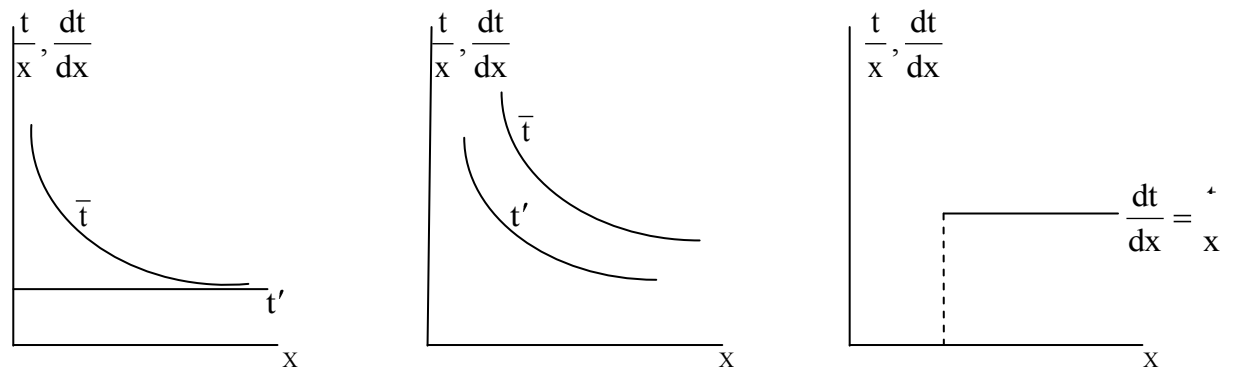
Abbildung 2: Regressive Tarife

Indirekte Regression



Direkte Regression





Quelle: Petersen, H.-G. (1993), S. 223-224.

Man spricht von einer degressiven Steuer, wenn der durchschnittliche Steuersatz als Funktion der Steuerbemessungsgrundlage eine sinkende Entwicklung aufweist. Dazu bestehen prinzipiell zwei Möglichkeiten (siehe Abb. 2). Eine von ihnen wird in der Praxis nicht angewendet, nämlich die der direkten progressiven Besteuerung entsprechende direkte degressive Besteuerung, bei der mit dem Steigen der Steuerbemessungsgrundlage der Grenzsteuersatz kontinuierlich sinkt. Im Falle der zweiten, in der Praxis recht oft anzutreffenden Möglichkeit besteht auch bei einer Steuerbemessungsgrundlage von 0 eine Steuerpflicht, der Steuersatz für alle größeren Steuerbemessungsgrundlagen ist dann einheitlich. Ein Spezialfall der indirekten degressiven Besteuerung liegt vor, wenn der Grenzsteuersatz 0 % ist, doch auch bei einer Steuerbemessungsgrundlage von 0 eine Steuerpflicht besteht; die Funktion „ t' “ ist dann eine parallel zur Bemessungsgrundlage verlaufende waagerechte Linie. In diesem Fall ist der durchschnittliche Steuersatz bei einer Steuerbemessungsgrundlage von 0 nicht interpretierbar, sinkt jedoch für steigende Werte der Steuerbemessungsgrundlage kontinuierlich, bis er den Wert 0 annimmt. Zur exakteren Charakteristik der Progressivität eines Steuersystems sollten neben dem durchschnittlichen und dem Grenzsteuersatz auch die folgenden Kennziffern beachtet werden²¹:

²¹ Vgl. Brümmerhoff, D. (2007), S. 227.

1) Differenz zwischen dem durchschnittlichen und dem Grenzsteuersatz:

$$\alpha 1 = \frac{dt}{dx} - \frac{t}{x}$$

2) Veränderung des durchschnittlichen Steuersatzes in Abhängigkeit von der Veränderung der Steuerbemessungsgrundlage:

$$\alpha 2 = \frac{d\left(\frac{t}{x}\right)}{dx}$$

3) Elastizität des Steuerbetrages bezüglich der Steuerbemessungsgrundlage:

$$\alpha 3 = \frac{dt/t}{dx/x}$$

4) Residualelastizität, also die Elastizität der versteuerten Einkommen bezüglich der Steuerbemessungsgrundlage:

$$\alpha 4 = \frac{1 - \frac{dx}{x}}{1 - \frac{t}{x}}$$

5) Veränderung des Grenzsteuersatzes als Funktion der Veränderung der Steuerbemessungsgrundlage:

$$\alpha 5 = \frac{dt'}{dx}$$

Die folgende Tabelle stellt die Progressivität des Steuersystems hinsichtlich der verschiedenen Werte von α dar:

Tabelle 1: Progressivität des Steuersystems

	$\alpha 1$	$\alpha 2$	$\alpha 3$	$\alpha 4$	$\alpha 5$
Progressiv	>0	>0	>1	>1	>0
Proportional	=0	=0	=1	=1	=0
Degressiv	<0	<0	<1	<1	<0

Quelle: Brümmerhoff, D. (2007), S. 228.

Eine wichtige Methode zur Klassifizierung der Steuern stellt ihre Unterscheidung nach der Steuergegenstand dar. Unter der Betrachtungsweise der Steuerpflichtigen (Steuerschuldner) und des tatsächlichen Trägers der Steuerlasten (Steuerträger) können Steuern in zwei große Gruppen eingeteilt werden: Bei den direkten Steuern ist der Steuerpflichtige der tatsächliche Steuerträger (Steuerdestinatar), während er die Steuerlast im Falle der indirekten Steuern über den Preis eines von ihm hergestellten Produktes, bzw. einer von ihm angebotenen Dienstleistung auf den Käufer abwälzen kann. Dabei ist zu betonen: Ob der Steuerdestinatar auch der Steuerträger ist, hängt von den ökonomischen Bedingungen ab.

2.2 Erkenntnisse der Optimalsteuertheorie

Die wirtschaftliche Funktion der Steuern besteht in der Verringerung der Kaufkraft des privaten Sektors, so dass Ressourcen von privater in öffentliche Verwendung umgeleitet werden können. Auch alloкатive Effekte werden hervorgerufen, wenn die relativen Preise und hierdurch die Zusammensetzung der produzierten Güter und eingesetzten Produktionsfaktoren verändert werden. Seit Beginn der 70er Jahre beschäftigt sich die in der englischsprachigen Literatur so bezeichnete Optimal Taxation (OT) mit der Analyse von Steuersystem unter Effizienzaspekten (Allokationszielsetzung). Dazu prüft die Optimalsteuertheorie sowohl die Eignung der Verbrauchsteuern als auch die der Einkommensteuern (sowie der Kombination beider Steuerarten) zur Erreichung folgender Zielsetzung: „Gesucht werden Entscheidungshilfen für den Einsatz bestimmter Steuern derart, dass ein vorgegebenes staatliches Güterziel bei einem höchstmöglichen Niveau an Bedürfnisbefriedigung erreicht wird.“²² Auf Grundlage der Optimalsteuertheorie lassen sich Aussagen darüber machen, auf welchen Steuerbasen ein rationales Steuersystem aufgebaut sein soll. Es werden „gute“ von „schlechten“ Steuern unterschieden.

²² Rose, M./Wiegard, W. (1981), S. 9.

2.2.1 Zusatzlast der Besteuerung

Im Zusammenhang mit den durch die Besteuerung verursachten Belastungen spielt die sogenannte Zusatzlast eine zentrale Rolle. Jede Steuer mit positivem Aufkommen beeinträchtigt die Steuerträger durch einen Einkommenseffekt. Dieser ist unvermeidlich und spiegelt den mit der Steuer bezweckten Kaufkrafttransfer vom Bürger zum Staat wider. Verhaltensänderungen, die auf dem Einkommenseffekt beruhen, stellen keine Verzerrung, sondern eine effiziente Anpassung an das geringere Einkommen dar.²³ Nahezu jede Steuer beeinträchtigt die Steuerträger darüber hinaus durch einen Substitutionseffekt. Dieser Substitutionseffekt verzerrt die Marktergebnisse. Es entsteht eine Zusatzlast der Besteuerung. Diese tritt bei solchen Steuern auf, bei deren Einführung oder Veränderung neben alloktionsschädlichen Einkommenseffekten auch Substitutionseffekte auftreten. Unter der Zusatzlast der Besteuerung versteht man alle über die Einkommensverluste hinausgehenden Wohlfahrtsverluste, die selbst bei einer erhebungsfreien Steuer auftreten. Die Aufgabe der wohlfahrtsoptimalen Besteuerung besteht darin, die Möglichkeiten zur Minimierung der Zusatzlast unter Beachtung der Bedingung der Aufkommensneutralität (auch einer gerechten Einkommensverteilung) aufzuzeigen. Dabei wird üblicherweise davon ausgegangen, dass bei der Erzielung eines bestimmten Steueraufkommens unterschiedliche Wohlfahrtsverluste zu verzeichnen sind, je nachdem welches Steuersystem der Erhebung zugrunde liegt²⁴. Der folgende Abschnitt beschränkt sich auf die Frage des optimalen „Tax Design“. Das ist nahe liegend, weil Steuerreformen in vielen Transformationsländern oft einen Totalumbau des Steuersystems zum Ziel haben, was auch auf Georgien zutrifft. Die Steuerreformvorhaben der Regierung sollen deshalb auch in Hinblick auf grundlegende Erkenntnisse der OT bewertet werden.

2.2.2 Kopf- bzw. Pauschalsteuer

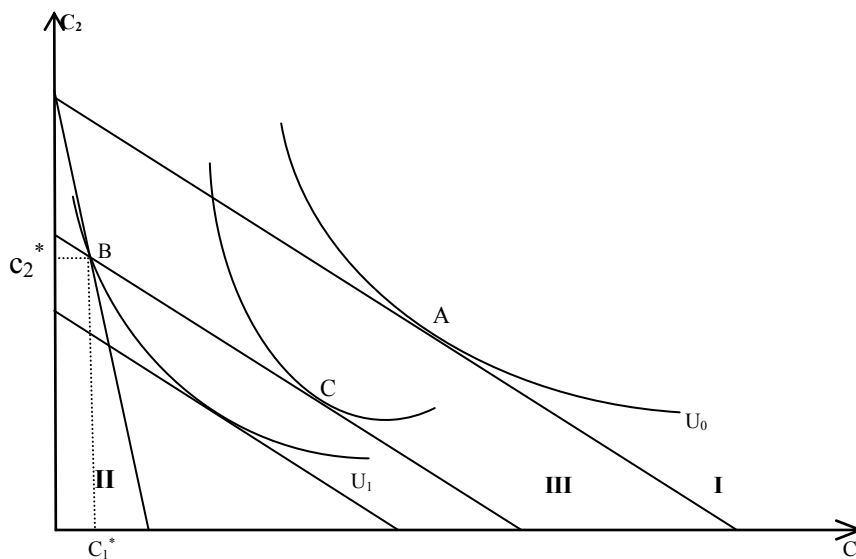
Aufgrund der Messung der Zusatzlast wird behauptet, dass verschiedene Steuern, die dasselbe Aufkommen erbringen, unterschiedliche Wohlfahrtseinbußen er-

²³ Vgl. Petersen, H.-G. (1993), S. 284.

²⁴ Vgl. ReddingK./Müller, W. (1999), S. 253-255.

zeugen können.²⁵ Zunächst wird grafisch die Frage analysiert, welches Steuersystem ein Konsument wählen würde, wenn er insgesamt einen bestimmten Steuerbetrag zahlen muss. Betrachten wir einen Konsumenten, der zwar zwischen verschiedenen Steuerarten wählen darf, aber auf jeden Fall einen bestimmten Steuerbetrag entrichten muss.

Abbildung 3: Spezielle Gütersteuer versus Pauschalsteuer.



Quelle: Homburg, S. (2007), S. 147

Der Nutzen des Konsumenten sei $u(c_1, c_2)$ und seine Budgetgerade laute $(p_1+t)c_1+p_2c_2=Y$. Die Preise der beiden Güter (p_1 und p_2) und das Einkommen sind exogen gegeben. t ist der Steuerbetrag. Gemäß der Abb. 3 wählt der Konsument in einer Welt ohne Steuern das Güterbündel A und erreicht das Nutzenniveau u_0 . Der Staat erhebe nun eine Steuer t auf das erste Gut. Dadurch dreht sich die Budgetgerade aus der Lage I in die Lage II. Der Verbraucher wählt das Güterbündel B, und sein Nutzen sinkt auf u_1 . Das Steueraufkommen beträgt tc^*_1 , wobei c^*_1 (im neuen Gleichgewicht) die nachgefragte Menge der ersten Gutes ist.²⁶

Wenn man dem Verbraucher durch eine Pauschalsteuer (lump sum tax) den Geldbetrag tc^*_1 entzieht, wird seine Budgetgleichung $p_1c_1 + p_2c_2 = y - tc^*_1$ lauten, wobei auf der rechten Seite der feste Geldbetrag (tc^*_1) abgezogen wird. Die so defi-

²⁵ Vgl. Homburg, S. (2007), S. 143.

²⁶ Vgl. Ebenda, S. 147.

nierte Budgetgerade läuft parallel zur ursprünglichen Budgetgeraden (die Steigung $-p_1/p_2$ gilt für beide). Beide Budgetgeraden gehen durch den Punkt B, da der Verbraucher bei gegebenem Steueraufkommen in beiden Fällen das Güterpaar (c_1^*, c_2^*) kaufen kann. Die Pauschalsteuer bewirkt also eine Parallelverschiebung der Budgetgerade von der Position I in die Position III und dabei wird keine Zusatzlast ausgelöst. Damit erreicht der Verbraucher in Punkt C ein höheres Nutzenniveau als bei der speziellen Gütersteuer, obwohl beide Steuern dasselbe Aufkommen erbringen.²⁷ Die äquivalente Variation der speziellen Gütersteuer setzt sich zusammen aus dem Steueraufkommen, das dem Abstand der Budgetgeraden I und III entspricht, und einer Zusatzlast in Höhe des Abstandes zwischen der Budgetgeraden Budgetgerade III und der gepunkteten Hilfslinie. Im Gegensatz zur speziellen Gütersteuer würde eine Pauschalsteuer lediglich die Budgetgerade von der Position I in die Position III verschieben und dabei keine Zusatzlast auslösen. Die Folge der durch die spezielle Gütersteuer ausgelösten Zusatzlast besteht darin, dass der Konsument dieser auszuweichen versucht. Die Bemessungsgrundlage sinkt damit und der Steuersatz muss aufgrund des der Annahme eines gleichen Steueraufkommens erhöht werden, weshalb der Konsument noch stärker ausweicht. Damit erreicht er den Punkt B in Abbildung 3. Der Konsument wählt ein Güterbündel, das seinen eigentlichen Präferenzen nicht entspricht. Die entstandene Zusatzlast ist ausschließlich auf den Substitutionseffekt zurückzuführen; d. h. auf die Anpassung an Preisänderungen bei gedanklich gehaltenem Nutzenniveau. Die Pauschalsteuer verursacht dagegen nur einen Einkommenseffekt, also eine Anpassung an den steuerbedingten Einkommensverlust²⁸. Unter der Prämisse, dass das marktwirtschaftliche System von sich aus effizient funktioniert und dass von der Verwendung des Steueraufkommens keine allokatonschädlichen Wirkungen ausgehen, sind Kopfsteuern die gesuchte First-best-Lösung der Theorie optimaler Besteuerung: „Wenn ein Konsument über seine Besteuerung entscheiden könnte, dann würde er die Pauschalsteuer bevorzugen, da jede andere Steuer ihn in einem Maß schädigt, das über die reine Steuerzahlung hinausgeht.“²⁹

²⁷ Diese Darstellung wurde aus dem Buch von Homburg übernommen. Vgl. Homburg, S. (2007), S. 147.

²⁸ Vgl. Ebenda, S. 148.

²⁹ Kaiser, H. (1990), S. 17.

Kritisch anzumerken ist, dass Kopfsteuern unter finanzpolitischen Gesichtspunkten kaum praktikabel sind. Aus verteilungspolitischen Gründen geht man in der OT jedoch davon aus, dass man anhand formaler Modelle Einkommen- und Verbrauchsteuersysteme ableiten kann, die zumindest zu einer Minimierung der Zusatzlast im Sinne einer Second-best-Lösung führen.³⁰

2.2.3 Second-best-Lösungen in der Verbrauchsbesteuerung

Die Theorie der optimalen Güterbesteuerung geht auf Ramsey³¹ (1927) und Corlett und Hague (1953) zurück.³² Die Analyse beschränkt sich auf die rein effizienztheoretische Fragestellung, auf welche Art und Weise Güter wohlfahrtsmaximal besteuert werden sollen, wenn ein exogen gegebenes Steueraufkommen T_0 erzielt werden soll. Die Verteilungsaspekte werden ausgeblendet (identische Individuen). Die Verwendung der Einnahmen bleibt außen vor. Produktionspreise und Arbeitslohn sind gegeben, wobei p der Vektor der Konsumentenpreise und w der Lohnsatz seien. Der repräsentative Konsument bietet l Einheiten Arbeit und konsumiert x_i Einheiten des Gutes i ($i=1, \dots, n$). Der Konsument maximiert die direkte Nutzenfunktion $u(x, l)$ unter der Nebenbedingung seiner Budgetbeschränkung³³

$$\sum p_i x_i = wl. \quad (1.1)$$

Aufgrund der Annahme fixer Produktionspreise q kann der Staat über die Festlegung des Steuersatzes t den Konsumentenpreisvektor bestimmen $p = q + t$. Sei $v(p, y)$ die indirekte Nutzenfunktion des repräsentativen Konsumenten, so stellt das Ziel des Staates die Minimierung der Zusatzlast infolge der Besteuerung dar:

$$\text{Max } v(p, y) \quad \text{u.d.N.B. } \sum_i t_i x_i \geq T_0. \quad (1.2)$$

³⁰ Vgl. Reding, K./Müller, W. (1999), S. 257.

³¹ Vgl. Ramsey, F.P. (1927).

³² Vgl. Corlett, W.J./Hague, D. (1953), S. 656-670.

³³ Der Modellrechnung liegen weitere diverse Prämissen zugrunde. An dieser Stelle wird jedoch nicht darauf eingegangen.

Über das Maximum der Lagrange-Funktion $L = v(p, y) + \mu(\sum_i t_i x_i - T_0)$ gelangt man zur Bedingung 1. Ordnung für jeden Steuersatz t_i . Die Bedingungen 1. Ordnung führen unter Verwendung von Roy's Identität³⁴ zu

$$\sum_{i=1}^n \frac{\partial v}{\partial t_i} = - \frac{\partial v}{\partial \mu} \quad \text{mit } k=1, \dots, n. \quad (1.3)$$

Dies führt unter Verwendung der Slutsky-Gleichung zu³⁵

$$\sum_{i=1}^n \frac{\partial S_{ki}}{\partial t_i} = 0 \quad (1.4)$$

Dabei ist die Slutsky-Gleichung bezüglich ihrer zweiten partiellen Ableitung nach der Konsumgüternachfragemenge symmetrisch, weshalb gilt $S_{ki} = S_{ki}$.³⁶ Das ist die sogenannte Ramsey-Regel. Mit (1.4) ist die optimale Steuerstruktur durch die kompensierte Nachfrage nach den Konsumgütern S_{ki} und einem Proportionalitätsfaktor θ bestimmt; das heißt, dass eine prozentuale Erhöhung der Steuern zu einem entsprechenden proportionalen Rückgang der kompensierten Nachfrage führt.³⁷ Dennoch besitzt der obige Ausdruck (1.4) eine verständliche Überzeugungskraft: „Mit jeder Einführung einer Gütersteuer ist ein Substitutionseffekt verbunden. Die Besteuerung der Güter sollte nun so angelegt sein, dass die Summe der Substitutionseffekte möglichst gering ist, oder anders ausgedrückt, die durch die Besteuerung induzierte Abweichung von der optimalen Allokation sollte minimal gehalten werden“³⁸. Diese Beschreibung des Optimums impliziert aber keine praktikable Handlungsanweisung für die Steuerpolitik, die zu einer pragmatischen Bestimmung der optimalen Steuersätze führen könnte. Deshalb sind in der OT-Literatur einige Modifikationen der Modellprämissen erfolgt, die die Ableitung einer konkreten Optimalsteuerregel für den Spezialfall erlauben.³⁹

³⁴ Sie besagt, dass der Nutzenzuwachs infolge einer Preissenkung dv/dp_k gleich dem Produkt aus dem Grenznutzen des Einkommens α und der konsumierten Menge des Gutes x ist.

³⁵ Vgl. Atkinson, A.B./Stiglitz, J. E. (1980), S. 373-374.

³⁶ Vgl. Ebenda, S. 373-376.

³⁷ Vgl. Krause-Junk, G./Oehsen, J.H. (1982), S. 706.

³⁸ Vgl. Biene, P. (1985), S. 194.

³⁹ Vgl. Mann, H. (1987), S. 240.

Ausgehend von der Ramsey-Regel werden bei der Inverse-Elastizitäten-Regel Kreuzpreiseffekte der besteuerten Güter ausgeschlossen ($S_{ki}=0$ für $i \neq k$).⁴⁰

Dann wird (1.4) zu

$t_k S_{kk} = -\theta X_k$, woraus sich durch einfache Umformung die Inverse-Elastizitäten-Regel ergibt:

$$t_k \left(\frac{\delta}{\epsilon_{k|k}} \right) \quad (1.5)$$

oder wie es üblicherweise geschrieben wird

$$\frac{t_k}{p} = - \frac{\theta}{\epsilon_{k|k}} \quad (1.6)$$

Das heißt, der optimale Steuersatz für ein Konsumgut ist invers proportional zur kompensierten Preiselastizität der Nachfrage nach diesem Gut $\epsilon_{k|k}$, sofern die Kreuzpreiselastizität der besteuerten Güter gleich Null ist. Anders ausgedrückt: „Je weniger elastisch die kompensierte Nachfrage nach einem zu steuernden Konsumgut auf direkte Preisänderung reagiert, desto stärker ist dieses Gut zu besteuern.“⁴¹ Trotz restriktiver Annahmen ist diese Optimalsteuerregel interessant, da sie der Behauptung, einheitliche Steuersätze seien stets optimal, widerspricht.

Eine weitere Steuerregel ist von Corlett und Hague (1953) diskutiert worden, deren Ergebnisse hier der Vollständigkeit halber angegeben werden sollen. Ausgehend von weniger restriktiven Annahmen (Drei-Güter-Fall, bei dem zwei besteuerte Konsumgüter mit einem unbesteuerten dritten Gut Freizeit kombiniert werden) überlegten sie, ob die Abweichung von einer einheitlichen Steuer effizienzsteigernd sein könnte. Entsprechend der Corlett-Hague-Regel ist ein Gut freizeitsubstitutiv, freizeitneutral oder freizeitsubstitutiv, je nachdem ob seine kompensierte Kreuzpreiselastizität der Nachfrage in Bezug auf den Preis des Gutes Freizeit ($\eta_{k|f} \Leftrightarrow \eta_{f|k}$) kleiner, gleich oder größer als Null ist.⁴²

⁴⁰ Die kompensierte Nachfrage des k-ten Gutes reagiert somit nur auf Preiserhöhung dieses Gutes. Kaiser, H. (1990), S. 27.

⁴¹ Wiegard, W. (1976), S. 213.

⁴² Vgl. Krause-Junk, G./Oehsen, J.H. (1982), S. 714.

Die Corlett-Hague-Regel fordert gemäß

$$\frac{t_2}{p_2} \Leftrightarrow \frac{t_1}{p_1} \quad \text{wenn } \eta_{\dots} \Leftrightarrow \eta_{\dots}, \quad (1.7)$$

dass in einer Drei-Güter-Welt das Gut mit der höheren kompensierten Kreuzpreiselastizität im Verhältnis zum Gut Freizeit schwächer besteuert wird als das mit einer geringeren kompensierten Kreuzpreiselastizität. Das heißt je höher die Komplementaritätsbeziehung eines Gutes zur Freizeit ist, desto höher sollte es besteuert werden⁴³. Da das Gut Freizeit nicht besteuert wird, sollten diejenigen Güter verstärkt zur Besteuerung herangezogen werden, die in einer komplementären Beziehung zur Freizeit stehen, weil dadurch bei gegebenen Einnahmenerfordernissen des Staates die Abweichung von der optimalen Allokation minimal ausfällt.⁴⁴ Allerdings muss einschränkend festgehalten werden, dass die Corlett-Hague-Regel nur unter den oben genannten Voraussetzungen (Drei-Güter-Modell) Gültigkeit besitzt. So informativ die Analyse in einem Modell mit repräsentativen Konsumenten sein mag, ist sie dennoch wenig geeignet für konkrete steuerpolitische Empfehlungen. Von vielen Autoren wurde deshalb eine solche Analyse stark kritisiert. „Denn zum einen ist die Annahme, dass alle Individuen identisch seien, so gravierend, dass hierdurch von einer wesentlichen Aufgabe, die ein jegliches Steuersystem zu erfüllen hat, abstrahiert wird.“⁴⁵ Zum anderen ist das Modell insofern inkonsistent, als hier kein Element enthalten ist, das den expliziten Ausschluss von Kopfsteuern rechtfertigt: „In einer Welt, in der alle Individuen identisch sind, sind auch alle Informationen über die Individuen verfügbar und es ist kein Grund vorhanden, von einer Kopfsteuer abzusehen, durch die noch ein ‚first best‘ Optimum realisiert werden könnte.“⁴⁶

2.2.4 Optimale Güterbesteuerung im Mehrkonsumentenmodell

Diamond und Mirrlees (1971) haben den Ramsey-Ansatz auf eine Mehr-Personen-Ökonomie ausgedehnt. In einer Mehr-Personen-Wirtschaft mit H Haus-

⁴³ Vgl. Mann, H. (1987), S. 33.

⁴⁴ Vgl. Ebenda, S. 34.

⁴⁵ Biene, P. (1985), S. 203.

⁴⁶ Vgl. Ebenda, S. 203.

halten sei $v_h(p, y_h)$ die indirekte Nutzenfunktion des Haushalts h .⁴⁷ Es wird eine soziale Wohlfahrtsfunktion von Samuelson-Bergson Typ $W(v_1, v_2, \dots, v_h)$ unterstellt. Dabei taucht jeder Haushalt in der sozialen Wohlfahrtsfunktion in Form seiner indirekten Nutzenfunktion v_h auf

$$W(p, y) = W[v_1(p, y_1), v_2(p, y_2), \dots, v_h(p, y_h)] \quad (1.8)$$

und die volkswirtschaftliche Wohlfahrt steigt mit der Erhöhung des individuellen Nutzens an ($\partial W / \partial v_h$)⁴⁸.

Analog zu (1.2) ergibt sich das staatliche Optimierungsproblem unter der Nebenbedingung der Realisierung des vorgegebenen Steueraufkommens

$$T_0 = \sum_{i=1}^n \left(\sum_{h=1}^H \right) \quad \text{mit } i=1, \dots, n \text{ als Güterindex und } h=1, \dots, H \text{ als Haushaltsindex wie}$$

folgt:

$$\text{Max } W[v(p)] \text{ u.d.N.B. } \sum_{i=1}^n \left(\sum_{h=1}^H \right) > T_0,$$

Als Bedingung 1. Ordnung folgt für die Budgetrestriktion des Staates

$$\sum_{h=1}^H \left(\sum_{k=1}^n \right) \alpha^h x_k^h = \mu \left[- \sum_{i=1}^n \left(\sum_{h=1}^H \right) \right], \quad (1.9)$$

wobei $\sum_{h=1}^H$ die durchschnittlich nachgefragte Menge bezeichnet. Der

linke Term $\left(\sum_{k=1}^n \right)$ wird durch β ersetzt und bezeichnet den sozialen Grenz-

nutzen des individuellen Nettoeinkommens des Haushalts h .

Man erhält unter Verwendung der Slutsky-Gleichung⁴⁹

$$\sum_{i=1}^n \sum_{h=1}^H \left[\sum_{k=1}^n \sum_{l=1}^n \right] \quad (1.10)$$

⁴⁷ Die indirekte Nutzenfunktion beschreibt das maximale Nutzenniveau, das die Konsumenten bei vorgegebenen Preisen und Einkommen erreichen können. Dabei ist das Ziel, das Nutzenniveau und damit die indirekte Nutzenfunktion zu maximieren.

⁴⁸ Vgl. Kaiser, H. (1990), S. 48.

⁴⁹ Vgl. Biene, P. (1985), S. 206.

Das ist die sogenannte Mehr-Personen-Ramsey-Regel, die mit (1.4) für den Fall identischer Individuen korrespondiert.⁵⁰ Die linke Seite von (1.10) stellt den Rückgang der kompensierten Nachfrage bei einer Änderung des Steuersatzes t dar. Die rechte Seite unterscheidet sich von (1.4) dadurch, dass mit dem sozialen Gewichtungssparameter β und der marginalen Konsumneigung $\frac{\partial}{\partial}$ individuelle Unterschiede berücksichtigt werden. Gleichung (1.10) lässt relativ allgemeine Schlussfolgerungen zu: „Sie beschreibt notwendige Zusammenhänge zwischen verteilungsgewichteten (soziale Nettogrenznutzen) und hypothetischen Nachfrageänderungen, die aus allokativen Gründen in einer bestimmten Beziehung zu hypothetischen Steuersatzänderungen stehen müssen.“⁵¹ Man gelangt dann zur Diamond-Mirrlees-Regel, die auch als Ramsey-Regel für die Mehr-Personen-Ökonomie bezeichnet wird: „Ist der soziale Grenznutzen eines Haushalts A größer als der eines Haushalts B, so muss der kompensierte Nachfragerückgang aufgrund der Besteuerung bei gleicher Grenzneigung zur Steuerzahlung beider Haushalte für dasjenige von zwei beliebigen Gütern größer sein, das von B relativ stärker nachgefragt wird.“⁵² Die Beziehung (1.10) ist jedoch nicht ohne weiteres als Regel geeignet, um genaue Aussagen für die wirtschaftspolitische Praxis zu treffen.

2.2.5 Optimalsteuertheorie und Steuerpolitik in der Praxis

Was folgt aus den theoretischen Überlegungen für die Ausgestaltung einer Mehrwertsteuer in der Praxis? Zunächst ist positiv zu werten, dass die theoretischen Analysen der normativen Theorie zu einem besseren konzeptionellen Verständnis beitragen. So wurde deutlich, dass ein einheitlicher Steuersatz auf alle Güter nicht zwingend optimal sein muss und das Grundmodell einer Mehr-Personen-Ökonomie zeigt, dass Unterschiede bei den Individuen Differenzierungen rechtfertigen können. Die oben dargestellten theoretischen Ausführungen zeigen, dass es für konkrete Aussagen erforderlich ist: 1) im Falle der Corlett-Hague-Regel die kompensierten Kreuzpreiselastizitäten zu bestimmen, 2) im Falle der Mehr-

⁵⁰ Vgl. Ebenda, S. 206.

⁵¹ Atkinson, A.B./Stiglitz, J. E. (1980), S. 387.

⁵² Kaiser, H. (1990), S. 52.

Personen-Ramsey-Regel die soziale Wohlfahrtsfunktion und entsprechende soziale Gewichtungparameter zu bestimmen, 3) im Falle der Ramsey-Regel die kompensierten Nachfrageelastizitäten der verschiedenen Güter zu ermitteln. Eine Analyse, die alle erforderlichen Daten einbeziehen würde, ist kaum denkbar und sowohl für die politischen Entscheidungsträger als auch für wirtschaftspolitische Berater nicht praktikabel. Zusammenfassend kann man feststellen, dass die theoretischen Analysen – so sehr sie zu einem besseren konzeptionellen Verständnis beitragen – insgesamt nur bedingt in die finanzpolitische Praxis umsetzbar sind.⁵³

Für die Suche nach optimalen Steuern in der Praxis ist das sogenannte Produktionseffizienztheorem von zentraler Bedeutung. Es wurde erstmals von Diamond und Mirrlees (1971) abgebildet:⁵⁴ Neben den second-best-optimalen Steuern sollte es keine zusätzlichen Steuern auf Inputgüter⁵⁵ im Produktionsprozess geben. Die Inputsteuern würden die von Marktteilnehmern gewählte Inputkombination im Produktionsprozess beeinträchtigen und damit zu einem niedrigen Output führen.⁵⁶ Verzerrungen dieser Art sind niemals optimal, weil sie eine Verschwendung von Ressourcen bedeuten, ohne sonstigen Vorteil einzubringen. Im Vergleich zu den oben dargestellten optimalsteuertheoretischen Überlegungen enthält das Produktionseffizienztheorem eine positive Empfehlung an den Steuergesetzgeber. Zusammengefasst muss im Bereich der Güterbesteuerung folglich darauf geachtet werden, ein System der Besteuerung zu etablieren, das

- in der Belastung der Konsumenten die Optimalsteuer-Regeln erstrebt, wobei ein einheitlicher Steuersatz aus einer third-best-Überlegung⁵⁷ heraus sinnvoll erscheint,
- die Besteuerung von Inputgütern im Produktionsprozess meidet.

⁵³ Brennan und Buchanan bezeichnen die Modelle der optimalen Besteuerung als „institutionell Leer“, siehe Brennan, G./Buchanan, J. (1977), S. 255.

⁵⁴ Vgl. Diamond, P.A/Mirrlees, J.A. (1971), S. 8-27.

⁵⁵ Unter einem Inputgut versteht man ein Gut, dessen Menge den Nutzen der Konsumenten nicht unmittelbar beeinflusst. Dazu gehören Rohöl und landwirtschaftliche Vorprodukte. Soweit diese auf Märkten gehandelt werden, können sie ohne Weiteres besteuert werden.

⁵⁶ Im Second-best-Optimum werden nur die Konsumententscheidungen verzerrt, nicht die Produktionsentscheidungen.

⁵⁷ Angesichts der Informationsprobleme für den Staat sowie der praktischen Probleme wie z.B. administrative Kosten und Umsetzbarkeit bestimmter Maßnahmen erscheint die gleichmäßige Besteuerung aller Güter als sinnvoll, was Homburg (2007) als Third-best-Besteuerung bezeichnet. Siehe Homburg, S. (2007), S. 196.

Das spricht eindeutig für die Wahl einer MWSt. Sie ist einem Gütersteuersystem mit einer Vielzahl spezifischer Einzelsteuern effizienztheoretisch klar überlegen, weil beim letzteren die effektiven Steuersätze durch die Besteuerung divergieren und nicht systematisch kontrollierbar sind.⁵⁸ Bei der MWSt-Ausgestaltung die Inputleistungen steuerlich unbelastet zu lassen, ist technisch bekanntlich durch einen Vorsteuerabzug realisierbar. In diesem Zusammenhang ist auch der Beitrag der OT zu sehen.

2.3 Second-Best-Besteuerung: eine Analyse der optimalen Kapitaleinkommensbesteuerung

Für die Zwecke dieser Arbeit, in der das Transformationsland Georgien im Mittelpunkt steht, ist es sinnvoll, weitere Effizienzaspekte zu diskutieren, die sich für eine Kapitaleinkommensbesteuerung ergeben. Eine ausführliche theoretische Analyse würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen. Dennoch sollen im Folgenden zentrale Probleme angesprochen und mögliche Konsequenzen aufgezeigt werden.⁵⁹ Der Einfachheit halber wird in diesem Abschnitt eine Welt mit nur zwei Konsumgütern unterstellt. Das erste Gut wird als Gegenwartskonsum und das zweite als Zukunftskonsum interpretiert. Unterstellt man einen positiven Zinssatz r , so ist Gegenwartskonsum teurer als Zukunftskonsum und das Nettopreisverhältnis p_1/p_2 der beiden Güter entspricht dem Zinsfaktor $R=1+r$. Wenn ein Konsument seinen Gegenwartskonsum um die Ersparnis s vermindert, kann er seinen Zukunftskonsum um Rs steigern, da er später den gesparten Betrag und zusätzlich das Kapitaleinkommen rs erhält. Kapitaleinkommensteuern verzerren die intertemporalen Entscheidungen der Konsumenten, indem sie das Brutto-Preisverhältnis auf einen Wert $q_1/q_2 < p_1/p_2$ senken und das Sparen unattraktiv machen. Ein erstbestes Steuersystem belastet Gegenwartskonsum und Zukunftskonsum mit demselben Steuersatz.

Für eine statische effizienztheoretische Analyse von Kapitaleinkommensteuern kann man an die optimalsteuertheoretischen Ergebnisse aus Kapitel 1.2 an-

⁵⁸ Vgl. Homburg, S. (2007), S. 198-199.

⁵⁹ Für eine ausführliche Behandlung des Themas sei auf die Literatur verwiesen: Feldstein, M. (1978); Atkinson, A.B./Sandmo, A. (1980); Sinn, H-W. (1985); Gordon, R.H. (1986).

knüpfen. Feldstein (1978)⁶⁰ gab der Corlett-Hague-Regel eine intertemporale Interpretation. Der Drei-Güter-Fall von Corlett und Hague wird auf ein einfaches Zwei-Perioden-Modell übertragen.⁶¹ Ein abstraktes Ergebnis dieser Operation lautet: Zukunftskonsum sollte höher besteuert werden als Gegenwartskonsum, wenn er stärker freizeitlekomplementär ist. Unter dieser Voraussetzung wäre die Erhebung einer Kapitaleinkommensteuer eine Second-best-Lösung, während im umgekehrten Fall eine Subventionierung von Kapitaleinkommen geraten wird. Welche Annahmen empirisch zutreffen, ist schwer zu sagen. Insofern führt die Theorie der Second-best-Besteuerung im Streit um die Kapitaleinkommensteuer nicht zu konkreten Empfehlungen.

Vielmehr ist die Besteuerung der Kapitaleinkommen davon abhängig, ob eine Entscheidung für ein Einkommen- oder Konsumsteuersystem fällt. Einkommen wird typischerweise durch eine persönliche Einkommensteuer besteuert. Diese kann durch eine Unternehmensteuer ergänzt werden. Demgegenüber wird unter einer Konsumsteuer oft eine Besteuerung des Verkaufs oder Kaufs von Gütern und Dienstleistungen verstanden. Dazu gehört z. B. die Mehrwertsteuer. Diese Unterscheidung zwischen Einkommen- und Konsumsteuer verliert jedoch an Trennschärfe, wenn die beiden Steuerarten aus einer intertemporalen Perspektive betrachtet werden. Der Grund liegt darin, dass im Zeitablauf Konsum notwendigerweise aus Einkommen finanziert werden muss; m.a.W. wird Einkommen, das in einer bestimmten Periode gespart wird, früher oder später dem Konsum zugeführt. Konsumbesteuerung heißt nicht, das Einkommen nicht zu besteuern; die Frage lautet vielmehr, welche Einkommensarten von einer Konsumbesteuerung erfasst werden und welche nicht.⁶² Im Rahmen einer intertemporalen Budgetbetrachtung lässt sich zeigen, dass der Gegenwartswert des Konsums über die gesamte Lebenszeit (zuzüglich einer anfälligen Erbschaft) gleich groß ist wie der Gegenwartswert des Einkommens unter Ausschluss des Kapitaleinkommens über die gesamte Lebenszeit (plus ein anfällig empfangenes Erbe). Die Kapitalmarktrendite, die das Kapitaleinkommen generiert, entspricht gerade dem Diskontierungssatz, der für die Berechnung des Gegenwartswertes verwendet wird,

⁶⁰ Vgl. Feldstein, M.(1978), S. 29-51.

⁶¹ Mit den Gütern Freizeit (Gut=0), heutiger Konsum (Gut=1) und zukünftiger Konsum (Gut=2). Vgl. Atkinson, A.B./Sandmo, A. (1980), S. 529-549.

⁶² Vgl. Daep, M./Schaltegger, C.A. (2004), S. 4-5.

und fällt deshalb aus der Steuerbasis der Konsumsteuer heraus. Daher ist eine Konsumsteuer eine Steuer auf Arbeitseinkommen, Bodeneinkommen⁶³, Reingewinne⁶⁴ und Erbschaftssalden (d. h. belastet werden Personen mit einem positiven Erbschaftssaldo, die im Rahmen einer Barwertbetrachtung mehr erben als vererben), während Kapitaleinkommen durch sie nicht belastet werden.⁶⁵ Bei proportionalem und im Zeitablauf unverändertem Steuertarif garantiert die Konsumbesteuerung, dass zwei Steuerpflichtige, die dieselben Lebenseinkommen realisieren, mit derselben Lebenssteuer belastet werden.⁶⁶ Viele Studien haben gezeigt, dass die Besteuerung von Kapitaleinkommen zu Effizienzverlusten führt.⁶⁷

Entwicklungsländer verfügen in der Regel über einen relativ niedrigen Kapitalstock; deshalb sollten gerade auch dort Spar- und Investitionstätigkeiten, sowohl auf der Haushalts- als auch auf der Unternehmensebene, nicht diskriminiert werden. Bei einer Reform zu einem konsumorientierten Steuersystem könnten durch die systemimmanente Entscheidungsneutralität die Ressourcenallokation verbessert und der Kapitalbildungsprozess als ein Wachstumsmotor des wirtschaftlichen Entwicklungsprozesses stimuliert werden.⁶⁸

2.4 Effizienzaspekte der Arbeitseinkommensbesteuerung

In der Literatur wird hinsichtlich der Besteuerung der Arbeitseinkommen auf den Zusammenhang von Steuern und Arbeitsangebot hingewiesen. Betrachten wir eine proportionale Steuer auf das Arbeitseinkommen. Es gilt $T = \tau \cdot y$ und $p \cdot c = y - T$. Die Gleichung für die Budgetgerade nach Steuer heißt:

⁶³ Bei der Berechnung des Bodeneinkommens müssen Grundstücke gedanklich in Grund und Gebäude aufgeteilt werden. Das Einkommen aus den Gebäuden gehört wirtschaftlich zum Kapitaleinkommen.

⁶⁴ Der Reingewinn im volkswirtschaftlichen Sinn (im Unterschied zum handelsrechtlichen Gewinn) ergibt sich erst nach Abzug aller kalkulatorischen Kosten und ist dann ein Extraeinkommen, das nach Abzug von Unternehmerlohn, Eigenkapitalverzinsung und Risikoprämie verbleibt.

⁶⁵ Vgl. Ebenda, S. 6.

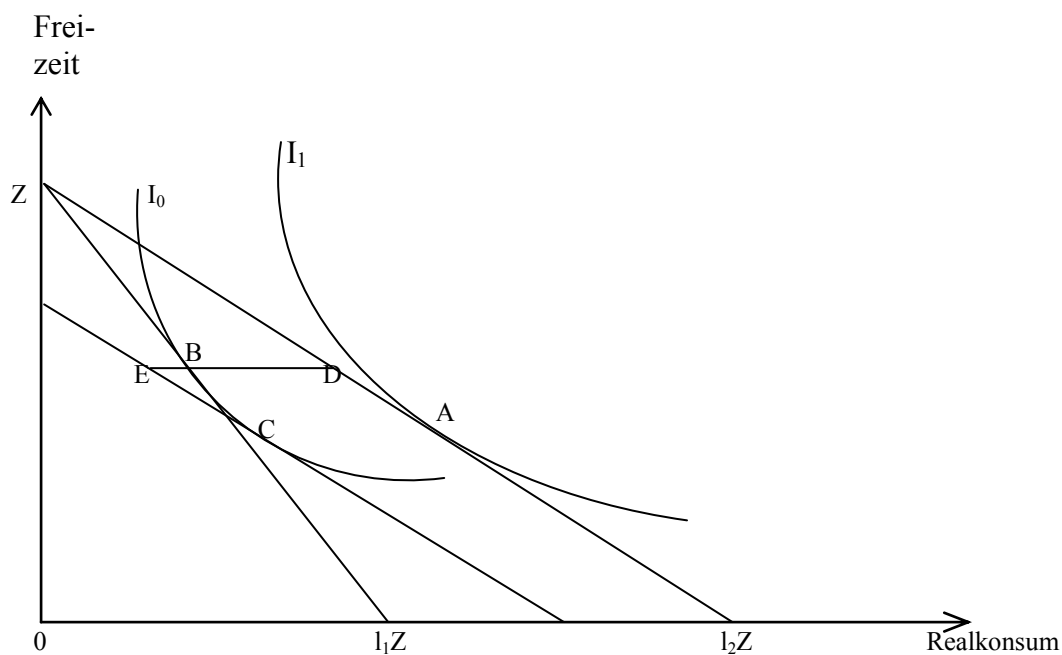
⁶⁶ Kapitel 4 gibt einen Überblick über die Argumente, ob unter Effizienzgesichtspunkten die Einkommens- oder die Konsumbesteuerung überlegen ist. Vgl. Rose, M. (1990), S. 18. Abwägend hingegen Sinn, H-W. (1985), S. 227.

⁶⁷ Vgl. u.a. Auerbach und Kotlikoff (1987), Sinn, H. W. (1987); sowie Judd (1997). Judd (1997) kommt in einem Wachstumsmodell mit der Annahme unvollständiger Konkurrenz zu dem Ergebnis, dass Kapitaleinkommen in einem optimalen Steuersystem nicht nur aus der Besteuerung ausgeschlossen, sondern sogar subventioniert werden sollten, um die aufgrund unvollständiger Konkurrenz entstandenen Verzerrungen zu beseitigen. Siehe Judd, K. L. (1997).

⁶⁸ Vgl. Rose, M. (1999); Rose, M. (1999a), S. 43.

$C = - \cdot -$. Das Austauschverhältnis verändert sich zu
 $dC/dF = - -$.

**Abbildung 4: Aufteilung der individuell verfügbare Zeit nach einer
 Reallohnsenkung ($p=1$).**



Quelle: Cansier, D. (2004), S. 81.

Die Steuer wirkt wie eine Verminderung des Lohnsatzes. Sie reduziert das Arbeitseinkommen, trifft dagegen den Freizeitnutzen nicht. Damit diskriminiert sie Arbeit. Der Nettoeinkommen verringert sich. Unterstellt man dominierende Substitutionseffekte, muss sich das Arbeitsangebot solange verkürzen, bis die Bedingung

$$\frac{dU}{dF} / \frac{dU}{dC} = -$$

erfüllt ist (Punkt B in Abbildung 4). Das Angebot verkürzt sich. Unser Wirtschaftssubjekt sieht sich einer geringeren Wohlfahrtslage gegenübergestellt.

Auch wenn der Gesamteffekt auf das Arbeitsangebot schwer zu bestimmen ist,⁶⁹ stellt die Arbeit-Freizeit-Verzerrung in Form einer Zusatzlast der Besteuerung (excess burden) eine wohlfahrtsmindernde Verzerrung dar. Eine steuerpolitische Implikation dieses Ergebnisses ist, dass hohe Grenzsteuersätze vermieden werden sollten.⁷⁰

Die Frage nach der effektiven Grenzbelastung des Faktors Arbeit gewinnt auch an Bedeutung, wenn man die Substitution von Weiß- durch Schwarzarbeit betrachtet, die nicht zuletzt am höheren Anteil des sogenannten „informellen Sektors“ abzulesen ist. Inwiefern Schwarzarbeit als steuerbedingte Ausweichreaktion zu kennzeichnen ist, zeigen jüngere Forschungsergebnisse, nach denen ein Rückgang der Steuerbelastung zu höherer Beschäftigung auf dem formellen Arbeitsmarkt führt.⁷¹

Bezüglich des Einflusses einer hohen Grenzbelastung auf Steuerhinterziehung und die Bereitschaft zum Arbeiten in der Schattenwirtschaft spricht der derzeitige Forschungsstand tendenziell für eine maßvolle effektive Belastung.

2.5 Zwischenergebnis

Die „Theorie der optimalen Besteuerung“ sieht sich derart kontroversen Beurteilungen ausgesetzt wie kaum ein anderes Gebiet der Finanzwissenschaft. Dies verwundert nicht, denn einige ihrer Empfehlungen wirken in der Tat für praktische Steuerpolitik realitätsfern oder sogar zynisch, wie etwa die Inverse-Elastizitäten-Regel, wenn man sie auch als Anweisung an den Fiskus interpretieren kann „das Geld dort zu beschaffen, wo es am einfachsten ist.“⁷² Nichtsdestotrotz wurde hier anhand ausgewählter Themen gezeigt, was diese Grundsätze für die konkrete Ausgestaltung des Steuerrechts bedeuten und wie gut sie dazu geeignet sind, sich mit den gegebenen steuerpolitischen Realitäten auseinanderzusetzen.

⁶⁹ Man kann die denkbaren Wirkungen auf die bekannten Einkommens- und Substitutionseffekte reduzieren. Der Einkommenseffekt veranlasst das Individuum, sein ursprüngliches Einkommen möglichst zu halten, also zu Lasten der Freizeit mehr zu arbeiten. Der Substitutionseffekt dagegen wirkt in die andere Richtung, nämlich die einer Ausweitung der Freizeit zu Lasten des Einkommens. Beide wirken also, falls Freizeit ein normales Gut ist, gegeneinander.

⁷⁰ Vgl. Reding, K./Müller, W. (1999), S. 195.

⁷¹ Vgl. Schneider, F./Enste, D. (2000).

⁷² Reding, K./Müller, W. (1999), S. 295.

zen. Dabei wurden folgende Einsichten gewonnen: Zunächst ist die ideale Steuerwelt durch ein erstbestes Steuersystem charakterisiert, in dem keine Zusatzlast der Besteuerung auftritt und kein Zielkonflikt zwischen Effizienz und Gerechtigkeit besteht: „man besteuere alle Güter mit einheitlichen Sätzen und differenziert die Sätze nach persönlicher Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen.“⁷³ Ein solche allgemeine Verbrauchsteuer oder eine äquivalente differenzierte Pauschalsteuer ist erstbest und durch sie lässt sich jedes beliebige Verteilungsziel verwirklichen, ohne dass ein Konflikt zwischen Effizienz und Verteilung bestünde.⁷⁴ Wegen fehlender Informationen kann jedoch ein solches Steuersystem nicht implementiert werden. Das Informationsproblem wird in einem zweitbesten Steuersystem überwunden, indem sich die Besteuerung auf beobachtbare Transaktionen beschränkt. Als Preis dafür geht zum einen die Harmonie von Effizienz- und Gerechtigkeitszielen verloren. Zum andern entsteht eine Zusatzlast der Besteuerung. Die Verzerrungen beschränken sich auf die Konsumentenentscheidungen. Primäre Steuerbemessungsgrundlagen sind dabei das Einkommen oder der Konsum, während die Produktion nicht besteuert werden sollte.⁷⁵

⁷³ Homburg, S. (2007), S. 184.

⁷⁴ Vgl. Ebenda, S. 184.

⁷⁵ Nach dem Ergebnis des Produktionseffizienztheorems ist der Verzicht auf Produktionssteuern stets optimal. Siehe oben Kapitel 2.2.5.

3 Anforderungen an ein „gutes“ Steuersystem

3.1 Die wirtschaftlichen Funktionen der Steuern

Zur Beurteilung von Steuersystemen jeglicher Struktur benötigt man einen Kriterienkatalog, anhand dessen die Qualität einzelner Steuersysteme bestimmt wird. Hierzu müssen zunächst aber Überlegungen hinsichtlich der Funktionen der Besteuerung im Rahmen der wirtschaftspolitischen Ziele angestellt werden. Ausgehend von den Funktionen der Besteuerung können dann verschiedene Kriterien aufgestellt werden, die bei der Realisierung dieser Aufgaben beachtet werden sollten.

Nach Musgrave⁷⁶ lassen sich die Ziele der Wirtschaftspolitik in Allokations-, Distributions- und Stabilisierungsziele unterscheiden. Diese Ziele werden von der Finanzpolitik angestrebt. Aufgrund seiner überragenden Bedeutung fügt die entwicklungspolitische Literatur das Wachstumsziel und das Nachhaltigkeitsziel als ein finanzpolitisches Ziele hinzu.⁷⁷

Das Allokationsziel der Finanzpolitik besteht darin, eine effiziente Allokation der verfügbaren Ressourcen zu erzielen. Auf der einen Seite werden durch die Bereitstellung öffentlicher Güter die Grundlagen für die private Güterproduktion geschaffen. Durch gezielte Steuerpolitik sollen auf der anderen Seite externe Effekte von Produktion und Konsum internalisiert werden, um ein Marktversagen zu korrigieren. Die Finanzpolitik muss generell darauf achten, ihrerseits die Verzerrung der Produktions- oder Konsumententscheidungen möglichst minimal zu halten.

Das Stabilisierungsziel der Finanzpolitik besteht darin, Preisniveaustabilität und ein hohes Beschäftigungsniveau sicherzustellen. Unter einer sich an dem Stabilisierungsziel orientierenden Finanzpolitik versteht man im Allgemeinen eine Steuer- und Ausgabenpolitik, die entgegen der konjunkturellen Entwicklung expansiv bzw. kontraktiv eingesetzt wird.

Das Distributionsziel der Finanzpolitik fokussiert die sich aus den Marktprozessen ergebende, aus der Sicht der Gesellschaft jedoch nicht zufriedenstellende Einkommens- und Vermögensverteilung. Dabei wird nicht auf die Egali-

⁷⁶ Vgl. Musgrave, R.A./Musgrave, P./Kullmer, L. (1984), S. 5

⁷⁷ Vgl. u.a Nafziger, W.E. (1990), S. 324; Petersen, H.-G. (1993), S. 36-37.

sierung von Einkommen und Vermögen abgezielt, sondern vielmehr auf Gerechtigkeit, die allerdings unterschiedlich definiert wird.⁷⁸

Dem *Wachstumsziel* dient unter anderem die Erhöhung öffentlicher und privater Ersparnisse. Die Bildung privater Ersparnisse kann durch eine Verbesserung der Steuerstruktur und des Steuerniveaus angeregt werden, während sich öffentliche Ersparnisse durch eine Beschränkung oder Umschichtung des öffentlichen Konsums realisieren lassen.

Die makroökonomische Literatur zeigt, dass gerade in Kreislaufmodellen im Wesentlichen monetäre Ströme erfasst werden, die zwischen privaten Haushalten, Unternehmen, Staat und Ausland fließen. Die vielfältigen Verflechtungen zwischen dem Wirtschaftssystem und der Natur bleiben dabei fast unbeachtet. Desto deutlicher wird die Aktualität des *Nachhaltigkeitsziels*. Die wesentliche Lebensvoraussetzung für die Menschheit ist eben eine intakte Natur und gesunde Umwelt. Man darf die Natur nicht ausschließlich als Ressourcenlieferant für die Menschheit betrachten, sonst steht die Natur nicht unbegrenzt zur Verfügung. Sowohl die erschöpfbaren Ressourcen (z.B. Erdöl) als auch die regenerierbaren Ressourcen (z.B. die pflanzliche Produktion) geraten bei Überbeanspruchung der natürlichen Assimilationsfähigkeit in Gefahr. Unter Berücksichtigung der Interessen der zukünftigen Generationen ist es daher notwendig, die Tragfähigkeit einer Region, eines Staates bzw. der Erde zu bestimmen.⁷⁹

„Nachhaltiges Wirtschaften heißt konkret, den Ressourceneinsatz in der Wirtschaft (z.B. über steigende Ressourcenpreise) durch technischen Fortschritt zu reduzieren, regenerierbare Ressourcen nur soweit auszubeuten, dass ihre Regenerationsfähigkeit nicht beeinträchtigt wird und erschöpfbare Ressourcen lediglich in einem Ausmaß abzubauen, in dem nicht-erschöpfbare Substitute geschaffen werden können (Daly).“⁸⁰ Nach dieser Definition bringt nachhaltiges Wirtschaften gleichzeitig einen materiellen Wohlfahrtsverlust mit sich, der möglichst gering ausfallen wird, je schneller der technische Fortschritt auf Ressourcen- und umweltschonende Produktion eingestellt wird. Die zunehmende Wichtigkeit der

⁷⁸ Vgl. Musgrave, R.A./Musgrave, P./Kullmer, L. (1984), S. 3-14.

⁷⁹ Vgl. Petersen, H.-G. (1993), S.37.

⁸⁰ Petersen, H.-G. (1993), S.38.

Umweltpolitik, aber auch das umweltpolitische Instrumentarium machen die Verknüpfung zwischen der Finanz- und Umweltpolitik deutlich. Beispielsweise umweltpolitische Instrumente wie Emissionssteuern und Subventionen stehen in engem Zusammenhang mit den finanzpolitischen Instrumenten öffentliche Einnahmen und öffentliche Ausgaben. Zu beachten ist außerdem, dass man sich u.a. angesichts der Europäischen Union und der Weltwirtschaft nicht nur auf nationale Umweltprobleme beschränkt, sondern ebenfalls grenzüberschreitende und globale Umweltprobleme behandelt.

Mit Hilfe der geschilderten Zusammenhänge zwischen den Zielen der Wirtschaftspolitik und den finanzpolitischen Maßnahmen lassen sich wirtschaftliche Funktionen der Besteuerung ableiten, die im Folgenden näher ausgeführt werden.

3.1.1 Die Fiskalische Funktion

Damit kommen wir zur Einordnung der Besteuerung in dieses Zielsystem. Die klassische Steuerfunktion dient der fiskalischen Zielsetzung. Dem Staat sollen durch das Steueraufkommen ausreichende Mittel zur Verfügung gestellt werden, um seine Aufgaben zu erfüllen.⁸¹ Eine besondere Rolle spielen Steuern wie schon angedeutet im Zusammenhang mit dem abgeleiteten Ziel der Minimierung des Ressourcenverzehr im Markt, da von der Besteuerung eine Vielzahl von Nutzen einbußen ausgehen können. Im Folgenden wird ein Überblick gegeben, welche grundlegenden Wirkungen von der Besteuerung ausgehen. Grundlegendes Ziel und zugleich wichtigste Funktion der Steuern ist es, die zur Erfüllung der staatlichen Aufgaben notwendigen Mittel (Einnahmen) bereitzustellen. Diese als Deckungsfunktion bezeichnete Zielsetzung wurde auch von den klassischen Nationalökonomen (vor allem Adam Smith) akzeptiert.⁸² In der heutigen Zeit bedeutet dies zunächst in statistischer gesamtstaatlicher Betrachtung, dass die Steuereinnahmen einer Finanzperiode zur Finanzierung des steuerlich zu deckenden staatlichen Ausgabenbedarfs ausreichen sollen. Da die Steuereinnahmen – gemessen an

⁸¹ Daneben kann der Staat über besondere Wirkungsmechanismen der Besteuerung in den Marktprozess eingreifen, um vorgegebene Allokationsziele zu verfolgen. Dieser Fall bleibt im Folgenden ausgeblendet.

⁸² Vgl. Petersen, H.-G. (1993), S. 204.

der wirtschaftlichen Leistung – überall einen großen Umfang haben, stellt bereits die Tatsache einer Besteuerung eine nicht vernachlässigbare Einmischung in die Funktionsweise der Marktmechanismen dar, von der Störungen und unerwünschte Nebenwirkungen auf den optimalen Marktprozess ausgehen. Somit beeinflusst der Staat bei der Absicherung der Deckungsfunktion notwendigerweise Verhalten und Entscheidungen der Wirtschaftsakteure. Zielsetzung der Finanzpolitik sollte es deshalb sein, die notwendige Einflussnahme auf den Marktprozess so gering wie nur eben möglich zu halten.⁸³

3.1.2 Die Interventionsfunktion

Unter allokativen Aspekten kommt den Steuern die Aufgabe zu, ein bestimmtes Aufkommen zur Finanzierung der gewünschten Ausgabentätigkeit zu erzielen und auch im Rahmen der staatlichen Einnahmenerzielung eine größtmögliche Effizienz der gesamtwirtschaftlichen Ressourcenverwendung sicherzustellen. Hierzu schöpft das Steuersystem einen Teil der Kaufkraft von Konsumenten ab, und es muss die hieraus entstehende Nachfragerücke durch eigene Nachfrage schließen, kann aber auch die Änderung der Preise zur Korrektur von Marktversagen nutzen (Lenkungszweck).⁸⁴ Grundlegendes Ziel ist dabei die Handhabung der Externalitäten. Dieser Grundgedanke ist klar, seine Realisierung jedoch ziemlich umständlich; denn einerseits kann in der Praxis nur sehr selten der gegebenenfalls externe Ertrag eines unter normalen Marktverhältnissen übernommenen Risikos von einem außerhalb des Marktes bestehenden Faktor abgegrenzt werden, andererseits ist auch selten eindeutig nachvollziehbar, ob es nicht bereits spontan zu einer Internalisierung der gegebenen Position kommt oder schon gekommen ist.

Diese Steuerfunktion ist eine viel diskutierte und in außerordentlich unterschiedlichem Maße verwirklichte Funktion von Steuersystemen. Eine zu starke Anwendung kann die Funktionsweise von Waren- und Kapitalmärkten vom Steuersystem abhängig machen, da sie deren Effizienz senkt.

⁸³ Vgl. Rose, M. (1999), S. 170.

⁸⁴ Vgl. Rose, M. (1991), S. 13.

3.1.3 Sozialpolitische Funktion

Die bedeutsamste Erweiterung erfuhren die von Adam Smith aufgestellten und dann von nachfolgenden Autoren ergänzten Besteuerungsmaximen durch den Sozialreformer Adolph Wagner. Er kehrte sich von der *Edinburger Besteuerungsregel*⁸⁵ des „leave them as you find them“ ab und stellte ihr einen Grundsatz gerechter Besteuerung (sozialpolitischer Zweck der Besteuerung) an die Seite, der sich auf das Menschenbild des homo communalis bezog.⁸⁶ Durch Besteuerung kann eine gleichmäßigere Verteilung der (Netto-) Einkommen bewirkt werden, um eine Verstärkung gesellschaftlicher Konflikte aufgrund stark ungleicher Einkommens- und Vermögenspositionen zu verhindern. Ausmaß und Ausgestaltung der Besteuerung als Instrument für die Re-Distribution der Marktergebnisse unterliegen subjektiven Werturteilen und können nur im gesellschaftlichen Konsens beschlossen werden.⁸⁷

3.1.4 Konjunkturpolitische Funktion

Der konjunkturpolitische Steuerzweck wurde stark von Keynesianern vertreten. Einkommensbesteuerung soll im Rahmen der built-in-flexibility sowie diskretionärer Maßnahmen zur Stabilisierung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung beitragen, ohne die wachstumspolitische Zielsetzung wesentlich zu beeinflussen.⁸⁸ Im Zuge der Rezeption der angebotsorientierten Politik wird der Wirtschaftspolitik generell eine größere Zurückhaltung bei der diskretionären konjunkturellen Stabilisierung empfohlen. Gefordert wird vor allem die Konstanz der Wirtschaftspolitik und – bezogen auf die öffentlichen Finanzen – eine Ausgestaltung, die sich an der längerfristigen Entwicklung des Produktionspotenzials orientiert. Die damit verbundene automatische Konjunkturstabilisierung mit Hilfe des steuerpolitischen Instrumentariums wird jedoch befürwortet.⁸⁹

⁸⁵ Vgl. Petersen, H.-G. (1993), S. 203.

⁸⁶ Nach dem von Wagner vertretenen Standpunkt sollte die Steuer nicht nur Mittel zur Deckung des Finanzbedarfs sein, sondern zugleich ein Mittel darstellen, welches die bei freier Konkurrenz entstandene Einkommens- und Vermögensverteilung korrigiert. Siehe Wagner, F.W. (1999), S. 15-35.

⁸⁷ Vgl. Petersen, H.-G. (1993), S. 204.

⁸⁸ Vgl. Ebenda, S. 37.

⁸⁹ Vgl. Pätzold, J. (1991), S. 134-154.

3.2 Anforderungen zur Sicherung der Steuerfunktionen

Im Folgenden soll ein System von Anforderungen vorgestellt werden, nach denen ganz bestimmte Steuern in einem Rechtsstaat mit Demokratie und Marktwirtschaft als besonders geeignet erschienen. Die aufgeführten Anforderungen lehnen sich an die in dem Ungarn-Gutachten der Heidelberger KNS-Steuerreformgruppe vorgelegten Kriterien an, mit deren Hilfe eine Beurteilung von Steuersystem vorgenommen werden kann.⁹⁰

3.2.1 Einfachheit

Im Zusammenhang mit der Besteuerung entstehen sowohl für Steuerpflichtige als auch für die öffentliche Hand regelmäßig Kosten. Bei diesen *Steuerermittlungskosten* bzw. *Steuererhebungskosten* (costs of operating a tax system bzw. tax operating costs) handelt sich um Transaktionskosten. Bei den Steuerpflichtigen wird von Steuererhebungskosten gesprochen (compliance costs), bei der öffentlichen Hand von Verwaltungskosten (administrative costs).⁹¹ Einerseits müssen die privaten Akteure ihre Steuererklärung begreifen und die in diesem Rahmen vorgeschriebenen Aufzeichnungen anfertigen. Andererseits muss die Finanzverwaltung die Angaben der Steuerpflichtigen verarbeiten und überprüfen, um Fehlern und Steuerhinterziehungen entgegenzuwirken. Hinzu kommen bei der Finanzverwaltung noch die Kosten der Steuereintreibung und die Kosten für Steuerrechtsverfahren.⁹² Volkswirtschaftlich sind Steuererhebungskosten Zusatzlasten (excess burden) für die Steuerpflichtigen. Durch Senkung der Transaktionskosten der Besteuerung lassen sich Effizienzgewinne erzielen. Dabei stellt sich die Frage, welche Konsequenzen dies für das Design von Bemessungsgrundlagen haben soll. Die Steuererhebungskosten lassen sich in jedem Fall reduzieren, indem die Steuergesetze verständlicher gemacht werden, etwa durch vereinfachte Ermittlung steuerbarer Sachverhalte, oder indem die Steuerentrichtung vereinfacht wird, beispielsweise durch eine abgeltende Quellensteuer.

⁹⁰ Vgl. Rose, M./Lang, J./Wagner, F.W./Wenger, E (1991) (Heidelberger KNS-Steuerreformgruppe), S. 17.

⁹¹ Vgl. zu Begriffsbestimmung, Abgrenzung und methodischen Ansätze der Messung dieser Kosten: Sanford, C./Godwin, M./Hardwick, M. (1989).

⁹² Slemord bezeichnet die Steuererhebungskosten dabei als Maß der Komplexität eines Steuersystems. Siehe Slemord, J.B./Blumenthal, M.(1996), S. 461-474.

3.2.2 Niedrige Administrationskosten

Die Forderung nach geringen administrativen Kosten ist relativ zu sehen. Prinzipiell sollte man bestrebt sein, eine Gleichzeitigkeit von Steuereinnahmen und möglichst wenig administrativem Aufwand zu realisieren (administrative Effizienz). Bei Steuerarten mit hohem Steueraufkommen hat jedoch auch die absolute Summe der Ersparnis eine entscheidende Bedeutung. Zu den administrativen Kosten gehören nicht nur die Betriebskosten (administrative costs), der Steuer- und Finanzbehörden, sondern auch die bei den Steuerpflichtigen auftretenden Kosten für die Entrichtung der Steuern und das Ausfüllen der Steuererklärung (compliance costs). Hiernach sind jene Steuern zu favorisieren, die relativ geringe Steuererhebungskosten zur Folge haben, wozu unter den realen Steuern vor allem die Mehrwertsteuer und die Lohnsteuer zählen.

3.2.3 Stabilität

Bei der Behandlung der Interventionsfunktion wurde bereits erwähnt, dass eine bedeutende Veränderung des Steuersystems komplexe Bewegungen auf Güter- und Kapitalmärkten hervorrufen kann bzw. dass die Unberechenbarkeit solcher Veränderungen das Verhalten der Wirtschaftsakteure in Richtung kurzfristiger Entscheidungen beeinflussen kann. Es ist deswegen eine wichtige Bedingung, dass die mit dem Steuersystem verbundenen Lösungen für einen längeren Zeitraum stabil und auch die notwendigen Veränderungen bei den Präferenzen mindestens für den Zeitraum einer parlamentarischen Legislaturperiode gültig sein sollten. Der Bestand der Steuerstrukturkerne gewährleistet auch die für die Steuerpflichtigen erforderliche Planungssicherheit.

3.2.4 Eindeutigkeit (Akzeptanz des Steuersystems)

Sowohl für den Steuerpflichtigen wie auch für die Steuerbehörden ist es außerordentlich wichtig, in jeder wirtschaftlichen Situation entscheiden zu können, ob die Pflicht zur Steuerzahlung besteht, und wenn ja: wie dann die Steuerbemessungsgrundlage und der Steuerbetrag bestimmt werden können. Dies muss aus dem Text des Steuergesetzes eindeutig hervorgehen, da der Steuerpflichtige

bei einer eventuell unterschiedlichen Interpretation der vorliegenden Situation nicht verpflichtet ist, die Argumentation der Steuerbehörde in Betracht zu ziehen. Diesem Anspruch können Steuern auf den Unternehmensgewinn nicht genügen, da deren Lasten im Sinne privater Konsumverzichte über eine für keinen Bürger nachvollziehbaren Prozess der Preisüberwälzung entstehen. Je detaillierter das Regelungssystem der Besteuerung ist, desto umfangreicher ist der Text des Steuergesetzes, auf dessen Grundlage eine Chance besteht, die Eindeutigkeit festzustellen. Die Akzeptanz des Steuersystems bei den Steuerpflichtigen ist gerade in sich entwickelnden Transformationsländern von enormer Bedeutung. Dabei spielen nicht nur die bereits erwähnten Steuerbefolgungskosten eine Rolle. Bedeutsamer in diesen Ländern ist, dass eine Akzeptanz-Lücke bei der Einführung eines neuen Systems zu dauerhaftem Misstrauen gegenüber der Steuerverwaltung führen kann.

3.3 Anforderungen zur Vermeidung von unerwünschten Nebenwirkungen

3.3.1 Gerechtigkeit

Alle Bestrebungen, die absolute Gerechtigkeit bei der Besteuerung auf direktem Wege zu verwirklichen, wären von Anfang an zum Scheitern verurteilt. Auf der anderen Seite ist aber die zumindest partielle Realisierung eines Gerechtigkeitsaspekts für die Aufrechterhaltung der sozialen Stabilität notwendig. Entsprechend dem grundlegenden Verfassungsgebot gibt das so bezeichnete Fundamentalprinzip Handlungsanweisungen dahin gehend, wie die Last der Steuern auf die Staatsbürger verteilt werden soll.⁹³ Nach dem *Äquivalenzprinzip* sollen die Steuersubjekte gemäß dem ihnen vom Staat gewährten Nutzen aus der Inanspruchnahme öffentlicher Leistungen zu deren Finanzierung herangezogen werden. Der Nutzenentgang durch die Zahlung von Steuern soll also dem aus den öffentlichen Leistungen resultierenden Nutzenzuwachs entsprechen. Dieses Prinzip enthält den Gleichheitsgedanken als Leitidee, aber bezogen auf die Gleichheit von öffentli-

⁹³ Die Steuerlastverteilung wird an den Grundgedanken der Gleichheit als konstitutives Element von Gerechtigkeit gebunden, in welcher Weise auch immer diese Bindung verwirklicht werden soll. Ausführlich werden die Begriffe erläutert bei Stiglitz, J. (1989), S. 417.

cher Leistung und dafür zu entrichtender Gegenleistung.⁹⁴ In der Praxis ist es jedoch schwierig, die Höhe des Nutzens zu messen. Insbesondere bei Nichtrivalität und fehlender Ausschließbarkeit vom Konsum öffentlicher Leistungen werden Steuersubjekte nicht bereit sein, ihre wahren Präferenzen offenzulegen.⁹⁵ Zur Lösung dieses Problems kann versucht werden, eine kostenmäßige Äquivalenz herzustellen, d. h. einzelne Steuerzahler als Kostenverursacher zu lokalisieren und entsprechend ihres Kostenanteils am Staatshaushalt zu dessen Finanzierung heranzuziehen.⁹⁶ Die Identifizierung der Nutzer und eine exakte Zuordnung der von ihnen verursachten Kosten bleibt in der Praxis dennoch schwierig. Es erscheint sinnvoll, dass nur die Wirtschaftssubjekte eine spezielle öffentliche Leistung finanzieren, die diese auch nutzen können. In diesem Fall spricht man von gruppenmäßiger Äquivalenz. Eine Gruppe kann dabei auch im Sinne einer geografisch begrenzten Gemeinschaft definiert werden. Damit wäre fiskalische Äquivalenz im Sinne Olsons erreicht.⁹⁷ Des Weiteren kann das Ziel der Äquivalenz für alle oder nur für einen Teil der staatlichen Leistungen angestrebt werden. Obwohl das Äquivalenzprinzip vor allem wegen seiner verteilungspolitischen Implikationen kritisiert wird, hat es den Vorteil, dass es den Bürgern und Bürgerinnen Auskunft gibt, wie hoch die Staatsausgaben überhaupt sein sollen und wofür sich die Bürger der Besteuerung unterziehen.⁹⁸

Das *Leistungsfähigkeitsprinzip* fragt im Gegensatz zum Äquivalenzprinzip nicht, wer staatliche Leistungen nutzt, sondern fordert, dass jedes Steuersubjekt gemäß seiner individuellen Leistungsfähigkeit an deren Finanzierung beteiligt wird. Daraus resultiert, dass Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit gleich besteuert werden (horizontale Gerechtigkeit), worüber im Allgemeinen wenig Dissens herrscht, und dass Steuerpflichtige mit unterschiedlicher Leistungsfähigkeit unterschiedlich besteuert werden (vertikale Gerechtigkeit).⁹⁹ Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird im Allgemeinen dann als verwirklicht angesehen, wenn die Kriterien der horizontalen und vertikalen Gerechtigkeit erfüllt sind. Im Hinblick auf

⁹⁴ Vgl. Petersen, H.-G. (2003), S. 62-65.

⁹⁵ Vgl. Petersen, H.-G. (1993), S. 140-147.

⁹⁶ Vgl. Vgl. Ebenda, S. 142.

⁹⁷ Vgl. Olson, M. (1965).

⁹⁸ Vgl. Blankart, C.B. (2003), S. 195-200.

⁹⁹ Vgl. Brümmerhoff, D. (2007), S. 241f.

die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips werden in der Literatur zwei Probleme kontrovers diskutiert: zum einen die Frage, wie die steuerliche Leistungsfähigkeit gemessen werden kann, und zum anderen die, welcher Steuertarif einen adäquaten Gleichbelastungsmaßstab darstellt. Auf diese Fragen gibt es keine „einzig richtige“ Antwort, was wiederum die Beurteilung konkreter steuerlicher Regelungen erschwert. Als Indikator der Leistungsfähigkeit kommen etwa Einkommen, Konsum, Vermögen, oder auch Freizeit in Betracht.¹⁰⁰ In der Praxis wird in der Regel das Einkommen der Steuersubjekte als Hauptindikator gewählt. Dabei ist allerdings strittig, ob als Einkommen gemäß der Quellentheorie nur regelmäßig wiederkehrende Einkünfte oder aber im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie alle Einnahmen (z. B. auch Erbschaften und Schenkungen) zu erfassen sind.¹⁰¹

Im Hinblick auf die Frage nach dem geeigneten Maß für die individuelle Steuerzumessung wird meist auf die sogenannten Opfertheorien verwiesen, in denen die Steuerzahlung als Opfer im Sinne einer Nutzeneinbuße wahrgenommen wird. Diese Theorien basieren auf Annahmen, die stark in Zweifel gezogen werden müssen, nämlich denen, dass der Grenznutzen mit steigendem Einkommen sinke, dass der Nutzen messbar sei, und dass die Nutzenkurve bei allen Steuersubjekten annähernd gleich verlaufe.¹⁰² Letztlich lässt sich der „richtige“ Tarifverlauf nicht wissenschaftlich bestimmen, sondern ist das Ergebnis von auf Werturteilen basierenden politischen Entscheidungen.¹⁰³

Was das Leistungsfähigkeitsprinzip zu handfesten Leitlinien für die Besteuerung beiträgt, ist der Grundsatz der *horizontalen Gerechtigkeit*. Schwierigkeiten bereitet hingegen die von ihm geforderte vertikale Gerechtigkeit, denn sie ist kaum operationalisierbar, da keine eindeutige gesellschaftliche Präferenz für ein bestimmtes Gleichheits-/Ungleichheitsmaß gefunden werden kann. Das Steuersystem sollte jedoch ohne Berücksichtigung seiner Verteilungswirkungen konzipiert werden, und ein gutes Steuersystem darf gesellschaftliche Grundvorstellungen über horizontale und vertikale Lastgerechtigkeit nicht ver-

¹⁰⁰ Vgl. Vgl. Ebenda, S. 242-245.

¹⁰¹ Vgl. Stiglitz, J. (1989), S. 417-421.

¹⁰² Ausführlich zu Opfertheorien und Tariftyp siehe Hinterberger, F./Müller, K./Petersen, H.-G. (1987), S.45-69

¹⁰³ Vgl. Schmidt, K.(1980), S. 119-171.

nachlässigen.¹⁰⁴ Bei der Wahl des Zeitraums, für den ein Steuerlastvergleich zwischen Individuen durchzuführen ist, sollte sich die im Laufe eines Lebens gezahlte Steuer an der über die gesamte Lebenszeit gemessenen Leistungsfähigkeit ausrichten.¹⁰⁵

3.3.2 Effizienz

Das Prinzip der Effizienz bedeutet in sehr einfacher Formulierung, dass die zur Finanzierung der öffentlichen Ausgaben nötigen Einnahmen bei möglichst geringem Sinken des Wachstumstempos realisiert werden müssen. Konflikte zwischen Steuer- und Wirtschaftswachstum entstehen immer dann, wenn Steuern die relativen Faktor- und Güterpreise derart beeinflussen, dass die ökonomisch gewählte Präferenzordnung eines Steuerpflichtigen verändert wird.¹⁰⁶ Jedes Wirtschaftssubjekt sollte gesamtwirtschaftlich so besteuert werden, dass es zu einer wohlfahrtsmaximalen Allokation der begrenzten Ressourcen kommt. Das Steuersystem genügt den Anforderungen der Neutralität, wenn es für die Funktion der Marktprozesse einen möglichst geringen Störfaktor darstellt. Einzelwirtschaftlich führt fehlende Entscheidungsneutralität zur Berücksichtigung von Steuern im Entscheidungskalkül. Die daraus resultierenden erheblichen Planungskosten sind neben der Steuerzahlung ebenfalls zu tragen.¹⁰⁷

Vor allem für die Bewertung eines rationalen Steuersystems hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen der persönlichen Einkommensteuer und der Unternehmenssteuer ist die Beachtung des Kriteriums der Entscheidungsneutralität in besonderem Maße strukturprägend.¹⁰⁸ 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

¹⁰⁴ Vgl. Petersen, H.-G. (2003), S. 67-80.

¹⁰⁵ Vgl. Rose, M. (1996), S. 77. Zu Fragen der horizontalen Gerechtigkeit und zur Wahl des richtigen Bemessungszeitraums siehe Zodrow, G.R. (1990), S. 85-120.

¹⁰⁶ Vgl. Rose, M. (1994), S. 233-234.

¹⁰⁷ Vgl. Treisch, C. (2000), S. 368.

¹⁰⁸ Vgl. Kaiser, M. (1992), S. 9-11

Auswahl der optimalen Alternative ohne Einfluss ist.¹⁰⁹ Die Forderung nach entscheidungsneutraler Besteuerung hängt damit zusammen, dass sich das gesellschaftliche Optimum aus einer marktmäßigen Ressourcenallokation ergibt und durch steuerliche Neutralitätsverletzungen nur gestört werden könnte. 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.¹¹⁰ Üblicherweise 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.¹¹¹ *Intertemporale* Neutralität dagegen liegt vor, wenn die Besteuerung Entscheidungen über die Aufteilung des Einkommens auf Konsum und Ersparnis nicht verzerrt.¹¹²

3.3.2.1 Intersektorale Neutralität

Investitionsneutralität fordert, dass ein Steuersystem weder den Umfang noch die Rangfolge von Investitionsprojekten verändert.¹¹³ Um das zu überprüfen, geht man vom Modell des vollkommenen Kapitalmarktes aus, d. h., dass folgende Annahmen getroffen werden: Die Wirtschaftssubjekte verhalten sich stets rational; die Präferenzordnung wird stets anhand der Kapitalwerte der jeweiligen Investitionen ermittelt; die zukünftigen Erwartungen sind sicher; alternative Investitionen werden in jeder Periode zum Kapitalmarktzins i verzinst, so dass der Kapitalwert aller Finanzinvestitionen gleich null ist. Die Maximierung des Endvermögens ist das Ziel des eigenkapitalfinanzierten Investors.¹¹⁴ Die Steuerbemessungsgrundlage der Finanzinvestition ist der in einer Periode erwirtschaftete Zinsertrag. Der Steuersatz ist größer null und kleiner eins. Die Steuerschuld –

¹⁰⁹ Vgl. Ebenda, S. 9-11.

¹¹⁰ Siehe dazu Petersen, H.-G. (1993), S. 252-253. Für eine grundlegende Einführung in die optimale Besteuerung siehe Rosen (1999) oder Sandmo (1976), S.35-54.

¹¹¹ Die Investitions- und Finanzierungsneutralität werden auch als „neoklassische Allokationsneutralität“ bezeichnet. Vgl. Kaiser, M. (1991), S. 18.

¹¹² Vgl. Kruschwitz, L./Husmann, S./Schneider, D. (2003), S. 395

¹¹³ Vgl. Wagner, F.W./Wiessel, H. (1995), S. 65-70.

¹¹⁴ Vgl. Jacobs, O. (2004), S. 252-254.

Produkt aus Steuersatz und Steuerbemessungsgrundlage – kann sowohl positiv als auch negativ sein. Die Zahlungsreihe der Realinvestition sowie die Zinszahlungen der Finanzinvestition sind unabhängig von der Besteuerung.¹¹⁵ Mittels Kapitalwertvergleichen kann man überprüfen, ob ein Steuersystem investitionsneutral ist. Die notwendige Bedingung für Investitionsneutralität eines Steuersystems ist die Rangfolgeninvarianz, die dann gegeben ist, wenn die Einführung eines Steuersystems die Rangfolge zweier beliebiger Realinvestitionen nicht verändert (Rangfolgebedingung) und die Rangfolge zwischen einer beliebigen Realinvestition und der alternativen Finanzinvestition erhalten bleibt (Realisierungsbedingung). Zum Erfüllen der hinreichenden Neutralitätsbedingung darf der Kapitalwert in einer Welt mit Steuer nicht vom Kapitalwert ohne Steuer abweichen.¹¹⁶

Finanzierungsneutralität bedeutet, dass die Entscheidungen der Wirtschaftssubjekte über ihre Finanzstruktur nicht durch Steuern verzerrt werden dürfen. Selbstfinanzierung, Beteiligungsfinanzierung und Fremdfinanzierung unterliegen der gleichen steuerlichen Belastung, so dass keine steuerliche Differenzierung zwischen Thesaurierung und ausgeschütteten Gewinnen sowie zwischen Zinszahlung auf der Ebene der natürlichen Person und auf Unternehmensebene vorgenommen wird.¹¹⁷

Ein weiterer Aspekt der intersektoralen Neutralität der Besteuerung ist die Rechtsformneutralität. Eine Besteuerung der Unternehmensgewinne ist rechtsformneutral, wenn gleiche wirtschaftliche Sachverhalte zu einer gleichen steuerlichen Belastungswirkung führen, unabhängig davon, in welcher Rechtsform sich ein Unternehmen wirtschaftlich betätigt. Eine rechtsformabhängige Besteuerung hingegen würde zu betriebswirtschaftlichen und volkswirtschaftlichen Ineffizienzen führen.¹¹⁸

¹¹⁵ Vgl. Kruschwitz, L./Husmann, S./Schneider, D. (2003), S. 329.

¹¹⁶ Vgl. Ebenda, S. 329.

¹¹⁷ Vgl. Homburg, S. (2003), S. 347.

¹¹⁸ Vgl. Ebenda, S. 351f.

3.3.2.2 Intertemporale Neutralität

Jeder Steuerpflichtige erzielt in den verschiedenen Phasen seines Lebens ein unterschiedlich hohes Einkommen. Das Konzept der intertemporalen Neutralität verlangt, dass Einkommen nur einmalig besteuert werden und es folglich zu keiner Doppelbesteuerung von gleichen Einkommensbestandteilen in verschiedenen Veranlagungsperioden kommt. Somit ist die Neutralitätsbedingung erfüllt, wenn die Besteuerung keinen Einfluss auf Höhe und Zeitpunkt der Konsum- und Sparentscheidungen hat.¹¹⁹

Zum besseren Verständnis dieses Prinzips kann eine Differenzierung in zwei Phasen vorgenommen werden. Einkommen kann definitionsgemäß entweder konsumiert oder gespart bzw. investiert werden. In der ersten Phase spart bzw. investiert der Steuerpflichtige und verzichtet auf Konsum. In der darauffolgenden zweiten Phase verwendet er angespartes Vermögen für Konsumzwecke. Es muss verhindert werden, dass identische Einkommensteile sowohl in der Ansparphase (bzw. Investitionsphase) als auch in der Anzahlungsphase besteuert werden. Für die Verwirklichung der intertemporalen Neutralität hat man zwei Möglichkeiten: Man kann die investierten oder gesparten Einkommensteile in der Ansparphase von der Bemessungsgrundlage abziehen (vorgelagerte Besteuerung) oder die aus ihnen resultierenden Einkünfte im Zuflusszeitpunkt voll besteuern (nachgelagerte Besteuerung).

3.3.3 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.¹²⁰ Weiterhin tragen die umfangreichen ad-hoc-Einsätze von steuerpolitischen Elementen dazu bei, dass ein gemeinsames Ziel häufig verfehlt wird oder sich gar gegenläufige Effekte einstellen können. Die Feststellung von Rose, dass „die endgültige Reallast einer Steuerzahlung immer ein Konsumopfer ist, demzufolge [...] die Konsumenten die einzigen Träger

¹¹⁹ Vgl. Treisch, C. (2000), S. 368-369.

¹²⁰ Vgl. KNS-Steuerreformgruppe (1991), S. 14. Ausführlich zur Problematik der Leistungs- und Bedarfsgerechtigkeit siehe Petersen, H.-G. (2004a), S. 5-42.

realer Steuerlasten sind¹²¹, 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 ist¹²². Später muss ein Steuersystem im Einklang mit der Forderung nach Rechtssystemverträglichkeit unter nationalen und internationalen Aspekten stehen.

¹²¹ Vgl. Rose, M. (1991), S. 14.

¹²² Die Gleichbelastung und Neutralität aller Arten von Einkünften in lebenszeitlicher Perspektive wird im „Einfachsteuer“-Entwurf durch die Zins- und Sparbereinigung vollzogen. Vgl. Petersen, H.-G./Rose, M. (2004), S. 55ff.

4 Systematische Möglichkeiten der Besteuerung

Die Frage, welcher Indikator für die Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit heranzuziehen ist, hat in der Vergangenheit zur Entwicklung unterschiedlicher direkter Steuersysteme geführt. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit kann prinzipiell aus den dynamischen Stromgrößen Einkommen (Vermögenszugang) und Konsum (Güterverbrauch) sowie der statistischen Bestandsgröße Vermögen (Konsum- und Investitionsfonds oder gespeichertes Einkommen) abgeleitet werden. Eine Besteuerung des Einkommens verringert die Möglichkeiten zu Konsum und Vermögensbildung, wie umgekehrt eine Konsumbesteuerung das Einkommen und die Vermögensbildung reduziert, indem sie deren Verwendung belastet. Eine Vermögensbesteuerung verringert die Konsummöglichkeit und schränkt das Einkommen (bzw. dessen Bildung) ein.¹²³ Damit ergeben sich drei unterschiedliche theoretische Konzeptionen eines Steuersystems: die einkommensorientierte Besteuerung mit dem konsumierten Einkommen als Leistungsfähigkeitsindikator; die konsumorientierte Besteuerung mit dem konsumierten Einkommen als Leistungsfähigkeitsindikator; und die vermögensorientierte Besteuerung mit dem konsumierbaren Vermögen als Leistungsfähigkeitsindikator. Die Frage nach dem besten Indikator zur Bestimmung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als geeigneten Basis eines Steuersystems lässt sich schwierig beantworten und wird seit Jahren in Teildisziplinen der Steuerlehre, Steuerrechtswissenschaft und Finanzwissenschaft kontrovers diskutiert.¹²⁴ Der Leistungsfähigkeitsindikator eines Steuersystems bedarf auf jeden Fall der Begründung durch die gewählten Kriterien sowie einer argumentativen Abgrenzung zu anderen möglichen Indikatoren.

4.1 Einkommensorientiertes Steuersystem

In fast allen OECD-Mitgliedstaaten dominiert eine einkommensorientierte Besteuerung, auch wenn kein Land eine streng systematische einkommensorientierte Besteuerung vorweisen kann. Jede Festlegung von Objekt und Bemessungs-

¹²³ Vgl. Petersen, H.-G. (1993), S. 265-275.

¹²⁴ Vgl. stellvertretend Lang, J. (2003); Rose, M. (1996); Petersen, H.-G. (2002); Wagner, F. (1999); Siegel, T. (2002).

grundlage einer Steuer ist eine Frage der Zweckmäßigkeit. Klaus Tipke hält sogar für allgemein anerkannt, dass das Einkommen geeigneter zur Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei als andere Kriterien.¹²⁵ Sieht man die korrekte Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in der Bestimmung der individuellen Zahlungsfähigkeit, ist das Einkommen geeigneter Indikator zur Bestimmung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Entscheidend bei der Umsetzung einer einkommensorientierten Besteuerung ist die Abgrenzung dessen, was die Bestandteil des Einkommens sind und was diesem nicht zuzurechnen ist. In der Literatur werden die Begriffe Konsum und Einkommen keineswegs einheitlich verstanden. Hier ist nicht der Ort, der Dogmengeschichte der steuerlichen Konsum- und Einkommensdefinitionen im Einzelnen nachzugehen. Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf drei wesentliche Konzeptionen des Einkommensbegriffs – die Quellentheorie, die Reinvermögenszugangstheorie und die Markttheorie.

4.1.1 Quellentheorie

Der erste Versuch, das Einkommen zum Zwecke der Besteuerung zu definieren, geht auf Fuisting (1907)¹²⁶ zurück. Nach seiner Theorie sind nur regelmäßige Einkünfte, sogenannte Erträge dauernder Quellen, als Einkommen zu sehen. Vorübergehende Mittelzuflüsse wie Spekulationsgewinne, Erbschaften, Schenkungen, Veräußerungsgewinne usw. seien hingegen von der Besteuerungsbasis auszuschließen.¹²⁷ Dem Quellenprinzip nach wird nur jenes Einkommen als Grundlage der Besteuerung berücksichtigt, das aus Gewinneinkünften generiert wird. Die Bemessungsgrundlage nach diesem Prinzip der Einkommensbesteuerung ist anfällig für die Vermeidung der Besteuerung durch die Umdeklaration steuerpflichtiger Einkünfte in nicht steuerpflichtige. Aufgrund dieser Beschränkung ihrer Einkommensdefinition auf dauernde Quellen wird die Quellentheorie dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht gerecht.

¹²⁵ Vgl. Tipke, K. (2003), S. 606.

¹²⁶ Vgl. Fuisting, B. (1907), S. 110.

¹²⁷ Vgl. Tipke, K. (2003), S. 627.

4.1.2 Reinvermögenszugangstheorie

Eine verfügungsmachtorientierte Einkommensdefinition, wie sie sich in der Literatur unter Bezeichnung Reinvermögenskonzept findet, ist üblicherweise mit den Namen Schanz (1896), Haig (1921) und Simons (1938) verbunden.¹²⁸ Nach diesem Konzept ist Einkommen jeder Reinvermögenszuwachs, unabhängig von der Quelle; d. h. also: der aktuelle reale Konsum zuzüglich der realen Nettozunahme des Vermögens. Wörtlich definierte Schanz Einkommen als „(..) Reinvermögenszugang eines bestimmten Zeitabschnittes inklusive der Nutzung geldwerter Leistungen Dritter (...).“¹²⁹ In Anlehnung an diesen Einkommensbegriff entwickelten die Amerikaner Robert Haig und Henry Simons in den Zwanzigerjahren ein Einkommensteuersystem für die USA.¹³⁰ Nach den Anfangsbuchstaben der drei Theoretiker werden einkommensorientierte Steuersysteme häufig auch als SHS-Systeme bezeichnet. Konkret ergibt sich das Einkommen nach dem SHS-Konzept aus folgende Komponenten:¹³¹

- Löhne und Gehälter,
- Gewinne, Renten, Zinsen abzüglich Schuldzinsen, abzüglich Abschreibungen, abzüglich Betriebskosten,
- Transfers (Erbschaften, Schenkungen),
- Nichtgeldeinkommen (z. B. Eigenproduktion, Wohnen in Eigenheim),
- Kapitalgewinne abzüglich Kapitalverluste, unabhängig davon, ob sie realisiert worden sind oder nicht.

Auf der Reinvermögenszugangstheorie baut bis heute die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der sogenannten traditionellen, klassischen Einkommensteuersysteme auf. Obwohl die Reinvermögenszugangstheorie für die Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip theoretisch ideal erscheint (die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird vollständig erfasst), ergibt sich in der Praxis eine Reihe von erheblichen Implementierungsproblemen. Hierzu zählen insbesondere Wertänderungen bei Vermögensgegenständen des Steuerpflichtigen. Es ist fast unmöglich für den Staat, im privaten Lebensbereich des Steuerpflichtigen zu un-

¹²⁸ Vgl. Schanz, G. von (1896), S. 17; Haig, R. (1921), S. 7; Simons, H. (1938). Hierzu siehe Holmes, K. (2001), S. 60.

¹²⁹ Schanz, G. von (1896), S. 1, zit. nach: Tipke, K. (2003), S. 625.

¹³⁰ Haig definierte Einkommen als „the increase or accretion to one’s power to satisfy his wants in a given period so far as that power consists of (a) money itself, or, (b) any-thing susceptible of valuation in terms of money“. Zit. nach Holmes, K. (2001), S. 60. Siehe auch Simons, H. (1938).

¹³¹ Vgl. Blankart, C.B. (2006), S. 271.

tersuchen, ob sich Wertveränderungen in einer Erhebungsperiode ergeben haben. Gleichzeitig ist die konsequente Besteuerung privat erbrachter Eigenleistungen (der Eigenverbrauch eines Landwirts, die Reparatur des eigenen Kraftfahrzeuges oder die Nutzung der eigenen Wohnung) nicht umsetzbar. Um diese Probleme zu vermeiden, muss der Gesetzgeber Einkommensteile, die nicht gleichmäßig erfasst werden können, von der Besteuerung befreien. Die Doppelbesteuerung der Kapitaleinkommen – wie sie von vielen Anhängern der traditionellen Besteuerung gefordert wird – „lässt sich aus der Reinvermögenszugangstheorie nicht ableiten.“¹³² Stattdessen wird die Integration der Unternehmensbesteuerung in die Einkommensteuer angestrebt.

4.1.3 Markteinkommenstheorie

Nach der Markteinkommenstheorie werden nur jene Einkommen besteuert, die aus einer nachhaltigen, wirtschaftlichen Tätigkeit fließen. Als Vertreter einer solchen Position in jüngster Zeit ist vor allem der ehemalige Verfassungsrichter Kirchhof zu nennen, der seine Position auch verfassungsrechtlich zu untermauern versucht: „...Zu versteuerndes Einkommen entstehe erst durch gegenseitigen Austausch am Markt. Im Zusammenwirken der Leistung des Einkommensbeziehers und der Zahlungen eines Vertragspartners, setzt die Besteuerung den Austausch von Sach- oder Dienstleistungen gegen Geldzahlungen voraus“¹³³. Dementsprechend ist ein nicht am Markt erworbener konsumierbarer Vermögensteil nicht steuerbar. Damit ist die Grundlage für die Besteuerung der Einkommen eine Teilnahme am Markt mit Einkünfteerzielungsabsicht. Die Bemessungsgrundlage der Markteinkommens-Theorie ist weniger umfassend als die der von Schanz, Haig, Simons vertretenen Reinvermögenszugangstheorie. Auf die Besteuerung der selbst erbrachten Eigenleistungen wird aus Praktikabilitätsgründen verzichtet, da sie vom Staat schwer zu ermitteln sind. Erbschaften und Schenkungen werden durch diese Theorie nicht erfasst, weshalb sie durch gesonderte Steuern erfasst werden könnten.

¹³² Jensch, P.(2002), S. 59-62.

¹³³ Kirchhof, P. (1988), S. 16.

Das Markteinkommenskonzept wird als aus sachlichen Gründen zu empfehlender Ansatz aufgefasst. Vor allem Lang (1988) interpretiert die Markteinkommens-
theorie „als eine auf das Praktikable reduzierte Reinvermögenszugangstheorie.“¹³⁴
Er plädiert dafür, im Einkommensteuerrecht die Trennlinie zwischen steuerbarem
und nicht steuerbarem Einkommen durch die Erfassung des Markteinkommens
und die Nichterfassung des übrigen Einkommens zu ziehen. Im deutschsprachigen
Raum wird die von Steuerjuristen postulierte Besteuerung nach der Leistungs-
fähigkeit mehrheitlich im Sinne des auf die Markteinkommens-
theorie reduzierten SHS-Konzeptes interpretiert.¹³⁵

4.1.4 Lebenseinkommen als Indikator der Leistungsfähigkeit

Historisch betrachtet hat sich die Lebenseinkommensbesteuerung aus der Theorie
der konsumorientierten Einkommensbesteuerung entwickelt. Die Bemessungs-
grundlage der Einkommensteuer ist nicht nur der umfassende Einkommensbegriff
(„Summe der Einkünfte“), sondern das durch Konsumabzüge (sog. Privatabzüge)
verringerte zu versteuernde Einkommen.¹³⁶ Das Schanz-Haig-Simons-Konzept
zielt darauf ab, die steuerliche Leistungsfähigkeit an der gesamten Be-
dürfnisbefriedigung zu messen. Hier geht es um den Zeitraum der Leistungs-
fähigkeitsidentifikation: Das Schanz-Haig-Simons-Konzept¹³⁷ bestimmt das Ein-
kommen periodisch, während eine konsumorientierte Einkommensteuer¹³⁸ auf die
lebenszeitliche Perspektive abstellt. Das bedeutet nicht, wie oft angenommen
wird, dass die Einkommensteuer erst am Lebensende festgesetzt werden sollte.
Eine konsumorientierte Einkommensteuer muss selbstverständlich den Finanz-
bedarf des Staates abdecken, wie die traditionelle Einkommensteuer auch. Der
Methodenunterschied besteht darin, dass eine traditionelle Einkommensteuer auf

¹³⁴ Vgl. Lang, J. (1999), S. 148.

¹³⁵ Kirchhof, P. (2002), S. 3-22; Paul Kirchhof ist mit dem „Karlsruher Entwurf“ ein Idealbeispiel
für einen Vertreter dieses Einkommensbegriffs.

¹³⁶ Vgl. Lang, J. (2003), S.329-331.

¹³⁷ Vgl. Haig, R.M. (1921), S. 7: „Income is the money value of the net accretion of one’s eco-
nomic power two points of Time“. Vgl. auch Schanz, G. von (1896), S. 1,7: „Das Einkommen
stellt sich bei konsequenter Festhaltung des Begriffs als Zugang von Reinvermögen in einer Wirt-
schaft während einer gegebenen Periode dar.“

¹³⁸ Vgl. Bradford, B.D.F./US Treasury Tax Policy Staff (1984), S. 47: „Ideally, two taxpayers
should be compared on the basis of whole lifetime of circumstances...“.

die Entstehung von Einkommen innerhalb einer Periode zugreift, während die konsumorientierte Einkommensteuer steuerliche Leistungsfähigkeit nach der Verwendung von Einkommen misst.¹³⁹ Die Bemessungsgrundlage der Lebens-einkommensbesteuerung sind aber keine Konsumausgaben, sondern Einkommen, das verwendungsorientiert ermittelt wird. Die Methoden der verwendungsorientierten Einkommensermittlung sind unter dem Aspekt einer überperiodischen Sicht von Belastungswirkungen sehr wichtig. Nach dieser Theorie wird die jährliche Besteuerung aller auf Märkten erwirtschafteten Beiträge zum Lebens-einkommen des Steuerpflichtigen angestrebt.¹⁴⁰

4.1.5 Integration von Gewinn- und Einkommensteuer

Die Integration der Unternehmensbesteuerung in ein System der einkommensorientierten Besteuerung kann auf unterschiedliche Weise erfolgen. Hauptsächlich wird zwischen einer Besteuerung aller Unternehmen mit einer einheitlichen Unternehmensteuer und einer differenzierten Besteuerung von Kapitalgesellschaften im Rahmen einer Körperschaftssteuer unterschieden. Der Dualismus von Einkommen- und Körperschaftsteuer ist aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Körperschaften und Personengesellschaften nicht rechtsformneutral¹⁴¹. Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit legt nahe, dass die Unternehmensbesteuerung rechtsformneutral und gerecht erfolgen soll. Eine unterschiedliche Behandlung der einzelnen Rechtsformen kann nur (wenn überhaupt) aufgrund unterschiedlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit erfolgen.¹⁴² Dementsprechend muss die Körperschaftsteuer entweder zu einer allgemeinen Unternehmensteuer ausgebaut oder in die Einkommensteuer integriert werden. Zur Vermeidung der Doppelbelastung der Besteuerung kennen in der Tat die meisten OECD-Länder mehr oder weniger weitreichende Formen der Anrechnung von Unternehmensgewinnsteuern auf der persönlichen Ebene des Anteils-

¹³⁹ Vgl. Petersen, H.-G./Rose, M. (2004), S. 55-60.

¹⁴⁰ Seit längerem plädieren Rose (1991) und Petersen/Rose (2004) für eine lebenszeitliche Perspektive im Rahmen der Einkommensteuer.

¹⁴¹ Vgl. Lang, J. (1998), S. 18-19, 30.

¹⁴² Vgl. Ebenda S. 30, 156.

eigners.¹⁴³ Die konkrete Ausgestaltung der Integration reicht von einem Anrechnungsverfahren bis hin zu der administrativ einfachen Lösung einer abschließenden Besteuerung der Gewinne auf Unternehmensebene bei Großunternehmen und gleichzeitiger Besteuerung sonstiger Gewinne im Rahmen der Einkommensteuer. Die letztere Form der Integration der Gewinnbesteuerung in die persönliche Einkommensteuer (z. B. die Besteuerung durch persönlich geführte Durchreichgesellschaften, deren Gewinne auf Unternehmensebene ermittelt und dann an die Anteilseigner durchgereicht werden) findet sich u. a. im US-amerikanischen Steuerrecht als sogenannte S-Corporation und im Reformvorschlag der Einfachsteuer.¹⁴⁴ Im Rahmen einer Konzeption von Gewinnsteuern in Transformationsländern erscheint dieser Ansatz sinnvoll, da er die Gewinnbesteuerung systematisch in die persönliche Einkommensteuer integriert und relativ einfach zu administrieren ist.

4.2 Konsumorientiertes Steuersystem

Die Forderung nach Besteuerung des Konsums statt des Einkommens ist sehr alt. Schon Hobbes (1651) argumentierte im Leviathan für den Konsum als steuerlichen Gleichheitsmaßstab.¹⁴⁵ Weitere bekannte Befürworter einer Konsumbesteuerung sind vor allem auch John Stuart Mill (1848), Irving Fischer (1937) und Nicholas Kaldor (1955)¹⁴⁶. Daneben sind Arbeiten von Kay/King (1983)¹⁴⁷, dem Meade Committee (The Structure and Reform of Direct Taxation, 1978)¹⁴⁸ und die Blueprints for Basic Tax Reforms (1977/1984)¹⁴⁹ zu nennen, die steuerpraktische Argumente hervorheben. Daneben gibt es noch zahlreiche Arbeiten, die die effizienzmäßige Überlegenheit von Konsumsteuern im Rahmen einfacher

¹⁴³ Eine Ausnahme sind die USA, die seit langem das klassische System der Körperschaftsbesteuerung praktizieren. Vgl. Ruding-Committee (1992).

¹⁴⁴ Vgl. Rose, M. (2002), S. 42.

¹⁴⁵ Vgl. Hobbes, T. (1651): Leviathan, zit. nach Kaldor (1969), S. 5.

¹⁴⁶ Vgl. Peffekoven, R. (1980), S. 417-452; S. 448.

¹⁴⁷ Vgl. Kay, J.A./King, M.A. (1983).

¹⁴⁸ Vgl. Meade, J. E. (1978).

¹⁴⁹ Vgl. Blueprints for Basic Tax Reforms, Department of Treasury (USA).

neoklassischer Modelle oder im Rahmen von Wachstumsmodellen zu zeigen versuchen.¹⁵⁰

Das Konzept einer lebenszeitlichen Besteuerung von Einkommen ist synonym zum Konzept einer konsumorientierten Einkommensteuer, wenn man „konsumorientiert“ nicht auf eine bestimmte Erhebungsform reduziert. Die Übereinstimmung lässt sich leicht aus folgender intertemporaler Budgetbeschränkung zeigen:

$$LE = \sum_{t=1}^T \frac{L_t}{1+r} - \sum_{t=1}^T \frac{C_t}{1+r},$$

wobei $L_t=1,2$ das Lohneinkommen in der jeweiligen Periode und $C_t=1,2$ den Periodenkonsum beschreibt; auf der linken Seite steht das Lebenseinkommen und auf der rechten Seite der Lebenskonsum. Für die lebenszeitliche Ausgestaltung einer persönlichen Einkommensteuer sind zwei Konzepte vorhanden: auf der einen Seite die sparbereinigte Einkommensteuer und auf der anderen Seite die Methode der Zinsbereinigung.

4.2.1 Sparbereinigte Einkommensteuer

Bei der sparbereinigten Einkommensteuer wird erstens Konsum als Differenz von Einkommen und Sparen ermittelt und zweitens beachtet, dass bestimmte Formen der Vermögenshaltung nicht der Vermögensanlage dienen, sondern lediglich Transaktionskasse darstellen (für den in naher Zukunft geplanten Konsum). Das heißt: Sämtliche Einkommensteile, die gespart oder investiert werden, sind von der Bemessungsgrundlage abzugsfähig und erst dann, wenn diese für Konsumzwecke verwendet werden, sind sie einschließlich ihrer Erträge (bzw. Zinsen) als Einkünfte zu versteuern.¹⁵¹

Technisch lassen sich die Vermögensanlagen ermitteln, indem Banken, Versicherungen, Kapitalgesellschaften u.a. für die Vermögenssphäre spezielle, qualifizierte Konten (*qualified accounts, registered accounts*) führen.¹⁵² Alle Zahlungs-

¹⁵⁰ Einen Überblick über Untersuchungen zur Effizienz konsumorientierter Steuern, die bei unterschiedlichen Annahmen zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen, geben Zodrow, G.R. (1990); Fehr, H./Wiegard, W. (2001) und Rose, M. (1991).

¹⁵¹ Vgl. Rose (1998a), S. 249.

¹⁵² Vgl. Blueprints (1984), S.102; Kay, J.A./King, M.A (1983), S. 91; Lang (1993).

ströme zwischen den *registered accounts* und der Konsum werden registriert und über Kontrollmitteilungen an die Finanzverwaltung weitergeleitet. Transaktionen zwischen den qualifizierten Konten bräuchten aber nicht erfasst zu werden. Die Ausgaben für das eigennutzen oder vermieten von Wohnungen gelten als qualifiziert und auch die Kreditaufnahme wird über qualifizierte Konten abgewickelt: Eine Kreditauszahlung wird entsprechend als aus dem qualifiziertem Bereich stammend gewertet und erhöht die Bemessungsgrundlage. Schuldendienste (Tilgungen und Zinsen) werden auf das qualifizierte Kreditkonto fließen und sind steuerlich absetzbar.¹⁵³ Durch dieses Verfahren wird die intertemporale Neutralität auch bei kreditfinanziertem Konsum gewahrt¹⁵⁴. Strittig ist, ob bestimmte Arten der Einkommensverwendung als konsumtiv eingestuft werden sollen und welcher Periode sie zuzuordnen sind. So unterscheiden sich einzelne Vorschläge insbesondere in der steuerlichen Behandlung von Schenkungen und Erbschaften, Krediten und Ausgaben für langlebige Konsumgüter.¹⁵⁵

So erhöhen Schenkungen und Erbschaften die Konsummöglichkeiten des Empfängers und sollten deshalb der sparbereinigten Einkommensteuer unterliegen, wenn sie nicht auf qualifizierten Konten gespart werden. In diesem Punkt besteht weitgehende Einigkeit. Ob Schenkungen und Erbschaften dagegen auch beim Schenker und Erblasser zu besteuern sind, ist umstritten: Einerseits stellen sie keinen Konsum dar und dürfen damit nicht der persönlichen Konsumsteuer unterliegen. Andererseits lässt sich damit nicht rechtfertigen, dass sie eine Form der Ersparnisbildung darstellen, weil sie sonst das Vermögen des Schenkers bzw. des Erblassers erhöhen müssten, was nicht der Fall ist.¹⁵⁶ Betrachtet man die sparbereinigte Einkommensteuer als eine Steuer auf die Einkommensverwendung, so ist die Besteuerung beim Schenker bzw. Erblasser konsequent. Nach dem sogenannten *Leistungsfähigkeitsprinzip* belastet die sparbereinigte Einkommensteuer letztendlich den Lebenskonsum des Steuerpflichtigen.¹⁵⁷ Wird die sparbereinigte Einkommensteuer dagegen als eine Steuer auf den Güterverbrauch des

¹⁵³ Im Falle einer Kreditaufnahme für unternehmerische oder Investitionszwecke. Vgl. Kaldor, N. (1969), S. 192. Institute for Fiscal Studies (1978), S. 151. , McLure C.E., Zodrow, G.R. (1991), S. 149-153.

¹⁵⁴ Vgl. Blueprints (1984), S.111; Meade, J. E. (1978), S. 178.

¹⁵⁵ Vgl. Liesenfeld, C. (2004), S.33.

¹⁵⁶ Vgl. Peffekoven, R. (1980), S. 422.

¹⁵⁷ Vgl. Rose, M. (1998), S. 99

Steuerpflichtigen betrachtet („*standard of living*“-Konzept), so ist eine Besteuerung von Schenkungen und Erbschaften beim Schenkenden bzw. Erblasser nicht zu begründen. Deswegen bleiben bei diesem Konzept Geschenke und Erbschaften beim Schenkenden bzw. Erblasser steuerfrei, damit im Endeffekt der Lebenskonsum des Steuerpflichtigen besteuert wird.¹⁵⁸

Die oben aufgeführten Konzeptionen der sparbereinigten Einkommensteuer behandeln Schenkungen und Erbschaften unterschiedlich. So werden sie z. B. beim Meade-Komitee, bei Mitschke und bei Lodin grundsätzlich als eine steuerpflichtige Form der Einkommensverwendung gewertet. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung werden sie in der Regel nur dann besteuert, wenn sie aus bislang steuerfreien Ersparnissen gebildet werden.¹⁵⁹

Bei der steuerlichen Behandlung von Krediten – insbesondere im Fall der Konsumkredite und der Hypotheken – findet bei den oben aufgeführten Vorschlägen die umgekehrte Vorgehensweise Anwendung: Die Kreditaufnahme bleibt steuerfrei, der Schuldendienst unterliegt der Konsumsteuer.¹⁶⁰ Auch die steuerliche Behandlung von vergebenen Darlehen lässt sich nicht eindeutig klären. Grundsätzlich wären sie als Konsumausgaben zu werten, aber die Vertreter der sparbereinigten Einkommensteuer sehen sie im Allgemeinen als nicht-konsumtive Ausgaben. Empfangene Rückzahlungen und Zinsen müssen dann als Einkommen gewertet werden, da sie ansonsten für steuerfreien Konsum des Darlehensgebers genutzt werden könnten.¹⁶¹

Die Ausgaben für Konsumgüter sind nur dann mit tatsächlichem Konsum der Steuerpflichtigen gleichzusetzen, wenn alle erworbenen Güter noch in derselben Periode verzehrt werden. Das ist jedoch bei den langlebigen Konsumgütern (durable goods) nicht der Fall. Daher sehen viele Konzeptionen einer persönlichen Konsumsteuer vor, die Ausgaben für langlebige Konsumgüter (z. B. Kraftzeuge und Hausrat) auf mehrere Perioden zu verteilen, um den Wert der jährlichen Inan-

¹⁵⁸ Vgl. Ebenda, S. 99.

¹⁵⁹ Vgl. Institute for Fiscal Studies (1978), S. 150; Aaron, H.J./Gapler, H. (1985), S. 66; Lodin, S.O. (1978), S. 94.

¹⁶⁰ Vgl. Bradford, D.F. (1984), S. 112; Andrews, W.D. (1974), S. 154.

¹⁶¹ Vgl. Kaldor, N. (1969), S. 192; Institute for Fiscal Studies (1978), S. 151.

spruchnahme zumindest annähernd zu ermitteln.¹⁶² Bei der sogenannten „Investitionsgutlösung“ für die steuerliche Behandlung dauerhafter Güter werden die Anschaffungsausgaben als steuerfreie Investition angesehen. In den einzelnen Perioden werden dann die zugehörigen „Erträge“ bzw. die Nutzungswerte als Konsum besteuert. Veräußerungserlöse des entsprechenden Gutes werden bei dieser Lösung als steuerlich relevante Einnahmen erfasst.¹⁶³

Die Gesamteinkommen minus Nettoersparnisbildung stimmen nicht mit der Bemessungsgrundlage der sparbereinigten Einkommensteuer überein. Bei allen Konzeptionen werden von diesen Bruttoausgaben noch aus rein wirtschafts- oder sozialpolitischen und steuersystematischen Gründen verschiedene steuerfreie Ausgaben abgezogen. Dabei handelt es sich zum Beispiel um Unterhaltszahlungen, Kinderbetreuungskosten, Spenden für wohltätige Zwecke, Ausgaben für medizinische Behandlung und gezahlte Steuern.¹⁶⁴

Der persönliche Freibetrag ist auch Bestandteil des Tarifs der sparbereinigten Einkommensteuer.¹⁶⁵ Viele Konzeptionen der sparbereinigten Einkommensteuer sehen einen direkten progressiven Tarif mit steigendem Grenzsteuersatz vor, der noch mit einem Freibetrag kombiniert ist.¹⁶⁶ Mitschke (1985) schlägt vor, den jährlichen Konsum mit einer indirekt progressiven Steuer mit konstanten Grenzsteuersätzen zu besteuern.¹⁶⁷ Dagegen gibt es bei den „Blueprints for Basic Tax Reform“ und bei der Konzeption von Aaron und Gapler einen Tarifverlauf, bei dem die Grenzsteuersätze stufenweise ansteigen, innerhalb der einzelnen Stufen aber konstant bleiben.¹⁶⁸

¹⁶² Unterschiedliche Methoden zur steuerlichen Behandlung langlebiger Gütern werden ausführlich dargestellt bei Seidl, C. (1989), S. 440–447., S. 422; Müller, M. (1992a), S. 48.

¹⁶³ Vgl. Mitschke, J. (1985), S. 105.

¹⁶⁴ Vgl. Peffekoven, R. (1982), S. 698.

¹⁶⁵ Vgl. Ebenda, S. 423.

¹⁶⁶ Vgl. Seidman, L.S. (1997), S. 3.

¹⁶⁷ Vgl. Mitschke, J. (1985), S. 84.

¹⁶⁸ Vgl. Müller, M. (1992), S. 56; , Bradford, D.F./US Treasury Tax Policy Staff (1984), S. 150.

4.2.2 Die Cash-Flow-Besteuerung

Ein System direkter Konsumbesteuerung könnte auf eine ergänzende Unternehmensteuer verzichten, weil grundsätzlich nur private Haushalte konsumieren. Bei Unternehmensbeteiligungen bliebe der Kauf der Anteile steuerfrei, sofern diese auf qualifizierten Konten oder Wertpapierdepots registriert würden. Erlöse aus der Veräußerung der Anteile würden wie ausgeschüttete Gewinne die Bemessungsgrundlage der Anteilseigner erhöhen und besteuert, sobald sie konsumtiv verwendet würden. Einbehaltene Unternehmensgewinne könnten ohne weiteres steuerfrei bleiben, weil sie die Konsummöglichkeiten der Anteilseigner nicht erhöhen¹⁶⁹. Aus diesen Gründen wird die Ergänzung der sogenannten reinen Konsumsteuer durch eine Unternehmensteuer überflüssig, wie ihre Befürworter feststellen¹⁷⁰. Andere Autoren sind der Meinung, eine gesonderte Unternehmensteuer sei in einem System der direkten Konsumbesteuerung der Haushalte unvermeidlich, da nur mit einer Abgabe der Steueranspruch des Staates gesichert werden könne; außerdem bestünde die Möglichkeit, konsumsteuerpflichtige Transaktionen in den Unternehmensbereich zu verlagern und so die Besteuerung zu umgehen.¹⁷¹

Nun gibt es ganz verschiedene Ansichten darüber, wie eine Unternehmensteuer zur Ergänzung der sparbereinigten Einkommensteuer ausgestaltet sein sollte. Es werden unterschiedliche Spielarten einer Cash-Flow-Unternehmensteuer diskutiert, deren Bemessungsgrundlage sich grundsätzlich aus der Summe aller Zahlungseingänge minus der Summe aller durch das Unternehmen veranlassten Zahlungsabgänge errechnet (Gewinn abzüglich Nettoinvestition).¹⁷²

¹⁶⁹ Vgl. Musgrave, R.A./Musgrave, P.B./Kullmer, L. (1993), S. 309.

¹⁷⁰ Vgl. Kaiser, M. (1992), S. 222-224.

¹⁷¹ Vgl. Kay, J.A./King, M.A. (1990), S. 174.

¹⁷² Vgl. Kaiser, M. (1992), S. 37-41.

Tabelle 2: Zahlungsflüsse bei Körperschaften

Einzahlungen	Auszahlungen	
R	Realwirtschaftliche Zahlungsströme (R=real items)	R*
<ul style="list-style-type: none"> • Verkauf von Gütern/Dienstleistungen • Verkauf von Anlagegütern 	<ul style="list-style-type: none"> • Kauf von Material • Zahlung von Löhnen, Gehältern, Kauf anderer Dienstleistungen • Kauf von Anlagegütern 	
F	Finanzwirtschaftliche Zahlungsströme (F=financial items)	F*
<ul style="list-style-type: none"> • Kreditaufnahme des Unternehmens • Erhaltene Kredittilgung • Kontoüberziehung • Empfangene Zinszahlungen • Abnahme der Beteiligungen an ausländischen Unternehmen • Abnahme der Einzelüberschüsse aus der Kas-senhaltung 	<ul style="list-style-type: none"> • Geleistete Kredittilgung • Rückgang der Kontoüberziehung • Gezahlte Zinsen • Zunahme der Beteiligungen an ausländischen Unternehmen • Zunahme der Einzelüberschüsse aus der Kas-senhaltung 	
S	Beteiligungsrelevante Transaktionen (S=share items)	S*
<ul style="list-style-type: none"> • Nennkapitalerhöhung durch Ausgabe neuer Aktien • Erhaltene Dividenden von inländischen Unternehmen • Veräußerung von Beteiligungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Entnahme/Rückkauf eigener Aktien • Kauf von Beteiligungen • Geleistete Gewinnausschüttungen 	
T	Zahlungsströme mit den Finanzbehörden (T=tax items)	T*
<ul style="list-style-type: none"> • Steuererstattung 	<ul style="list-style-type: none"> • Steuerzahlung 	

Quelle: In Anlehnung an Kaiser, M. (1992), S. 43.

Im Folgenden werden drei Varianten diskutiert. Diese Formen der Cash-Flow-Steuer unterscheiden sich darin, welche der Zahlungsflüsse sie berücksichtigen (siehe Tab. 2).

4.2.3 Die Real-Cash-Flow-Steuer (kurz: R-Steuer)

Die so genannte realwirtschaftliche Cash-Flow-Steuer geht auf einen Vorschlag von Brown (1948) zurück. Ihre Bemessungsgrundlage ergibt sich aus der Differenz zwischen den Zahlungszuflüssen und Zahlungsabflüssen, die aus realwirtschaftlichen Transaktionen (real items) resultieren: $R-R^*$ (siehe Tab. 2). Steuerlich relevante Einzahlungen entstehen durch den Verkauf von Gütern und Dienstleistungen, Anlagegütern, sowie durch Löhne. Es werden alle Ausgaben für den Kauf von Dienstleistungen (z. B. Lohn- und Gehaltszahlungen), sowie von

Gütern (z. B. Material oder Anlagegüter) einbezogen. Damit sind alle realwirtschaftlichen Investitionen sofortabzugsfähig, alle Rückflüsse sofort zu versteuern. Fremdkapitalzinsen bleiben steuerlich unberücksichtigt.¹⁷³

Der wesentliche Kritikpunkt an dieser Konzeption ist die Nichtbesteuerung der finanzwirtschaftlichen Transaktionen. So wären *Finanzintermediäre* (Banken und Versicherungen) mit relativ höherem Anteil an finanziellen Investitionen von solchen Steuern kaum betroffen. Sie würden vielmehr in der Regel, versuchen eine negative Bemessungsgrundlage aufzuweisen. Einerseits erzielen sie keine nennenswerten Einnahmen aus realwirtschaftlichen Transaktionen, andererseits haben sie aber realwirtschaftlich bedingte Ausgaben, wie z. B. Löhne und Gehälter oder für den Kauf von Anlagegütern; sie würden für ihre realwirtschaftlichen Investitionsausgaben stets vom Staat subventioniert¹⁷⁴. Bei einer R-Steuer könnten Unternehmen sich außerdem der Besteuerung entziehen, indem sie Gewinne vom realwirtschaftlichen in den finanzwirtschaftlichen Bereich verlagern.¹⁷⁵

4.2.4 Die R+F-Cash-Flow-Steuer

Die R+F-Cash-Flow-Steuer wurde vom Meade-Komitee vorgeschlagen, um auch Finanzintermediäre der Cash-Flow-Steuer unterwerfen zu können. Sie umfasst nicht nur realwirtschaftliche, sondern auch alle finanzwirtschaftlichen Zahlungsströme, das heißt: Investitionsausgaben verringern die Bemessungsgrundlage sofort in voller Höhe, daraus resultierende Investitionserträge erhöhen sie (siehe Tab.2). Einnahmen aus Zinsen sind ebenso zu versteuern wie die Aufnahme von Krediten bzw. die Tilgung vergebener Darlehen.¹⁷⁶ Die Bemessungsgrundlage ist demnach: $(R-R^*)+(F-F^*)$. Allerdings werden in der R+F-Basis die Investitionen in Beteiligungen an ausländischen Unternehmen nicht berücksichtigt. Weder wird der Erwerb von Anteilen an anderen Unternehmen als steuerlich relevante Investition (Zahlungsabfluss) angesehen, noch stellen daraus resultierende Erträge (Dividenden) finanzielle Einzahlungen dar. Auf diese Weise sollen spezielle Techni-

¹⁷³ Vgl. Kaiser, M. (1992), S. 42.

¹⁷⁴ Vgl. Bach, S. (1999), S. 93.

¹⁷⁵ Vgl. Ebenda, S. 55.

¹⁷⁶ Vgl. Institute for Fiscal Studies (1978), S. 233; Kaiser, M. (1992), S. 56.

ken der Steuervermeidung (Erwerb gegenseitiger Beteiligungen) ausgeschlossen werden.¹⁷⁷

4.2.5 Die S-Cash-Flow-Steuer

Bei der S-Variante der Cash-Flow-Steuer werden nur Beteiligungstransaktionen berücksichtigt. Dabei handelt es sich ökonomisch um eine Nettoausschüttungssteuer, wobei die Zahlungsströme zwischen Unternehmen und Gesellschaftern steuerlich berücksichtigt werden. Der Erwerb von inländischen Unternehmensanteilen sowie der Rückkauf eigener Aktien sind ebenso wie gezahlte Dividenden als Auszahlungen zu werten, die die Bemessungsgrundlage erhöhen. Entsprechend reduzieren der Verkauf eigener Aktien und inländischer Beteiligungen sowie der Empfang von Dividenden die Bemessungsgrundlage der S-Steuer. Die Bemessungsgrundlage ist demnach: S^*-S . In ihrer Wirkung ist diese Form der Kassenrechnung identisch zur R+F-Cash-Flow-Steuer. Die S-Steuer bezieht sich damit auf eine kleine Bemessungsgrundlage und ihr Steuersatz muss entsprechend höher sein als der einer aufkommensgleichen R+F-Steuer.¹⁷⁸

Cash-Flow-Unternehmensteuern werden in erster Linie als Ersatz für die Körperschaftssteuer vorgeschlagen. Sie haben grundsätzlich den Charakter einer Objektsteuer; das heißt die individuelle Leistungsfähigkeit der hinter dem jeweiligen Betrieb stehenden Personen soll bei der Besteuerung nicht berücksichtigt werden. Personenbezogene Freibeträge passen weniger zu einer solchen Steuer. Der Sofortabzug der Investitionsausgaben von der Bemessungsgrundlage beteiligt den Staat (nach Maßgabe des jeweiligen Steuersatzes) an den besteuerten Unternehmen (bzw. an deren Investitionen). Dieses Prinzip der Beteiligung funktioniert nur dann, wenn den Steuerpflichtigen im Falle einer negativen Bemessungsgrundlage (bzw. eines negativen Zahlungsüberschusses) ein sofortiger Verlustausgleich (Steuererstattung) gewährt wird. Damit verzichtet der Fiskus in der jeweiligen Periode nicht nur auf Steuereinnahmen, sondern er nimmt die Gefahr in

¹⁷⁷ Vgl. Institute for Fiscal Studies (1978), S. 234; Kaiser, M. (1992), S. 57.

¹⁷⁸ Es gilt $t_s = t_{R+F} / (1 - t_{R+F})$ mit t_s - Steuersatz. Siehe Kaiser, M. (1992), S. 61.

Kauf, dass er um seine „Dividenden“ betrogen wird.¹⁷⁹ Die Unternehmen könnten Investitionen vortäuschen, um so Steuererstattungen zu kassieren.¹⁸⁰

4.2.6 Die zinsbereinigte Einkommensteuer

Grundlegend für diesen Reformvorschlag sind die Arbeiten von Ekkehard Wenger (1983) sowie von Robin Broadway und Neil Bruce (1984).¹⁸¹ Im deutschsprachigen Raum setzen sich neben Ekkehard Wenger Manfred Rose, Franz W. Wagner und der „Heidelberger Steuerkreis“¹⁸² für die zinsbereinigte Einkommensteuer ein.¹⁸³ Eine zinsbereinigte Einkommensbesteuerung wurde konkret im Jahr 1994 in Kroatien eingeführt.

Das wesentliche Unterscheidungsmerkmal im Vergleich zur sparbereinigten Einkommensteuer ist die Ermittlung ihrer Bemessungsgrundlage: Während die sparbereinigte Einkommensteuer auf die Besteuerung des *Jahreskonsums* abstellt, ist die zinsbereinigte Einkommensteuer auf die Besteuerung des *Lebenskonsums* ausgerichtet. Demnach sind Ersparnisse zum Zeitpunkt ihrer Bildung nicht absetzbar, aber dafür werden die „Markteinkommen“ um eine „marktübliche Verzinsung“ des Spar- und Investitionskapitals reduziert. Diese marktübliche Verzinsung wird auch als Normal-, Standard- oder Schutzverzinsung bezeichnet.¹⁸⁴ Damit sollen die Opportunitätskosten des eingesetzten Eigenkapitals berücksichtigt werden. Entstehungsgrundlage von Zinseinkommen wie überhaupt aller Arten von Kapitaleinkommen ist der Konsumverzicht, für den sich die Individuen in der Erwartung entschieden haben, dass die Kosten des Wartens auf den späteren Konsum durch den Markt ausgeglichen werden. Dieser Ausgleich wird nun gerade durch den Marktzins gewährleistet.¹⁸⁵ Bei privaten Haushalten werden durchschnittliche (also „marktübliche“) Erträge aus Finanzvermögen unterstellt, wes-

¹⁷⁹ Vgl. Bach, S. (1999), S. 90.

¹⁸⁰ Ein Problem, das in ähnlicher Form als „Vorsteuerabzugsbetrug“ bei der Umsatzsteuer bekannt ist. Siehe ebenda, S. 91.

¹⁸¹ Weitere bekannte Vertreter einer zinsbereinigten Steuerkonzeption sind Robert E. Hall und Alvin Rabushka, Charles E. McLure und Georg R. Zodrow sowie David F. Bradford („X-Steuer“).

¹⁸² Der Heidelberger Steuerkreis besteht u.a. aus Prof. Dr. H.-G. Petersen, Prof. Dr. M. Rose und Prof. Dr. B. Raffelhüschen.

¹⁸³ Vgl. Rose, M./Petersen, H.-G. (2004); Krause-Junk, G. (1999), S. 128.

¹⁸⁴ Vgl. Hackmann, J. (1999), S. 45.

¹⁸⁵ Vgl. Rose, M. (1997), S. 239.

halb bei vielen Vorschlägen nur das Arbeitseinkommen für die Besteuerung vorgesehen ist.¹⁸⁶ Häufig wird in diesen Konzepten die zinsbereinigte Einkommensbesteuerung der Haushalte durch eine als allgemeine Betriebssteuer ausgestaltete Gewinnsteuer ergänzt, die außer üblichen betrieblichen Einkünften auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, aus Realvermögen sowie aus immateriellen Vermögensrechten erfasst. Das ist beispielweise bei der „X-Steuer“ von Bradford der Fall, welche die Ergänzung einer auf Haushaltsebene erhobenen Lohnsteuer durch eine allgemeine Betriebssteuer vorsieht.¹⁸⁷

Beim Vorschlag von Hall und Rabushka ist die Einkommensbesteuerung der Haushalte auf eine „individual wage tax“ beschränkt. Sie wollen neben Löhnen und Gehältern auch Pensionen als Arbeitseinkommen erfassen. Zahlungen aus den gesetzlichen Rentenversicherungen sollen dagegen steuerfrei bleiben. Das ist mit einem zinsbereinigten Einkommensteuersystem – im Gegensatz zur sparsbereinigten Einkommensteuer – durchaus vereinbar, wenn die Beiträge aus versteuertem Einkommen geleistet werden. Die Renten werden damit zinsbereinigt und im Sinne des Korrespondenzprinzips vorgelagert besteuert.¹⁸⁸ Diese Konzeption lässt Erbschaften und Schenkungen bei der Besteuerung völlig unberücksichtigt, da sie aus versteuertem Einkommen geleistet werden und im Voraus besteuert wurden.¹⁸⁹ Die sogenannte konsumorientierte Einkommensteuer mit Vorauszahlungsmethode („Individual Tax Prepayment Consumption Tax“: ITP) von McLure und Zodrow kann beispielsweise nicht mit einer Lohnsteuer verglichen werden, weil sie neben Arbeitseinkommen auch erhaltene Schenkungen und Erbschaften erfasst.¹⁹⁰ Damit unterscheidet sie sich von der vom „Heidelberger Steuerkreis“ vorgeschlagenen Ausgestaltung. Bei der in Kroatien verwirklichten zinsbereinigten Einkommensteuer ist die „durch empfangene Erbschaften

¹⁸⁶ Nach den Vertretern dieser Steuerkonzeption sei die Differenz zwischen tatsächlicher Verzinsung und Standardverzinsung so gering, dass Kapitaleinkommen wie Zinsen, Dividenden und Veräußerungsgewinne aus Vereinfachungsgründen vernachlässigt werden könnten. So wurde es auch in Kroatien gehandhabt. Siehe Rose, M. (1998a), S. 259-261.

¹⁸⁷ Vgl. Bradford, D.F. (1991), S. 175.

¹⁸⁸ Vgl. Hall, R.E./Rabushka, A. (1995), S. 85.

¹⁸⁹ Vgl. Kaiser, M. (1992), S. 86.

¹⁹⁰ Vgl. McLure, C.E./Zodrow, G.R. (1991), S. 120, 162-163.

und Schenkungen erworbene Konsumleistungsfähigkeit nach der Markteinkommenstheorie kein besteuertes Einkommen.“¹⁹¹

Die oben dargestellten Ausführungen machen deutlich, warum die zinsbereinigte Einkommensteuer auch als „Steuervorauszahlungsansatz“ bezeichnet wird: Die gesparten Beträge werden besteuert, die Erträge aus diesen Ersparnissen bleiben aber steuerfrei; das heißt die Steuer auf den zukünftigen Konsum wird also im Voraus geleistet, indem die heutige Ersparnis besteuert wird. Die zinsbereinigte Einkommensteuer wird direkt bei den Haushalten erhoben, weshalb die persönliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen durch individuelle, familienbezogene Freibeträge berücksichtigt werden kann.

4.2.7 Die zinsbereinigte Gewinnsteuer

Die Ergänzung der zinsbereinigten persönlichen Einkommensteuer durch die zinsbereinigte Gewinnsteuer wurde von der Forschungsgruppe „Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems“ (KNS) in die Diskussion eingeführt und 1994 in Kroatien etabliert.¹⁹²

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erfolgt durch die kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung (Zinsbereinigung) von Einkommen.¹⁹³

$$Zby_t = Y_t - i_t^s \times V_{t-1}.$$

Für die Bestimmung der kalkulatorischen Eigenkapitalverzinsung wird ein normierter Zinssatz (Schutzzinssatz i_t^s) angesetzt; er soll die reine „Normalverzinsung“ des Kapitals artikulieren. Eine Ertragsrate in Höhe des Schutzzins bleibt somit unbelastet, nur darüber hinaus gehende Erträge (Überrenditen) sind als Gewinn steuerbar.¹⁹⁴ Als Orientierungsgröße für diesen jährlich neu festzusetzenden „Standard- oder Normalzinssatz“ wird die Rendite langfristiger Staats-

¹⁹¹ Für die bessere Erfassung der Konsumleistungsfähigkeit wird die separate Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen vorgeschlagen. Vgl. Rose, M. (1998b), S. 42.

¹⁹² Andere Autoren wie Hall und Rabushka, McLure und Zodrow sowie Bradford („X-Steuer“) sind der Ansicht, dass eine zinsbereinigte Einkommensteuer auf Haushaltsebene durch eine Cash-Flow-Steuer ergänzt werden sollte. Siehe Bradford, D.F. (1991), S. 175; Hall, R.E./Rabushka, A. (1995), S. 55.

¹⁹³ Vgl. Rose, M. (1998), S. 51.

¹⁹⁴ Zu den Überrenditen als economic rents earned on intra-marginal investments zählt auch die Entlohnung für eine Risikoübernahme. Siehe Bond, S.R./Devereux, M.P. (1995), S. 58.

anleihen genannt. In der Praxis würde die Zinsbereinigung dadurch realisiert, dass der herkömmliche Gewinn zusätzlich um das Produkt aus Standardverzinsung und dem zu Jahresbeginn in der Bilanz ausgewiesenen Eigenkapital reduziert würde. Im Falle einer negativen Bemessungsgrundlage kann der Verlust – aufgezinst mit dem Standardzins – auf spätere Jahre vorgetragen werden. Das Problem der richtigen Abschreibungshöhe verliert damit vollständig an Bedeutung. Die Höhe der Wertansätze muss nicht mehr seitens des Fiskus kontrolliert werden.¹⁹⁵ Grundsätzlich kann die zinsbereinigte Gewinnsteuer als Ersatz für die herkömmliche Körperschaftsteuer eingeführt werden. Dabei sollte der Steuersatz mit dem Spitzensteuersatz der zinsbereinigten Einkommensteuer übereinstimmen, um Steuer-
vermeidung zu unterbinden: Liegt der Gewinnsteuersatz unterhalb des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer, besteht unter Umständen der Anreiz, Arbeitseinkommen in Dividendeneinkommen umzuwandeln.¹⁹⁶

4.3 Die Konzeption der integrierten Einkommens- und Gewinnbesteuerung (Einfachsteuer)

Die deutschen Steuerexperten des „Heidelberger Steuerkreises“ haben im Zusammenhang internationaler Forschungs- und Beratungsprojekte einen ausformulierten Vorschlag zur Reform der deutschen Einkommens- und Unternehmensbesteuerung unter der Bezeichnung Einfachsteuer vorgelegt, die traditionelle Einkommen- und Körperschaftsteuergesetze ersetzen soll. Die Einfachsteuer ist die Weiterentwicklung einer bereits mit Erfolg in der Republik Kroatien von 1995 bis 2000 praktizierten Einkommens- und Gewinnbesteuerung.¹⁹⁷ Sie enthält dabei sowohl Elemente einer sparbereinigten als auch einer zinsbereinigten Einkommensteuer. In den weiteren Ausführungen werden wir uns generell auf die theoretische Grundkonzeption der Einfachsteuer konzentrieren.

¹⁹⁵ Vgl. Rose, M. (1998a), S. 262.

¹⁹⁶ Vgl. Ebenda, S. 271.

¹⁹⁷ Die Konzeption der marktorientierten Einkommensbesteuerung unterliegt einem dauernden inhaltlichen Wandel. Im Wesentlichen beziehen sich die Änderungen darauf, dass einzelne Einkünfte unterschiedlichen Einkunftsarten zugeordnet werden oder auch unterschiedlichen Steuern unterliegen. In verschiedenen Beiträgen wird deutlich, dass „marktorientiert“ als Synonym für „konsumorientiert“ verwendet wird. Siehe Rose, M. (1998), S.100.

4.3.1 Die Einkommensteuer

Das „Einfachsteuergesetz“ sieht eine einheitliche Rechtsgrundlage für die Besteuerung des persönlichen Einkommens und der Unternehmensgewinne vor. Eine Verfassung der kompletten Einkommensbesteuerung in einem einzigen Gesetzbuch sowie die Reduzierung der Anzahl gesetzlicher Vorschriften sollen ihren Beitrag zu einer größeren Übersichtlichkeit und zu einem besseren Verständnis leisten. Besonderes Merkmal der Einfachsteuer ist, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip anhand einer lebenszeitlichen Perspektive interpretiert wird, womit die periodische Betrachtung aufgegeben wird. Das heißt nicht, dass die Besteuerung nur einmalig am Lebensende erfolgt, sondern vielmehr findet jedes Kalenderjahr eine entsprechende Modifikation der Bemessungsgrundlage statt. Dadurch sollen gesparte und konsumierte Einkommensteile steuerlich gleich behandelt werden, so dass eine Diskriminierung der Spar- und Investitionstätigkeit gegenüber dem Gegenwartskonsum ausgeschlossen ist.¹⁹⁸ Die Einfachsteuer ist eine Einkommensteuer, die lediglich in zwei Formen erhoben wird: Sie wird auf die Einkommen natürlicher Personen als persönliche Einkommensteuer sowie auf den Gewinn von Publikumsgesellschaften belastet¹⁹⁹, der nach dem Gesetz nicht natürlichen Personen zurechenbar ist. Somit kennt die Einfachsteuer neben der natürlichen Person auch den Unternehmer, dessen Gewinne nicht der persönlichen Einkommensteuer unterliegen, als Steuerpflichtige. Auf die Erhebung von Schenkungs- und Erbschaftsteuer wird aus Vereinfachungsgründen verzichtet²⁰⁰.

Ein weiteres Merkmal ist das Konstrukt der Durchreichgesellschaft. Unter einer Durchreichgesellschaft versteht man eine Gesellschaft, deren Anteile nicht an Börsen gehandelt werden, die mindestens eine natürliche Person als Anteilseigner hat und die ein inländisches Unternehmen führt. Die lebenszeitorientierte Besteuerung der Einkommen verlangt, dass am Markt erwirtschaftete Gewinne von Unternehmen als Teil des Lebenseinkommens ihrer Anteilseigner einmal steuerlich belastet werden. Weiterhin wurde für die Gewährleistung einer steuerlichen Erfassung des Lebenseinkommens des Steuerpflichtigen, die seiner wirtschaft-

¹⁹⁸ Vgl. Petersen, H.-G./Rose, M. (2003), S. 1.

¹⁹⁹ Als solche gelten vor allem die börsennotierten Aktiengesellschaften.

²⁰⁰ Erbschaften und Schenkungen werden als nicht steuerpflichtige Einnahmen qualifiziert. Vgl. Das Gesetz, www.einfachsteuer.de, 01.02.2004; EFStG, §4 Abs. 13.

lichen Leistungsfähigkeit entspricht, ein zeitlich begrenzter Verlustausgleich in das EFStG übernommen.²⁰¹ Die Trennung von natürlichen und juristischen Personen erfolgt auf der einen Seite aufgrund der Existenz von Einzelunternehmen und Durchreichgesellschaften, auf der anderen Seite aufgrund großer Publikums-gesellschaften.

Der Gewinn einer Durchreichgesellschaft wird nach dem Transparenzprinzip beim Unternehmer besteuert und zählt zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Der Teil des Gewinns, der auf gewinnsteuerpflichtige Unternehmen entfällt, ist abschließend auf der Ebene der Durchreichgesellschaft zu versteuern. Die Gewinne von großen Publikumsgesellschaften, bei denen eine persönliche Zurechnung sich aus administrativen Gründen - wie bei Unternehmen, deren Anteilseigner häufig wechseln – verbietet, werden dem Trennungsprinzip folgend im Unternehmen mit dem existierenden Einkommensteuersatz besteuert. Der Vorschlag sieht einen einheitlichen Steuersatz vor.

Tabelle 3: Steuerbasis der persönlichen Einkommensteuer

Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit + Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit + Einkünfte aus Finanzkapitalanlagen + Vorsorgeeinkünfte - Ausgaben für Humankapital - Verlustvortrag und entfallende Schutzzinsen
= marktbestimmtes Einkommen - Persönliche Abzüge <ul style="list-style-type: none"> • Grundfreibetrag • Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung • Steuerberatungskosten
= zu versteuerndes Einkommen

Quelle: Petersen, H.-G./Rose, M. /Schmidt, C. M. (2006), S.29

²⁰¹ Vgl. EFStG, §15, Abs. 1.

Dieser Tarif ist jedoch nicht als systemstrukturprägend zu betrachten. Eine Integration der Unternehmensbesteuerung in die Einkommensteuer mit nur einem Steuersatz ist unproblematisch. Die Bemessungsgrundlage der Einfachsteuer wird durch die Prinzipien einer konsumorientierten Besteuerung ermittelt (siehe Tab. 3).

Im Rahmen der Einkunftsart „Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit“ werden alle Einkünfte erfasst, die im Rahmen eines weisungsgebundenen Dienstverhältnisses erzielt werden.²⁰² Eine Besonderheit stellt die steuerliche Behandlung von Renten dar. Die Methode der „Sparbereinigung“²⁰³, die bei der Ermittlung von Einkünften aus einer Vorsorge angewendet wird, entspricht dem Grundsatz einer nachgelagerten Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen.²⁰⁴ Demnach sind die Ausgaben zum Erwerb von Anwartschaften auf Vorsorgeeinkünfte zum Zeitpunkt ihres Abflusses von der Steuer freizustellen, wobei das aus steuerfreien Einkünften gebildete Sparkapital bei der Auszahlung zu versteuern ist.²⁰⁵

Die sparbereinigte Behandlung von Alterseinkommen erlaubt eine steuerliche Berücksichtigung des Existenzminimums. Aus diesem Grunde sieht die Einfachsteuer die Einzahlung aus steuerlich unbelastetem Einkommen auf sogenannte qualifizierte Konten von Vorsorgeeinrichtungen privater Unternehmen (Pensionsfonds, Versicherungen, Investmentfonds u. a.) vor. Diese Renten werden wie die von Unternehmen ausgezahlten Betriebsrenten, die Beamtenpensionen und die gesetzlichen Renten als Erwerbseinnahmen bei den „Vorsorgeeinkünften“ behandelt²⁰⁶. Damit haben auch Steuerpflichtige, die nicht in die gesetzliche Rentenversicherung einzahlen, die Möglichkeit zur steuerlichen Berücksichtigung ihrer persönlichen Abzüge im Alter. Einkünfte aus Vorsorgevermögen in Form einer kapital-

²⁰² Vgl. EFStG, § 9 Abs. 1.

²⁰³ Bei der reinen „Sparbereinigung“ (wie es aus der Steuertheorie bekannt ist) wäre solche Rententeile, die also wieder auf dem Kapitalmarkt beispielweise verzinslich angelegt werden, weiterhin steuerfrei. Bei der nachgelagerten Besteuerung von Renten werden ausgezahlten Renten nämlich auch dann besteuert, wenn sie nicht für Konsumausgaben verwendet werden. Siehe Rose, M. (2002a), S.10.

²⁰⁴ Vgl. Rose, M. (1994), S. 186.

²⁰⁵ Siehe EFStG, §19 Abs. 1-3.

²⁰⁶ Alle Beiträge für die gesetzliche Rentenversicherung sowie auch Einzahlungen auf Rentenkonten bei privaten Unternehmen, die qualifizierte Rentenverträge anbieten, sind bei den Vorsorgeeinkünften abzugsfähige Erwerbsausgaben. Dadurch wird aus lebenszeitlicher Sicht eine einmalige Steuerbelastung der Renten, der Pensionen und ähnlicher Altersbezüge gesichert.

bildenden Lebensversicherung sollen dagegen gemäß dem „vorgelagerten Korrespondenzprinzip“ – zinsbereinigt – besteuert werden. Die Prämien werden aus steuertem Einkommen gezahlt, spätere Auszahlungen bleiben bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens vollständig unberücksichtigt.²⁰⁷

Das Humankapital umfasst die beruflichen Fähigkeiten des Steuerpflichtigen. Ausgaben zur Steigerung der beruflichen Qualifizierung wie z. B. Ausbildungskosten oder Fort- und Weiterbildungskosten und weitere damit verbundene Kosten wie z. B. Kreditzinsen, falls sie vom Steuerpflichtigen selbst getragen werden, sind uneingeschränkt abzugsfähig, wenn sie ausschließlich der beruflichen Qualifizierung dienen. Sind die Ausgaben der privaten Lebensführung zuzuordnen, werden sie anteilig nach Maßgabe einer Durchführungsverordnung angesetzt. Dadurch soll eine Gleichstellung von Human- und Sachkapital erreicht werden. Die Erträge aus Sachkapital werden zinsbereinigt besteuert; das korrespondiert nicht der Steuerfreiheit der Ausgaben für Aus- und Weiterbildung, also den Investitionen in Humankapital, jedoch über eine SpARBereinigung der Bemessungsgrundlage.²⁰⁸

Bei den „Einkünften aus Finanzkapitalanlagen“ erfordert das Konzept der Einmalbelastung, dass nur nicht-marktübliche Zinsen zu versteuern sind²⁰⁹. Das heißt, dass nur die „übermäßigen“ Teile von Zinsen der Besteuerung unterliegen. Marktüblich sind in der Regel die auf Schuldverschreibungen von Gebietskörperschaften gezahlten Zinsen. Wenn eine natürliche Person einen Kredit an eine Kapitalgesellschaft vergibt, dient der Betrag der Schutzzinsen als steuerfrei Obergrenze.²¹⁰ Einkünfte aus Gewinnausschüttungen von Unternehmen (Dividenden u.a.) und der Veräußerung von Anteilen an Unternehmen sind zur Vermeidung von Mehrfachbelastung in lebenszeitlicher Sicht nicht zu versteuern.²¹¹

²⁰⁷ Vgl. Rose, M. (1994), S. 238.

²⁰⁸ Eine zinsbereinigte Besteuerung der Erträge aus Humankapital wäre auch nicht durchsetzbar. Siehe Rose, M. (1999), S. 186.

²⁰⁹ Marktüblich sind in der Regel die auf Schuldverschreibungen von deutschen Gebietskörperschaften gezahlten Zinsen.

²¹⁰ Vgl. Rose, M./Zöller, D. (2008), S. 238. Als vereinfachte Näherungslösung ist der Schutzzinssatz gleich dem Jahresdurchschnittsatz des um 2 bis 3 Prozentpunkte erhöhten Leitzinssatzes der Zentralbank.

²¹¹ Vgl. Petersen, H.-G./Rose, M./Schmidt, C. M. (2006), S. 11. Eine marktorientierte Besteuerung muss dazu führen, dass jeder am Markt erwirtschaftete Gewinn während des Lebenszeitraums

Zu den „Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit“ zählen alle Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit. Der Begriff des Betriebes ist im Rahmen der Einfachsteuer weit gefasst. Neben einer selbstständigen, nachhaltigen Tätigkeit, mit der Einnahmen erzielt werden können, gehören zur Betriebsdefinition alle Wirtschaftsgüter, Schulden, Rechtsverhältnisse und wirtschaftliche Tätigkeiten, die zur Einnahmenerzielung genutzt werden. Damit umfasst der Betriebsbegriff beispielsweise die Vermietung und Verpachtung von Sachen und Rechten, freiberufliche sowie land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten und die Überlassung von Kapital zwecks Erzielung von Zinsen, da hier die erforderlichen Merkmale Selbstständigkeit, Nachhaltigkeit und Marktbeteiligung erfüllt sind.²¹² Dazu gehört aber auch das Halten von Anteilen an Unternehmen. Nicht unternehmerisch tätig ist, wer bloß Finanzkapital anlegt oder Anwartschaften auf eine Zukunftsvorsorge bildet. Diese umfassende Definition des Begriffs des Betriebs soll gewährleisten, dass „keine Quelle von Markteinkommen der Besteuerung entgeht, indem sie sich etwa keiner Einkunftsart zuordnen ließe.“²¹³ Außerdem werden auch Einkünfte aus einer gelegentlichen Tätigkeit als Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit aufgefasst. Diese werden nicht nachhaltig ausgeübt (stellen also keinen Betrieb dar), sind jedoch als Markteinkommen anzusehen und daher als selbstständige Einkommen (steuerlich) zu erfassen. Im Rahmen der Einfachsteuer werden die Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit und Kapitaleinkommen zinsbereinigt besteuert.²¹⁴ Auch Erträge aus privatem Realvermögen (beispielsweise aus eigengenutzten Wohnraum) zählen zu den Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit. Es wird unterstellt, dass sie nicht wesentlich über die marktübliche Verzinsung hinausgehen. Sie bleiben daher aus administrativen Gründen grundsätzlich steuerfrei. Die Besteuerung von Einkünften aus Unternehmensbeteiligungen ist mit der Gewinnsteuer abgeschlossen.

Die Ermittlung der persönlichen Bemessungsgrundlage wird gemäß §4 Abs. 1 EStG durch den Abzug eines Lebensgrundfreibetrages²¹⁵ vom Markteinkommen

des Unternehmers oder Anteilseigner einer Gesellschaft nur einer einmaligen steuerlichen Belastung unterworfen wird. Siehe auch Rose, M./Zöller, D. (2008), S. 239.

²¹² Vgl. EStG, §4 Abs. 4.

²¹³ Vgl. Rose, M (1999a), S. 12.

²¹⁴ Vgl. EStG § 9 Abs. 1 Nr. 3.

²¹⁵ Dieser Grundfreibetrag wird auch als Konsumexistenzminimum bezeichnet. Vgl. EStG, §25-29.

der Steuerpflichtigen durchgeführt. Als Markteinkommen im Sinne des Einfachsteuergesetzes gilt das Erwerbseinkommen abzüglich eines verzinsten Verlustvortrages sowie der Ausgaben für berufliche Bildung (siehe Tabelle 3)²¹⁶. Zu den „persönlichen Abzügen“ gehören neben dem familien- und invaliditätsbezogenen Konsumexistenzminimum auch Ausgaben für Sonderlebensbedarf und Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge.²¹⁷

4.3.2 Die Gewinnsteuer

Die Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer ist vollständig zinsbereinigt ausgestaltet; das wird auf verschieden Wegen erreicht: Einerseits erklärt die Einfachsteuer bestimmte Gewinne für steuerfrei, andererseits sieht sie die Steuerbefreiung des Schutzzinses auf das berücksichtigungsfähige Eigenkapital von Betrieben vor. Gewinne von nichtbilanzierenden Betrieben sind, „wenn sich der Betrieb ausschließlich auf das Halten von verzinslichen Kapitalforderungen erstreckt, deren effektive Zinssätze das marktübliche Niveau nicht überschreiten“²¹⁸ steuerbefreit. Überhöhte und damit nichtmarktübliche Zinsen (wie etwa bei von einem Gesellschafter an seine Gesellschaft gegebenen Darlehen) kommen nicht in den Genuss der Steuerfreiheit, um diese Form der Steuervermeidung auszuschließen. Auch Zinsen, die aus Kapitalforderungen resultieren, die einem bilanzierenden Unternehmen zugerechnet werden, sind steuerpflichtig. Sie werden in Höhe des Schutzzinses vor einem steuerlichen Zugriff geschützt, indem dem Unternehmen ein Schutzzinsabzug auf den Buchwert der Kapitalforderungen gewährt wird. Die im Rahmen der Einfachsteuer angestrebte steuerliche Gleichbehandlung aller Einkommen soll sich aber auch in einem einheitlichen Gewinnermittlungsverfahren ausdrücken.

Um die Bewertungsneutralität einer zinsbereinigten Gewinnbesteuerung zu gewährleisten, wird die Bemessungsgrundlage der Einfachsteuer durch die Anwendung der „modifizierten Kassenrechnung“ ermittelt. Ausgangspunkt der Er-

²¹⁶ Vgl. EFStG, §15 Abs. 3.

²¹⁷ Vgl. Rose, M. (1999a), S. 15. Für die Bestimmung des persönlichen Freibetrages in der kroatischen Einkommensteuer siehe Greß, M./Rose, M./Wiswesser, R. (1998), S. 108.

²¹⁸ Vgl. EFStG, § 12.

mittlung der Gewinne von Betriebe ist die Differenz zwischen den kassenmäßigen Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben:

Reingewinn²¹⁹
+ besondere Erwerbseinnahmen ²²⁰
- besondere Erwerbsausgaben ²²¹
+ nicht abzugsfähige Erwerbsausgaben
- nicht anzusetzende Erwerbseinnahmen
= Gewinn aus laufender Geschäftstätigkeit des Unternehmens

Herstellungs- und Anschaffungskosten von Anlagegütern werden über die Dauer ihrer betrieblichen Nutzung abgeschrieben.²²² Außer Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben, die aus der Einlage und Entnahme von Gütern und Dienstleistungen resultieren, sind Schutzzinsen auf das im Betrieb befindliche berücksichtigungsfähige Eigenkapital als nichtkassenmäßige Erwerbsausgaben anzuführen. Der fiktive abzugsfähige Schutzzins ist das Produkt aus dem durchschnittlichen berücksichtigungsfähigen Eigenkapital während des Ermittlungszeitraums und dem zugehörigen Schutzzins.²²³ Das EFStG definiert in §4 Abs. 25 den Schutzzinssatz als um drei Prozentpunkte erhöhten Jahresdurchschnittssatz des Leitzinssatzes der Europäischen Zentralbank (EZB). Unter dem berücksichtigungsfähigen Eigenkapital versteht man die Summe aus dem Wert der Anlagegüter, den verzinslichen Kapitalforderungen, deren Zinserträge nicht steuerbefreit sind, und den Kassenbeständen abzüglich der Kapitalverbindlichkeiten. Die Berechnung des Eigenkapitals ist hierbei wichtig, da dieses die Bemessungsgrundlage für den Schutzzins bestimmt. Dies soll anhand der Steuerbilanz (siehe Tab. 4) verdeutlicht werden.

²¹⁹ Reingewinn=Erwerbseinnahmen-Erwerbsausgaben.

²²⁰ Vgl. EFStG, §21. Abs. 1.

²²¹ Vgl. EFStG, §21 Abs. 2.

²²² Vgl. Rose, M. (1998), S. 117.

²²³ Vgl. Ebenda, S. 117.

Tabelle 4: Steuerbilanzen nach modifizierter Kassenrechnung

Aktiv	Passiv
Anlagegüter	Eigenkapital
Kassenbestände	Kapitalverbindlichkeiten
Kapitalforderungen	

Alle Ausgaben zum Erwerb von Umlaufvermögen (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe) mindern die Bemessungsgrundlage nach ihrer Kassenwirksamkeit. Daher sind sie bei der Ermittlung des berücksichtigungsfähigen Eigenkapitals nicht einzubeziehen. Gleiches trifft auf geleistete Anzahlungen zu. Forderungen aus Lieferung und Leistung werden erst dann steuerlich erfasst, wenn sie zu kassenwirksamen Einzahlungen führen. Sie müssen deshalb auch bei der Berechnung des berücksichtigungsfähigen Eigenkapitals außer Acht bleiben.

Für die obige „Steuerbilanz“, die der Identifizierung des berücksichtigungsfähigen Eigenkapitals dient, müssen folgende Verzeichnisse geführt werden:

- Kassenbuch für alle Einnahmen und Ausgaben (§30 EStG),
- Verzeichnis der Anlagegüter: Eingangswert abzüglich Abschreibungen (§27 EStG),
- Verzeichnis des Finanzkapitals: alle Kapitalforderungen, Verbindlichkeiten und Unternehmensbeteiligungen (§28 EStG),
- Verzeichnis des Eigenkapitals: Eigenkapitalbestand abzüglich Schutzzins (§29 EStG).

Alle Geschäftsvorgänge, die das im Betrieb arbeitende Eigenkapital verändern, werden indirekt über die Veränderung der Posten Anlagevermögen, Kapitalforderungen, Kasse oder Kapitalverbindlichkeiten erfasst. Das durchschnittliche berücksichtigungsfähige Eigenkapital ist im Regelfall das arithmetische Mittel der vier Quartalsanfangsbestände.²²⁴ Eigenkapitalerhöhungen werden erst im folgenden Quartal berücksichtigt, während Eigenkapitalminderungen im laufenden Quartal angesetzt werden müssen. Damit wird sichergestellt, dass Kapital, mit dem kurzzeitig das berücksichtigungsfähige Eigenkapital aufgebläht wird, nicht in

²²⁴ Der Ermittlungszeitraum soll das Kalender- oder Wirtschaftsjahr umfassen.

den Genuss des Schutzzinseszins kommt.²²⁵ Dies ist nötig, „da nicht ausgeschlossen werden kann, dass mit diesem Kapital im gleichen Quartal auch steuerfrei Zinsen vereinnahmt werden.“²²⁶

Das modifizierte Kassenrechnungsverfahren des EFG kann als ein System der Gewinnermittlung nach einem verkürzten Betriebsvermögensvergleich interpretiert werden. Das Schema der Gewinnermittlung nach dieser vereinfachten Vermögensrechnung ist in der Tabelle 5 dargestellt:

Tabelle 5: Steuerbasen der Gewinnsteuer

Gewinnermittlung von Unternehmen nach modifizierter Kassenrechnung
Gewinn nach Kassenrechnung aus der laufenden Geschäftstätigkeit der Betriebe des Unternehmers (§13, §30 Abs. 1 EFG)
- erhaltene Dividenden (§13, Abs. 2 EFG)
+/- Anteile an Gewinn/Verlust anderer Unternehmen (keine Dividenden)
- Schutzzinsen (§29 EFG)
= zu versteuernder Gewinn

Quelle: In Anlehnung an Petersen, H.-G. (2008).

Hält ein Unternehmen Anteile an anderen Unternehmen, ist der Gewinn um die Höhe der von anderen Unternehmen empfangenen Gewinnausschüttung (Dividenden) zu bereinigen.²²⁷ Damit entfällt eine Doppelbesteuerung des Gewinns, da die Gewinnausschüttung bereits auf der Ebene des ausschüttenden Unternehmens versteuert wurde. Gleiches gilt auch bei der Veräußerung von Beteiligungen an andere Unternehmen. Sie sind bei der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen, um eine Mehrfachbesteuerung investierter Gewinne zu vermeiden. Führt der Erwerber die Buchwerte eines Betriebes fort, so können auch ganze Betriebe bei der Veräußerung steuerlich unbeachtet bleiben. Ist eine Buchfortführung beim

²²⁵ Vgl. EFG, § 27 Abs. 2.

²²⁶ Vgl. Rose, M. (2002a), S. 148; EFG, § 27 Abs. 3.

²²⁷ Vgl. EFG, §13 Abs. 2.

Erwerber unerwünscht, so muss der Gewinn aus der Veräußerung eines Unternehmens versteuert werden.²²⁸

4.4 Äquivalenz von spar- und zinsbereinigter Einkommensbesteuerung

Die beiden Grundvarianten der Sparbereinigung und Zinsbereinigung sind äquivalent. Sie unterscheiden sich in der jährlichen Bemessungsgrundlage – die sparbereinigte Einkommensteuer erfasst den Jahreskonsum und die zinsbereinigte Einkommensteuer den Lebenskonsum – sowie in der zeitlichen Verteilung der Steuerzahlungen.²²⁹

Die Äquivalenz der beiden Verfahren wird über ein Zwei-Perioden-Modell nachgewiesen.²³⁰ In der ersten Periode wird das erzielte Arbeitseinkommen (Y_1) zum Teil konsumiert (C_1) und zum Teil gespart (S_1). Die Ersparnisse werden mit einem Zinssatz (i) verzinst. In der zweiten Periode erzielt der Steuerpflichtige nur das Zinseinkommen ($y_2=iS_1$), das er zusammen mit den Spareinnahmen vollständig zu Konsumzwecken nutzt (C_2). In diesem einfachen Modell lässt sich nachweisen, dass bei einem identischen Steuersatz (t) der Gegenwartswert der Steuerschuld bei der sparbereinigten Einkommensteuer (T_s) dem der zinsbereinigten Einkommensteuer (T_z) entspricht (siehe Tab. 6).

Tabelle 6: Die Äquivalenz von spar- und zinsbereinigter Einkommensteuer

	Sparbereinigte Einkommensteuer	Zinsbereinigte Einkommensteuer
Periode 1 Einkommen Y_1 Konsum $C_1=Y_1 - S_1$	$T_{s1} = t (Y_1 - S_1)$	$T_{z1} = t Y_1$
Periode 2 Einkommen $Y_2 = iS_1$ Konsum $C_2 = (1+i)S_1$	$T_{s2} = t (1+i) S_1$	$T_{z2} = 0$
Gegenwartswert Gesamtsteuer $T_s = \dots + \frac{t}{1+i}$	$T_s = t Y_1$	$T_z = t Y_1$

Quelle: In Anlehnung an Liesenfeld, C. (2005), S. 75.

²²⁸ Vgl. Rose, M (2002), S. 15-41. , S. 32

²²⁹ Vgl. Rose, M. (1998a), S. 265.

²³⁰ Vgl. Rose, M. (1992), S. 7.

Anschaulicher kann die Äquivalenz von spar- und zinsbereinigter Einkommensteuer anhand des folgenden Rechenbeispiels erläutert werden (siehe Tab. 7). Angenommen wird, dass ein Steuerpflichtiger im Jahr 2008 von seinem Einkommen (E) 10.000 Euro vollständig sparen möchte, um diesen Betrag im nächsten Jahr für Konsumzwecke zu verwenden. Der Zinssatz betrage bei Geldwertstabilität 5%. Im Jahr 2009 ist dann sein Sparkapital einschließlich Zinsen (500 Euro) auf 10.500 Euro angewachsen. Löst er dieses Vermögen zu Konsumzwecken auf, dann unterliegt der gesamte entsparte Betrag dem individuellen Steuersatz von 30%, so dass 3.150 Euro an den Fiskus fließen.

Tabelle 7: Äquivalenz von spar- und zinsbereinigter Einkommensteuer

	Sparen/Konsum bei sparbereinigter Einkommensteuer	Sparen/Konsum bei zinsbereinigter Einkommensteuer
2008		
Einkommen (E)	10.000	10.000
Steuer ($t=0,30$)	3.000
Sparen (S)	10.000	7.000
2009		
Zinsen ($i=0,05$)	500	350
Entsparen	10.500	7.350
Steuer ($t=0,30$)	3.150
Konsumausgaben [$=(1+i)S-T$]	7.350	7.350

Quelle: In Anlehnung an Rose, M. (1998a), S. 250.

Der Steuerpflichtige kann also im Jahr 2009 7.350 Euro konsumtiv verwenden. Bei einer zinsbereinigten Einkommensbesteuerung unterliegt das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen im Jahr 2008 seinem persönlichen Steuersatz von 30%, so dass ihm nur noch 7.000 Euro für das Sparen zur Verfügung stehen. Entsprechend gering wird – bei gleichem Zinssatz – der Sparertrag, so dass dem Steuerpflichtigen 2009 ein Sparbetrag von insgesamt 7.350 Euro zur Verfügung steht. Dieser Betrag wird aber nicht weiter besteuert und kann für Konsumzwecke verwendet werden. Während der Steuerpflichtige bei der sparbereinigten Einkommensteuer im Jahr 2008 eine Steuer von 3.150 Euro zahlt, muss er bei der zinsbereinigten Einkommensteuer 3.000 Euro an den Staat abgeben. Da bei der

sparbereinigten Variante die Steuer erst ein Jahr später anfällt, ist der Gegenwartswert des Steuerbetrages in beiden Fällen gleich hoch, denn bei einer Diskontierungsrate von 5% gilt

$$3.000 = \frac{3.150}{1 + 0,05}$$

Ein ähnliches Beispiel lässt sich auch für den Fall entwickeln, dass der Steuerpflichtige nicht in festverzinslicher Form spart. So weist Rose (1998) nach, dass „die zins- und investitionsbereinigte Gewinnsteuer im Falle von in einem Unternehmen investierten Gewinnen ebenfalls zu einer gleichen Steuerlast führen.“²³¹ Diese Äquivalenz von spar- und zinsbereinigter Einkommensteuer ist nur dann gegeben, wenn man einen perfekten Kapitalmarkt ohne Unsicherheit unterstellt, bei dem Soll- und Habenzinsen identisch sind, keine Risikoaufschläge existieren und damit nur ein Zinssatz besteht. Nur unter diese Bedingungen entsprechen sich Ertragsrate und Diskontsatz.²³² Außerdem führen die beiden Steuern nur dann zu einem identischen Gegenwartswert der Steuerlast, wenn es keinen Anfangs- und Endbestand an Vermögen gibt.

Zum Schluss soll Tabelle 8 eine Zusammenfassung verschiedener Reformvorschläge für konsumorientierte Gesamtsysteme geben. Im nächsten Abschnitt werden einige ausgewählte Ansätze im Hinblick auf ihre Einigung für Transformationsländer diskutiert.

²³¹ Rose, M. (1998), S. 101.

²³² Vgl. Seidl, C. (1990), S.440-447.

Tabelle 8: Zusammenfassung der Reformvorschläge für konsumorientierte Einkommensbesteuerung

Haushaltsebene	Unternehmensebene	Hauptvertreter des Vorschlages
Sparbereinigte Einkommensteuer (Universal Expenditure Tax)	S-Basis-Cash-Flow-Unternehmensteuer	Meade-Komitee (1978)
Sparbereinigte Einkommensteuer	R+F-Basis-Cash-Flow-Unternehmensteuer	Aaron und Gapler (1985)
Zinsbereinigte Einkommensteuer	R-Basis-Cash-Flow-Unternehmensteuer	Bradford (1987) (X-Tax)
Zinsbereinigte Einkommensteuer	R-Basis-Cash-Flow-Unternehmensteuer	Hall und Rabushka (1985) (Flat Tax)
Zinsbereinigte Einkommensteuer	R-Basis-Cash-Flow-Unternehmensteuer	McLure und Zodrow (1991)
Zinsbereinigte Einkommensteuer	Zinsbereinigte Gewinnsteuer	Boadway und Bruce (1984)
Spar- und Zinsbereinigte Einkommensteuer	Zinsbereinigte Gewinnsteuer	„Heidelberger Kreis“ (die Einfachsteuer)

Quelle: in Anlehnung an Kaiser, M.(1991), S.72, eigene Darstellung.

4.5 Vermögensorientiertes Steuersystem

Wird als Leistungsfähigkeitsindikator das konsumierbare Vermögen gewählt (Vermögen am Anfang des Steuerabschnitts einschließlich des Periodeneinkommens), so sprechen prinzipiell keine systematischen Gründe gegen diese Definition der Bemessungsgrundlage und die Erhebung einer zusätzlichen Vermögenssteuer wäre in diesem Fall nicht systemkonform. Eine laufende Vermögenssteuer entspricht einer Besteuerung des zukünftigen individuellen Einkommens, da der individuelle Vermögensbestand den Gegenwartswert seines zukünftigen Einkommensstromes bestimmt.²³³ Fraglich erscheint nur, wie die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleistet werden soll. Der Vermögensbestand muss in Geld

²³³ Vgl. Petersen, H.-G. (1993), S. 274.

bewertet werden, wobei ein einheitliches Bewertungskonzept in der Praxis i.d.R. versagt. Allein daraus kann eine extreme Ungleichbehandlung resultieren.²³⁴

Für den Fall einer einkommensorientierten Besteuerung als Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist eine gesonderte Vermögensbesteuerung nicht gerechtfertigt, weil dies eine systemwidrige Zusatzbesteuerung zu den schon erfassten Erträgen (Einkommen aus Vermögen) wäre. Für die konsumorientierte Besteuerung ist eine ergänzende Vermögensbesteuerung ebenfalls aus systematischen Gründen abzulehnen, weil die Bemessungsgrundlage der konsumorientierten Besteuerung das tatsächlich konsumierte Einkommen und nicht die potenzielle Konsummöglichkeit des Steuerpflichtigen ist.²³⁵ Zahlreiche Versuche, für eine ergänzende Vermögensbesteuerung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu argumentieren, konnten bis heute nicht überzeugen. Dazu zählen insbesondere der Ansatz von der Sonderleistungsfähigkeit der Vermögenden, der Ansatz des mühelosen Ertrags und der Ansatz über ein Mehr an Freizeit der Vermögenden.²³⁶

Eine vermögensorientierte Besteuerung kann unter den oben genannten Gesichtspunkten nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründet werden. Man kann ihre Motivation aus sozialpolitisch motivierten Umverteilungsabsichten nachvollziehen, die aber aus wissenschaftlicher Sicht nicht ausreichend objektivierbar sind.

4.6 Zinsbereinigtes Steuersystem als Reformvorschlag für Entwicklungsländer

Die meisten Ökonomen schlagen die konsumorientierte Besteuerung aufgrund ihrer Neutralitätseigenschaften, der Erfüllung des Gerechtigkeitskriteriums sowie ihrer einfachen Administration als Reformmodell für Entwicklungsländer vor.²³⁷ Ein konsumorientiertes Steuersystem würde in solchen Ländern die spar- bzw. investitionsfördernden Antriebskräfte zur vollen Entfaltung bringen. Eine Reform zu einem konsumorientierten Steuersystem könnte den Kapitalbildungsprozess

²³⁴ Vgl. Ebenda, S. 275.

²³⁵ Vgl. Tipke, K.(2003), S. 992.

²³⁶ Vgl. Ebenda, S. 931.

²³⁷ Vgl. hierzu die Einleitung.

stimulieren, die Ressourcenallokation über die Entscheidungsneutralität des Systems verbessern und somit den wirtschaftlichen Entwicklungsprozess beschleunigen.²³⁸ Die zinsbereinigte Einkommen- und Gewinnsteuer ist unter den vorgestellten konsumorientierten Einkommen- und Unternehmensteuern allein deswegen besonders interessant, weil sie als einzige bereits implementiert wurde.²³⁹

In diesem Abschnitt werden zunächst die vorgestellten konsumorientierten Einkommen- und Gewinnsteuern anhand des im Kapitel 3 erarbeiteten Bewertungskatalogs analysiert, wobei mögliche Vorteile der zinsbereinigten Einkommen- und Gewinnsteuer als Vorschlag zur Steuerreform in Entwicklungsländern gegenüber anderen Formen einer konsumorientierten Einkommen- und Unternehmensteuer herausgearbeitet werden.

4.6.1 Fiskalische Ergiebigkeit

Über die fiskalische Ergiebigkeit eines konsumorientierten Einkommensteuersystems gibt es völlig unterschiedliche Ansichten. Ob die zinsbereinigte Einkommensteuer fiskalisch interessanter ist als die sparbereinigte Variante oder umgekehrt, ist wesentlich davon abhängig, ob die Normalverzinsung des in einer Volkswirtschaft vorhandenen Kapitals höher oder niedriger ist als die Nettoersparnisbildung. In der Regel gehen in reichen Volkswirtschaften die jährlichen Erträge des bestehenden Kapitals über die Kapitalneubildung hinaus. Ein solcher Kapitalstock muss in jungen Volkswirtschaften erst gebildet werden. Gerade für Entwicklungsländer, die sich im Aufbau befinden und entsprechend starke Investitionstätigkeiten verzeichnen, wäre der fiskalische Nachteil der sparbereinigten bzw. Cash-Flow-Steuer gegenüber der zinsbereinigten Variante zunächst erheblich.²⁴⁰ Das hat auch die deutschen Steuerexperten in Kroatien seinerzeit dazu veranlasst, diese Variante der konsumorientierten Einkommensbesteuerung von vornherein abzulehnen.

²³⁸ Vgl. Rose, M. (1999a), S. 23.

²³⁹ Musgrave (1987), S. 242, und McLure und Zodrow (1991), S. 457, bezeichnen die zinsbereinigte Besteuerung als die am besten realisierbare Variante für Entwicklungsländer.

²⁴⁰ Vgl. Rose, M. (1998a), S. 271.

Das Aufkommenspotenzial der zinsbereinigten Gewinnsteuer steigt darüber hinaus dadurch, dass systemimmanente Faktoren die steuerbilanzielle Gewinnminimierung neutralisieren.²⁴¹ Dazu zählen beispielweise ein niedriges Bestreben der Steuerpflichtigen, Unternehmensgewinne durch Verrechnungspreise und ähnliche Gestaltungstechniken in Länder mit günstigerer Besteuerung zu verlagern, oder ein verstärktes Interesse an einem hohen Eigenkapital in der Steuerbilanz.²⁴²

4.6.2 Eindeutigkeit (Akzeptanz des Steuersystems)

Das Kriterium der Eindeutigkeit fordert, dass der Steuerzahler die von ihm zu tragenden Lasten in Form seines privaten Konsumverzichts möglichst gut erkennen kann. Bei der sparbereinigten Einkommensteuer als Jahreskonsumsteuer wird dieser Grundsatz optimal erfüllt. Bei der zinsbereinigten Einkommensteuer ist der Konsumverzicht durch die Besteuerung des Gesamteinkommens weniger gut erkennbar. Aufgrund der überwältigten Steuerlasten bei Gewinnbesteuerung ist es im Allgemeinen für den Steuerzahler nicht möglich, seine Steuerlasten zu erkennen. Dies gilt auch für die vorgestellten Reformvorschläge zur Unternehmensbesteuerung. Die Erfahrung weist jedoch darauf hin, dass die Steuerpflichtigen eher Veränderungen bestehender Steuern akzeptieren als die Einführung völlig neuer Steuern, weshalb die zinsbereinigten Varianten der konsumorientierten Einkommens- und Gewinnbesteuerung auf eine größere Akzeptanz stoßen würden als die Cash-Flow-Varianten.²⁴³

4.6.3 Administrative Effizienz

Administrative Effizienz resultiert bei einer Steuerreform aus einem einfacher zu handhabenden Steuergesetz, durch das der zu erwartende Verwaltungsaufwand sowohl aus der Sicht der Steuerverwaltung als auch der Steuerpflichtigen kleiner ausfällt, als das bei alternativen Reformvorschlägen der Fall wäre. Ein einfaches Steuersystem kann außerdem zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung beitragen,

²⁴¹ Vgl. Lang, J. (1999a), S. 159.

²⁴² Zum Beispiel durch weitgehenden Verzicht auf die Bildung von Rückstellungen und anderen gewinnmindernden Bilanzposten. Siehe Lang, J. (1999a), S. 159-160.

²⁴³ Vgl. Müller, M. (1992), S. 41.

da ein einfaches, leicht zu befolgendes Steuergesetz zugleich eine lückenlose Erfassung von Steuertatbeständen bewirkt, so dass Steuervermeidungsstrategien unrentabel werden. Im Falle der Entwicklungsländer ist ein einfaches Steuersystem besonders wünschenswert, da dortige Steuerverwaltungen mit Qualitätsproblemen und Kapazitätsmangel konfrontiert sind sowie die Steuerhinterziehung weit verbreitet ist.

Konsumorientierte Vorschläge zur Einkommensbesteuerung

Die zinsbereinigte Einkommensteuer erweist sich aufgrund ihres niedrigen Aufzeichnungs- und Kontrollbedarfs für Steuerpflichtige und Steuerverwaltung als der sparbereinigten Einkommensteuer überlegen.²⁴⁴ Das hängt in erster Linie damit zusammen, dass bei der sparbereinigten Einkommensteuer ein lückenloser Nachweis aller Spar- und Entsparevorgänge notwendig ist, um den Jahreskonsum zu bestimmen. Aus diesen Gründen wären Haushalte daran interessiert, ihre Nettoersparnisbildung möglichst hoch auszuweisen, was entsprechende Kontrollen seitens der Steuerverwaltung unvermeidbar machen würde.²⁴⁵ Darüber hinaus stellt im Rahmen der sparbereinigten Einkommensteuer vor allem die steuerliche Behandlung von dauerhaften Konsumgütern erhöhte Anforderungen an Steuerzahler und Steuerverwaltung. So müssen die Anschaffungskosten und die Nutzungswerte dauerhafter Konsumgüter von den Steuerpflichtigen aufgezeichnet und von den Steuerbehörden kontrolliert werden.

Grundsätzlich wird die Einführung eines neuen Steuersystems im Vorhinein angekündigt, was in einem demokratischen System die Regel ist. Dies veranlasst die Steuerpflichtigen, den Übergang zu einer sparbereinigten Einkommensteuer durch entsprechende zeitliche Verlagerung von Transaktionen zu ihrem Vorteil zu nutzen. So werden zum Beispiel Ersparnisse erst im neuen System gebildet, bestehende Ersparnisse dagegen noch im alten System aufgelöst und konsumtiv genutzt.²⁴⁶ Daneben wäre es für die Steuerpflichtigen von Vorteil, Kredite im alten System aufzunehmen und die damit verbundenen Schuldendienste erst im neuen System zu leisten. Diesen Steuervermeidungstechniken kann durch geeignete

²⁴⁴ Vgl. Seidl, C. (1990), S. 422.

²⁴⁵ Vgl. Rose, M. (1998a), S. 250.

²⁴⁶ Vgl. Zodrow, G.R. (1993), S. 363.

Übergangsregelungen begegnet werden. Denkbar wäre, das alte Besteuerungssystem für eine bestimmte Zeit parallel zum neuen laufen zu lassen, was über einen langen Zeitraum jedoch die Aufzeichnungspflichten der Steuerpflichtigen und die Komplexität des Steuersystems erheblich erhöhen würde.²⁴⁷

Bei der zinsbereinigten Form der konsumorientierten Einkommensteuer entfallen die Erhebungskosten für die Steuerverwaltung, weil die aufwendige Kontrolle von Spar- und Entspargvorgängen, Krediten und dauerhaften Konsumgütern aufgrund der Steuerfreiheit der Normalverzinsung der Kapitaleinkommen nicht notwendig wäre. In der Praxis werden alle Arten von Kapitaleinkommen (u. a. Zins- und Dividendeneinkommen) pauschal mit den Kapitalkosten gleichgesetzt und von der Bemessungsgrundlage ausgenommen.

Der Übergang von der heutigen Einkommensteuer zu einer zinsbereinigten Einkommensteuer ist demgegenüber – zumindest in einer geschlossenen Volkswirtschaft – unproblematisch, da das nationale Steuerrecht weitgehend beibehalten und lediglich durch die grundsätzliche Steuerfreiheit der privaten Finanzkapitalerträge verändert würde.²⁴⁸

Konsumorientierte Vorschläge zur Unternehmensbesteuerung

Die wesentliche Überlegenheit von Cash-Flow-Steuern besteht darin, dass sie aufgrund ihrer Zahlungsstromorientierung prinzipiell leichter zu erheben sind als die traditionellen Einkommen- oder Körperschaftsteuern.²⁴⁹ Dabei spielen die Art und die Anzahl der steuerlich relevanten (zu erfassenden und zu kontrollierenden) Vorgänge eine bedeutende Rolle. Demzufolge liegt die Vermutung nahe, dass eine S-Steuer, die nur Beteiligungstransaktionen erfasst, grundsätzlich leichter zu erheben wäre als die R-Steuer, die alle realwirtschaftlichen Transaktionen berücksichtigt. Diese wiederum wäre wohl mit einem geringeren Aufwand verbunden als die R+F-Steuer, für die neben den realwirtschaftlichen auch finanzwirtschaftliche Transaktionen relevant sind.²⁵⁰ Dem grundsätzlichen administrativen Vorteil der Cash-Flow-Steuer stehen auch die zahlreichen Möglichkeiten zur Steuerhinter-

²⁴⁷ Vgl. zu Übergangsproblemen und -regelungen ausführlich Bach, S. (1993), S. 122.

²⁴⁸ Vgl. Rose, M. (1998a), S. 253.

²⁴⁹ Vgl. Sinn, H.-W. (1984), S. 271.

²⁵⁰ Vgl. Kaiser, M. (1991), S. 210.

ziehung entgegen²⁵¹, so dass die Cash-Flow-Steuer bezüglich des erhöhten Verwaltungsaufwands negativ zu bewerten ist.²⁵² Außerdem wäre der Wechsel von der heutigen Unternehmensbesteuerung zur Cash-Flow-Besteuerung mit Übergangsschwierigkeiten verbunden. Dies hängt damit zusammen, dass der Wegfall der Fremdkapitalzinsen und der Sofortabschreibung der Realinvestitionen bei der R-Basis-Cash-Flow-Steuer (die Kreditbesteuerung bei der R+F-Basis-Cash-Flow-Steuer) sowie die Abschaffung der Steuer auf einbehaltene Gewinne und die Absetzbarkeit der Beteiligungsfinanzierungen bei der S-Cash-Flow-Steuer auf eine radikale Abweichung vom geltenden Steuersystem hindeuten.

Bei der zinsbereinigten Gewinnsteuer wäre wie auch bei der zinsbereinigten Einkommensteuer der Übergang vergleichsweise einfacher, da die existierenden Gewinn- und Verlustrechnungsmethoden bei der Unternehmensteuer beibehalten werden könnten. Die Bemessungsgrundlage müsste lediglich um die Standardverzinsung verändert werden.²⁵³ Die eigentliche konzeptionelle Herausforderung der zinsbereinigten Gewinnsteuer liegt darin, dass die nicht manipulierbare Größe des Standardzinses (Schutzzinses) für die steuerfreie Normalverzinsung gewählt wird: „Nur wenn dieser mit dem Kalkulationszinssatz der Unternehmen übereinstimmt, können steuerlich bedingte Verzerrungen von unternehmerischen Entscheidungen vermieden werden.“²⁵⁴ Aus Vereinfachungsgründen besteht die Möglichkeit, die Zinskorrektur halbjährlich oder jährlich abzuwägen.²⁵⁵

4.6.4 Entscheidungsneutralität

Die entscheidungsneutrale Besteuerung fordert, dass die Wirtschaftssubjekte in der Wahl ihrer wirtschaftlichen Aktivitäten durch die Steuern nicht beeinflusst werden. Dabei geht es vor allem darum, die Arbeit-Freizeit-Entscheidung und die

²⁵¹ Beispielweise bei der R-Cash-Flow-Steuer durch die Preisfälschung bei realwirtschaftlichen Aktiva und durch den gleichzeitigen Abschluss eines Kauf- und Kreditgeschäfts; bei der R+F-Basis durch die Deklaration einer Kreditfinanzierung als Beteiligungsfinanzierung verbunden mit späteren Ausweis einer Kredittilgung inkl. Fremdkapitalzinszahlungen anstelle Dividendenzahlung; bei der S-Basis durch eine vereinbarte Zinszahlung anstelle von Dividendenzahlung bei Beteiligungsfinanzierung. Vgl. Ebenda S. 211-220.

²⁵² Um diese Spielräume zu verengen und somit die Staatseinnahmen sowie die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu sichern, sind zusätzliche Vorschriften und Kontrollen unerlässlich.

²⁵³ Vgl. Rose, M. (1998a), S. 253.

²⁵⁴ Hierzu Kaiser, M. (1991), S. 182.

²⁵⁵ Vgl. Rose, M. (1998a), S.263-264.

Konsum-Spar-Entscheidung der Haushalte sowie Entscheidungen bezüglich Investitionen, Finanzierung und Rechtsform im Unternehmensbereich nicht zu verzerrern.²⁵⁶

Entscheidungsneutralität auf der Haushaltsebene

Die Besteuerung der Zinserträge bewirkt die steuerliche Diskriminierung des Sparens gegenüber dem sofortigen Konsum; d. h., durch die Besteuerung von Zinseinnahmen wird der relative Preis von heutigem und zukünftigem Konsum zulasten des Letzteren verändert. Betrachtet man ein Zwei-Perioden-Modell, in dem der Marktzins, der im Marktgleichgewicht der Zeitpräferenzrate der Wirtschaftssubjekte entspricht, z. B. bei 10% liegt, dann beträgt das Austauschverhältnis zwischen heutigem und zukünftigem Konsum 1:1,1. Das Wirtschaftssubjekt kann entweder 1 Euro in der gegenwärtigen Periode konsumieren oder 1,1 Euro in der Zukunft. Wird jetzt eine Steuer auf die Zinseinnahmen erhoben, dann reduziert sich dieses Austauschverhältnis (der relative Preis) zugunsten des heutigen Konsums, bei einem Steuersatz von 50% zum Beispiel auf 1:1,05. Auf die niedrigeren Opportunitätskosten des sofortigen Konsums reagieren die Wirtschaftssubjekte tendenziell, indem sie einen geringeren Teil ihres Einkommens sparen.²⁵⁷ Die damit verbundene Diskriminierung des Sparens steigt mit zunehmender Spardauer und bei Inflation.²⁵⁸

Die Diskriminierung des Sparens und die damit verbundene suboptimale Kapitalbildung werden sowohl durch die zins- als auch durch die sparbereinigte Einkommensteuer vermieden. Bei der Sparbereinigung fällt die Einkommensteuer stets zum Zeitpunkt des Konsums an. Der Zukunftskonsum – also der gesparte Einkommensteil – wird zum Zeitpunkt der Ersparnisbildung nicht besteuert, sondern erst bei der Auflösung einschließlich der angefallenen Zinserträge. Bei der zinsbereinigten Einkommensteuer ist der Ausfall des „Steuerkeils“ zwischen Zeitpräferenzrate und Grenzproduktivität des Kapitals offensichtlich, da sie die Zins-

²⁵⁶ Vgl. Schwinger, R. (1992), S. 9.

²⁵⁷ Vgl. Rose, M. (1994), S. 239.

²⁵⁸ Siehe dazu Kapitel 5.6.

einnahmen der Haushalte vollständig steuerfrei lässt.²⁵⁹ Diese intertemporale Neutralität bleibt auch bei einem progressiven Tarif gewahrt.²⁶⁰

Bei einem progressiven Tarifsystem ruft die sparbereinigte Einkommensteuer hingegen eine Verzerrung der Konsum-/Sparentscheidung der Steuerpflichtigen hervor; d. h. ein Sparhaushalt wird umso stärker belastet, je mehr er mit seinen verzinsten Ersparnissen konsumiert. Dies verursacht Substitutionseffekte, die zu einer Zusatzlast der Besteuerung führen, also Effizienzverluste bewirken.

Entscheidungsneutralität auf der Unternehmensebene

Die intersektorale Entscheidungsneutralität bzw. Investitionsneutralität der Besteuerung setzt voraus, dass es nicht zu einer Verzerrung der Investitionsentscheidungen bezüglich der Rangfolge einzelner Projekte im Vergleich zur Situation vor Steuern kommt.²⁶¹ Cash-Flow-Steuern sind in diesem Sinne grundsätzlich neutral, da sie die Kapitalwerte der einzelnen Projekte anhand derer die Rentabilität einer Investition gemessen werden kann, gleichmäßig reduzieren.²⁶² Der Grund dafür ist, dass der Staat quasi als stiller Teilhaber fungiert und gleichermaßen an den Investitionsausgaben über die Sofortabschreibung und am Investitionsertrag durch die Steuerzahlung beteiligt ist.²⁶³ Bei der R-Variante der Cash-Flow-Steuer wird der Staat zwar nur bei Sachinvestitionen zum Teilhaber, die Steuer ist aber auch bezüglich Finanzinvestitionen neutral, da diese steuerlich unberücksichtigt bleiben; d. h. hier ist der Kapitalwert vor und nach Steuern identisch.²⁶⁴ Die Investitionsneutralität bei Finanzinvestitionen im Fall der R+F-Steuer und der S-Steuer ist dagegen eingeschränkt: „Beide bevorzugen Investitionen in inländische Beteiligungen.“²⁶⁵ Diese Verletzung der Neutralität hängt damit zu-

²⁵⁹ Die Zeitpräferenzrate ist der Prozentsatz, um den die Zunahme des Zukunftskonsums den Wert 1 übersteigen muss, damit die Verminderung des heutigen Konsums um eine Einheit genau kompensiert wird, also „dem Wirtschaftssubjekt den gleichen Nutzen bringt“. Vgl. Sinn, H.-W. (1985), S. 11.

²⁶⁰ Vgl. Hackmann, J. (1999), S. 57.

²⁶¹ Vgl. Rose, M. (1992), S. 12.

²⁶² Vgl. Ebenda, S. 233.

²⁶³ Diese Investitionsneutralität weist Kaiser anhand des Konzepts effektiver Grenzsteuersätze nach. Vgl. Kaiser, M. (1992), S. 99.

²⁶⁴ Vgl. Ebenda, S. 104.

²⁶⁵ Vgl. Ebenda, S. 133.

sammen, dass die Reformvorschläge eine steuerlich unterschiedliche Behandlung von in- und ausländischen Beteiligungen vorsehen.²⁶⁶

Auch eine zinsbereinigte Gewinnsteuer ist investitionsneutral und verändert die Rangfolge von Investitionsprojekten nicht.²⁶⁷ Die Investitionen mit einem auf Basis des Marktzinses ermittelten Kapitalwert von null bleiben steuerfrei. Alle inframarginalen Investitionen mit größerem Kapitalwert werden (auf Basis des über die Normalverzinsung hinausgehenden „Übergewinns“) besteuert.²⁶⁸ Eine Änderung der Rangfolge kann dadurch nicht entstehen.²⁶⁹

Schließlich sind die konsumorientierten Unternehmensteuern neutral gegenüber Abschreibungsverfahren. Für die Cash-Flow-Steuern wird dies durch die Sofortabschreibung der Neuinvestitionen stets erreicht, für die zinsbereinigte Gewinnsteuer wird diese Neutralitätseigenschaft im Abschnitt 6.5.2 gezeigt.

4.6.5 Steuerliche Gerechtigkeit

Im Abschnitt 5.6 wird am georgischen Steuersystem demonstriert, dass die umfassende Einkommensbesteuerung gegen den Grundsatz horizontaler Gerechtigkeit verstößt, da sie unter anderem Steuerpflichtige mit gleichem Bruttoeinkommen und unterschiedlicher zeitlicher Konsumverteilung ungleich behandelt. Im Gegensatz dazu wird sowohl bei der spar- als auch bei der zinsbereinigten Einkommensteuer aufgrund der gezielten Besteuerung des Konsums horizontale Gerechtigkeit gewährleistet.

Dem Grundsatz der vertikalen Gerechtigkeit zufolge muss ein Steuerpflichtiger mit einer höheren Leistungsfähigkeit ein höheres Konsumopfer tragen. In der Regel ist bei einer konsumorientierten Einkommensteuer jeder gewünschte Progressionsgrad durch geeignete Wahl der Steuersatzstruktur realisierbar.²⁷⁰

Bei einer progressiven Tarifausgestaltung weist die sparbereinigte Einkommensteuer im Vergleich zur zinsbereinigten Einkommensteuer aufgrund oben er-

²⁶⁶ Vgl. Cansier, D. (1989), S. 51.

²⁶⁷ Zur Investitionsneutralität der zinsbereinigten Gewinnsteuer siehe Boadway, R./Bruce, N. (1984).

²⁶⁸ Vgl. Sinn, H.-W. (1985), S. 126.

²⁶⁹ Vgl. Rose, M. (1996), S.65-88. S. 76.

²⁷⁰ Vgl. McLure, C./Zodrow, G. (1991), S. 119.

wählter Substitutionseffekte allerdings Nachteile auf und ist deshalb hinsichtlich dieses Kriteriums negativ zu bewerten.

4.6.6 Integration

Gemäß des Grundsatzes der Integration sollen die einzelnen Bestandteile des Steuersystems auf das gemeinsame Zielsystem hin abgestimmt sein und es dürfen keine Überschneidungen der Steuer-elemente vorkommen. Bei den oben dargestellten konsumorientierten Steuerreformen – nämlich den Vorschlägen der „X-Tax“ von Bradford (1987), der „Flat Tax“ von Hall und Rabushka (1985) und der „ITP/R Consumption Tax“ von McLure und Zodrow (1991) – wird das Kriterium der Integration nicht erfüllt, da die Nichtbesteuerung von Kreditinstitutionen auf einen widersprüchlichen Einsatz von Steuerinstrumenten hinweist. Zudem könnte die systemimmanente Sofortabschreibung bei allen Cash-Flow-Steuern zu einer Rechtssystemunverträglichkeit führen, die aus dem Konflikt zwischen der handelsrechtlichen und der steuerrechtlichen Rechnungslegung entsteht.²⁷¹ Der zinsbereinigte Gesamtsteuersystemvorschlag des „Heidelberger Steuerkreises“ erfüllt hingegen die Anforderungen an ein integriertes Steuersystem, da weder eine Änderung der Buchführungsvorschriften, noch eine Änderung der handelsrechtlichen Rechnungslegung notwendig sind.²⁷²

4.6.7 Zusammenfassung

Für Entwicklungsländer stellt sich die zinsbereinigte Einkommensteuer als die vorteilhaftere Reformalternative heraus. Während sie sich auf der Haushaltsebene insbesondere aus administrativen Gründen ohne erhebliche Verwaltungs- und Informationskosten realisieren lässt, bedarf es bei der sparbereinigten Einkommensteuer der Einrichtung und Verwaltung qualifizierter Konten sowie der Kontrolle des Sparens und Entsparens, was selbst für eine hoch geschulte Steuerverwaltung eine schwer zu bewältigende Arbeit und für die Steuerverwaltung in Entwicklungsländern wahrscheinlich eine nicht realisierbare Aufgabe darstellt. In

²⁷¹ Vgl. Kaiser, M. (1991), S. 164.

²⁷² Vgl. Wenger, E. (1999), S. 63-72., S. 42.

der Praxis wird die Arbeit der Steuerverwaltung bei der zinsbereinigten Einkommensteuer sogar erleichtert, da die administrativ aufwendige Erfassung verschiedener Arten von Kapitaleinkommen mit der Zinsbereinigung entfällt. Darüber hinaus würden sich aufgrund des Abzugs aller gesparten Teile des Einkommens bei ihrer Einführung sehr kleine Bemessungsgrundlagen ergeben. Zur Erzielung eines bestimmten Steueraufkommens müsste der Staat also eine maßgebliche Erhöhung der Steuersätze vornehmen, was nachweisbar die Leistungsbereitschaft von Steuerpflichtigen und Unternehmern beeinträchtigen würde. Weiterhin hätte ein Staat erhebliche Probleme mit anderen Ländern, die das Einkommen nur nach dem Konzept der Sparsbereinigung besteuern würden und die über ein Abkommen die Doppelbesteuerung von Einkommen jener Personen zu verhindern versuchen, die in dem einen Land arbeiten, aber in dem anderen Land wohnen. Unter diesen Aspekten ist es nicht verwunderlich, dass sich das Konzept der Sparsbereinigung international lediglich bei der Besteuerung von Renten durchgesetzt hat. Aber auch hier sind auf internationaler Ebene noch nicht alle Probleme gelöst.²⁷³

Auf der Unternehmensebene sind die R-Cash-Flow-Unternehmensteuer und die zinsbereinigte Gewinnsteuer in Bezug auf die systemimmanente Entscheidungsneutralität vorzuziehen, da sie im Gegensatz zur R+F-Cash-Flow- und der S-Cash-Flow-Unternehmensteuer keine Entscheidungsverzerrungen im Hinblick auf Investitionen und Finanzierung der Unternehmen verursachen. Durch den Abzug einer Standardverzinsung des in der Bilanz ausgewiesenen Eigenkapitals weist die zinsbereinigte Gewinnsteuer zusätzlich Kapitalbildungseffekte auf, so dass diese Steuer besonders für Entwicklungsländer vorteilhaft sein könnte. Für die Länder mit akuten Inflationsproblemen und Kapitalmangel begünstigt zudem die systemimmanente Inflationssicherung bei den konsumorientierten Unternehmensteuern die Realkapitalbildung, weil Investoren vor zukünftigen Unsicherheiten, zu denen das Ausmaß der Inflation und die Veränderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage gehören, geschützt werden. Besonders vorteilhaft ist die zinsbereinigte Einkommen- und Gewinnsteuer im Hinblick auf die administrative Effizienz, da die Steuerverwaltung in Entwicklungsländern mit der Errichtung und

²⁷³ Vgl. Rose, M./Zöllner, D. (2008), S. 224.

Verwaltung der qualifizierten Konten sowie dem Kontrollieren des Sparens und Entsparens überfordert sein dürfte. Bei der Cash-Flow-Besteuerung ist aufgrund der radikalen Abweichung vom geltenden Unternehmensteuersystem mit komplizierten Übergangsregelungen und dementsprechend hohem Verwaltungs- und Informationsaufwand zu rechnen, während sich die Umstellung auf eine zinsbereinigte Einkommen- und Gewinnbesteuerung relativ leicht bewerkstelligen ließe.

Zum Schluss sei festgestellt, dass eine unmittelbare Notwendigkeit zur Neuverhandlung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bei der zinsbereinigten Einkommens- und Gewinnsteuer nicht zu erkennen ist. Der Wechsel zur Lebens-einkommensbesteuerung verlangt nach keiner zusätzlichen Einkunftsart und eine Modifikation der Bemessungsgrundlage ändert nicht die Einordnung als Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer durch den reformierenden Staat. Unter diesem Aspekt ist schließlich das DBA zwischen den USA und Belgien von großer Bedeutung²⁷⁴, das den letztendlichen praktischen Beweis für die US-amerikanische Anerkennung einer ausländischen zinsbereinigten Einkommensteuer darstellt.²⁷⁵ Einen weiteren Beleg für die internationale Akzeptanz einer Zinsbereinigung liefern die Erfahrungen aus Kroatien, das zwischen 1994 und 2000 eine zinsbereinigte Einkommensteuer hatte. In einer Bewertung von King und Keen (2003) wurde die internationale Akzeptanz des Steuersystems attestiert. Die belgische Steuerreform belegt außerdem die Vereinbarkeit einer zinsbereinigten Bemessungsgrundlage mit dem EU-Recht. Insbesondere werden hierin keine unerlaubte Beihilfe und kein Verstoß gegen den EU-Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung gesehen.²⁷⁶

²⁷⁴ Belgien hat erst kurz zuvor, im Jahr 2005, eine zinsbereinigte Körperschaftsteuer verabschiedet.

²⁷⁵ Zur Bewertung des neuen DBA zwischen den USA und Belgien siehe z. B. Ernst & Young (2006).

²⁷⁶ Vgl. Rose, M./Zöllner, D. (2008), S. 265f.

5 Das georgische Steuersystem

5.1 Politische und wirtschaftliche Rahmenbedingungen

Georgien befindet sich geografisch zwischen Russland, der Türkei, Armenien sowie Aserbaidschan (siehe Abb. 5) und hat eine Gesamtbevölkerung von 4,4 Mio. EinwohnerInnen (Stand: Ende 2005). Es erlangte mit dem Zerfall der Sowjetunion 1991 seine Unabhängigkeit. Das Ende der Planwirtschaft und der Handelsbeziehungen zu den Republiken der früheren Sowjetunion führten zu einer drastischen Verschlechterung der wirtschaftlichen und sozialen Situation. Darüber hinaus ist das Land von ungelösten territorialen Konflikten geprägt. Das Ringen um territoriale Integrität, die Lösung der Minderheiten- und Autonomiefragen, die Bewältigung der schwierigen wirtschaftlichen und sozialen Probleme sowie die Festigung demokratischer Strukturen stellen für das Land die zentralen Herausforderungen dar.

Abbildung 5: Georgien, Aserbaidschan und Armenien (Mittlerer Kaukasus)



Quelle: <http://lib.utexas.edu/maps/commonwealth/ethnocaucasus.jpg>

Durch den Zusammenbruch des einheitlichen Wirtschaftsraums musste Georgien in den 1990er Jahren massive Rückgänge in der Wirtschaftsleistung hinnehmen. Die geringfügigen eigenen Ressourcen in vielen der ehemaligen Sowjetrepubliken

erschwerten den Aufbau einer eigenständigen Produktion und die alten Produkte erwiesen sich auf dem Weltmarkt als nicht konkurrenzfähig. Diese Anfangsschwierigkeiten wurden durch die Gründung der Gemeinschaft der Unabhängigen Staaten (GUS) zwar zu mindern versucht, was jedoch nicht vollständig gelang. Die GUS-Länder einigten sich über Fragen eines gemeinsamen Wirtschaftsraumes und über ihre Beziehungen zu den europäischen und asiatischen Märkten. Durch dieses Abkommen, an das sich Georgien zwei Jahre später anschloss (1994), konnte der Rückgang der Wirtschaftsentwicklung allerdings nicht abgeschwächt werden, was sich in den Neunzigerjahren in einer Wirtschaftskrise der ganzen Region äußerte.

Das größte Problem für den georgischen Staatshaushalt stellte ein viel zu geringeres Steueraufkommen dar. Niedrige Pro-Kopf-Einkommen sowie eine verfehlte Steuer- und Finanzpolitik waren die tiefer liegenden Ursachen hierfür. Die hohen Steuersätze förderten gemeinsam mit einer zugleich niedrigen Steuermoral die Korruption in der Steuerverwaltung. Schließlich wird die Ausschöpfung des Einnahmepotenzials von der staatlichen Fähigkeit bestimmt, Steuern auch faktisch zu erheben. Da unter dem Staatssozialismus keine Steuerverwaltung westlichen Typs existiert hatte, musste eine solche im Laufe des Transformationsprozesses aufgebaut werden. Hinzu kamen allgemeine Einschränkungen der staatlichen Handlungsfähigkeit: Einerseits war das staatliche Gewaltmonopol im Laufe der Transformation einer starken Erosion ausgesetzt, da Georgien im Zuge von Kriegen und Bürgerkriegen die Kontrolle über Teile des Territoriums verloren hatte. Andererseits erlangte Georgien erst 1991 die Unabhängigkeit und war deshalb mit der Herausforderung konfrontiert, parallel zum Übergang zu Demokratie und Marktwirtschaft überhaupt eigenständige Verwaltungen aufzubauen.

Teils als Erbe des Staatssozialismus, teils als Ausdruck der schlechten Erfahrungen im Transformationsprozess herrschten in Georgien ein ausgeprägtes Misstrauen gegenüber dem Staat und eine schwach ausgeprägte Steuermoral. Unter diesen Bedingungen konnten Verwaltung und Politik nur begrenzt auf die Kooperationsbereitschaft der Bürger im Allgemeinen und auf die für die Erhebung von Steuern nützliche „quasi-voluntary-compliance“ bauen.²⁷⁷

²⁷⁷ Vgl. Levi, M. (1998), S. 12.

Tabelle 9: Zahlen und Fakten

Staats- und Regierungsform	Präsidentialrepublik seit 1995					
Bevölkerung	5,3 Mio.					
Fläche	69,700 km ²					
Hauptstadt	Tbilisi, 1,08 Mio. Ew.					
<i>Aktuelle Wirtschaftsdaten</i>						
<i>JD – Jahresdurchschnitt</i>	1997	1999	2002	2003	2004	2005
Reale Wachstumsrate (in % BIP)	7,7	5,9	11,2	9,3	10,3	9,6
Einnahmen (Mio. GEL)	727,7	738,6	933,2	1705,9	2607,5	3601,3
Ausgaben (Mio. GEL)	983	1014,8	1271,1	1930,2	2616,5	3878,5
Defizit (Mio. GEL)	-255,3	-276,2	-337,9	-224,3	-9,0	-277,2
Haushaltssaldo (in % BIP)	13,5	15,7	7,0	7,5	8,2	9,6
Öffentlicher Schuldenstand (in % BIP)	-6,6	-5,9	2,4	2,9	0,4	-
Inflationsrate (Verbraucherpreise), JD	-	-	14,1	11,3	15,2	13,8
Wechselkurs (Euro/GEL), JD	-	-	2,424	2,381	2,261	-
Arbeitslosenquote	28,5	25,5	11,5	12,6	14,7	16,2
Nominale Löhne (GEL), JD	110,1	89,3	101,5	116,4	128,3	141,3
Haushalte unter der Armutsgrenze	-	71,5	-	43,2	44,6	44,0

Quelle: National Bank of Georgia, Bulletin of Monetary and Banking Statistics, verschiedene Jahre.

In den Jahren 1997 bis 1999 waren nur negative Entwicklungen zu beobachten: ein Rückgang des Bruttoinlandsproduktes und des Steueraufkommens, wachsende negative Salden der Außenhandelsbilanz, wachsende Staatsverschuldung (im Jahre 1999 betrug diese 4.013 Mio. GEL, d. h. ungefähr 1.000 GEL pro Kopf, was etwa 480 Euro entspricht) und wachsende Arbeitslosigkeit.²⁷⁸ Eine hohe Belastung stellte die umfangreiche Schattenwirtschaft dar. Gemäß den Angaben des georgischen statistischen Amtes erhöhte sich die Quote der Schattenwirtschaft gegenüber dem Bruttoinlandsprodukt in den Jahren 1996 bis 2005 von 28,8% auf 34,6% (darunter in der Bauwirtschaft von 38 auf 55% und im Hotel- und Gaststät-

²⁷⁸ Vgl. Nationalbank Georgiens: Bulletin über monetäre und Bankstatistik, 2001, S. 4-6.

tengewerbe von 62 auf 69%).²⁷⁹ Tabelle 9 können die wesentliche Fakten und gesamtwirtschaftlichen Daten für die Entwicklung seit 1997 entnommen werden.

Die wirtschaftsliberale Politik der nach der Rosenrevolution im Jahre 2004 gewählten Regierung unter der Führung des Präsidenten Saakashvili mit einer bisweilen radikal betriebenen Privatisierung von Staatseigentum sowie zahlreichen staatlichen Investitionsprogrammen und drastischen Vereinfachungen des Zollsystems mündete in eine wirtschaftlichen Stabilisierung, die Sanierung des Staatshaushaltes, die Ausweitung des Außenhandels und die Aufhellung des Investitionsklimas. Die Weltbank kürte Georgien zum besten Reformer des Jahres 2007. Großes Potenzial birgt Georgiens geostrategische Lage als Energietransitland. Wesentliche Aufgabenfelder für zukünftige Reformbemühungen bleiben die Bereiche Landwirtschaft, Industrie, Armutsbekämpfung und Rechtsstaatlichkeit. Das hohe Wirtschaftswachstum des Jahres 2005 mit 9,6% konnte im Jahr 2006 mit 9,4% verstetigt werden. Träger des Wachstums waren die Branchen Banken und Finanzen (26,1%), Transport (19,8%), Handel (16,1%), Bergbau (15,2%) und das verarbeitende Gewerbe (14,1%). Die Zahlen deuten auf eine dynamische Wirtschaftsentwicklung hin. Nicht zuletzt die im Vergleich zu 2005 um mehr als 100% gestiegenen ausländischen Direktinvestitionen (2006: knapp 1,2 Mrd. US\$)²⁸⁰ zeugen von einem durchweg guten Wirtschaftsklima. Die Investitionsquote lag 2006 bei 25,6% des BIP. Im Energiesektor haben die Inbetriebnahme der Erdölpipeline „Baku-Tiflis-Ceyhan“ und die Eröffnung der Südkaukasus-Gas-Pipeline „Baku-Tiflis-Erzurum“ die strategische Bedeutung Georgiens als Energietransitland unterstrichen. Beeindruckend sind auch Georgiens Wirtschaftszahlen für das 1. Halbjahr 2007. Das Bruttoinlandsprodukt (BIP) legte real um 12,5% zu, die ausländischen Direktinvestitionen um 42%, die Exporte um 20%. Ungeachtet der erzielten Stabilisierungs- und Transformationserfolge gingen wirtschaftliche Zuwächse jedoch nicht mit der Schaffung neuer Arbeitsplätze einher

²⁷⁹ Vgl. Ebenda, S. 6.

²⁸⁰ Große Direktinvestitionen wurden im Bankensektor getätigt. So hat beispielsweise die französische Bank Société Générale Anteile an der georgischen Bank Republic erworben. Größter deutscher Investor war und ist HeidelbergCement.

(jobless growth), die tatsächliche Arbeitslosigkeit in der Region ist hoch (siehe Tab. 9).²⁸¹

Die Investoren sehen ein Land im Umbruch, das vor allem im Finanz-, Transport- und Handelssektor überdurchschnittliches Wachstum erzielt. Gleichzeitig wird die Abhängigkeit von Moskau verringert. Seit 2006 ist die Türkei vor Russland der wichtigste Handelspartner (es folgen Aserbaidschan, Deutschland, die Ukraine und die USA). Bei den ausländischen Direktinvestitionen führte 2006 Großbritannien (vor allem BP mit dem Bau von Öl- und Gaspipelines) vor den USA und Kasachstan. Deutschland lag an elfter Stelle. Doch die Erfolge bei der Schaffung eines günstigen Investitionsklimas können nicht darüber hinwegtäuschen, dass sich Georgien erst am Anfang eines langen Reformweges befindet. Der Rückstand zu anderen Transformationsstaaten in Osteuropa oder auch zu Russland ist enorm. Die Kaufkraft ist mit einem offiziellen Durchschnittslohn von 340 Lari im 1. Quartal 2007 (rund 145 Euro, Kurs am 25.9.07: 1 Euro = 2,34 Lari) äußerst gering. Rund 40% der Bevölkerung leben laut dem statistische Bundesamt Georgiens unterhalb der Armutsgrenze. Internationale Einzelhändler haben den kleinen Markt mit seinen nur 4,4 Mio. Einwohnern bislang gemieden.²⁸² Dennoch scheint Georgien mehr und mehr in den Fokus internationaler Investoren zu rücken. Geschäftschancen ergeben sich derzeit vor allem beim Hotelbau (Kempinski und Intercontinental bauen große Häuser in Tiflis), im Tourismus, in der Weinerzeugung, und beim Ausbau von Kraftwerken (Wasserkraft), Straßen und Häfen.

Die Wirtschaftsentwicklung im ländlichen Raum ist nur schwach ausgeprägt. Den Gemeinden und Selbstverwaltungseinheiten (*Raionen*) fehlt es an Kompetenzen und Ressourcen, um eine aktive Rolle in der Wirtschaftsförderung zu übernehmen. Die Entwicklung der Landwirtschaft – Georgiens wichtigstem Sektor – wird durch eine ineffiziente Landnutzung, mangelhafte Infrastruktur, geringe Verarbeitungsqualität und unzureichende Ausbildungsbedingungen gehemmt. Die zumeist kleinteiligen landwirtschaftlichen Flächen lassen sich oft nicht rentabel nutzen. Die Landwirtschaft beschäftigte 2006 etwa 55% der georgischen Arbeitskräfte, trug aber nur mit knapp 15% zum BIP bei. Produziert wird immer noch

²⁸¹ Die Angabe ist außerdem nicht realistisch, da sie die vielen Tagelöhner und Kleinhändler nicht umfasst, die von der Hand in den Mund leben.

²⁸² Vgl. Haushalte von Georgien 2006-2007, 163.

hauptsächlich für den Inlandsmarkt und dies häufig in Form von Subsistenzlandwirtschaft. Landwirtschaftliche Exportgüter sind Haselnüsse, die vornehmlich in die Europäische Union, nach Deutschland und Italien, ausgeführt werden, Zitrusfrüchte und vor allem Wein. Seit dem von Russland im Frühjahr 2006 für georgischen Wein und andere landwirtschaftliche Produkte verhängten Importstopp ist der gesamte russische Absatzmarkt von einem Tag auf den anderen weggefallen.²⁸³ Die russische Seite begründete ihr Einfuhrverbot mit der Nichteinhaltung der erforderlichen Qualitätsstandards. Mit den ausgebliebenen Verkäufen haben die georgischen landwirtschaftlichen Betriebe noch immer zu kämpfen, auch wenn die nun aufgezwungene Diversifizierung der Absatzstrategien ihnen langfristig durch die Erschließung neuer Märkte nützen wird. Der tief greifende Transformationsprozess der Volkswirtschaft, der nach dem Zusammenbruch der Sowjetunion begann, ist noch lange nicht abgeschlossen.

5.2 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 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 (aus westlicher Sicht) ebenso willkürlichen Art und Weise 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

²⁸³ Die Einbußen, die dem Land durch die russischen Wirtschaftssanktionen entstehen, schätzt das georgische statistische Bundesamt auf rund 2% des BIP.

Abgaben und Beiträgen sowie auf die Umverteilung des Nationaleinkommens von der finanziellen Seite her bezog.“²⁸⁴

Die im Jahr 1995 verabschiedete neue demokratische Verfassung brachte gewaltige Veränderungen des wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebens. Die Abschaffung der Planwirtschaft, der Übergang zur freien Marktwirtschaft nach dem westlichen Vorbild und die Zulassung von Privateigentum hatten die Umstrukturierung der Einkünfte des Staates und des Privatsektors zur 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 zu speziellen Verbrauchsteuern, die gegen Ende 1995 in Kraft traten. In diesen einzelnen Gesetzen, die sich in großen Teilen auf die aus der Sowjetzeit übernommenen Steuergesetze beriefen, wurden (durch sehr allgemein gehaltene Formulierungen) organisatorische, administrative und verfahrenstechnische Kompetenzen geregelt. Eine Fülle einzelner, oft isolierter Präsidialerlasse und normativer Akte zur Steuergestaltung (Gesetze, Erlasse des Finanzministers und Regierungsverordnungen) rief ein großes Konfliktpotenzial zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen hervor und öffnete dadurch Tür und Tor für Korruption und Willkür.

5.3 Die Kodifikation des Steuerrechts

Im Jahr 1997 wurde das neue Gesetz über ein einheitliches Steuergesetzbuch (Steuerkodex) vom georgischen Parlament verabschiedet, am 1. Januar 1998 trat es 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 anderen 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 wor-

²⁸⁴ Vgl. Hedtkamp, G. (1960), S. 188.

den war. 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.²⁸⁵ Anfangs lieferte das neue Steuergesetzbuch ein umfassendes Gerüst für die Besteuerung (siehe Abb.6). Das Gesetz hatte insbesondere Grundsätze für den Aufbau des Steuersystems in Georgien festgesetzt, Steuern und andere Zahlungsarten angeordnet, sowie zum ersten Mal in Georgien die einheitlichen Begriffe für Steuer und Sozialabgabe eingeführt.

Abbildung 6: Ausgewählte Steuerarten und -sätze nach dem Steuerkodex von 1997

- 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%, monatlicher 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).

²⁸⁵ Vgl. Nerré, B. (2002), S. 141-152. Siehe auch Lang, J. (1993), S. 49., sowie Lang, J. (1999), S. 185-195.

5.3.1 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.²⁸⁶ 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 Abb. 7b). Zinseinkünfte von Sparkonten und Staatsanleihen sowie Dividenden wurden unabhängig vom individuellen Einkommensteuertarif mit einem abgeltenden Quellensteuersatz von 10% besteuert.²⁸⁷ Nach den Artikeln 184-186 des Steuerrechts wurden Sozialabgaben in den Renten-, den Sozialversicherungsfonds, den Arbeitslosenfonds und den Gesundheitsfonds gezahlt. Sie wurden jeweils als Prozentsatz des Bruttolohns der Beschäftigten des Unternehmens bestimmt. 31% des steuerpflichtigen Einkommens wurden vom Arbeitgeber in verschiedene Fonds (Gesundheits- und Arbeitslosenfonds) abgeführt, 2% vom Arbeitnehmer (in die Rentenversicherung). Diese Verschiedenheit der Abgabesätze führte vermutlich zu Problemen: Solange der Sozialabgabensatz 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. So war es beispielsweise für Unternehmer und Arbeitnehmer vorteilhaft, wenn anstelle von Löhnen Dividenden ausgezahlt wurden, da deren Besteuerung weitaus niedriger war als die Summe von Einkommensteuern und Sozialversicherungsbeiträgen.

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.

²⁸⁶ Vgl. Georgisches Finanzministerium (1998), Steuerkodex 1997. Art. 35-37.

²⁸⁷ Vgl. Georgischer Steuerkodex (1997), Art. 42, Art. 63.

Abbildung 7a: 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 201 GEL
351 - 600 GEL	17%	46,5 GEL plus 17% der Einkommen größer als 351 GEL
mehr als 601 GEL	20%	89 GEL plus 20% der Einkommen größer als 601 GEL

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, alleinerziehende Mütter und Kriegsveteranen
 Steuerfreibetrag von 1.500 GEL u. a. für verschiedene Grade der Behinderung, Bewohner der Gebirgsregionen

Abbildung 7b: Beispielrechnungen

Einkommen (GEL)	Steuerfreibetrag (GEL)*	zu versteuerndes Einkommen (GEL)	Steuerschuld (GEL)	Durchschnittlicher 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%

Quelle: Georgischer Steuerkodex, 1997. *jährlich

Pensionen wurden von der Einkommensteuer befreit, genauso wie eine ursprünglich extrem lange Liste von anderen Einkünften (siehe Abb. 7a). Die Steuerlast war aufgrund der hohen Zahl von Ausnahmeregelungen und Steuerbefreiungen sehr ungleichmäßig verteilt, weshalb keine neutrale Besteuerung gewährleistet werden konnte. Die Vielzahl der Ausnahmeregelungen beschränkte nicht nur die Bemessungsgrundlage stark, sondern führte auch zu Allokationsverzerrungen, was 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 deutlich 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.

5.3.2 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 bei allen Kapitalgesellschaften, einschließlich derer im Staatseigentum, erhoben. Kleine Personenn Unternehmen unterlagen in der Regel der Einkommensteuer. Schon rein gesetzestechnisch unbefriedigend blieb insbesondere der im Gesetzestext unternommene Versuch, erschöpfende Aufzählungen von steuerlich relevanten Aufwendungen und Erträgen durchzuführen. Eine Orientierung der Gewinnermittlung an Buchführung, Bilanz und Vermögensvergleich fehlte völlig.

Das georgische Körperschaftssteuersystem machte umfangreichen 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.²⁸⁸ 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.²⁸⁹ 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 resultieren generell in suboptimalen Entscheidungen über die Allokation von Investitionen und führen zu Allokationsverzerrungen.

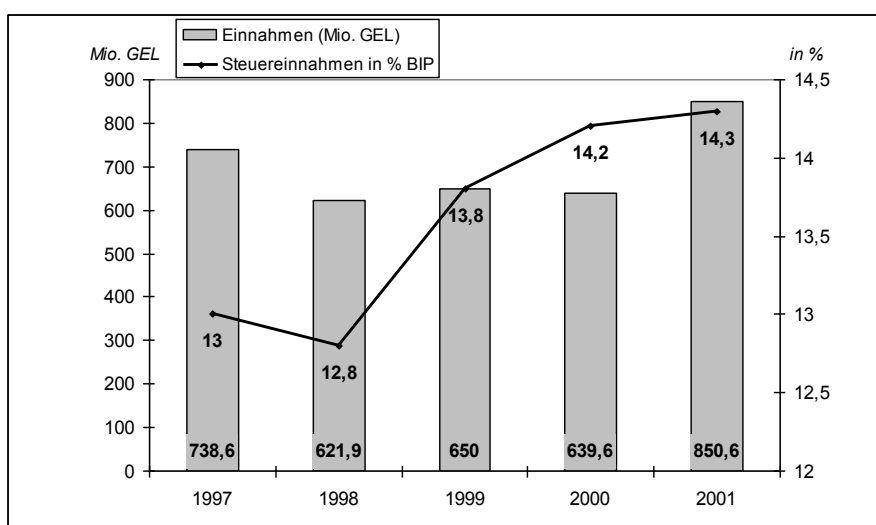
Eine Steuerreform kann aber nur dann erfolgreich sein, wenn das Steuerrecht konsequent angewendet wird. Ein Blick auf die Praxis in diesen Jahren zeigt, dass es hier erhebliche Probleme gab. In der Steuerpraxis der Unternehmen waren zwei verschiedene Formen der de facto Besteuerung bekannt: Zum einen haben die Un-

²⁸⁸ Die Steuervergünstigungen waren für verschiedene Sport- und Behindertenvereine vorgesehen und umfassten auch eine Befreiung von den Zöllen, von der VAT und von diversen Verbrauchsteuern. Bezeichnenderweise wurden diese Vereine in der Folgezeit zum Hauptimporteur von Tabak, Alkohol und Kraftfahrzeugen in Georgien. Siehe: Hajdenberg, A. (2003), S. 12-21.

²⁸⁹ Zu weiteren Einzelheiten vgl. Ministry of Finance of Georgia (1998a), eigene Übersetzung.

ternehmen ihre Steuerrückstände mit Gütern bezahlt. Dabei wurden 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.

Abbildung 8: Entwicklung der Steuereinnahmen 1997- 2001



Quelle: National Bank of Georgia (2002), eigene Berechnungen.

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 die von Unternehmen gezahlten Steuervorauszahlungen im Jahr 2001 auf 102 Mio. GEL (1,6% des BIP).²⁹⁰ 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. 8).

²⁹⁰ Vgl. IMF (2001), S. 12-20.

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. Das lässt sich in erster Annäherung damit erklären, dass ein ohnehin niedriges Pro-Kopf-Einkommen der Steuerschuldner dem Staat nur ein entsprechend geringeres Steuerpotenzial bietet. Ein großer Teil der Bevölkerung arbeitete zudem im informellen Sektor, der aufgrund der Erfassungsschwierigkeiten kaum Ansatzmöglichkeiten für eine Besteuerung bietet. Eine lückenhafte Steuerverwaltung lässt außerdem erhebliche Möglichkeiten zur gezielten Steuerhinterziehung. Nach Schätzungen der EBRD wurden in den Jahren 2000 und 2001 über 4% der Firmeneinnahmen für Bestechungszahlungen aufgewendet.²⁹¹

5.3.3 Die indirekte Besteuerung

Der reguläre Satz der *Mehrwertsteuer* betrug gemäß Art. 112 (Steuerkodex 1997) 20% und die Steuerschuld 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, öffentliche Bauleistungen) und eine Vielzahl von Gütern, insbesondere die des täglichen Grundbedarfs (z. B. Medikamente, Nahrungsmittel, Kinderartikel) sowie zahlreiche weitere Waren und Leistungen verschiedener Art.²⁹² 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, wo ein Vorsteuerabzug ermöglicht wurde, die Steuerhinterziehung relativ leicht und daher weit verbreitet war. Grund war u. a. die fehlende Absetzbarkeit von Belegen. Wer keine Belege

²⁹¹ Vgl. EBRD (2002), S.29-56.

²⁹² In Art. 101 (Steuerkodex von 1997) wurden ca. 33 Kategorien von Steuerbefreiungen aufgezählt.

bekam, konnte die bezahlte Vorsteuer nicht von der zu zahlenden Umsatzsteuer (20%) 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 wurde 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.²⁹³

Die Akzisen (Verbrauchssteuern) waren monatlich von den Produzenten direkt an den Staat abzuführen. Falls die der entsprechenden Verbrauchsteuer unterliegenden Güter importiert wurden, so war die Steuer vom Importeur zu zahlen. In Art. 124 (Steuerkodex von 1997) waren die der Verbrauchsteuer unterliegenden Güter aufgezählt. Zu dem Katalog gehörten neben Alkohol auch Tabak, Benzin sowie Erdöl und Gas.²⁹⁴

Die Steuerstruktur eines Landes kann als ein aussagekräftiger Indikator auf seinen wirtschaftlichen Entwicklungsstand hinweisen.²⁹⁵ Abbildung 9 zeigt die Struktur des Steueraufkommens nach Steuerarten in den Jahren 1997 bis 2001. Der Anteil der indirekten Steuern 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.²⁹⁶

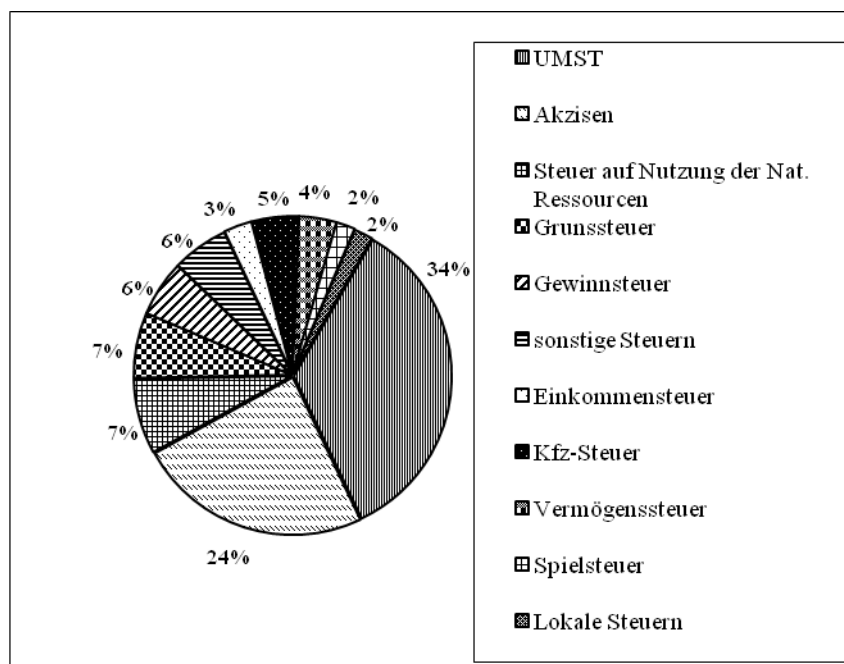
²⁹³ Die vom System vorgesehenen Regelungen sahen folgendermaßen aus: Wer eine abzugsfähige Quittung ausstellen wollte, musste sich vorher bei der Finanzverwaltung einen besonderen Formularsatz besorgen. Der Beleg wurde offiziell registriert und musste dann von den Buchhaltern des Händlers und des Käufers gemeinsam abgestempelt werden. So wollten die Behörden Betrug verhindern. Doch kein Taxifahrer oder Händler war (und ist noch heute) bereit, für Kleinbeträge den hiermit verbundenen Aufwand zu betreiben. Das System war zu kompliziert.

²⁹⁴ Vgl. Georgischer Steuerkodex (1997). Art. 122-126.

²⁹⁵ Vgl. Lachmann, W. (1997), S. 237.

²⁹⁶ Dies hat u. a. Sinn (1985) in einem Modell nachgeprüft. Vgl. Sinn, H.W. (1985), S. 130 und 111.

Abbildung 9: Struktur des Steueraufkommens in den Jahren 1997-2001



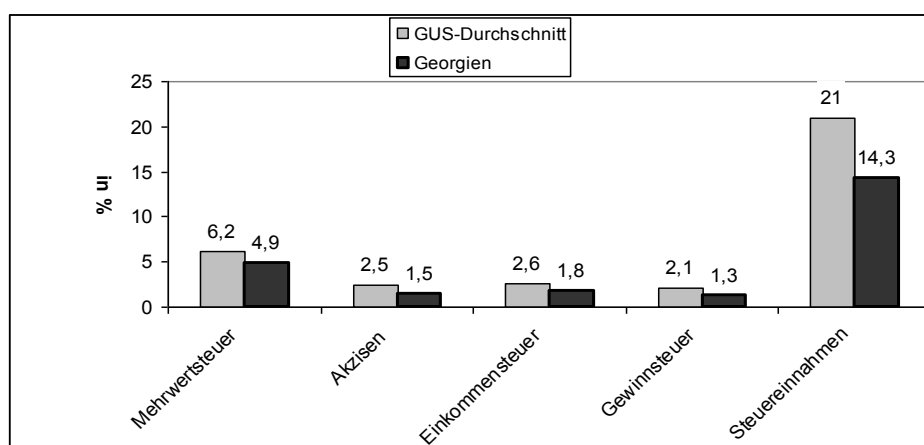
Quelle: Georgisches Finanzministerium, verschiedene Jahre.

Insbesondere in Transformationsländern ist die Erfassungsmöglichkeit der direkten Steuern, die an der Einkommenserzielung ansetzen, durch die besonderen Kennzeichen dieser Länder – wie einen geringen Monetarisierungsgrad, politische Instabilität, mangelhaftes Steuerbewusstsein der Steuerpflichtigen, gezielte Steuerverhinderung und nicht zuletzt eine korrupte und ineffiziente Steuerverwaltung – erheblich beeinträchtigt. Der Anteil der direkten Steuern am Gesamtsteueraufkommen blieb 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.

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 die Zeit ernsthaft beeinträchtigt. So wurden zwischen 1998 und 2001 113 einzelne Gesetzesänderungen vorgenommen, die sich hauptsächlich auf Freistellungen und auf

Steuersenkungen von Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuersätzen bezogen.²⁹⁷ Verglichen mit dem Durchschnitt der GUS-Länder war das Steueraufkommen sehr niedrig (siehe Abb. 10).

Abbildung 10: Struktur der Steueraufkommen der GUS Länder in % des BIP (2001)²⁹⁸



Quelle: National Bank of Georgia (2002); eigene Berechnungen.

Wie groß die Steuerausfälle in diesen Jahren waren, wird daran deutlich, dass der Staat im Jahr 2000 allein bei einer vollen Erhebung der Steuer auf Ölprodukte 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 beispielsweise angeblich illegal erfolgt.²⁹⁹ 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.³⁰⁰

²⁹⁷ 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 manipulierten. IMF (2001a).

²⁹⁸ Vgl. IMF (2001b), S. 69-87; eigene Berechnungen.

²⁹⁹ Vgl. Clement, H. (2001), S. 141.

³⁰⁰ Vgl. IMF (2000), S. 34.

5.3.4 Zwischenergebnis

Häufige, zum Teil befristete Änderungen des Steuerkodex führten seit 1997 zu einer konstanten Verringerung der Steuerbasis und damit der potenziellen 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 wider³⁰¹, zum anderen war es eine Folge der stark interessengesteuerten, erratischen Steuerpolitik und der endemischen Korruption.³⁰² 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 – 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 waren es 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.³⁰³ 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.”³⁰⁴ 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 Staats-

³⁰¹ Nach unterschiedlichen Schätzungen schwankte der Anteil der Schattenwirtschaft am BIP in den Jahren 1997 bis 2001 zwischen 30 und 80%. Siehe Gabitzashvili, B. (2001), S. 17; Auch Bowles, R.A. (1999), S. 67-86.

³⁰² Schätzungen zufolge reduzierten die an die Steuerbehörde gezahlten Bestechungsgelder die Staatseinnahmen auf ein Zehntel. Siehe IMF (2001c).

³⁰³ Vgl. Clement, H./Knogler, M. (2001), S. 4.

³⁰⁴ Holmes, S. (1996), S. 22-76. S. 26.

einnahmen substanziell zu steigern.³⁰⁵ Die niedrige Steuerquote³⁰⁶ in Entwicklungsländern wird auch mit der Aufkommenselastizität der Steuern begründet, die oft einen Wert unter eins aufweist, d. h. die erzielten Steueraufkommen nehmen bei steigender Steuerbasis – also wachsendem Volkseinkommen – und bei unveränderten Steuersätzen unterproportional zu. Tanzi (1991) zitiert aus einer Studie, dass die Aufkommenselastizität in vielen Entwicklungsländern kleiner als eins ist. Das kann verschiedene Gründe haben, z. B. die Existenz zahlreicher Steuerergünstigungen und Investitionsförderungen, die zur Verringerung der Steuerbasis führen.³⁰⁷ 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.

³⁰⁵ Vgl. Holmes, S. (1996), S. 28-36. Versuche der formalen Modellierung dieser Zusammenhänge finden sich bei Daianu, D./Vranceanu, R. (2000); Johnson, S./Kaufman, D. (1998).

³⁰⁶ Der Begriff Steuerquote bemisst die Gesamtsteuereinnahmen im Verhältnis zum Bruttoinlandsprodukt (BIP).

³⁰⁷ Vgl. Tanzi, V. (1991), S. 51.

5.4 Das gegenwärtige georgische Steuersystem

Gleich nach der Rosenrevolution im Jahr 2005 wurde in Georgien anstatt des alten progressiven Vierstufentarifs mit 12%, 15%, 17% und 20% bei der Einkommensbesteuerung der natürlichen Personen eine Flat Tax von 12% (ohne Grundfreibetrag) eingeführt. Ziel der Reform war es, mehr Transparenz für Produzenten und Konsumenten zu schaffen, indem Ausnahmeregelungen und Steuerermäßigungen abgebaut, eine geringere Zahl von Steuern erhoben und auf häufige Änderungen verzichtet wurden. Durch die Reform wurde die Struktur des Steuerkodex völlig verändert. Er besteht nun aus zwei Teilen.

Abbildung 11: Struktur des Steuerkodex

Steuerkodex Teil I	Steuerkodex Teil II
Allgemeine Bestimmungen zum System der Besteuerung:	Zusammenfassung der Einzelgesetze zur:
Steuerarten	Umsatzsteuer
Steuerpflichtige	Verbrauchssteuer (Akzisen)
Steuererhebung	Einkommensteuer
Rechtsbehelfe und Fristen	Sozialsteuer
	Gewinnsteuer
	Vermögenssteuer
	Spielsteuer ³⁰⁸

Quelle Georgischer Steuerkodex (2005).

Der erste Teil, der allgemeine Grundlagen der Besteuerung regelt, entspricht in etwa der Rolle der deutschen Abgabenordnung. Die wesentlichen Änderungen darin beziehen sich auf klare Definitionen der Rechte und Pflichten von Steuerzahlern und -verwaltung und auf strenge Durchsetzungsmaßnahmen für die Steuererhebung. Im zweiten Teil werden Einzelgesetze zu diesen Steuern zusammengefasst (siehe Abb. 11).

Die Abschaffung der direkten Progression sollte nach Meinung des Gesetzgebers den Steuerwiderstand in der Bevölkerung senken und die erwarteten, niedrigeren Steuereinnahmen sollten durch die Ausdehnung der Steuerbemessungsgrundlage

³⁰⁸ Durch Präsidialerlass wurde Anfang 2007 die Spielsteuer abgeschafft und wird seitdem von den lokalen Selbstverwaltungseinheiten (LGU) als Gebühr erhoben.

im größtmöglichen 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.

Tabelle 10: Steuerarten und Steuersätze nach dem Steuerkodex von 2005

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

Quelle: Georgischer Steuerkodex (2005).

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 wurden die „compliance costs“ für die Steuerzahler gesenkt. Es gibt seitdem in Georgien fünf

nationale und zwei lokale Steuern; nationale Steuern sind für das ganze Land verbindlich. Lokale Steuern sind für bestimmte Territorialsubjekte zu zahlen (siehe Tab. 10).

Wesentliche Charakteristika der Steuerreform sind, dass die marginalen Steuersätze herabgesetzt wurden und indirekte Steuern an Bedeutung gewannen. Als Konsumsteuern gelten sie als investitionsneutral, d. h. sie beeinträchtigen nicht die investiven Entscheidungen der Wirtschaftssubjekte.

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.³⁰⁹

5.4.1 Steuern auf die Einkommensentstehung

5.4.1.1 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 Steu-

³⁰⁹ So durfte die Steuerfahndung ohne Gerichtsbeschluss das Eigentum verdächtiger Unternehmer beschlagnahmen und deren Geschäftstätigkeit suspendieren, was häufig in sehr willkürlicher Art und Weise erfolgte.

erzähler aus georgischen Quellen bezieht und/oder aus Quellen außerhalb Georgiens, wenn der Steuerzahler Steuerresident in Georgien ist (Welt-einkommensprinzip). 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, Art. 175).³¹⁰ Nichtansässige (natürliche Personen, die sich weniger als 183 Tage im Kalenderjahr in Georgien aufhalten) haben nur das in Georgien erzielte Einkommen zu versteuern (sog. beschränkte Steuerpflicht).³¹¹

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*³¹² kurz als *SHS-Konzept* der Einkommensbesteuerung bezeichnet wird, legt das *Syntheseprinzip* (nach dem Syntheseprinzip sind sämtliche Einkunftsarten unterschiedslos zu besteuern) und das *Reinvermögenszugangsprinzip*³¹³ als Fundamentalprinzipien für die Einkommensteuerbasis fest.³¹⁴ Das zugrunde 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 (Art. 174-176, Steuerkodex) in der Festlegung des steuerpflichtigen Gesamteinkommens wider, das sich als Summe der Einkünfte aus den verschiedenen Einkunftsarten (Enumeration von 15 Einkunftsarten, wie in der Abbildung 12 dargestellt) ergibt, ebenso in der Aner-

³¹⁰ Private Veräußerungsgewinne sind nach zweijähriger Spekulationsfrist steuerfrei. Georgischer Steuerkodex (2005), Art. 168.

³¹¹ Georgischer Steuerkodex (2005), Art. 166-167.

³¹² Schanz, G. von (1896), S. 17; Haig, R. (1921), S. 7; Simons, H. (1938). Hierzu siehe Holmes, K. (2001), S. 60.

³¹³ 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), S. 60. Siehe auch Petersen, H.-G. (1993), S. 265f.

³¹⁴ Homburg, S. (2007), S. 23f.

kennung des *Nettoprinzips*³¹⁵ bei der Einkunftsermittlung sowie in der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns aus unternehmerischen Tätigkeiten durch Betriebsvermögensvergleich (Art. 203, Steuerkodex).

Abbildung 12: Ausgewählte steuerpflichtige Einkommensarten³¹⁶

<ul style="list-style-type: none"> • Lohneinkommen, einschließlich geldwerter Vorteile vom Arbeitgeber (Art. 174). 	
<ul style="list-style-type: none"> • Einkommen aus Erwerbshandeln ohne abhängige Beschäftigung (Art. 175). 	
Aus unternehmerischer Tätigkeit	Aus nicht unternehmerischer Tätigkeit
aus Verkauf von Gütern und Dienstleistungen,	aus Zinseinkommen,
aus Verkaufüberschüssen aller Aktivposten,	aus Dividenden und Aktienverkauf,
aus Veräußerung des Anlagevermögens,	aus Lizenzgebühren und Tantiemen,
aus Liquidation des Geschäftsbetriebes,	aus Vermietung und Verpachtung von Vermögen und Nutzungsrechte,
aus Rückerstattung von Ausgaben,	aus privaten Veräußerungsgeschäfte,
aus anderer unternehmerischer Tätigkeit.	aus Abschreibung von „bed debts“ und aus Annullierung von Verpflichtungen,
	aus sonstiger nicht unternehmerischer Tätigkeit.
<ul style="list-style-type: none"> • Einkommen aus sonstigen Aktivitäten ohne Bezug zu abhängiger Beschäftigung und zu Erwerbshandeln (Art.176). 	
Sonstige Einkommen oder geldwerte Vorteile	

Quelle: Georgischer Steuerkodex 2005, Art. 174-176.

Es spielt keine Rolle, dass Löhne aus heutigen Arbeitsleistungen resultieren, Zinsen aber mit einer Kapitalanlage erzielt werden, die aus gestern versteuertem und gespartem Einkommen gebildet wurde. Eine am traditionellen Leitbild der Einkommensteuer orientierte Theorie, welche häufig in der rechtswissenschaftlichen

³¹⁵ 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. Georgischer Steuerkodex (2005), Art. 177 (Steuerkodex 2005)

³¹⁶ In den Artikeln 173-176 (Georgischer Steuerkodex 2005) aufgezählte Einkommensarten

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.³¹⁷

Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus ist bei nicht selbstständigen Einkommen der Arbeitgeber, der monatlich 12% des Bruttolohnes (ohne mögliche Abzüge) einbehält und an die Steuerbehörden abführen soll. Dem Arbeitgeber obliegen also sowohl die Berechnung als auch die Abführung des vorgeschriebenen Steuerbetrages (einschließlich Sozialsteuer)³¹⁸ für jeden Arbeitnehmer. Selbstständige 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.³¹⁹

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 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.“³²⁰

³¹⁷ Vgl. Petersen, H.-G. (1993), S. 265f.

³¹⁸ 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 diene als ein weiteres Instrument zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Schattenwirtschaft.

³¹⁹ Vgl. Georgischer Steuerekodex (2005), Art. 219.

³²⁰ Vgl. Rose, M. (2002a), 152.

Der Gesetzgeber räumt aus sozialpolitischen Überlegungen bestimmten Personen entsprechende Freibeträge ein. Es werden u. a. Behinderten, Invaliden, Kriegsveteranen, alleinerziehenden Müttern und Adoptiveltern (festgelegt in Art. 168, Steuerkodex), jährliche Freibeträge bis zu 3.000 GEL (ca. 1.300 Euro) gewährt.

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, 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. 20 qm) ohne fremde Hilfe eine der unter Art. 168 aufgelisteten Tätigkeiten ausüben.³²¹ Dabei sind sie verpflichtet, vierteljährlich eine vereinfachte Einnahmenüberschussrechnung bei der zuständigen Steueragentur vorzulegen. Gänzlich von der Einkommensteuer befreit sind unter anderem staatliche Renten, Auszeichnungen, Alimente, Stipendien, Schenkungen bis zu einem Wert von 1.000 GEL sowie Vermögen aus Erbschaften und Schenkungen bis 150.000 GEL (ca. 68.000 Euro).³²² Die Besteuerung betrieblicher Renten und von Renten privater Versicherungsträger ist unzureichend definiert, weil sie derzeit noch nicht vorkommen.³²³

5.4.1.2 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.³²⁴ Der Körperschaftssteuer unterliegen, mit Ausnahme der Einzelunternehmen, sämtliche Wirtschaftsgesellschaften³²⁵

³²¹ Darunter fallen Tätigkeiten wie die Reparatur von Hausrat und verschiedene handwerkliche Fertigungen. Siehe Art. 168, Abs. 9.

³²² Hierbei gelten differenzierte Steuersätze nach Verwandtschaftsgraden (Art. 168, Abs. 7).

³²³ Zwar wird in Art. 168 gesagt, dass bei den von privaten Versicherungsträgern gezahlten Renten nur deren Ertragsanteil besteuert wird, aber die Besteuerungsverfahren der Renten werden weiter nicht verfolgt.

³²⁴ Vgl. Georgischer Steuerkodex (2005), Art. 169-170.

³²⁵ Nach georgischem Gesetz gelten die Personengesellschaften OHG und KG als juristische Personen und unterliegen mit ihren Einkünften der Körperschaftssteuer.

(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 nicht-ansässige 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, festverzinslichen Wertpapieren, Aktien sowie sonstigen Unternehmensanteilen 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 geförderten Institutionen und für die Kirche. Abweichende Übergangsregelungen für Landwirtschaft, Verlage und Pharmaunternehmen³²⁶ (Steuerbefreiung bis zum einem jährlichen Bruttoeinkommen von maximal 100.000 GEL) galten 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) ermittelt.³²⁷ 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

³²⁶ Vgl. Georgischer Steuerkodex (2005), Art. 172.

³²⁷ Die Ermittlung von Gewinn- bzw. Überschusseinnahmen als Nettogewinn erfolgt unter Berücksichtigung von Art. 199-205. Die Art. 208-215 geben die Vorschriften für die Berechnung und Bewertung von Vermögen, Lagerbestand, Schulden und Aufwendungen an.

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 (*objektives Nettoprinzip*).³²⁸ Fremdkapitalzinsen gelten als Betriebskosten und können jährlich bis zu 24% der jährlichen Rate von der Körperschaftsteuer abgezogen werden.³²⁹ 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% (Autos, 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.³³⁰ Verluste aus einer Bilanzperiode können auf die fünf nächsten Bilanzperioden vorgetragen werden. Ein Verlustrücktrag ist nicht zulässig.

³²⁸ Als Beispiele für nichtabziehbare Ausgaben sind Glückspieleinsätze oder Aufwendungen für die Erzielung von steuerbefreitem Einkommen zu nennen (Vgl. Art. 178).

³²⁹ Beschränkt abzugsfähig sind auch Bewirtungskosten (maximal 1% aller Werbekosten) und Ausgaben für Wohltätigkeitszwecke (maximal 8% aller Werbekosten). Vgl. Art. 185-186.

³³⁰ Vgl. Georgischer Steuerkodex (2005), Art. 183.

5.4.2 Steuern auf die Einkommensverwendung

5.4.2.1 Mehrwertsteuer

Im Folgenden werden zentrale Elemente des georgischen Mehrwertsteuersystems dargelegt. Sofern nicht anders angegeben, beziehen sich die Verweise auf den georgischer Steuerkodex, der am 1. Januar 2005 in Kraft getreten ist. Aufbau und Struktur der georgischen MWSt sollten vor dem Hintergrund gesehen werden, dass Georgien als langfristiges Ziel (auch wenn das heute unrealistisch klingen mag) den EU-Beitritt anstrebt und es deshalb stark an die 6. EG-Richtlinie angepasst ist. Besteuerungsgegenstand sind Umsätze, insbesondere.³³¹ 1) alle entgeltlichen Leistungen (Güter und Dienstleistungen), die von einem Unternehmer im Inland im Rahmen seiner Unternehmertätigkeit erbracht werden, 2) Eigenverbrauch, was sich im Wesentlichen auf die Entnahme von Gütern und Dienstleistungen aus eigenen Unternehmen für den privaten Bedarf bezieht und 3) Importe. Ein weiteres Merkmal ist das in der EU angewandte Vorsteuerabzugsverfahren. Auch hinsichtlich der Reichweite erfasst die georgische MWSt als Allphasenumsatzsteuer alle Wertschöpfungen.

Es handelt sich um eine Mehrwertsteuer vom Konsumtyp. Die Mehrwertsteuer vom Konsumtyp ermöglicht neben dem Abzug von Vorleistungen und Bruttoinvestitionen auch den Vorsteuerabzug auf erworbene Investitionsgüter. Die Belege für den Vorsteuerabzug dienen dem Fiskus zugleich als Beweis für zu zahlende Steuern auf der vergangenen Verarbeitungsstufe und vermeiden somit Steuerhinterziehung. Die Berechnung der Mehrwertsteuerschuld erfolgt durch den Steuerpflichtigen selbst als Differenz aus einer Vorsteuer – also dem Mehrwertsteuerbetrag auf erworbene Waren und Dienstleistungen und dem Mehrwertsteuerbetrag, der dem Abnehmer in Rechnung gestellt wurde. Ergibt sich bei der Berechnung ein negativer Saldo, also ein Steuerguthaben, kann dies innerhalb von sechs Monaten zurückgezahlt werden oder als Vorauszahlung auf kommende Steuerschulden angerechnet werden.³³²

Der georgische Gesetzgeber hat sich für einen einheitlichen Steuersatz von 18% entschieden. Zum 1. Mai 2005 wurde jedoch die Liste der faktisch steuerbefreiten

³³¹ Vgl. Ebenda, Art. 225.

³³² Vgl. Ebenda, Art. 249.

Umsätze reduziert.³³³ Hinsichtlich der Methode der Steuerbefreiungen folgt Georgien dem international üblichen Ansatz, wonach grundsätzlich alle Umsätze steuerbar und nur bestimmte Leistungen oder Branchen explizit steuerbefreit sind. Man unterscheidet zwischen reinen Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzugsberechtigung und solchen, bei denen Vorsteuerabzug nicht erlaubt ist. Zur ersten Kategorie gehören aus steuersystematischen Gründen die Exportlieferungen von Gütern ins Ausland. Damit wird auf die international gängige Art und Weise dem Bestimmungslandprinzip Rechnung getragen.³³⁴ Zur zweiten Kategorie gehören zum einen Steuerbefreiungen von Leistungen, die sich auf bestimmte Institutionen beschränken, und zum anderen allgemeine Steuerbefreiungen bestimmter Leistungen. Steuerbefreite Institutionen sind u. a. Banken und Versicherungen, soziale Einrichtungen, der Staatssektor, religiöse Einrichtungen der georgischen Kirche und die Nationalbank. Unabhängig von Institutionen kennt das georgische MWStG u. a. Steuerbefreiungen bei bestimmten Grundnahrungsmitteln für Kinder, bei Arzneimitteln und medizinischen Produkten, bei bestimmten Dienstleistungen im Bereich Tourismus, bei wissenschaftlichen Arbeiten und Finanzdienstleistungen,³³⁵ bei Dienstleistungen von Ärzten und beim Umsatz landwirtschaftlicher Produktion.³³⁶

In Bezug auf das Besteuerungsverfahren ist die international übliche Selbstveranlagung der Steuerpflichtigen vorgeschrieben. Der Veranlagungszeitraum ist monatlich festgelegt, wenn die Umsätze des Unternehmers innerhalb der letzten zwölf Monaten 100.000 GEL (ca. 47.000 Euro)³³⁷ überschritten haben und der Steuerpflichtige ist in den folgenden zwei Kalenderjahren an die Mehrwertsteuerpflicht gebunden. Die MWSt ist dann bis zum 15. des Folgemonats beim zuständigen Finanzamt anzumelden und innerhalb bestimmten Fristen abzuführen.³³⁸ Zum 1. Januar 2005 wurde die Kleinunternehmerschwelle, die sich auf die Jahreseinnahmen des Vorjahres bezieht, auf 100.000 GEL erhöht. Die Klein-

³³³ Vgl. Ebenda, Art. 245.

³³⁴ Vgl. Nguyen-Thau, D. (2004), S. 85-87.

³³⁵ Vgl. Ebenda, Art. 230.

³³⁶ Vgl. Ebenda, Art. 230, Abs. 3.

³³⁷ Wenn man den durchschnittlichen Wechselkurs auf Jahresbasis zugrunde legt.

³³⁸ Vgl. Georgischer Steuerkodex (2005), Art. 249

unternehmerregelung sieht damit eine Grenze vor, bei deren Überschreiten es zur vollen Steuerpflicht kommt. Zudem besteht ein Optionsrecht zur MWSt.

Wie oben bereits angeführt, sind Lieferungen und Dienstleistungen aber nur dann Gegenstand der Besteuerung, wenn sie von einem Unternehmen im Sinne des MWStG erbracht werden. Unternehmer kann jede juristische oder natürliche Person oder Personenvereinigung sein. Steuerpflichtige der MWSt sind damit in erster Linie Unternehmen für ihre Umsätze, sofern sie nicht der Kleinunternehmerregelung unterliegen, und Personen, die Leistungen einführen (Importeure).³³⁹

Bei der Frage des Prinzips der Zurechnung mehrwertsteuerlicher Tatbestände bei gewinnsteuerpflichtigen Unternehmen (Vermögensrechnung), hat man sich in Georgien für die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten entschieden. Die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten wird allerdings angewendet bei einkommensteuerpflichtigen Selbstständigen (Gewinnermittlung durch Kassenrechnung). Ein weiterer Aspekt des Besteuerungsverfahrens ist die Handhabung des Vorsteuerabzugs und der MWSt-Erstattung. Die Geltendmachung von Vorsteuer ist in Georgien an den Nachweis einer Rechnung mit besonderen Angaben verbunden. Die abzugsfähige Quittung wird vorher offiziell registriert³⁴⁰ und muss dann von Buchhaltern des Händlers und des Käufers gemeinsam abgestempelt werden. Damit ist zweifellos die Absicht verbunden, die Anfälligkeit für Vorsteuermissbrauch einzudämmen. Der Gesetzgeber schreibt der Steuerverwaltung vor, einen Vorsteuerüberschuss innerhalb von einem Monat nach Abgabe der Steuererklärung zurückzuerstatten.

5.4.2.2 Spezielle Verbrauchsteuern

Den speziellen Verbrauchsteuern sind im georgischen Steuersystem 25 Steuerarten zuzuordnen.³⁴¹ Dies sind Steuern auf Alkohol, Tabak, Mineralöl und Kraftfahrzeuge. Steuersubjekte der speziellen Verbrauchsteuern sind Hersteller, Im-

³³⁹ Vgl. Ebenda, Art. 220.

³⁴⁰ Wer eine abzugsfähige Quittung ausstellen möchte, muss vorher bei der Finanzverwaltung einen Formularsatz besorgen.

³⁴¹ Vgl. Ebenda, Art. 258.

porteurs und weitere Personen nach den Bestimmungen des Gesetzes.³⁴² Besteuert werden diejenigen Waren, die aus dem Herstellungsbetrieb in den freien Verkehr übergehen.³⁴³ Die Steuern werden nach Menge der Ware erhoben. Die Steuersätze der speziellen Verbrauchsteuern sind je nach Objekt unterschiedlich.

Der Durchschnittswert des Anteils der speziellen Verbrauchsteuern am gesamten Steueraufkommen Georgiens zwischen 2000 und 2005 betrug 10,5%. Daher leisteten die speziellen Verbrauchsteuern in fiskalischer Hinsicht keinen bedeutsamen Beitrag im georgischen Steuersystem.

5.4.3 Steuern auf Vermögen

In Georgien gibt es zwei Arten von Vermögensbesteuerung: Steuern auf das Unternehmensvermögen und Steuern auf das Privatvermögen.

Steuern auf das Unternehmensvermögen: Diese Steuer ist von georgischen und ausländischen Unternehmen zu zahlen, die in Georgien Vermögenswerte besitzen. In den Geltungsbereich fallen sowohl bewegliches als auch unbewegliches Vermögen, berechnet nach den in der Bilanz aufgeführten Objekten des Grundvermögens. Der Höchstsatz der Steuer beträgt 1%. Konkrete Sätze in Abhängigkeit von den Arten der Unternehmenstätigkeit werden durch die regionale Gesetzgebung bestimmt. Die Steuer wird jährlich in den Regionalhaushalt eingezahlt.

Steuern auf das Privatvermögen: Privatpersonen und Eigentümer von Vermögenswerten (Gebäude, Wohnungen, Kraftfahrzeuge) sind verpflichtet, jährlich eine Steuer auf ihr Vermögen in Höhe von maximal 0,8% des Vermögenswertes zu zahlen.

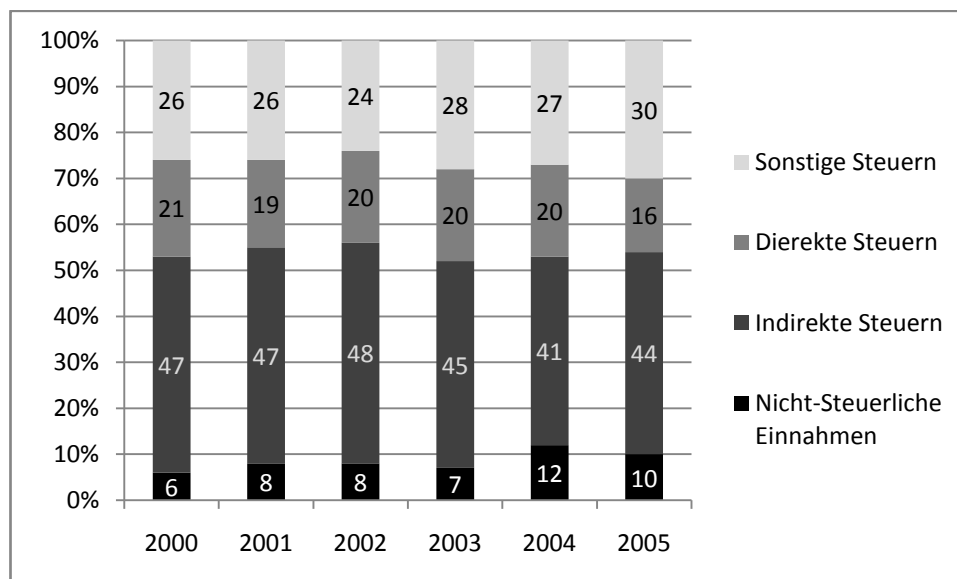
³⁴² Vgl. Ebenda, Art. 253-254.

³⁴³ Vgl. Ebenda, Art. 255.

5.5 Quantitative Analyse des georgischen Steuersystems

Wie bereits erwähnt wurde, bestehen in Georgien die staatlichen Einnahmen zum größten Teil aus Steuern – durchschnittlich machte der Steueranteil von 2000 bis 2005 90% der Gesamteinnahmen aus.³⁴⁴ Über die Hälfte der Steuereinnahmen geht auf indirekte Steuern zurück, die sich aus Mehrwertsteuer und Akzisen (speziellen Verbrauchsteuern) sowie Zollsteuern zusammensetzen. Der Anteil des indirekten Steueraufkommens liegt durchschnittlich knapp über 45% der staatlichen Einnahmen. Wie in den meisten Entwicklungsländern hängt das damit zusammen, dass sich steuerliche Anknüpfungsmöglichkeiten mehr bei der Einkommensverwendung als bei der Einkommenserzielung bieten. Der relativ niedrige Anteil der direkten Steuern am Gesamtsteueraufkommen hat sich im Laufe der Zeit um einiges verringert und betrug im Jahr 2005 knapp 16%. Dies wird in Abbildung 13 veranschaulicht.

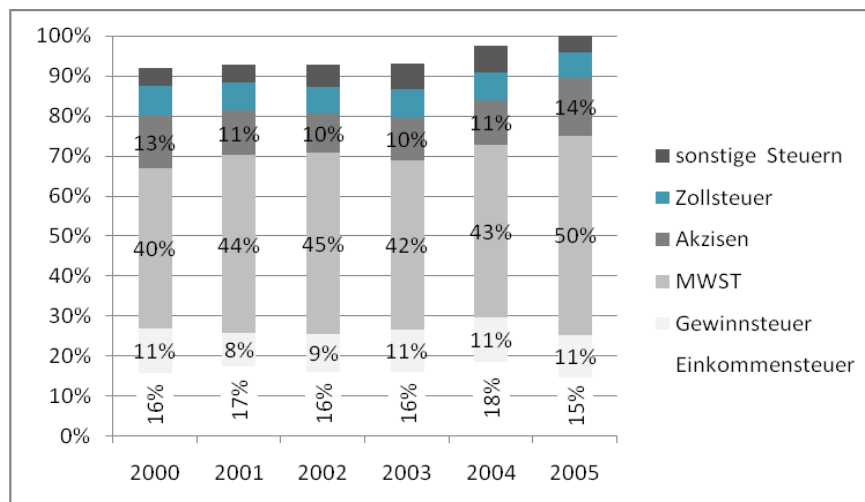
Abbildung 13: Struktur der Steuereinnahmen von 2000 bis 2005



Quelle: Georgisches Finanzministerium (2006), Eigene Berechnungen.

³⁴⁴ Vgl. Georgisches Finanzministerium (2006); Eigene Berechnungen.

Abbildung 14: Anteil verschiedener Steuern am Gesamteueraufkommen nach Steuerarten von 2000 bis 2005



Quelle: Georgisches Finanzministerium (2006), Eigene Darstellung.

Abbildung 14 zeigt die Struktur des Steueraufkommens nach Steuerarten von 2000 bis 2005. Das Aufkommen der Mehrwertsteuer und Akzisen ist seit der Steuerreform 2004 gestiegen, so dass sich die Mehrwertsteuer in fiskalischer Hinsicht als sehr erfolgreich erwies.

Bei der direkten Steuer übersteigt der Anteil der persönlichen Einkommensteuer den der Körperschaftsteuer. Der Anteil des Einkommensteueraufkommens betrug im Jahr 2005 2,5% des BIP, der des Körperschaftsteueraufkommens knapp 1,8%.

5.6 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.³⁴⁵ Die Bemessungsgrundlage der georgischen Einkommensteuer scheint zwar umfassend definiert zu sein, ist jedoch für die Praxis zu ungenau.³⁴⁶ Zahlreiche Vergünstigungen erodieren die im Gesetzbuch ohnehin verschwommen definierte Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Vor

³⁴⁵ Eine umfassende Kritik dieses Ansatzes findet sich bei Wagner, F. (1999), S. 15-35.

³⁴⁶ Vgl. Georgischer Steuerkodex, Art. 173-176.

allem bei der Ermittlung verschiedener Arten des Einkommens aus selbstständiger Beschäftigung sind Übergangsregelungen aus dem Steuerkodex, aus einschlägigen ministeriellen Vorschriften sowie aus Präsidialerlassen zu beachten.

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.³⁴⁷ Zinsen in Höhe einer marktüblichen Verzinsung für risikofrei angelegtes Kapital sind kein Einkommen, sondern eine Entschädigung für den Konsumverzicht.³⁴⁸ 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 Einkünfte wird als eine besondere Qualität der Gleichmäßigkeit (gerechte Steuerbelastung) betrachtet, „welche nicht konsistent auf ein Mehrperiodensystem übertragen werden kann.“³⁴⁹

Die georgische Zinssteuer impliziert zwar immer noch eine Diskriminierung der quellenbesteuerten Sparanlagen, gegenüber der vollen Zinsbesteuerung erscheint sie jedoch 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, die von der georgischen Einkommensbesteuerung hervorgerufen werden, illustrieren: Es wurde ein Lohnsteuersatz von 25% unterstellt.³⁵⁰ Ein Arbeitnehmer spart 10.000 Euro

³⁴⁷Vgl. Rose, M. (1992), S. 11.

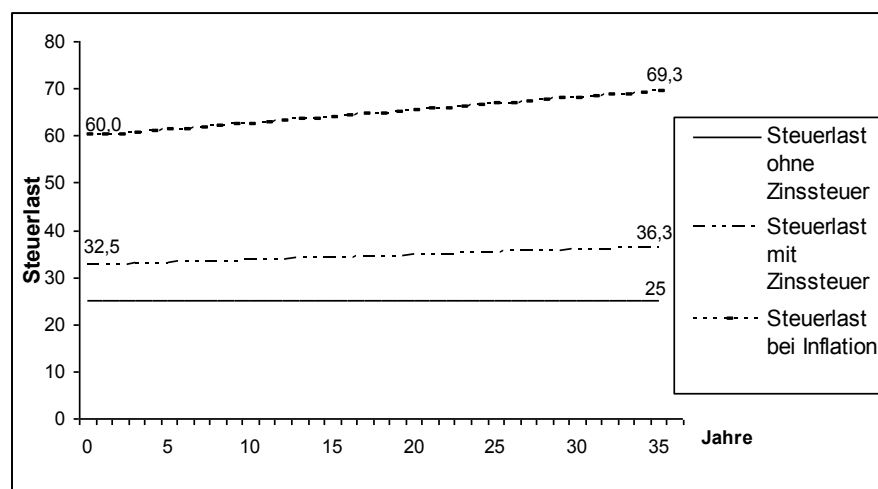
³⁴⁸Vgl. Petersen, H.-G. (2003), S. 3-4.

³⁴⁹Vgl. Wenger, E. (1983), S. 207-252, 243.

³⁵⁰Nach Auskunft der Association of Young Economists of Georgia (AYEG) hat ein Gesetzesentwurf zur Reform der Einkommensteuer bereits die erste Lesung im georgischen Parlament passiert. Demzufolge würden die 12%ige Einkommensteuer und die 20%ige Sozialsteuer, die bisher ausschließlich vom Arbeitgeber getragen wird, zu einer 25% betragenden, neuen Einkommensteuer zusammen gefasst.

und legt diese bei einem (realen) Zinssatz von 3% für 35 Jahre auf dem Kapitalmarkt an, um den daraus resultierenden Betrag im Alter für Konsumzwecke zu verwenden. Zinsen werden an der Quelle mit 10% besteuert. Die Inflation wurde mit 12% angenommen. Ohne Steuern würden die Zinserträge nach 35 Jahren auf 28.138,6 Euro anwachsen (siehe Abb. 15b) und dann dem Arbeitnehmer für seinen Alterskonsum zur Verfügung stehen. Nach dem Status quo der Einkommensbesteuerung unterliegen die Einkommen aus Beschäftigung wie auch die ausgezahlten Zinsen der Besteuerung, so dass die Zinsen materiell einer Doppelbelastung unterliegen. Zwar werden die kumulativen Belastungswirkungen über die Jahre durch die niedrige Zinssteuer geschmälert, unter Inflationsbedingungen impliziert die Reduzierung des Zinseinkommens allerdings eine relative Belastung von rund 60%, also deutlich mehr als der Steuersatz von 25%.

Abbildung 15a: Steuerbelastung der Zinsen im Status quo der Einkommensbesteuerung



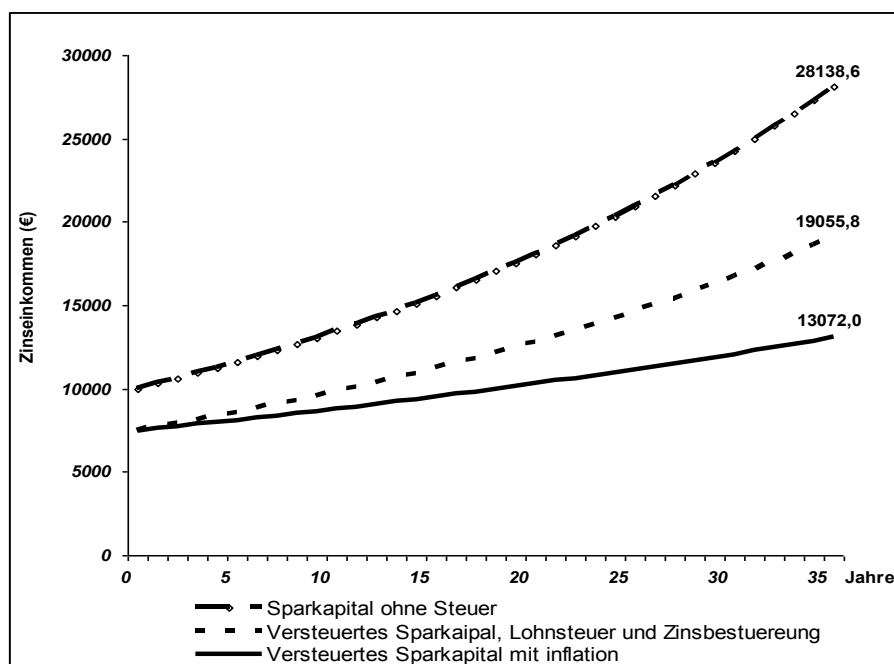
Quelle: eigene Berechnungen

Am Ende des Sparzeitraums stehen dem Arbeitnehmer für seinen Alterskonsum rund 13.072 Euro zur Verfügung (siehe Abb. 15b). Dies entspricht einer relativen Belastungsquote von rund 69,3 Prozent (siehe Abb. 15a).³⁵¹ Diese steuerliche Beeinflussung der nutzenmaximierenden Entscheidungen der Haushalte zwischen

³⁵¹ Die Berechnungen folgen an dieser Stelle dem Modell von Petersen (2003), wobei die Inflation einbezogen wird. Bei einer Inflationsrate von 10% und bei einem Realzins von 3% ergibt sich gemäß Fisher-Formel $i = \pi + r(1+\pi)$, mit i = Nominalzins, r = Realzins, π = Inflationsrate, ein nomineller Marktzins von 15,36%. Eine Status quo Zinsbesteuerung führt bei einem nominellen Satz von 13,5% zu einem Netto-realzins (nach Steuer) von nur $[15,36\%(1-t)-\pi]/(1+\pi) = 1,62\%$.

heutigem und zukünftigem Konsum stellt einen Verstoß gegen den Grundsatz der intertemporalen Neutralität dar und führt insofern zu Ineffizienzen.³⁵² Wie groß der mit der Zinsbesteuerung verbundene Substitutionseffekt ist, hängt wesentlich von der Zinselastizität des Sparens ab, das heißt von dem Maß, in dem die Ersparnisbildung auf Veränderungen des Nettozinses reagiert.³⁵³

Abbildung 15b: Belastung des Zinseinkommens vor und nach der Einkommensteuer



Quelle: eigene Berechnungen.

Eine sich in steigenden Konsumpreisen zeigende Inflation führt 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 eine besonders hohe Zusatzlast hervor und die Bildung von Ersparnissen wird weitaus stärker beeinträchtigt als bei stabilen Währungsverhältnissen. Dies schlägt sich c. p. in einer geschlossenen Volkswirtschaft letztendlich in einer Verringerung der Realkapitalbildung nieder.

³⁵² Vgl. Rose, M. (1992), S. 9.

³⁵³ Vgl. Sinn, H.-W. (1985), S. 221.

Zwar wird die investitionshemmende 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. Gerade 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.³⁵⁴

5.7 Bewertung der derzeitigen Unternehmensgewinnbesteuerung

Die Ausgangssituation auf Gesetzesebene ist dadurch gekennzeichnet, dass in das georgische Steuersystem 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.³⁵⁵ Bei einem vollkommenen Kapitalmarkt ist eine optimale intertemporale Konsumallokation dadurch charakterisiert, dass die Zeitpräferenzrate der Haushalte der Grenzproduktivität des von den Unternehmen eingesetzten Kapitals entspricht. Durch die Besteuerung des Kapitaleinkommens wird zwischen diese beiden Größen ein „Steuerkeil“ getrieben, so dass der Sparer nicht mehr das volle Entgelt für seinen Konsumverzicht erhält. Dadurch bietet er den Unternehmen weniger Kapital an als es nach Lage seiner Präferenzen und der technologischen Investitionsmöglichkeiten wünschenswert wäre; das heißt, Haushalte finanzieren infolge der Besteuerung all diejenigen Investitionsprojekte nicht mehr, deren Bruttoertrag zwar mit ihrer Zeitpräferenzrate übereinstimmt, deren Nettoertrag aber nicht mehr ausreicht, um sie zu einem Konsumverzicht zu bewegen.³⁵⁶

³⁵⁴ Vgl. Newbery, D./Stern, N. (1987), S. 117.

³⁵⁵ 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.

³⁵⁶ Vgl. Sinn, H.-W. (1984), S. 259.

Investitionshemmend wirkt ohne Zweifel 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 durch die steuerliche Einflussnahme auf unternehmerische Entscheidungen gravierend gegen das Kriterium der Entscheidungsneutralität.³⁵⁷ 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 ergeben³⁵⁸. Eine derartige Besteuerung greift im Zusammenspiel mit der Vermögenssteuer (Steuer auf Unternehmensvermögen³⁵⁹) und der Veräußerungssteuer unmittelbar in die Substanz des unternehmerischen Vermögens ein und hat die

³⁵⁷ Im Rahmen eines Zwei-Perioden-Modells zeigt Wiswesser, dass Investitionsneutralität vorliegt, wenn die Bruttorendite der Investition mit jener der risikofreien Kapitalmarktanlage übereinstimmt. Er zeigt außerdem, dass die Unternehmensbesteuerung bei klassischer Doppelbesteuerung von Dividenden zu Verzerrungen von Investitionsentscheidungen führt und somit nicht investitionsneutral ist. Vgl. Wiswesser, R. (1996), S. 101.

³⁵⁸ Vgl. Kruschwitz, L./Husmann, S./Schneider, D. (2002), S. 4-6.; auch Kaiser, M. (1991), S. 18.

³⁵⁹ In den Geltungsbereich fällt sowohl bewegliches als auch unbewegliches Vermögen, berechnet nach den in der Bilanz aufgeführten Objekten der Vermögensgegenstände. Georgischer Steuerkodex (2005), Artikel 273.

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 operieren³⁶⁰.

In der Literatur ist spätestens seit Sinn (1985) bekannt, dass bei der traditionellen Körperschaftssteuer die Finanzierungsneutralität fehlt. Sinn weist im Rahmen eines neoklassischen Modells eine Dominanz der Fremdfinanzierung gegenüber der Selbst- und Beteiligungsfinanzierung nach³⁶¹. Dies lässt sich auch auf die Körperschaftssteuer im georgischen Steuersystem übertragen. Sie diskriminiert die Beteiligungs- und Selbstfinanzierung durch die Absetzbarkeit von Fremdkapitalzinsen zugunsten der Fremdfinanzierung.

Es gibt verständlicherweise für das Sparen durch die Anlage von Einkommensanteilen in Real- und damit Risikokapital keine Tradition in Georgien. Unter diesem Aspekt erlangt die skizzierte 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. Konsumierbare Dividenden werden 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 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.

³⁶⁰ Auch empirische Studien bestätigen die Kombination aus Steuerbelastung, Grad der Korruption und Vertrauen in die Judikative als Bestimmungsfaktoren für das Ausmaß der Schattenwirtschaft. Hierzu siehe Johnson, S./McMillan, J./Woodruff, C. (1999).

³⁶¹ Vgl. Sinn, H.-W. (1985), S. 85-87.

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 über hinreichende Sicherheiten, zum anderen hält die unzureichende Kontrolle des Managements das Marktvolumen des Aktienmarktes klein und trägt zu geringer Transparenz und 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 gestatten³⁶². 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.³⁶³ 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.“³⁶⁴

Im Rahmen eines einfachen Zwei-Perioden-Modells (vollkommene Kapitalmärkte ohne Inflation) zeigt Wiswesser (1996), dass die Unternehmensbesteuerung sowohl bei klassischer Doppelbesteuerung von Dividenden als auch bei Anwendung des Vollarrechnungsverfahrens zu Verzerrungen von Investitionsentscheidungen führt und somit nicht investitionsneutral ist. Dies liegt an der steuerbedingten Subvention durch die gesetzlich erlaubte Sofortabschreibung, die mit steigendem Steuersatz wächst.³⁶⁵ Diese Ergebnisse lassen sich auf die georgische Körperschaftsteuer anwenden, bei der empfangene Dividenden auf der Unternehmensebene je nach Unternehmensform befreit bzw. doppelbesteuert werden. Auch Abschreibungsverfahren haben direkte Wirkungen für die Investitionsentscheidungen und die Kapitalstruktur. Sollte die gesetzliche Abschreibungsrate die ökonomi-

³⁶² Vgl. Wenger, E. (1983), S. 207-252.

³⁶³ 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.

³⁶⁴ Rose, M. (1992), S.19.

³⁶⁵ Vgl. Wiswesser, R. (1996), S. 101-103.

sche übersteigen, so besteht die Tendenz, mehr in Kapitalgüter zu investieren.³⁶⁶ Die georgische Körperschaftsteuer ist offenbar nicht investitionsneutral.

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.³⁶⁷ 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.³⁶⁸

5.8 Zwischenergebnis

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. Im 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. Er ist nachweislich nicht der Marktwirtschaft angepasst und zugleich auch unfair, „da er

³⁶⁶ Vgl. Kaiser, M. (1991), S. 118-119.

³⁶⁷ Die Zeitbegrenzung für den Verlustvortrag beträgt in Georgien fünf Steuerjahre, während es keine Möglichkeit für einen Verlustrücktrag gibt.

³⁶⁸ Vgl. Kaiser, M. (1991), S. 10 und S. 18f.

den Sparer gegenüber dem Konsumenten bei gleichem Einkommen diskriminiert.“³⁶⁹ 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.³⁷⁰ 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 (Einfachsteuersystem). Die zinsbereinigte Einkommen- und Gewinnsteuer stellt ein 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.³⁷¹ 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 Ver-

³⁶⁹ Rose, M. (1997), S. 233-252.

³⁷⁰ Wagner, F.W./Wenger, E. (1996), S. 399-415.

³⁷¹ Zur Überlegenheit der zinsbereinigten Besteuerung siehe u.a. Petersen, H.-G. (2008), S.17-26; Rose, M./Zöller, D. (2008), S. 246-260; Wenger, E. (1983, 1999).

äußerungsgewinnen in Höhe einer gesetzlichen Standardverzinsung. Darüber hinausgehende Gewinnanteile unterliegen ebenso wie andere Einkünfte einer Flat Tax. Durch die Entscheidungsneutralität dieses Systems können sowohl ineffiziente Verzerrungen der Konsum- und Produktionsstruktur als auch horizontal ungerechte Steuerlastverteilungen vermieden werden.³⁷² 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 zur erfolgreichen Implementierung einer umfassenden Steuerreform in Georgien mit dem Steuergesetzbuch von 2005 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 ist ein denkbares Reformziel, dessen baldmöglichste Realisierung die marktwirtschaftlichen Antriebskräfte spürbar stimulieren würde.

³⁷² Vgl. Keen, M./King, J. (2001), S. 17.

6 Zur Neugestaltung der georgischen Einkommensteuer: Ein Überblick

Jedes Einkommensteuersystem erfordert zur Klärung der allgemeinen Begriffe und Verfahrensweisen des Steuerrechts ein allgemeines Steuergesetz, dessen Bestimmungen für alle erhobenen Steuern gelten. Für ein solches allgemeines Einkommensteuergesetz sind die Grundsätze der Einfachheit und Flexibilität, Transparenz und rechtlichen Konsistenz maßgeblich. In diesem Sinne wird ein modulares System vorgeschlagen, welches das nur wenige Paragraphen umfassende Einkommensteuergesetz enthält. Hier werden essenzielle Elemente der Einkommensbesteuerung spezifiziert, d. h. Gläubiger, Schuldner, Bemessungsgrundlage, zeitlicher Abschnitt und Tarif der Einkommensteuer sowie die Ermittlung der zu versteuernden Einkommen und das Besteuerungsverfahren. In Verordnungen werden die im Einkommensteuergesetz bereits enthaltenen Vorschriften in ihren Einzelheiten näher ausgestaltet und konkretisiert. Damit erhält jeder durch ein besonderes Besteuerungsverfahren betroffenen Kreis von Personen gleichzeitig alle näheren Informationen über die ihn betreffenden grundsätzlichen Pflichten und Rechte. Man spricht in diesem Sinne von Durchführungsverordnungen. Sie sind Rechtsnormen, die nicht in einem formalen Gesetzgebungsverfahren zustande kommen, sondern vom Finanzministerium aufgestellt und erlassen werden.

Dieser Abschnitt gibt einen Überblick über die wichtigsten Elemente der neuen georgischen Einkommensteuer. Sofern nicht anders angegeben, beziehen sich die Ausführungen in diesem Kapitel auf das bosnische Einkommensteuergesetz des District Brcko (bEStG) in der Fassung vom 1. Juli 2003,³⁷³ wobei die georgischen Gegebenheiten berücksichtigt werden. Eine angepasste Version des georgischen Einkommensteuergesetzes (GESStG) wird in Anhang beigelegt.

³⁷³ Seit 2001 arbeitete eine Gruppe von Steuerexperten unter der Leitung von Manfred Rose an der Reform der direkten Besteuerung in Bosnien im Rahmen eines GTZ-Projektes. Bei der Formulierung dieses Vorschlages orientierte man sich am Einfachsteuergesetz. Er trat am 1. Januar 2004 in modifizierter Form in District Brcko in Bosnien-Herzegowina in Kraft.

6.1 Grundprinzipien der Einkommensteuer

Die neue georgische Einkommensteuer wird der ökonomischen Sicht folgen, wonach Einkommen und Gewinne unabhängig von Art und Ort ihrer Entstehung stets Einkommen natürlicher Personen sind. Dementsprechend sieht das neue georgische Einkommensteuergesetz (GESTG) vor, Einkommen – soweit administrativ möglich – weitgehend auf der Ebene der natürlichen Personen zu versteuern. Weil dies eine Abstimmung der Besteuerung von Unternehmensgewinnen und persönlichen Einkommen erfordert, wird die Besteuerung beider Bereiche in einem einheitlichen Gesetz geregelt, so dass eine Verzahnung durch Rückgriff auf gemeinsame Begriffe im Gesetz erleichtert wird. Erhebungstechnisch kennt das neue GESTG die persönliche Einkommensteuer und eine Gewinnsteuer. Die Gewinnsteuer ist von Unternehmen zu zahlen, deren Gewinne nicht auf der Ebene der Gesellschafter besteuert werden.³⁷⁴

Besonderes Merkmal der neuen georgischen Einkommensteuer ist, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip anhand einer lebenszeitlicher Perspektive interpretiert und somit die periodische Betrachtung aufgegeben wird. Hierdurch sollen gesparte und konsumierte Einkommensteile steuerlich gleich behandelt werden, so dass eine Diskriminierung der Spar- und Investitionstätigkeit gegenüber dem Gegenwartskonsum ausgeschlossen ist.³⁷⁵ Es findet zum einen das objektive Nettoprinzip Anwendung, welches Einkommen als Differenz zwischen Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben definiert.³⁷⁶ Da die neue Einkommensteuer der Markteinkommenstheorie folgt, sind Einkommen systembedingt nur dann steuerbar, wenn sie am Markt erzielt worden sind,³⁷⁷ nicht dagegen wenn sie im Rahmen der Privatsphäre entstehen. Schließlich findet das subjektive Nettoprinzip Anwendung, wonach Ausdruck der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nur das um das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und um bestimmte Freibeträge reduzierte Einkommen ist.³⁷⁸

³⁷⁴ Vgl. GESTG, Art. 2 und 3.

³⁷⁵ Vgl. Petersen, H.-G./Rose, M. (2004), S. 51.

³⁷⁶ Vgl. GESTG, Art. 4-6.

³⁷⁷ GESTG, Art. 4, Abs. 1.

³⁷⁸ Gemäß Art. 25 gehören zu den Ausgaben, die durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, i.d.R. Ausgaben in Höhe eines Grundfreibetrags, Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung (oder freiwillige Beiträge zu einer Krankenversicherung bis zu gesetzlichen Höchstbeträgen des Arbeitnehmers), Ausgaben für gemeinnützige Zwecke (Spenden) u. a.

Das Konzept der Lebenseinkommensbesteuerung wird technisch durch die in Kapitel 4 dargelegten Methoden der Zins- und Sparbereinigung umgesetzt, wobei sich die Methode der Sparbereinigung nur auf den Bereich der Altersvorsorge bezieht. Insgesamt wird durch die Abgrenzung steuerbarer und nichtsteuerbarer Einkommen im Sinne des Leitbildes sowie durch Festlegung steuerfreier Einkommen die systemgerechte Einmalbelastung von Einkommen sichergestellt. Demnach handelt es sich bei bestimmten Zuflüssen um steuerfreie Einnahmen bzw. bei Abflüssen um nichtabzugsfähige Ausgaben, wenn die Einmalbelastung gefährdet ist.³⁷⁹

Der effizienzorientierte Grundsatz einer entscheidungsneutralen Besteuerung impliziert die Forderung, die Leistungsbereitschaft der Arbeiter und Investoren steuerlich nicht zu bestrafen. Zur Erreichung eines Höchstmaßes an lebenszeitlich gerechter Steuerbelastung, an marktwirtschaftlicher Effizienz und an Einfachheit ist ein einheitlicher Einkommensteuertarif von 20% sowohl auf Einkommen der natürlichen Personen als auch auf Unternehmensgewinne zu empfehlen.³⁸⁰

³⁷⁹ Darunter fallen u. a. Dividenden gewinnsteuerpflichtiger Unternehmen, Zinsen aus der Vergabe von Darlehen, Kapitalerträge aus festverzinslichen Kapitalanlagen, Gewinne aus der Veräußerung von Finanzvermögen. Siehe GESTG, Art. 14. Abs. 2.

³⁸⁰ Die Höhe des Tarifs sollte beispielhaft verstanden werden. Auf Grundlage von Simulationsrechnungen, die im Rahmen des deutsch-georgischen Forschungsprojekts mit dem Thema „Steuer/Transferreform und fiskalische Verantwortlichkeit: Wege zu einer nachhaltigen Finanz- und Sozialpolitik in Georgien“ von Jastrzembski anhand des vorliegenden Datensatzes der Haushaltsbefragung programmtechnisch vorbereitet sind, konnte der adäquate Steuersatz leider nicht unter dem Aspekt der Sicherung des bestehenden Steueraufkommens festgelegt werden. Einerseits konnte mit Hilfe des vorliegenden Datensatzes der Haushaltsbefragung die Fragen zur Absetzung von Werbungskosten nicht untersucht werden. Hierzu wurden keinerlei Daten erhoben, weder zu Art und Zusammensetzung noch zum Umfang von möglichen Abzügen. Andererseits muss ein Großteil der georgischen Arbeitnehmer keine Steuererklärung einreichen. Laut Artikel 196 Georgischer Steuerkodex 2005 ist für die natürlichen Personen mit einem jährlichen Einkommen von weniger als 35.000 GEL eine Einkommenserklärung freiwillig. Unter den insgesamt 34.346 befragten Haushalten des Datensatzes, für die seit dem 2. Quartal 2003 Einkommensdaten erhoben werden, finden sich insgesamt drei Beobachtungen oberhalb dieser Grenze. Vgl. Jastrzembski, A. (2008), S. 170-175.

6.2 Die persönliche Einkommensteuer

6.2.1 Steuerpflicht

Steuerpflichtige der persönlichen Einkommensteuer sind die natürlichen Personen, wenn sie ein Einkommen erzielen, das nach dem georgischen Einkommensteuergesetz steuerbar ist.³⁸¹ Das Einkommensteuergesetz unterscheidet zwischen unbeschränkt (bei Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Georgien) und beschränkt Steuerpflichtigen. Die Unterscheidung in beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht des GESTG wird bei der persönlichen Einkommensteuer durch eine Ortsbestimmung der Einkünfte ersetzt. Der Ort der Einkünfte ist gemäß Art. 4, Abs 2 GESTG dort, wo die Erwerbstätigkeit ausschließlich oder wesentlich ausgeübt oder verwertet wird. Außerdem besteht für beschränkt Steuerpflichtige auf Antrag ein Wahlrecht zur unbeschränkten Steuerpflicht, wenn eine zwischenstaatliche Vereinbarung besteht, wonach der Wohnsitzstaat den Steuerpflichtigen als beschränkt Steuerpflichtigen behandelt.³⁸² Die Steuerpflicht der natürlichen Personen folgt weitgehend den üblichen internationalen Regeln für die Abgrenzung zwischen ansässigen und nicht ansässigen Steuerpflichtigen.³⁸³ Ist eine natürliche Person im Inland ansässig, so hat sie alle Einkünfte entsprechend dem Welteinkommensprinzip im Inland zu versteuern. Natürliche Personen, die nicht im Inland ansässig sind, haben nur im Inland erzielte Einkünfte in Georgien zu versteuern.

6.2.2 Unterscheidung zwischen steuerbaren und steuerpflichtigen

Einkommen

Das Einkommensteuergesetz unterscheidet zwischen steuerbaren und steuerpflichtigen Einkommen. Einkommen gehen danach nur dann in die Steuerbasis ein und sind folglich zu versteuern, wenn sie steuerbar und zugleich nicht steuerbefreit sind.³⁸⁴

³⁸¹ Vgl. GESTG, Art. 3, Abs. 1.

³⁸² Vgl. GESTG, Art. 3, Abs. 3.

³⁸³ Vgl. GESTG, Art. 3, Abs. 2 und 3.

³⁸⁴ Vgl. GESTG, Art. 4.

Einkommen sind grundsätzlich nur dann steuerbar, wenn sie am Markt erzielt worden sind, weswegen das Gesetz auch von Markteinkommen spricht.³⁸⁵ Markteinkommen werden immer dann erzielt, wenn Leistungen³⁸⁶ zum Erwerb einer Gegenleistung mit der Absicht gemacht werden, einen Überschuss zu erzielen. Um nichtsteuerbare Einkommen handelt es sich dann, wenn einer der folgenden Tatbestände vorliegt:

- Das Einkommen wurde nicht auf Märkten realisiert und damit privat veranlasst,³⁸⁷
- Es liegt keine Absicht vor, mit der Tätigkeit einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben zu erzielen.³⁸⁸

Das neue georgische Einkommensteuergesetz kennt eine Reihe von Steuerbefreiungen, die im Rahmen des Gesamtkonzeptes zu verstehen sind. Unter dem Begriff der Befreiung versteht man nicht nur die Steuerfreiheit bestimmter Einnahmen, sondern auch die Nichtabzugsfähigkeit von Ausgaben. Die Steuerbefreiungen lassen sich nach Gründen für ihre jeweilige Befreiung in folgende Kategorien einordnen:

- Vermeidung einer steuerlichen Doppelbelastung von Einkommen in lebenszeitlicher Sicht,
- Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens (z. B. diverse Abzugsbeschränkungen),³⁸⁹
- Steuerfreiheit von Gewinnen aus der Veräußerung von Anlagegütern und Betrieben bei Buchwertfortführung,³⁹⁰
- Sozialpolitische Gründe (z. B. Einkommen von Behinderten, die in dem Betrieb einer Geschäftsgesamtheit zur beruflichen Ausbildung beschäftigt sind),
- Regelungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung in internationaler Sicht.

³⁸⁵ Vgl. GESTG, Art. 3, Abs. 1.

³⁸⁶ Waren, Anlagegüter, Arbeitskraft, Dienstleistungen u. a.

³⁸⁷ Z. B. Einnahme in Form einer staatlichen Unterstützungszahlung.

³⁸⁸ Z. B. Einnahmen aus einer ehrenamtlichen Tätigkeit.

³⁸⁹ Die Abzugsfähigkeit von Erwerbsausgaben ist beschränkt, wenn z. B. die Ausgaben einen geldwerten Vorteil für den Nutznießer der Ausgaben bedeuten, aber eine Besteuerung dieses Vorteils als Erwerbseinnahme beim Nutznießer verfahrenstechnisch nicht möglich oder aufwendig ist (siehe Art. 50, Durchführungsverordnung I zu bESTG.)

³⁹⁰ Vgl. GESTG, Art. 18..

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass Zinsen nicht grundsätzlich steuerfrei sind. Steuerfrei sind nur marktübliche Zinsen. Darunter versteht das Einkommensteuergesetz effektive Zinssätze verzinslicher Kapitalanforderungen, die den für den gleichen Zeitraum geltenden Schutzzinssatz nicht überschreiten.³⁹¹

6.2.3 Katalog der Einkommensarten und Steuerbasis

Die Besteuerung von Einkommen, Gewinnen oder ähnlichen Formen der Wertschöpfung des Wirtschaftsprozesses bedarf unter steuerverwaltungsmäßigen Aspekten und unter Rechtsgesichtspunkten der Abgrenzung operationalisierbarer Einkommensarten. Dabei kann es sich als sinnvoll erwiesen, bestimmte Gruppen von Einkommen über eine gesonderte Steuer zu erfassen.

Bei der Konzeption des georgischen Einkommenskatalogs sollen letztlich die beiden folgenden Fragen im Vordergrund stehen:³⁹²

- Welche Nachweispflichten können dem Steuerpflichtigen auferlegt werden?
- Welches an Einkommensarten orientierte Besteuerungsverfahren ist für die Steuerbehörde kostengünstig?

Die neue Einkommensteuer kennt im Rahmen einer synthetischen³⁹³ Einkommensteuer insgesamt zwei Einkommensarten:

- Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit,
- Einkommen aus nichtselbstständiger Erwerbstätigkeit.

Hier handelt es sich nicht um eigenständige Einkommensteuern, sondern um erhebungstechnische Formen im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer. Die

³⁹¹ Als marktüblich gelten in bestimmten Fällen auch effektive Zinsen, die den Schutzzinssatz überschreiten, wenn die Zinsen auf Schuldverschreibungen gezahlt werden, die zum Zeitpunkt der Emission einer breiten Öffentlichkeit zur Zeichnung angeboten und überlassen wurden oder wenn die Zinsen auf Schuldverschreibungen gezahlt werden, für die die Gebietskörperschaften von Georgien direkt oder indirekt haften. (Vgl. GESTG, Art. 14). Effektiv werden damit Zinsen auf typischen Sparkonten etc. steuerbefreit.

³⁹² Vgl. Rose, M. (2003), S. 269.

³⁹³ Das Syntheseprinzip verlangt die Zusammenlegung aller Einkommen, sofern sie dem Einkommensbegriff entsprechen. Demnach würden Lohneinkommen genauso behandelt wie selbstständig erzielte Einkommen (ggf. auch andere Einkommen) und zum Gesamtbetrag zusammengefasst werden. Dies drückt die Möglichkeit der Verlustrechnung sowohl innerhalb einer Einkommensart als auch zwischen den Einkommensarten aus.

Abgrenzung von Einkommen mit entsprechender Zuordnung zu den Einkommensarten wird durch das Veranlassungsprinzip erfolgen.³⁹⁴ Unter Erwerbstätigkeit ist eine Marktbeteiligung zu verstehen, die auf dem Prinzip von Leistung und Gegenleistung beruht und nicht dem privaten Konsum zuzurechnen ist.³⁹⁵

Unproblematisch ist die Abgrenzung von „Einkommen aus nichtselbstständiger Erwerbstätigkeit“. Hierzu zählen alle wirtschaftlichen Tätigkeiten, die im Rahmen eines weisungsgebundenen Dienstverhältnisses geleistet wurden. Es ist unerheblich, ob der Arbeitgeber (Weisungsgeber) oder eine andere Person dem Arbeitnehmer (Weisungsnehmer) Geldbezüge oder Sachbezüge zuwendet.³⁹⁶ Hierzu zählen freiwillige Versicherungsbeiträge des Arbeitgebers für die Absicherung des Arbeitnehmers oder seiner Familienangehörigen gegen Lebensrisiken, die Übernahme unangemessen hoher Kosten der privaten Lebensführung im Rahmen des Dienstverhältnisses sowie alle sonstigen durch das Dienstverhältnis verursachten Einnahmen. Kein Lohn sind jedoch die Beiträge des Arbeitgebers zur gesetzlichen Kranken- und Rentenversicherung des Arbeitnehmers.³⁹⁷ Zudem sind die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung vollständig abzugsfähig. Da die Einnahmen aus der staatlichen Rentenversicherung ebenfalls in dieser Einkommensart zu versteuern sind, findet hier die sparbereinigte Methode Anwendung.³⁹⁸

Das „Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit“ umfasst den Gewinn der Geschäftsgesamtheit einer natürlichen Person, Einkommen der Abgeordneten und Einkommen aus gelegentlichen selbstständigen Tätigkeiten.³⁹⁹ Geschäftsgesamtheit ist der Steuerterminus die „Gesamtheit von mit Gewinnerzielungsabsicht

³⁹⁴ Das aus dem deutschen Steuerrecht stammende Veranlassungsprinzip definiert das Einkommen als Differenz von Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben, d. h., dass nur solche Einnahmen bzw. Ausgaben einkommenswirksam sind, die durch eine Erwerbstätigkeit veranlasst sind. Siehe Prinz, U.(1996), S. 267-274.

³⁹⁵ Vgl. GESTG, Art. 4.

³⁹⁶ Vgl. GESTG, Art. 11 Abs. 1. Hier werden zur Konkretisierung spezielle Geld- und Sachbezüge als Einnahmen aus nichtselbstständiger Erwerbstätigkeit aufgezählt.

³⁹⁷ Vgl. GESTG, Abs. 1, Satz 1,2,3 und 4.

³⁹⁸ Es ist beim derzeitigen staatlichen Rentenniveau von 35 GEL politisch schwer durchzusetzen, die Staatsrenten der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen. Dennoch wird durch die Berücksichtigung eines Grundfreibetrages in Höhe von 360 GEL pro Kalenderjahr (für die Einnahmen, die aus der Rente hervorgehen, wird der 2,5-fache Betrag des Grundfreibetrages für das Kalenderjahr abgezogen) die Methode der nachgelagerten Besteuerung auf Gesetzebene vorhanden sein, ohne dass die Rentenempfänger besteuert werden, solange das Rentenniveau unter dem Grundfreibetrag liegt. Siehe GESTG, Art. 25, Abs. 2.

³⁹⁹ Vgl. GESTG, Art. 12, Abs. 1.

geführten Betrieben unter einheitlicher Leitung“ eines Unternehmers.⁴⁰⁰ Der Betrieb wird umfassend definiert als „eine nachhaltige selbstständige Tätigkeit, die auf Marktbeteiligung gerichtet ist und durch die Einnahmen erzielt werden“⁴⁰¹, so dass alle erdenklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten steuerlich erfasst werden. Hier werden z. B. Einkommen aus gewerblichen, freiberuflichen und land- und forswirtschaftlichen Tätigkeiten, Einkommen aus der Vermietung und Verpachtung von Immobilien und Rechten sowie Einkommen aus Anteilen an sogenannten Durchreichgesellschaften genannt.

Abbildung 16: Steuerbemessungsgrundlage der Einkommensteuer

Einkommen aus nichtselbstständiger Erwerbstätigkeit gemäß Art. 11 und 23 des Gesetzes + Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gemäß Art. 12 und 24 des Gesetzes - Ausgaben für Aus- und Fortbildung gemäß Art. 13 des Gesetzes - <u>Verlustvortrag und hierauf entfallende Schutzzinsen gemäß Art. 16 und 17 des Gesetzes</u> = marktbestimmtes Einkommen. - <u>Ausgaben der privaten Lebensführung gemäß Art. 25 des Gesetzes</u> = zu versteuerndes Einkommen.

Quelle: GESTG, Art. 8.

Eine Besonderheit des umfassenden Betriebsbegriffes ist, dass Zinsen grundsätzlich steuerbar sind, da diese als Einnahmen aus dem Betrieb „Kapitalanforderungen“ (z. B. Anleihen, Pfandbriefe, Bankeinlagen) gefasst werden. Die Steuerfreiheit der Zinsen wird dadurch realisiert, dass diese steuerfrei sind, wenn es sich um die einzigen Wirtschaftsgüter des Betriebs handelt und wenn marktübliche Zinsen vorliegen.⁴⁰² Andernfalls erhöhen Zinsen als Erwerbseinnahmen zunächst den Gewinn, doch der Schutzzins auf das zu berücksichtigende Eigenkapital verhindert dessen Besteuerung.⁴⁰³

Die Abbildung 16 gibt einen Überblick über die Ausgestaltung der Steuerbemessungsgrundlage. Ausgaben für die berufliche Aus- und Fortbildung (z. B. Studiengebühren, Prüfungskosten, Gebühren für die Teilnahme an einem EDV-Kurs

⁴⁰⁰ Vgl. GESTG, Art. 3, Abs. 4.

⁴⁰¹ Vgl. GESTG, Art. 3, Abs. 6.

⁴⁰² Vgl. GESTG, Art. 14, Abs. 2.

⁴⁰³ Vgl. GESTG, Art. 14, Abs. 3.

etc.) stellen eine Investition in das Humankapital dar und dürfen als Erwerbsausgaben bei Einkünften aus selbstständiger wie auch nichtselbstständiger Erwerbstätigkeit steuerlich berücksichtigt werden,⁴⁰⁴ wobei dies nur dann gilt, wenn sie nicht privat veranlasst sind.⁴⁰⁵ Damit werden Investitionen in Humankapital nicht gegenüber Sachinvestitionen diskriminiert, was den neutralen Charakter des Steuerrechts weitgehend garantiert. Das Aufzinsen des Verlustvortrages sorgt für eine intertemporale Neutralität der Verlustverrechnung. Durch die Berücksichtigung des Schutzzinses wird eine Verlustverrechnung in folgenden Steuerabschnitten wirtschaftlich mit sofortiger Verlustverrechnung gleichgestellt. Hierdurch wird der bisher bestehende Zinsnachteil von Start-Up-Unternehmen gegenüber etablierten Unternehmen, die ihre Verluste in einem Bereich sofort mit Gewinnen verrechnen können, beseitigt.⁴⁰⁶

Das marktbestimmte Einkommen drückt die durch die Marktbeteiligung erzielte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen aus. Hiervon dürfen bestimmte Ausgaben abgezogen werden, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind.⁴⁰⁷ Dadurch soll jedem Steuerpflichtigen die unabhängige Finanzierung des existenziellen Grundbedarfs einer menschenwürdigen Existenz ermöglicht werden. Die Höhe des Freibetrags muss auch unter Berücksichtigung der zu erwartenden Einnahmeausfälle festgelegt werden. Da es unter Steuerpraktikern allgemeiner Konsens ist, dass ein Freibetrag in Höhe des aktuellen physischen Existenzminimums (ca. 140 GEL⁴⁰⁸) für ein Land wie Georgien nicht

⁴⁰⁴ Vgl. Petersen, H.-G./Rose, M. (2003), S. 6.

⁴⁰⁵ Hier wäre denkbar in der allgemeinen Durchführungsverordnung zur Einkommensteuer einen Festbetrag im Kalenderjahr festzulegen. Damit könnte der detaillierte Einzelnachweis von Ausgaben für eine große Zahl an Steuerpflichtigen vermieden und zugleich eine unnötige Beanspruchung der Ressourcen der Steuerverwaltung verhindert werden.

⁴⁰⁶ Die Verlustverrechnung im Einfachsteuergesetz erfolgt durch den Rück- und Vortrag von Verlusten aus selbstständiger und nichtselbstständiger Erwerbstätigkeit, was zur Realisierung des Prinzips der Einmalbelastung des Lebenseinkommens notwendig ist. Der Verlustrücktrag wird erhebungstechnisch durch ein sog. Steuerkonto realisiert. Die Steuerbehörde müsste ein Steuerkonto für jeden Bürger einrichten und alle Steuerbeträge abzüglich bereits vergüteter Verluste, die dieser in den letzten zehn Jahren entrichtet hat, darauf verzeichnen. Wenn das marktbestimmte Einkommen negativ ist, wird von der Steuerbehörde eine Auszahlung aus dem Guthaben des Steuerkontos vorgenommen. Die Voraussetzung hierfür wäre aber, dass aus den letzten zehn Steuerabschnitten ein solches Steuerguthaben besteht. Berücksichtigt man die Ressourcenausstattung der georgischen Steuerverwaltung, bietet es sich an, zunächst auf eine derartige Ausgestaltung zu verzichten. Vgl. Rose, M. (2004), S. 44-45.

⁴⁰⁷ Vgl. GESTG, Art. 25.

⁴⁰⁸ Dies ist der durchschnittliche monatliche Wert in 2007 gemäß dem georgischen statistischen Bundesamt.

tragbar ist, wird ein persönlicher Freibetrag des Steuerpflichtigen von etwa einem Viertel des jährlichen Durchschnittslohns (in Höhe von 360 GEL) gewährt.⁴⁰⁹ Bei Rentnern, die Einkommen aus einer Rente beziehen, wird aus politischen Gründen der Freibetrag in dreifacher Höhe des Grundfreibetrags angesetzt. Außerdem darf ein Steuerpflichtiger Freibeträge für zu unterhaltende Personen (Ehepartner, Kinder) und für den Fall einer Invalidität ansetzen.⁴¹⁰ Die zeitflexible Anpassung des Grundfreibetrags wird durch eine – bisher jedoch nicht vorliegende – Verordnung, die sogenannte Lebensbedarfsverordnung, geregelt. Die Lebensbedarfsverordnung ist ein äußerst flexibles Instrument zur Verwirklichung des Ziels einer gerechten Verteilung von Steuerlasten. Zu den persönlichen Abzügen zählen auch Spenden für gemeinnützige Zwecke sowie Steuerberatkosten des Steuerpflichtigen.⁴¹¹

Die Einkommensteuer wird im Wege des Steuerabzugs auf die in Art. 37 GESTG enumerativ aufgeführten Formen von Einkommen und mit Hilfe von Steuervorauszahlungen auf Unternehmensgewinne erhoben.⁴¹² Das Gesetz kennt fünf Abzugssteuern: die Lohnsteuer, die Rentensteuer für gesetzliche Renten, die Diätensteuer für Abgeordnetendiäten, die Honorarsteuer für Honorare bestimmter Tätigkeiten. Damit kann die Steuer der Arbeitnehmer und somit des größten Teils aller Einkommensbezieher über ein Quellenabzugsverfahren zeitgemäß und mit geringem bürokratischen Aufwand erhoben werden.

Die natürlichen Personen, die unternehmerisch tätig sind und deswegen eine Geschäftsgesamtheit im oben dargelegten Sinn führen, leisten während des Jahres monatliche Vorauszahlungen auf ihren voraussichtlich zu erwartenden Gewinn.⁴¹³

Am Ende des Jahres muss jeder Bürger eine Steuererklärung über sein erzieltes Einkommen abgeben. Ein System der Selbstveranlagung macht den Steuerpflichtigen für Erklärung, Abrechnung und Zahlung der Steuer selbst verantwort-

⁴⁰⁹ Prinzipiell ist die Wahl insbesondere des persönlichen Freibetrags sorgfältig abzustimmen mit der Wahl der Tarifstruktur, da gewünschte Verteilungswirkungen sich erst aus einem Zusammenspiel von Tarif und Steuerbasis ergeben.

⁴¹⁰ Vgl. GESTG, Art. 25, Abs. 2.

⁴¹¹ Allerdings werden Spendenausgaben auf 5% des marktbestimmten Einkommens beschränkt, Vgl. GESTG, Art. 25, Abs. 7.

⁴¹² Das sind: 1. Einkommen, die für künstlerische, artistische, sportliche, wissenschaftliche, literarische, journalistische und Tätigkeiten im Zusammenhang mit Druck, Radio und Fernsehen gezahlt werden; 2. Einkommen aus Tätigkeiten als Mitglied des Aufsichtsrates juristischer Personen und anderer Organisationen, als Gerichtsgutachter und ähnliche selbständige Tätigkeiten; 3. Einkommen, die für die Nutzung von beweglichen Sachen und Rechten (Patenten) gezahlt werden.

⁴¹³ Vgl. GESTG, Art. 38.

lich.⁴¹⁴ Die Arbeitnehmer und Rentner sind zur Erklärung nicht verpflichtet, wenn sie ausschließlich Einkommen aus der jeweiligen Einkommensquelle bezogen haben und der Steuerabzug vom Auszahler korrekt durchgeführt wurde.⁴¹⁵

6.3 Gewinnbesteuerung

6.3.1 Konzeption der Gewinnsteuer

Die Absicht der neuen georgischen Gewinnsteuer ist die Besteuerung von Gewinnen unter der Vorgabe, dass mit dem System diverse Neutralitätskriterien der Besteuerung erfüllt werden (siehe Kapitel 3.3.2). Dabei kommt dem steuerlichen Abzug von kalkulatorischen Zinsen auf das im Unternehmen eingesetzte Eigenkapital eine wichtige Rolle zu. Die Gewinnsteuer wird konzeptionell mit der Besteuerung des persönlichen Einkommens abgestimmt. Diese enge Verzahnung von Gewinnbesteuerung und persönlicher Einkommensbesteuerung entspricht weitgehend dem Ideal der Einkommensteuer.⁴¹⁶ Die Besteuerung der Gewinne erfolgt abschließend (in Form einer Quellensteuer), d. h. Dividendenzahlungen und andere Formen der Ausschüttung unterliegen auf der Haushaltsebene keiner weiteren Besteuerung, wenn es sich um Gesellschaften (sogenannte Publikumsgesellschaften) handelt, bei denen mindestens eine der folgenden Bedingungen vorliegt:

- die Anteile der Gesellschaft werden auf Börsen gehandelt,
- es sind mehr als 20 Gesellschafter beteiligt,
- mindestens einer der Beteiligten ist eine juristische Person oder das Unternehmen wird von einer nichtansässigen Geschäftsgesamtheit geführt.⁴¹⁷

Dies ist Ausdruck des Ziels, Einkommen in Form von Gewinnen nur einmal zu belasten. Dieses Prinzip zeigt sich u. a. auch bei der Gewinnermittlung, bei der

⁴¹⁴ Vgl. GESTG, Art. 41, Abs. 1.

⁴¹⁵ Vgl. GESTG, Art. 42, Abs. 2.

⁴¹⁶ Im GESTG werden allerdings die Gewinne von großen Publikumsgesellschaften abschließend besteuert, so dass in speziellen Fällen unterschiedliche Steuerlasten für gleich hohe unternehmerische Einkommen entstehen können. So zum Beispiel, wenn der Gewinn eines der beiden Unternehmen im Rahmen einer Durchreichgesellschaft besteuert wird und damit bei den Anteilseignern persönliche Abzüge berücksichtigt.

⁴¹⁷ In Anlehnung an Rose, M. (2002), S. 183.

Erfolgsbeträge durch Beteiligungen an anderen gewinnsteuerpflichtigen Unternehmen herausgerechnet werden (siehe Tab. 11).

Wie es international üblich ist, sieht die Gewinnsteuer bei inländischen Unternehmen die Besteuerung des weltweit erwirtschafteten Gewinns vor (unbeschränkt steuerpflichtig), bei ausländischen Unternehmen nur die Besteuerung des Inlandsgewinns (beschränkt steuerpflichtig).⁴¹⁸

Wie oben schon erwähnt wurde, wird ein einheitlicher Steuertarif für die persönliche Einkommensteuer und Gewinnsteuer in Höhe von 20% vorgeschlagen. Hierdurch lässt sich der höchstmögliche Grad an Vereinfachung und Transparenz realisieren.

Anders wird bei Durchreichgesellschaften verfahren (siehe Abb. 17). Eine Durchreichgesellschaft ist eine Gesellschaft,

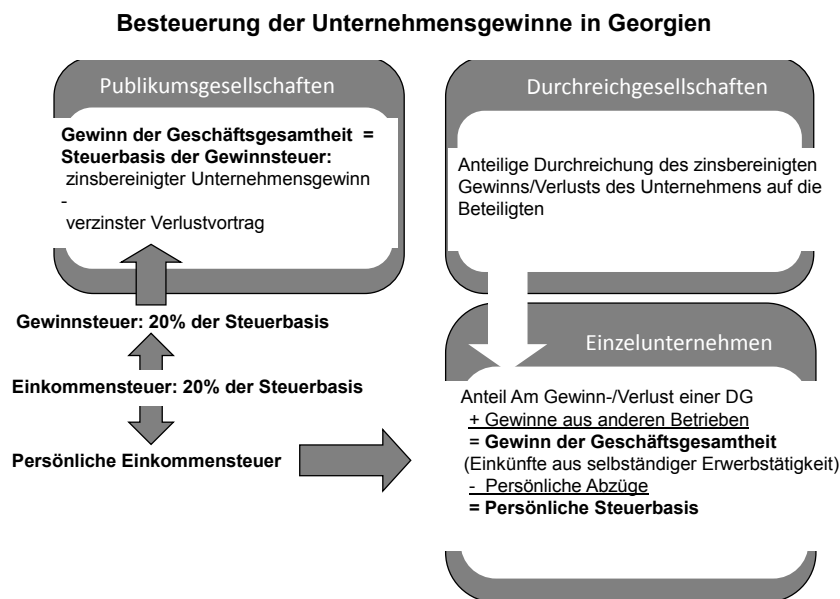
- die eine Geschäftsgesamtheit mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland führt,
- die nur natürliche Personen als Gesellschafter hat und
- deren Gewinnanteilsrechte nicht auf Börsen oder ähnlichen Plätzen gehandelt werden.⁴¹⁹

Neben Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung u. a.) und Personengesellschaften können auch Vereine, Genossenschaften und andere Personenvereinigungen Durchreichgesellschaften sein, wenn die oben aufgeführten Voraussetzungen vorliegen. In diesem Fall wird der Gewinn (Verlust) an die Gesellschafter durchgereicht, d. h. er gehört dann zum Gewinn der von einer natürlichen Person geführten Geschäftsgesamtheit.

⁴¹⁸ Vgl. GESTG, Art. 3, Abs. 2, Satz 1 und 2.

⁴¹⁹ Vgl. GESTG, Art. 19, Abs. 3.

Abbildung 17: Besteuerung von Unternehmensgewinnen



Quelle: In Anlehnung an Petersen (2008), S. 21.

Zusammen mit vorhandenen Gewinnen aus anderen Betrieben ergibt sich der Gewinn der Geschäftsgesamtheit, der als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu versteuern ist (siehe Abb. 17).

6.3.2 Steuerbasis der Gewinnsteuer

Die Unternehmen (alle Geschäftsgesamtheiten) ermitteln ihren zinsbereinigten Gewinn mit der Methode der sogenannten modifizierten Kassenrechnung gemäß Art. 33 GESTG. Die Methode der reinen Kassenrechnung beinhaltet, dass bei der Gewinnermittlung nur Erwerbseinnahmen (Zuflüsse) und Erwerbsausgaben (Abflüsse) zu berücksichtigen sind.⁴²⁰

Nimmt man die R+F-Cash-Flow-Steuer (aus dem Kapitel 4.2.4) als Referenz, so sind im Unterschied zu reinen Kassenrechnung folgende Modifikationen vorgesehen:

⁴²⁰ Und zwar nur solche, die eine Veränderung der Zahlungsmittelbestände (Kassenbestände) wie Bargeldbestand, Bankguthaben etc. verursachen.

- Ausgaben zum Erwerb langlebiger abnutzbarer Anlagegüter sind nicht im Jahr ihres Erwerbs abzugsfähig,⁴²¹
- Einnahmen aus eingegangenen Kapitalverbindlichkeiten und umgekehrt. Ausgaben aus ihren Tilgungen, sofern hierin keine abzugsfähigen Kreditzinsen enthalten sind, nicht angesetzt werden,⁴²²
- Ausgaben zum Erwerb nicht abnutzbarer Anlagegüter (z. B. Grundstücke) sind grundsätzlich nicht sofort abzugsfähig und dürfen erst zum Zeitpunkt des Abgangs (der Veräußerung oder Entnahme) als Betriebsausgaben angesetzt werden,⁴²³
- Schutzzinsen als kalkulatorische Kosten des Eigenkapitals der Geschäftsgesamtheit sind abzugsfähig.

Die Modifikation der reinen Kassenrechnung ist unabdingbar, damit die Besteuerung nicht verzerrt wird und das Steuersystem international kompatibel ist. Das dargestellte modifizierte Kassenrechnungsverfahren kann als ein System der Gewinnermittlung nach einem verkürzten Betriebsvermögensvergleich interpretiert werden.⁴²⁴ Das Schema der Gewinnermittlung nach dieser vereinfachten Vermögensrechnung ist in Tabelle 11 dargestellt.

⁴²¹ Z. B. Maschinen, Büroeinrichtungen etc., sie werden über den Ansatz von Abschreibungen über den Zeitraum ihrer Nutzung steuerlich berücksichtigt. Ein Vorteil der zinsbereinigten Einkommensteuer ist, dass sie abschreibungsneutral ist. Ein Unternehmen hat keinen rationalen Anreiz mehr, eine beschleunigte Abschreibung durchzuführen, weil sich dadurch das Eigenkapital und somit auch abzugsfähige Schutzzinsen vermindern. Siehe GESTG Art. 33, Abs. 2, Satz 1.

⁴²² Würde man diese Modifikation nicht durchführen, so würde der Staat Steuereinnahmen nur mit zum Teil erheblicher zeitlicher Verzögerung erhalten. Da das Unternehmen bis zum Abzug der Erwerbsausgaben die marktübliche Verzinsung steuerfrei vereinnahmen kann, ist der Zinsnachteil (im Vergleich zur Methode der reinen Kassenrechnung) kompensiert. Gezahlte Zinsen für eingegangene Kapitalverbindlichkeiten sind weiterhin abzugsfähig. Vgl. GESTG, Art. 33, Abs. 2, Satz 3; Rose, M. (2004), S. 9-10.

⁴²³ Der Nachteil der zeitlich verzögerten Absetzung wird dem Unternehmen analog zur o. g. Begründung durch den Abzug des Schutzzinses kompensiert. Vgl. Rose, M. (2004), S. 23-24.

⁴²⁴ Vgl. Ebenda, S. 25-26.

Tabelle 11: Steuerbasis der Gewinnsteuer

	Eigenkapital am Ende des Ermittlungszeitraums
-	Eigenkapital am Anfang des Ermittlungszeitraums
+/-	Entnahme/Einlage von Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen ⁴²⁵
-	nicht anzusetzende Erwerbseinnahmen, soweit sie das EK am Ende des Ermittlungszeitraums erhöht haben ⁴²⁶
+	nicht abzugsfähige Erwerbsausgaben, soweit sie das EK am Ende des Ermittlungszeitraums vermindert haben ⁴²⁷
-	Schutzzinsen
=	Gewinn aus laufender Geschäftstätigkeit des Betriebs (Teil des Gewinns der Geschäftsgesamtheit)
+/-	zugerechneter Anteil am Gewinn/Verlust verbundener Unternehmen
-	Verlustvortrag und hierauf entfallende Schutzzinsen
=	Basis der Gewinnsteuer

Die Unternehmensgewinne werden nur bei Einzelunternehmen oder auf Gesellschaftsebene besteuert. Hält ein Unternehmen Anteile an einem anderen Unternehmen, ist der Gewinn um die Höhe der von anderen Unternehmen empfangenen Gewinnausschüttung (Dividenden) zu bereinigen. Dadurch entfällt eine Doppelbesteuerung des Gewinns, da die Gewinnausschüttung bereits auf Ebene des ausschüttenden Unternehmens versteuert wurde.⁴²⁸ Ausgeschlossen sind die Gewinnanteile an Durchreichgesellschaften, da deren Gewinne den Gewinnbeteiligten zugerechnet und nicht auf Unternehmensebene besteuert werden. Wie mit den Gewinnausschüttungen ist auch mit dem Gewinn aus Veräußerung von Beteiligungen an anderen Unternehmen zu verfahren. Sie werden bei der Bemessungsgrundlagenermittlung nicht berücksichtigt, um eine Mehrfachbesteuerung investierter Gewinne zu vermeiden. Führt der Erwerber die Buchwerte eines Betriebes fort, so können auch ganze Betriebe bei Veräußerung

⁴²⁵ Vgl. GESTG, Art. 29, Abs. 1.

⁴²⁶ Vgl. GESTG, Art. 20, Abs. 3 und Art. 30, Abs. 1.

⁴²⁷ Vgl. GESTG, Art. 30, Abs. 2.

⁴²⁸ Rose, M. (2002), S. 185. Grundsätzlich plädiert Rose dafür, die Steuerfreiheit auch für ausländische Muttergesellschaften zu belassen und somit die Besteuerung dem ausländischen Staat zu überlassen.

steuerlich unbeachtet bleiben.⁴²⁹ Ist eine Buchwertfortführung beim Erwerber unerwünscht, so muss der Gewinn, den ein Unternehmen aus der Veräußerung des Betriebs erzielt⁴³⁰, versteuert werden. Zusätzlich abzugsfähig sind hierbei die besonderen Kosten aus der Abwicklung des Betriebsverkaufs.

Bei der Ermittlung der Gewinne aus der laufenden Geschäftstätigkeit von Betrieben können ohne Einzelnachweis als Erwerbsausgaben pauschal 10% der Erwerbseinnahmen gemäß Kassenbuch angesetzt werden. In diesem Fall dürfen zusätzlich nur noch Erwerbsausgaben gemäß Art. 29, Abs. 2, Satz 1 bis 3 und 6 abgezogen werden.⁴³¹ Werden Erwerbsausgaben pauschal angesetzt, ist dieses Verfahren bei der Gewinnermittlung aller Betriebe der Geschäftsgesamtheit wählen.

Schutzzinsen sind als kalkulatorische Zinsen auf das im Unternehmen gebundene Eigenkapital bei der Gewinnermittlung abzugsfähig, womit die Opportunitätskosten des im Unternehmen gebundenen Eigenkapitals steuerlich berücksichtigt werden. Dies stellt eine symmetrische Behandlung zur Steuerbefreiung von Zinsen auf der Haushaltsebene dar.⁴³²

Abbildung 18: Vereinfachte Bilanz zur Ermittlung des zu berücksichtigenden Eigenkapitals

Vereinfachte Bilanz	
Anlagegüter	Eigenkapital
Kapitalforderungen	Kapitalverbindlichkeiten
Kassenbestände	

⁴²⁹ In diesem Fall kommt es nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven und damit auch nicht zur Besteuerung.

⁴³⁰ Unterschiedsbetrag zwischen Verkaufspreis und Buchwert des betreffenden Eigenkapitals.

⁴³¹ Dazu gehören Anschaffungs- oder Herstellungskosten eingelegerter Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen, Buchwerte der aus betrieblichen Gründen weggefallenen Kapitalforderungen, Buchwerte verzeichneter Anlagegüter zum Zeitpunkt ihres Abgangs und Steuerberatungskosten.

⁴³² Vgl. Wenger, E. (1983), S. 207-252.

Die Ermittlung von Schutzzinsen erfolgt dabei in vereinfachter Form. Ausgangspunkt ist der sogenannte für den Ermittlungszeitraum zu berücksichtigende durchschnittliche Eigenkapitalbestand eines Betriebs, welcher sich als Jahresdurchschnitt der am Anfang und am Ende des Ermittlungszeitraums aufgrund einer vereinfachten Bilanz (siehe Abb. 18) zu ermittelnden Bestände des Eigenkapitals errechnet.

Demnach ist der zu berücksichtigende Bestand des Eigenkapitals gleich dem Unterschiedsbetrag zwischen der Summe aus den Werten der Anlagegüterbestände gemäß Anlageverzeichnis, den Kapitalforderungen gemäß Forderungsverzeichnis sowie den Kassenbeständen einerseits und den Kapitalverbindlichkeiten gemäß Verzeichnis für Verbindlichkeiten andererseits.⁴³³

Die Schutzzinsen ergeben sich als Produkt von Schutzzinssatz z und dem zu berücksichtigenden Eigenkapitalbestand.⁴³⁴

$$Z_{31.12} = z \cdot \frac{EK_{01.01.} + \bar{K}_{31.12.}}{2}$$

Der große Vorteil dieses Systems ist die Einfachheit der Ermittlung. Allerdings kann es gleichzeitig aufgrund von unterjährigen Änderungen eigenkapitalrelevanter Bestände im Vergleich zum theoretischen Ideal zu einer Über- oder Unterentlastung kommen. Im Rahmen einer zukünftigen Revision wird gegebenenfalls bei entsprechenden administrativen Rahmenbedingungen eine Anpassung in Richtung exakterer Berücksichtigung unterjähriger Änderungen vorzunehmen sein. Diese konkrete Regelung ist Ergebnis eines Trade-offs zwischen Einfachheit und Exaktheit.

Theoretisch entspricht der Schutzzins im Falle eines vollkommenen Kapitalmarktes dem beobachtbaren Normalzins. In der Praxis wird angesichts unvollkommener Kapitalmärkte ein Schutzzins in Höhe der beobachtbaren Durchschnittsverzinsung von Finanzanlagen mit längeren Laufzeiten vorgeschlagen.⁴³⁵ Im Falle eines wenig funktionsfähigen Kapitalmarktes, wie er in Georgien derzeit vorliegt, empfiehlt sich eine staatliche Festlegung des Schutzzinses in Anlehnung an Bedingungen auf internationalen Kapitalmärkten. Der Schutzzins z als jähr-

⁴³³ Vgl. GESTG Art. 34, Abs. 2.

⁴³⁴ Vgl. GESTG, Art. 34, Abs. 1.

⁴³⁵ Vgl. Wieswesser, R. (1997), S. 238.

licher Nominalzins i setzt sich gemäß der Fisher-Formel aus der jährlichen Inflationsrate p und dem gesetzlich fixierten Realzins r wie folgt zusammen:

$$Z = i = p + r(1 + p/100)^{436}.$$

Die jährliche Inflationsrate wird in Georgien vom staatlichen Amt für Statistik auf der Grundlage des Preisindex für Industrieprodukte festgesetzt. Als jährlicher Schutzzinssatz wird der jahresdurchschnittliche Zinssatz für einjährige festverzinsliche Anlagen bei Banken in Georgien empfohlen, der durch das georgische Finanzministerium in Zusammenarbeit mit der georgischen Nationalbank im Ergänzungsteil der Zinsverordnung festgelegt werden sollte. Ergeben sich aufgrund von Kapitalverbindlichkeiten negative Schutzzinsen, so sind sie als Einnahmen anzusetzen. Hier ist grundsätzlich nur die Differenz zwischen den durch die Erwerbstätigkeit veranlassten Einnahmen und Ausgaben vorzuweisen. Ökonomisch gesehen enthält so ermitteltes Einkommen neben einem Arbeitseinkommensanteil (Unternehmerlohn) einen Unternehmensgewinnanteil. Bei den Einnahmen und Ausgaben aus privater, nichtkommerzieller Vermietung und Veräußerung realer Wirtschaftsgüter ist ebenfalls der Überschuss der sachbezogenen Einnahmen über die sachbezogenen Ausgaben zu versteuern. Es ist aber zu beachten, dass im Rahmen der Versteuerung der Einkommen aus *selbstständiger Erwerbstätigkeit* noch folgende Posten abzugsfähig sein müssen:

- Mögliche Verluste in aufgezinsten Höhe,
- Abschreibungen realer Wirtschaftsgüter,
- die Standardverzinsung der in einem Verzeichnis zu führenden Buchwerte der Sachanlagen zu Beginn des Kalenderjahres.

Verfahrenstechnisch hat der Steuerschuldner bei dieser Einkommensart eine Einkommensteuererklärung abzugeben und die Finanzbehörde eine Einkommensteuerveranlagung durchzuführen.

Bei bilanzierenden Unternehmen jeglicher Rechtsform wird der Gewinn nach der Methode der Vermögensrechnung (als Unterschiedsbetrag zwischen dem Vermögen des Unternehmens am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Vermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen) ermittelt (§29 EStG). Es

⁴³⁶ Vgl. Rose, M. (1998a), S. 263.

kann auch die Methode der Überschussrechnung gewählt werden (§28 EFG). Gesondert abzugsfähig sind von diesem Gewinn die Standardzinsen auf den Buchwert des in der Bilanz zu Beginn des Wirtschaftsjahres ausgewiesenen Eigenkapitals, sowie ein möglicher (mit dem Standardzinssatz) aufdiskontierter Verlustvortrag.⁴³⁷ Eigentümerrechte an Unternehmen, die der Unternehmensgewinnsteuer unterliegen, werden (steuer)verfahrenstechnisch als eine Art Finanzvermögen der Eigentümer betrachtet, Gewinnausschüttungen von Unternehmen, die der Unternehmensgewinnsteuer unterliegen, sind als steuerfreier Ertrag aus Finanzvermögen zu verstehen.

Personen, die Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit (und damit aus unternehmerischen Aktivitäten) beziehen, sollten grundsätzlich für eine Besteuerung nach der Unternehmensgewinnsteuer optieren dürfen. Die Option stellt eine sachgerechte und zugleich vom Steuerpflichtigen selbst gewählte Einkommensqualifikation dar.⁴³⁸

6.4 Zu den Kernelementen der georgischen MWSt

Eine Empfehlung über die Wahl des MWSt-Typs erscheint auf ersten Blick einfach, da Alternativen angesichts der sich europaweit durchsetzenden Form der MWSt von Konsumtyp nicht erkennbar sind. Die Umsatzsteuer soll den Konsum als Indikator der ökonomischen Leistungsfähigkeit eines Individuums besteuern. Dies hängt damit zusammen, dass der Konsum eine ökonomische Zielgröße darstellt und als Finanzziel aller ökonomischen Handlungen angesehen werden kann.⁴³⁹ Eine solche Besteuerung von Zielgrößen wie dem Konsum ist deswegen anzustreben, weil sich dadurch für den Steuerpflichtigen keine Steuervermeidungsmöglichkeit ergibt, ohne dass er sich selbst schädigt. Steuervermeidung ist nur durch Verzicht auf Bedürfnisbefriedigung möglich. Eine den Konsum treffende Umsatzsteuer entspricht den Anforderungen an eine Be-

⁴³⁷ Es wird erreicht, dass von den Einkommen der Unternehmen nur derjenige Teil durch die Unternehmensgewinnsteuer belastet wird, der als übermäßiger (excess burden) Teil die Normalverzinsung des investierten Eigenkapitals übersteigt.

⁴³⁸ Vgl. Petersen, H.-G./Rose, M. (2004), S. 56.

⁴³⁹ Vgl. Rose, M. (1999), S. 169-170.

steuerung von Zielgrößen in idealer Weise.⁴⁴⁰ Ein wichtiger Aspekt bei der Gestaltung einer MWSt ist das Prinzip, nach dem grenzüberschreitende Transaktionen besteuert werden sollen. Aus der Literatur ist bekannt, dass das entweder nach dem Bestimmungslandprinzip oder dem Ursprungslandprinzip erfolgen sollte.⁴⁴¹

Das Bestimmungslandprinzip

Nach diesem Verfahren wird der Verbraucher mit der Steuer des EU-Landes belastet, in dem der Endverbrauch stattfindet (diesem Staat steht die Umsatzsteuer allein zu). Das Ursprungslandprinzip besteuert hiermit die Leistung nicht bzw. entlastet sie vollständig von einer Besteuerung.⁴⁴²

Das Ursprungslandprinzip

Anders als beim Bestimmungslandprinzip wird beim Ursprungslandprinzip der Verbrauch mit der Umsatzsteuer des Herkunftslandes der Leistung besteuert. Dem Ursprungsland fließt das Umsatzsteueraufkommen zu, während der importierende Staat auf die Besteuerung verzichtet. International hat sich das Bestimmungslandprinzip behauptet.⁴⁴³

Für das Bestimmungslandprinzip spricht das Produktionseffizienztheorem.⁴⁴⁴ Danach erscheint das Streben nach Wettbewerbsneutralität mit unverzerrenden Produktionspreisen plausibel. Als weitere grundsätzliche Entscheidung steht die Frage nach dem MWSt-Verfahren an, also die Abwägung darüber, ob die Steuerbasis nach dem Vorsteuer- oder dem Vorsteuerumsatzverfahren ermittelt werden. Für das weltweit praktizierte Vorsteuerverfahren spricht, dass es aus administrativer Sicht im Gegensatz zum Vorsteuerumsatzverfahren eine bessere Kontrolle der Transaktionen ermöglicht.⁴⁴⁵ Um die gewünschten Wirkungen einer MWSt zu erreichen, bedarf es einer korrekten Ausgestaltung der Vorsteuerberechnung. Vor-

⁴⁴⁰ Vgl. Ebenda, S.171

⁴⁴¹ Vgl. Lockwood (1993), S. 12.

⁴⁴² Vgl. Tipke, K./Lang, J. (2005), S. 615.

⁴⁴³ Vgl. Ebenda, S. 615.

⁴⁴⁴ Vgl. Kapitel 2.2.5

⁴⁴⁵ Vgl. Cnossen, S. (1991), S. 10.

steuer kann aus systematischen Gründen nur dann anerkannt werden, wenn sie mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen korrespondiert.⁴⁴⁶

Die Entscheidung für eine Netto-Allphasenumsatzsteuer, d. h. die Einbeziehung aller Wertschöpfungsstufen (Produktion, Großhandel, Einzelhandel), ist positiv zu sehen. Der Tarif der georgischen Mehrwertsteuer von 2005 mit einem Standard-satz und keiner Satzdifferenzierung ist sinnvoll und reflektiert u. a. die Bedenken aus administrativer Sicht.⁴⁴⁷ Nur Einfuhren, die im Rahmen des Bestimmungs-landprinzips freizustellen sind, werden faktisch mit einem Nullsatz besteuert, was international üblich ist.

Die Steuerpflicht, wie sie in der georgischen MWSt geregelt wurde, entspricht den internationalen Standards, so dass hier nicht weiter darauf eingegangen werden soll.

Ein erster Kritikpunkt bezieht sich auf die Festlegung des Berechnungszeitraums auf einen Monats-Turnus. Er ist administrativ nicht ratsam und den Steuerpflichtigen werden zu hohe Befolgungskosten abverlangt. Eine monatliche Veranlagung kann allenfalls bei Großunternehmen akzeptabel sein, wobei hier auch der Aufwand ökonomisch gegen den Liquiditätsanspruch des Staates abzuwägen ist.⁴⁴⁸ Ein kürzerer Zeitraum ist insbesondere in Transformationsländern problematisch, da der so entstehende Steuerbefolgungsaufwand in keinem Verhältnis zu den berechtigten Liquiditätsansprüchen des Fiskus steht.

Ein wichtiges Problem in vielen Transformationsländern ist das Zurechnungsprinzip von MWSt-relevanten Vorgängen, das heißt die Bestimmung des Zeitpunktes einer Lieferung. Während bei der Vermögensrechnung (Soll-Besteuerung oder Besteuerung nach vereinbarten Entgelten) die Steuer dann einem Berechnungszeitraum zugeordnet wird und es zur Zahlungspflicht kommt, wenn die Leistung erbracht wird, „entsteht“ bei der Kassenrechnung (Ist-Besteuerung oder Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten) die Steuer dann, wenn die der Leis-

⁴⁴⁶ Vgl. Völkel, D./Karg, H. (2002), S. 46.

⁴⁴⁷ Werden bei einem differenzierten Satz beispielweise Lebensmittel niedriger besteuert, so kommt dieser Vorteil auch den Steuerpflichtigen mit den höchsten Einkommen zugute. Eine solche Subvention ist verteilungspolitisch unerwünscht. Wenn der Erwerb lebensnotwendiger Güter für Personen mit niedrigem Einkommen ermöglicht werden soll, ist eine Rückvergütung der Umsatzsteuer denkbar. Dies ist ein verteilungspolitisch gerechter Vorschlag, der keine unerwünschten Subventionen enthält.

⁴⁴⁸ Vgl. Nguyen-Thau, D. (2005), S. 116.

tung zugrunde liegende Zahlung erfolgt.⁴⁴⁹ Ein schwerwiegendes Problem ist in Georgien die Pflicht zur Einbehaltung und Abführung von Steuern gemäß der Vermögensrechnung, weil sie dann entsteht, wenn es noch nicht zur Zahlung gekommen ist. Die daraus folgenden Liquiditätsprobleme treffen an erster Stelle kleine und mittlere Unternehmen und fördern die Insolvenz. Reale Liquiditätsprobleme zeigen sich in der Regel dann, wenn die Zahlung endgültig ausbleibt und es zur Korrektur kommen muss. Eine vollständige Ist-Besteuerung für alle Unternehmer in Georgien ist die bessere Alternative und korrespondiert ohnehin mit der steuerlichen Gewinnermittlung im Rahmen der Einkommens- bzw. Gewinnbesteuerung. Für die Steuerpflichtigen ist dies vorteilhaft, weil es sich um eine einheitliche Regel handelt und die Liquiditätssituation der Unternehmer berücksichtigt, was gerade in Georgien von großer Bedeutung ist.

6.5 Umsetzung der definierten Anforderungen an „gute“ Steuersysteme

6.5.1 Effizienz

Die Einfachheit des Einkommensteuersystems ist von großer Bedeutung in Entwicklungs- und Transformationsländern. Nach diesem Kriterium wird ein Einkommensteuersystem als „gut“ bewertet, das zu möglichst geringen Erhebungskosten führt.⁴⁵⁰ Das Kriterium Einfachheit kann auch mit Effizienz der Steuererhebung gleichgesetzt werden.

Ein Ziel des neuen georgischen Einkommensteuergesetzes ist die Reduktion des administrativen Aufwands der Bürger, der Unternehmen und des Staates bei Durchführung der Besteuerung. Die Besteuerung der Steuerpflichtigen erfolgt entweder im Quellenabzugsverfahren auf Grundlage einer Steuerkarte (Lohnsteuerkarte) beim Arbeitgeber oder über eine vierteljährliche Steuervorauszahlung durch den Steuerpflichtigen gemäß einem Vorauszahlungsbescheid der Finanz-

⁴⁴⁹ Vgl. Ebenda, S. 51.

⁴⁵⁰ Dabei soll es sowohl bei den Steuerpflichtigen zu geringen Befolgungskosten, als auch bei der Verwaltung zu geringen administrativen Kosten führen.

behörde.⁴⁵¹ Der Auszahler der Erwerbseinnahmen hat eine Abzugssteuer in der Höhe von 20% der jeweiligen Erwerbseinnahmen (abzüglich der Erwerbsausgaben) einzubehalten, wobei die auf der Steuerkarte verzeichneten persönlichen Abzüge berücksichtigt werden. Der Steuerkarte beinhaltet gemäß Art. 39, Abs. 2, die Daten zur Person des Steuerpflichtigen, Daten zur ausstellenden Behörde und zum zuständigen Finanzamt sowie Freibetragsfaktoren, die den Freibeträgen gemäß Art. 25, Abs. 2 bis 4, entsprechen und auf den Grundfreibetrag anzuwenden sind, d. h. der Arbeitgeber errechnet den persönlichen Grundfreibetrag durch Multiplikation des auf der Steuerkarte ausgewiesenen Gesamtfreibetragsfaktors mit dem nach der Lebensbedarfsverordnung gültigen Grundfreibetrag. Am Jahresende bescheinigt der Arbeitgeber auf der Rückseite der Lohnsteuerkarte die zu versteuernden Löhne sowie die einbehaltene Lohnsteuer. Voraussichtliche Gewinne der Unternehmen unterliegen ebenfalls einer Steuervorauszahlung. Auch hier gilt, dass die Anmeldung des Vorauszahlungsbetrages beim Finanzamt spätestens bis zum 10. des Folgemonats erfolgen muss.⁴⁵²

Mit der Steuererklärung, einem amtlich vorgeschriebenen Formular, erfolgt eine Selbstveranlagung, die der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, der jährlichen Abschlußzahlung, der Steuererstattung und Steuervergütungen dient. Die Formulare der Steuererklärung sind bereits mit den dem Finanzministerium bekannten Daten, wie etwa Stammdaten des Steuerpflichtigen, und allen bekannten Daten über Steuervorauszahlungen und -abzüge, ausgefüllt.

Das in Abbildung 19 dargestellte Steuerformular verdeutlicht die Reduktion der Formularanzahl und den Umfang einer Vereinfachung. Im Rahmen der neuen Einkommensteuererklärung muss sich der Steuerpflichtige mit maximal vier Formularen auseinandersetzen:

- 1) Erklärung und Abrechnung der Einkommensteuer für das Jahr „X“, Einkünfte aus nichtselbstständiger Erwerbstätigkeit,
- 2) Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit,
- 3) persönliche Abzüge,

⁴⁵¹ Vgl. Petersen, H.-G./Rose, M.(2004), S. 64.

⁴⁵² Vgl. GESTG, Art. 38, Abs. 4.

4) gezahlte und anrechenbare Einkommensteuer.⁴⁵³

Dem Bürger obliegt es, die Daten nach „amtlicher Festlegung“ zu kontrollieren und durch Daten auf Basis „privater Unterlagen“ zu korrigieren. Hat die Steuerverwaltung alle Daten korrekt eingetragen, muss der Steuerpflichtige die Einkommensteuererklärung nur noch um seine Bankverbindung ergänzen und mit Datum und Unterschrift versehen. Sollte der Steuerpflichtige feststellen, dass die Steuerverwaltung nicht alle Daten vollständig erfasst hat, so muss er dies in der dafür vorgesehenen Spalte (nach privaten Unterlagen) korrigieren.

Abhängig davon, ob sich durch die privaten Korrekturen ein höheres (niedriges) Markteinkommen ergibt, erfolgt dann eine Steuernachzahlung (Steuererstattung) unter dem Vorbehalt der Verrechnung der Steuerschuld mit anderen Jahren.⁴⁵⁴

Die Kassenrechnung als einheitliche Gewinnermittlungsmethode ist in der Lage, die sogenannten Transaktionskosten – die Erhebungs- und Vollzugskosten auf Seiten des Staates sowie die Befolgungskosten auf Unternehmensseite – zu reduzieren. Die administrativ einfache Einkommensteuer ist nicht nur aus rein normativer Sicht vorteilhaft (sie spart Ressourcen), sondern kann als Voraussetzung dafür gesehen werden, dass sich Steuerehrlichkeit der Steuerpflichtigen erhöht. Die Konstruktion der Durchreichgesellschaft in Verbindung mit dem einheitlichen Steuersatz verhindert, dass verdeckte Gewinnausschüttungen steuerwirksam werden. Damit entfällt für die Finanzverwaltung ein weiterer Prüfungsbereich zum Einkommensteuergesetz.⁴⁵⁵

⁴⁵³ Eine Version aller steuerlich relevanten Vordrucke und Erklärungen findet sich in den Durchführungsverordnungen zum bosnischen Einkommensteuergesetzentwurf im Rahmen eines GTZ-Projektes.

⁴⁵⁴ Vgl. Petersen, H.-G./Rose, M. (2004), S. 64-66.

⁴⁵⁵ Vgl. Rose, M. (2002), S. 6

Abbildung 19: Hauptsteuerformular

Steuernummer:			
Name, Vorname			
Adresse			
Einkommensteuererklärung und Jahresausgleich für die Periode.....			
	3	4	5
Zeile		Nach privaten Unterlagen in GEL {+,-}	Nach amtlicher Feststellung in GEL {+,-}
1	Einkünfte aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit		
2	Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit		
3	Ausgaben für Aus- und Fortbildung		
4	Verlustvortrag		
5	Schutzzinsen auf Verlustvortrag		
6	Markteinkommen		
	[Summe: (1) bis (5) der Spalte 4 oder 5]		
7	Persönliche Abzüge		
8	Zu versteuerndes Einkommen Summe:(7) und (8) der Spalte 4 oder 5, wenn (7) positiv ist		
9	Steuerschuld [0,20 x(8)]		
10	Einbehaltene Steuer		
11	Eigene Steuervorauszahlungen		
12	Anrechenbare Steuervorauszahlungen von Durchreichgesellschaften für die Gewinnbeteiligten		
13	Anrechenbare ausländische Steuern		
14	Zu zahlende Steuer {+} ; Zu erhaltende Steuer {-}		
	Summe von (9) bis (13) der Spalte (4) oder (5)		
Bankkonto Nr:		Kreditinstitut:	Bankleitzahl:
			An der Erklärung hat mitgewirkt :
Ich versichere, dass die Angaben in dieser Erklärung nach meinem besten Wissen und Gewissen der Wahrheit entsprechen		Name/Firma und Adresse	

Quelle: In Anlehnung an Petersen, H.-G. (2008), S. 19.

Obwohl kein quantitativer Beweis für die Effizienz des Reformvorschlags geliefert werden kann, ist aufgrund der oben dargestellten Sachverhalte zu erwarten, dass die Transaktionskosten im Verhältnis zum Gesamtsteueraufkommen niedri-

ger sind als im Status quo.⁴⁵⁶ Die Ursache dafür sind die zu erwartenden geringeren Befolgungskosten auf Seiten der Steuerpflichtigen durch die Vereinfachung und Reduzierung der Steuerformulare sowie die Einführung der Kassenrechnung als einheitlicher Methode zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Es ist wegen des einheitlichen Steuersatzes und des geringen Prüfungsaufwands bei der Kassenrechnung ebenfalls eine Reduktion der Vollzugs- und Kontrollkosten auf staatlicher Seite zu erwarten.

6.5.2 Neutralität

Zunächst soll an dieser Stelle das neue Einkommensteuergesetz auf die von der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre formulierten Neutralitätskriterien überprüft werden, darunter neben dem Kriterium der Investitionsneutralität die Kriterien der Finanzierungsneutralität und der Rechtsformneutralität. Überprüft man das neue Einkommensteuergesetz auf seine Investitionsneutralität unter Sicherheit, so ist eine schutzzinsbereinigte Steuer theoretisch immer investitionsneutral. Die Investitionsneutralität resultiert aus der Tatsache, dass die schutzzinsbereinigte Einkommensteuer abschreibungsneutral ist. Die Unternehmen haben keine Möglichkeit mehr, durch möglichst hohe Abschreibungen und niedrige Bewertungen Steuervorteile zu erzielen, da eine degressive Abschreibung automatisch die Bemessungsgrundlage des abzugsfähigen Schutzzinses stärker reduziert als eine lineare Abschreibung. Der Vorteil der progressiven Abschreibung wird vollständig durch den Nachteil des geringeren Schutzzinsabzugs kompensiert.

Das neue Einkommensteuergesetz bleibt auch dann investitionsneutral, wenn von einer linearen Abschreibung auf eine Sofortabschreibung gewechselt werden sollte.⁴⁵⁷ Dies lässt sich aus dem in Abbildung 20 veranschaulichten Beispiel der steuerlich anerkannten Kapitalkosten eines Investitionsprojekts unmittelbar zei-

⁴⁵⁶ Es kann sich hier um versteckte volkswirtschaftliche Kosten in erheblichem Umfang handeln, wie aus verschiedenen Studien hervorgeht. Sanford (1995) gibt einen Überblick über die Ergebnisse empirischer Schätzungen der Erhebungskosten – gemessen als Anteil an den jeweiligen Steuereinnahmen. Vgl. Sanford, C. (1995). Grundsätzlich drücken sich die Steuerbefolgungskosten in dem Zeitaufwand der Steuerpflichtigen aus. Um diesen zu Monetarisieren, nimmt man den Lohn zur Berechnung der Opportunitätskosten. Aufgrund der niedrigen Löhne in Georgien sind vermutlich die Kosten der Steuerbefolgung geringer. Die tatsächlichen Transaktionskosten können letztlich nur durch die Umsetzung des Reformvorschlags ermittelt werden.

⁴⁵⁷ Vgl. Treisch, C. (2000), S. 374.

gen. Durch die abzugsfähigen Kapitalkosten wird gewährleistet, dass die Erlöse in gleicher Höhe steuerfrei bleiben. Der Unternehmer bestimmt die Kapitalkosten aller Investitionsperioden, indem er die Barwerte der abzugsfähigen Beiträge zum Investitionszeitpunkt berechnet. Der Barwert der Kapitalkosten (C_j) in Periode j beträgt beim Zinssatz z dann $C_j = KK_j / (1+z)^j$. Wie Abb. 20 zeigt, erhält der Unternehmer bei allen drei analysierten Abschreibungsverfahren den gleichen Gesamtwert der steuerlich abzugsfähigen Kapitalkosten in Höhe der Investitionssumme von 10.000 GE.

Abbildung 20: Steuerlich anerkannte Kapitalkosten bei einer zinsbereinigten Besteuerung von Investitionserträgen⁴⁵⁸.

	1. Jahr	2. Jahr	3. Jahr	4. Jahr	Summe
(BW) Buchwert der Sachanlage zu Beginn des Jahres j	1: 10.000 2: 10.000 3: 10.000	7.500 5.000 -	5.000 - -	2.500 - -	
(Afa) Abschreibung	1: 2.500 2: 5.000 3: 10.000	2.500 5.000 -	2.500 - -	2.500 - -	
(q) Zinskosten: 15% von BW	1: 1.500 2: 1.500 3: 1.500	1.125 750 -	750 - -	375 - -	
(KK) Summe der steuerlich anerkannten Kapitalkosten: (Afa)+(q)	1: 4.000 2: 6.500 3: 11.500	3.625 5.750 -	3.250 - -	2.875 - -	
(C_j) Barwert der steuerlich anerkannten Kapitalkosten: $KK / (1,15)^j$	1: 3.478 2: 5.652 3: 10.000	2.741 4.347 -	2.136,9 - -	1.643,7 - -	10.000 10.000 10.000

Quelle: In Anlehnung an Rose (2001).

Im Ergebnis wirkt die Besteuerung der zinsbereinigten Investitionserträge wie eine Gewinnsteuer, bei der die Sofortabschreibung der Anlagegüter zugelassen ist. Der Barwert der Sofortabschreibung ist nämlich gleich der Investitionssumme.

⁴⁵⁸ Es werden eine eigenkapitalfinanzierte Investition in Höhe von 10.000 GE unterstellt und drei verschiedene Abschreibungsverfahren analysiert: 1. Lineare Abschreibung über vier Jahre, 2. Lineare Abschreibung über zwei Jahre, 3. vollständige Abschreibung im ersten Jahr. Der Marktzins (Realzins) im Falle der Geldwertstabilität beträgt 15%.

Durch die Abschreibungsneutralität wird die notwendige Bedingung der Investitionsneutralität bei einer zinsbereinigten Besteuerung erfüllt.⁴⁵⁹ Dadurch wird weder die Rangfolge unterschiedlicher Realinvestitionen untereinander (Rangfolgebedingung) noch die Rangfolge einer beliebigen Realinvestition gegenüber der alternativen Finanzinvestition (Realisierungsbedingung) verändert. Die hinreichende Bedingung der Niveauvarianz wird ebenso erfüllt, weil sich der Kapitalwert einer Investition vor Steuern nicht vom Kapitalwert nach Einführung des Steuersystems unterscheidet.⁴⁶⁰ Vollständige Investitionsneutralität im neuen Einkommensteuergesetz ist aber nur dann gegeben, wenn der Schutzzinssatz immer dem Marktzinssatz entspricht. Ist der Schutzzinssatz zu hoch oder zu niedrig gewählt, so ist eine vollständige Investitionsneutralität nicht mehr gegeben. Bei einem zu niedrigen Schutzzinssatz wird die Marktverzinsung dann nur teilweise steuerbefreit. Die Folge ist, dass das rentablere Investitionsprojekt prozentual höher besteuert wird. Ist der Schutzzinssatz dagegen höher als der Marktzinssatz angesetzt, so ist die Rendite sämtlicher Investitionsprojekte erhöht. Im Extremfall werden Investitionen durchgeführt, die in einer Welt ohne Steuern nicht rentabel wären.⁴⁶¹

Unter Unsicherheit soll die Abzugsfähigkeit des Schutzzinses nach Meinung einiger Autoren die Investitionsentscheidung zu Ungunsten risikoreicher Investitionen verzerren.⁴⁶² Das Gegenargument von Manfred Rose ist, dass unternehmerische Investitionsprojekte in der Regel nur dann durchgeführt werden, wenn die erwartete Rendite über dem risikolosen Kapitalmarktzins (Schutzzins) liegt. Ein Überschuss über der Marktverzinsung verändert die Investitionsentscheidung nicht, solange der Steuersatz unter 100% liegt.⁴⁶³ Trotz der oben genannten Argumente

⁴⁵⁹ Vgl. Kruschwitz, L./Schneider, D./Hausmann, S. (2003), S. 332f.

⁴⁶⁰ Vgl. Ebenda, S.333.

⁴⁶¹ Die Rendite eines Investitionsprojektes wird beeinflusst, wenn eine beschleunigte (verzögerte) Abschreibungsmethode und ein im Vergleich zum Marktzinssatz überhöhter (zu niedriger) Schutzzinssatz zusammentreffen. Vgl. Lammersen, L. (2003), S. 940-943.

⁴⁶² Weil durch die Besteuerung nur diejenigen Gewinne belastet werden, welche die Normalverzinsung des Eigenkapitals übersteigen und damit Nettoerträge von Investitionen zulasten risikoreicher Investitionen vermindert werden, sinkt deren Attraktivität. Liesenfeld, C. (2004), S. 105-106.

⁴⁶³ Rose, M. (1996), S. 76.

sind alle Kritiker darüber einig, dass die zinsbereinigte Einkommensbesteuerung einer Investitionsneutralität nahe komme.⁴⁶⁴

Ein weiterer Aspekt ist die Inflationsneutralität. Es ist einleuchtend, dass gerade in Georgien die Unabhängigkeit der Rentabilität einer Investition von inflationären Entwicklungen bedeutsam ist. Unter einer zinsbereinigten Gewinnsteuer hat auch die Inflation keinen Einfluss auf die Investitionsentscheidungen. Bei funktionierenden Kapitalmärkten führt eine hohe Inflationsrate auch zu einem hohen Nominalzins, weil die Anleger den Verlust aus der realen Entwertung ihrer eingesetzten Mittel durch entsprechende Erhöhung ihrer Zinsforderungen zu kompensieren versuchen; gelingt dies nicht, so wandern sie in Sachgüter oder auf Auslandsmärkte ab. Auf diese Weise führt die Zinsbereinigung auf funktionierenden Kapitalmärkten automatisch zu einer ökonomisch korrekten Berücksichtigung der Inflation, da die Inflation automatisch in die Zinskosten des Eigenkapitals eingeht. Es gibt keine Besteuerung von Scheingewinnen und damit keinen steuerlich bedingten Substanzverzehr.⁴⁶⁵

Das Kriterium der Finanzierungsneutralität wird vom GESTG weitergehend erfüllt.⁴⁶⁶ Im Einkommensteuergesetz wird eine nahezu einheitliche Methode zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage verwendet. Die verschiedenen Finanzierungsformen – Selbstfinanzierung, Beteiligungsfinanzierung und Fremdfinanzierung – werden steuerlich durch den die tatsächlichen Marktzinsen ausdrückenden Schutzzins nahezu gleich behandelt. Eine vollständige Verwirklichung der Finanzierungsneutralität ist vor dem Hintergrund der Tatsache, dass der Schutzzins die Eigenkapitalkosten der Unternehmen typisiert, nicht möglich, da man sonst die Höhe der Eigenkapitalkosten für jedes Unternehmen individuell ermitteln müsste. Da aus administrativen Vereinfachungsgründen die Betriebe nicht ihre tatsächlichen, sondern lediglich standardisierte Eigenkapitalkosten absetzen können, wird hier nur eine annähernde Finanzierungsneutralität erreicht.⁴⁶⁷

⁴⁶⁴ Vgl. Siegel, T. (2002), S. 739.

⁴⁶⁵ Vgl. Wiswesser, R. (1996), S. 86.

⁴⁶⁶ So werden vollkommene Kapitalmärkte, konstante Grenzsteuersätze und Sicherheit unterstellt. Vgl. Wagner, F.W./Schwinger, R. (1991), S. 504.

⁴⁶⁷ Vgl. Rose, M. (1991), S. 211; Kiesewetter, D. (1999), S. 37.

Der Rechtsformneutralität wird im Einkommensteuergesetz durch das Konstrukt der Durchreichgesellschaft gewährleistet. Alle Rechtsformen der Personen- und Kapitalgesellschaften unterliegen einer identischen Besteuerung, sofern sie die Anforderungen an die Durchreichgesellschaften gemäß Art. 19, Absatz 3 GESTG erfüllen. Der einheitliche Steuersatz und die einheitlich vorgeschriebene Methode der Gewinnermittlung für alle Unternehmen gewährt eine steuerliche Gleichbehandlung aller Gesellschaftsformen. Ausgeschüttete Gewinne werden im GESTG unabhängig von der Rechtsform steuerlich immer gleich behandelt. Da es sich bei der Gewinnermittlung der Unternehmen um eine Kassenrechnung handelt, folgt die Steuerschuld der Liquidität des Unternehmens. Dies ist nicht nur in Transformationsländern wie Georgien aufgrund der meist unterentwickelten Kapitalmärkte bedeutsam, sondern spiegelt generell die Leistungsfähigkeit besser wider. Es wird dem Bedürfnis des Staates nach Berechenbarkeit des Steueraufkommens und zeitlich ausgeglichener Einnahmenströme Rechnung getragen, weil die Gewinne nach dem Prinzip einer modifizierten Kassenrechnung ermittelt werden. Durch die einheitliche Gewinnermittlung entfallen bei Wechsel der Rechtsform die typischen Probleme, die durch den damit verbundenen Übergang zu einer anderen Gewinnermittlungsmethode entstehen.

6.5.3. Einfachheit

Eines der wichtigsten Ziele des neuen georgischen Einkommensteuergesetzes ist die Verwirklichung von Einfachheit für Administration und Bürger. Statt der bisher 14 Einkunftsarten verfügt die persönliche Einkommensteuer nur noch über zwei Einkunftsarten. Nach der Addition der Einkünfte aus nichtselbstständiger Erwerbstätigkeit und der Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit werden hier einheitlich Ausgaben für das Humankapital sowie ein eventueller Verlustvortrag zur Realisierung des objektiven Nettoprinzips abgezogen. Das Resultat – das sogenannte marktbestimmte Einkommen – wird dann um die nach subjektivem Nettoprinzip gewährten sogenannten persönlichen Abzüge bereinigt, um das zu versteuernde Einkommen zu erhalten. Das GESTG verwendet seine eigene Terminologie. In dem Gesetzentwurf haben die Verfasser einen eigenen Paragraphen integriert, der die innerhalb des GESTG verwendeten Begriffe definiert. Das

Ziel dieser Vorgehensweise ist, die Lesbarkeit und die Benutzerfreundlichkeit des Gesetzes zu erhöhen.⁴⁶⁸

Aus Vereinfachungsgründen wird das jährliche Existenzminimum des Steuerpflichtigen nicht individuell ermittelt, sondern durch den Grundfreibetrag gemäß Art. 25, Abs. 2 GESTG für das Kalenderjahr pauschal abgegolten. Der Grundfreibetrag wird dem Steuerpflichtigen zusätzlich für jede der unterhaltenen Personen gewährt.⁴⁶⁹ Ebenfalls pauschaliert werden können die Erwerbsaufwendungen für Betriebe. In diesem Fall können – ohne gesonderten Nachweis – Erwerbsausgaben i. H. v. 10% der Erwerbseinnahmen unter Vorbehalt der Einschränkungen des Art. 29, Abs. 2 GESTG geltend gemacht werden (Art. 33, Abs. 1). Zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens können auch bestimmte Gewinne von Betrieben nach einem Pauschalverfahren besteuert werden. In einer Durchführungsverordnung, die nach Art. 44, Abs. 6 erlassen wird, werden Art und Weise und die Bedingung des Pauschalverfahrens näher geregelt. Dies gilt für Gewinne aus selbstständiger Erwerbstätigkeit natürlicher Personen und von Gemeinschaften natürlicher Personen ohne eigenen Rechtspersönlichkeit, wenn diese Tätigkeiten nur einen geringen Umfang haben oder der Ermittlungsaufwand für die Steuerpflichtigen unzumutbar ist. Ein Pauschalverfahren ist – insbesondere für die Gewinne aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben – nur anzuwenden, soweit diese nicht zu wettbewerblich bedenklicher Benachteiligung von Steuerpflichtigen führt, die ihre Gewinne nach dem Normalverfahren ermitteln.⁴⁷⁰

Obwohl ein repräsentativer Test zum Verständnis des neuen GESTG nicht vorliegt, ist begründet nachvollziehbar, dass die Tatbestände und steuerlichen Rechtsfolgen im GESTG hinreichend präzise beschrieben sind. Die steuerlichen Folgen können von einer großen Zahl Steuerpflichtiger – hierzu zählen insbesondere Arbeitnehmer – selbst berechnet werden.

⁴⁶⁸ Vgl. Rose, M. (2002), S. 180.

⁴⁶⁹ Vgl. GESTG, Art. 25, Abs. 3.

⁴⁷⁰ Vgl. GESTG, Art. 33, Abs. 6.

6.5.4. Zusammenfassung

Das neue Einkommensteuergesetz stellt eine systematische Verwirklichung theoretisch fundierter Besteuerungsprinzipien (Kapitel 3) in der Praxis dar. Für den Entwicklungsbedarf der georgischen Wirtschaft ist dabei 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.

Im Rahmen der Einkommens- und Gewinnbesteuerung lassen sich diese Ziele durch die Etablierung einer Besteuerung des zinsbereinigten Einkommens privater Personen und des zinsbereinigten Gewinns von Unternehmen erreichen. Die georgische Einkommensteuer erfüllt zentrale Neutralitätskriterien, wie die Investitions-, Finanzierungs-, Rechtsform-, und Bewertungsneutralität. Durch die Freistellung der Kapitaleinkommen (Zinsen) von Besteuerung ist das übergeordnete Ziel der Wachstumsneutralität des Steuersystems gegeben. Wie schon oben angedeutet wurde, ist hier die Zinselastizität des Sparens von Interesse. Aus theoretischer Sicht ist das Vorzeichen dieser Größe unbestimmt, weil bekanntlich Einkommens- und Substitutionseffekte gegenläufig sind. Aus empirischer Sicht haben Tanzi und Zee (1998) versucht, den Zusammenhang zwischen Zinssteuern und der privaten Sparquote zu beleuchten. Dabei kommen sie für OECD-Länder auf Basis aggregierter Querschnittsdaten zu dem Schluss, dass der Verzicht der Zinsbesteuerung durch den Übergang auf Konsumsteuern einen klar positiven Effekt hat. Dies ist zumindest ein starkes Indiz gegen eine Zinsbesteuerung in Transformationsländern, sofern die Sparquote als eigenständiges wirtschaftspolitisches Instrument zur Förderung von Wachstum gesehen wird.⁴⁷¹ Die Einkommens- und Gewinnbesteuerung ist stark integriert, was sich daran zeigt, dass die persönliche Einkommensteuer und die Gewinnsteuer in einem einheitlichen Gesetz geregelt sind, dass eine einheitliche Gewinnermittlung für alle unternehmerischen Einkommen vorgesehen ist und dass Einkommen – durch Durchreichgesellschaften – weitgehend auf der Ebene der Anteilseigner besteuert werden, womit das Ideal der Einkom-

⁴⁷¹ Vgl. Tanzi, V./Zee, H.H. (1998).

mensteuer realisiert wird. Zudem wird deutlich, dass mit dem neuen GESTG verstärkt auf die Gegebenheiten des georgischen Systems geachtet wurde. Erwähnenswert ist die Technik der Schutzzinsberechnung, die eine lokale Antwort auf den Trade-off zwischen Einfachheit und Genauigkeit darstellt. Insgesamt handelt es sich bei der georgischen Einkommensteuer um eine Anpassung des Einfachsteuergesetzes an lokale Gegebenheiten, die eine ernsthafte Diskussionsgrundlage für die Gesamtreform in Georgien sein sollte.

7 Schlussbemerkung und Ausblick

Diese Arbeit ist als Beitrag zu dem relativ jungen Forschungsgebiet der angewandten Steuerpolitik zu sehen. Im Mittelpunkt der Arbeit steht das Phänomen wirtschaftspolitischer Beratung bei Steuerreformen in Transformationsländern. Am Beispiel Georgiens sind konzeptionell unterschiedliche Reformvorschläge für das Einkommensteuergesetz auf ihre Eignung für eine Umsetzung vor Ort nach zuvor definierten Anforderungen analysiert und bewertet worden. Vor diesem Hintergrund war auch das zweite Ziel dieser Arbeit, nämlich die Ableitung eines theoretisch fundierten Benchmarks, zu sehen. Benchmarks zu den einzelnen Steuerarten sind nicht nur als Bezugspunkt für die Analyse der Steuerreformen in Georgien, sondern auch als Beitrag zu einem Forschungsgebiet zu sehen, dessen Anliegen ein besseres Verständnis des Zusammenspiels von Theorie und Praxis von Steuersystemen ist.

Im Rahmen dieser Arbeit wurde ein Entwurf für eine *integrierte Einkommens- und Gewinnsteuer* (Einfachsteuer) entwickelt, der den lokalen gesellschaftlichen Gegebenheiten optimal angepasst ist. Bei der Ausarbeitung eines entsprechenden Konzeptes für Georgien war zu berücksichtigen, dass die Effizienz reduzierenden Allokationsverzerrungen in diesen Systemen minimiert und die Belastung der Löhne und Gewinne durch Steuern auf ein angemessenes Niveau begrenzt werden sollten, um negative Anreizwirkungen in Bezug auf das Wirtschaftswachstum so gering wie möglich zu halten. Neben einer integrierten Einkommens- und Gewinnbesteuerung spielten dabei eine einheitliche Gewinnermittlung für Unternehmen (modifiziertes Kassenprinzip) sowie eine am Kassenprinzip orientierte Mehrwertsteuer eine besondere Rolle. Einkommen- und Mehrwertsteuerentwürfe erfüllen alle Neutralitätskriterien (Neutralität der intertemporalen Konsum- und Ersparnisbildung, Rechtsformneutralität, Investitionsneutralität in Bezug auf Human- und Sachkapital, Finanzierungsneutralität sowie Inflationsneutralität). Nach der Definition der Bemessungsgrundlagen für die Einzelsteuern und deren Anpassung an georgische Gegebenheiten war es notwendig, die technischen Einzelheiten für die Steuerverwaltung (Durchführungsverordnungen) und teilweise die zugehörigen Steuerformulare zu entwickeln. Diese müssen alle notwendigen Variablen der Veranlagungsverfahren erfassen und eindeutige Identifikationsmöglichkeiten für die Haushalte und Unternehmen bieten, was eine wich-

tige Rolle für die spätere Mikrosimulation spielt. Die gewonnenen Erkenntnisse dieser Arbeit sollen die politischen Entscheidungsträger bei der Auswahl eines geeigneten Reformvorschlages für das Einkommensteuergesetz unterstützen. Entschieden man sich, aus welchem Grund auch immer, gegen das hier positiv beurteilte Steuersystem, so kann zumindest die Nutzung des im Rahmen dieser Arbeit vorgelegten Beurteilungskatalogs dazu dienen, eine oder mehrere Alternativen auf ihre Vor- und Nachteile hin zu überprüfen. Andere Transformationsländer wie etwa Kroatien sowie Bosnien und Herzegowina haben eine systematische und auf ökonomisch fundierten Besteuerungsprinzipien basierende Neukonzeption ihrer Steuersysteme umsetzen können.

Bei der Implementierung einer Steuerreform spielt die fiskalische Ergiebigkeit des Reformmodells eine entscheidende Rolle für seine politische Durchsetzbarkeit.⁴⁷² Hier bieten sich als geeignete Instrumente die moderne Methode der Mikrosimulation und die Steuerschätzung im öffentlichen Sektor an, die Haushalts- und Finanzplanung ebenfalls beeinflussen. Die Steuerschätzung ist ein wichtiges Instrument der Information, der Transparenz und der Kontrolle. Die aus ihr gewonnenen Daten ermöglichen es, Handlungsspielräume der Finanzpolitik aufzuzeigen, und helfen so bei der Definition und Planung innerhalb anderer Politikbereiche. Unter der Annahme eines konstanten Erwerbsverhaltens lassen sich über ein Mikrosimulationsmodell⁴⁷³ nicht nur die Einkommensveränderungen bei Variationen im Steuer- und Transfersystem ermitteln, man kann damit auch die Verteilungseffekte von sozial- und steuerpolitischen Maßnahmen offen legen und ersehen, welche Haushalte in welchem Ausmaß von einer Maßnahme profitieren.⁴⁷⁴ Diese Ansätze sind bereits in zahlreichen internationalen Forschungs- und Beratungsvorhaben eingesetzt worden, weshalb sie großen Einfluss gerade auf die Entwicklungsprozesse in den Transformationsländern gehabt haben.⁴⁷⁵ Im Rahmen eines deutsch-georgischen Forschungsprojektes mit dem Thema „Steuer-

⁴⁷² Vgl. Rose, M. (1998a), S. 248.

⁴⁷³ Zu den Grundstrukturen eines umfassenden Mikrosimulationsmodells siehe Petersen, H.-G. (2008), S. 33.

⁴⁷⁴ Gerade durch die Methodik der Mikrosimulation lassen sich vielfältige Problemfelder im Bereich der Verteilungswirkungen aufdecken, die dann eine Neuformulierung der Reformen zulassen, um damit auch deren Akzeptanz bei den Bürgern und Bürgerinnen zu erhöhen. Vgl. Petersen, H.-G. (2008), S. 24-25.

⁴⁷⁵ Entsprechende Modelle sind in Polen und Bulgarien in die Politikberatung integriert. Vgl. Petersen, H.-G. (2008), S. 22.

/Transferreform und fiskalische Verantwortlichkeit: Wege zu einer nachhaltigen Finanz und Sozialpolitik in Georgien“, das im Zeitraum von 2005 bis 2008 von der Volkswagenstiftung gefördert worden ist, konnte ein Mikrosimulationsmodell der Einkommensbesteuerung anhand der rechtlichen Rahmenbedingungen, wie sie das aktuelle Steuergesetz von 2005 formuliert, eingeschränkt herausgearbeitet werden.⁴⁷⁶ Eine vollständige Umsetzung war auf Grund der mangelhaften Datengrundlage nicht möglich. Darüber hinaus erfassen die heutigen Formulare im Bereich der Steuerverwaltung in aller Regel nicht alle Informationen, die für eine umfassende Simulation erforderlich sind.⁴⁷⁷ Diese Arbeit kann nur den Anstoß geben für weitere Forschung auf diesem Gebiet, die neben der empirischen Überprüfung der oben genannten Reformvorschläge auch eine bessere konzeptionelle Ausgestaltung der Forschung über den Zusammenhang von Steuersystem und Steuermoral thematisieren könnte.⁴⁷⁸

Im kroatischen Beispiel ließ sich zwischen den Jahren 1999 und 2000 eine erhebliche Abnahme des Steueraufkommens der zinsbereinigten Gewinnsteuer feststellen. Dies lag an der relativ hohen Inflationsrate, die zur drastischen Erhöhung des Schutzzinses führte.⁴⁷⁹ Nach Schätzung von Keen und King (2003) belief sich der Aufkommensverlust durch den Abzug des Schutzzinses im Jahr 2000 auf ein Drittel des zu versteuernden Gewinns.⁴⁸⁰ Vor Implementierung eines zinsbereinigten Einkommen- und Gewinnsteuersystems sollte sich die georgische Regierung über die dargestellten möglichen finanziellen Restriktionen im Klaren sein und eine dementsprechende Gegenfinanzierung planen.⁴⁸¹

Rose (1998) stellt allgemeine Anforderungen auf, denen sich ein Land bei der Wahl eines konsumbasierten Steuersystems als Reformmodell gegenüber sieht. Danach kann das historisch gegebene Einkommen- und Gewinnsteuersystem, je nach Art sowie zugehöriger Administration, die Lösbarkeit von Übergangsprob-

⁴⁷⁶ Vgl. Jastrzembski, A. (2008), S. 183-187.

⁴⁷⁷ So sprachen auch die Bestimmungen des Persönlichkeits- und Datenschutzes dafür, nicht alle an sich notwendigen Informationen zur Verfügung zu stellen.

⁴⁷⁸ Hierbei gilt es zu untersuchen, welche gesellschaftlichen und psychologischen Anforderungen ein Steuersystem erfüllen muss, um die Steuermoral des Bürgers zu erhöhen und Steuerhinterziehung oder Steuervermeidung zu reduzieren.

⁴⁷⁹ Vgl. Keen, M./King, J. (2003), S. 337.

⁴⁸⁰ In diesem Zusammenhang verweisen Keen und King (2003) auch auf die erfolgreiche Akquisition ausländischer Direktinvestitionen, die mit einer Zinsbereinigung von etwa 4% des BIP neben Tschechien den höchsten Wert in Ost- und Südosteuropa aufweisen. Siehe Ebenda, S. 337.

⁴⁸¹ Vgl. Peffekoven, R. (2003), S. 494.

lemen erleichtern oder auch einschränken.⁴⁸² Im Abschnitt 5.4 wurde gezeigt, dass das bestehende georgische Einkommen- und Körperschaftsteuersystem eine klare Struktur aufweist. Dies war in Kroatien gerade nicht der Fall, zumal das dort vor der Einführung der Zinsbereinigung geltende System als chaotisch angesehen wurde.⁴⁸³ Da die Reform des Steuersystems im beschriebenen Sinne in Georgien weder in der Gesetzgebung noch in der Steuerverwaltung radikale Änderungen erfordern dürfte, ist auch zu erwarten, dass die bereits vorhandene Ausgestaltung des gegenwärtigen Systems die Lösbarkeit von Übergangsproblemen eher erleichtert als einschränkt. Die administrativen Anstrengungen müssten sich überwiegend auf die Verwaltung der zinsbereinigten Gewinnsteuer richten, denn die Kapitaleinkommensteuern werden im gegenwärtigen System bereits in Form einer Quellensteuer erhoben, so dass die Zinsbereinigung auf Haushaltsebene ohne große Umstellungen erfolgen kann. Im Gegenteil wird die Steuerverwaltung aufgrund des Wegfalls der erfassungstechnisch aufwendigen Kapitaleinkommensbesteuerung eher entlastet. Schließlich kann die Forderung nach administrativer Effizienz durch die mangelhafte Steuermoral der Bevölkerung besonders beeinträchtigt werden, so dass beim Bemühen, über die Steuerreform zu informieren bzw. Aufklärung und Schulung bereitzustellen, mit großen Schwierigkeiten zu rechnen ist.⁴⁸⁴ Am schwersten verständlich für die Steuerpflichtigen dürften die Bestimmung und die Berechnung des Schutzzinses sein. Dies könnte in Steuerwiderstand enden und schließlich die politische Durchsetzbarkeit der zinsbereinigten Steuerreform schmälern.

⁴⁸² Vgl. Rose, M. (1998a), S. 248.

⁴⁸³ Vgl. Thalmeier, B. (2002), S. 12.

⁴⁸⁴ Vgl. Rose, M. (1998a), S. 248-250.

Anhang A: Einkommensteuergesetz für Georgien

Erster Abschnitt:

Rechtsgrundlagen und Ausgestaltung der Einkommensteuer

Artikel 1: Rechtsgrundlagen der Einkommensteuer

Die Einkommensteuer wird nach den Bestimmungen dieses Gesetzes und nach den zu diesem Gesetz erlassenen Durchführungsvorschriften (Durchführungsverordnungen) erhoben.

Artikel 2: Ausgestaltung der Einkommensteuer

Nach den Vorschriften dieses Gesetzes und der Durchführungsverordnungen wird die Steuer in Form der Persönlichen Einkommensteuer und der Gewinnsteuer erhoben.

Zweiter Abschnitt:

Bestimmung des Steuertatbestandes

Artikel 3: Steuerpflichtige der Einkommensteuer

(1) Steuerpflichtige der persönlichen Einkommensteuer sind die natürlichen Personen, wenn sie ein Einkommen erzielen, das nach diesem Gesetz steuerbar ist.

1. Natürlichen Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland sind in dem Sinne unbeschränkt steuerpflichtig, dass sie ihre weltweit erzielten Einkommen zu versteuern haben.
2. Natürlichen Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland sind in dem Sinne beschränkt steuerpflichtig, dass sie nur ihre im Inland erzielten Einkommen zu versteuern haben.
3. Hat ein natürliche Person im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt und besteht die Summe der von ihr erwirtschaft-

teten Einkommen im wesentlichen aus inländischen Einkommen, so kann sie auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne von Nr. 1 dieses Paragraphen behandelt werden. Dieses Wahlrecht setzt eine zwischenstaatliche Regelung mit unmittelbarer Rechtswirkung voraus. Hiernach hat ausländischen Staat in dem der Antragsteller wie einen beschränkte Steuerpflichtigen im Sinne von Nr. 2 dieses Paragraphen zu behandeln.

(2) Steuerpflichtige der Gewinnsteuer sind die Geschäftspersonen (Paragraph 3 dieses Artikels) für die Gewinne ihrer Geschäftsgesamtheiten (Paragraph 4 dieses Artikels), soweit die Gewinne nicht der persönlichen Einkommensteuer unterliegen.

1. Gewinnsteuerpflichtige sind in dem Sinne unbeschränkt steuerpflichtig, dass sie die von ihren ansässigen Geschäftsgesamtheiten (Paragraph 5 dieses Artikels) weltweit erzielten Gewinne zu versteuern haben.

2. Gewinnsteuerpflichtige sind in dem Sinne beschränkt steuerpflichtig, dass sie nur die von ihren nichtansässigen Geschäftsgesamtheiten (Paragraph 5 dieses Artikels) im Inland erzielten Gewinne zu versteuern haben.

(3) Geschäftsperson ist, wer eine Geschäftsgesamtheit (Paragraph 4 dieses Artikels) führt. In diesem Sinne können Geschäftspersonen sein:

1. Die natürlichen Personen,
2. Nicht- oder teilrechtsfähige Personengesellschaften, Vereine, Genossenschaften und andere nicht-oder teilrechtsfähige Personenvereinigungen,
3. Nicht-oder teilrechtsfähige Stiftungen, Zweckvermögen und andere nicht- oder teilrechtsfähige Vermögensmassen.

(4) Die Geschäftsgesamtheit ist eine Gesamtheit von mit Gewinnerzielungsabsicht geführten Betrieben (Paragraph 6 dieses Artikels) unter einheitlicher Leitung. Die Gewinnerzielungsabsicht ist auf den Markt erzielten Gewinn bezogen, d.h. ohne die steuerlichen Abzüge, und kann Nebenzweck der Betätigung sein. Die Absicht, Einnahmen zu erzielen genügt, soweit es sich um Betriebe handelt, die auf Märkten in maßgeblichem Umfang als Wettbewerber zu gewinnorientierten Betrieben auftreten. Zur Geschäftsgesamtheit einer Geschäftsperson, die keine juristische Personen des öffentlichen Rechts registriert ist, zählen nur Betriebe, die keine Hoheitsbetriebe (Paragraph 7 dieses Artikels) sind.

(5) Hat die Geschäftsperson als natürliche Person seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland bzw. liegt der Sitz oder die Geschäftsleitung von juristischen Personen und anderen Geschäftspersonen (Paragraph 4 Nr. 2 und 3 dieses Artikels) im Inland, so handelt es sich um eine ansässige Geschäftsgesamtheit. Hat die Geschäftsperson weder seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland bzw. liegt weder der Sitz noch seine Geschäftsleitung im Inland so handelt es sich um eine nichtansässige Geschäftsgesamtheit.

(6) Ein Betrieb ist eine nachhaltige selbständige Tätigkeit die auf Marktbeteiligung gerichtet ist und durch die Einnahmen erzielt werden. Auf die Gewinnerzielungsabsicht kommt es nicht an. Zum Betrieb gehören alle Wirtschaftsgüter, Schulden, Rechtsverhältnisse, wirtschaftlichen Entwicklungsmöglichkeiten und Tätigkeiten, die zur Erzielung von Einnahmen genutzt werden. Betriebe sind z.B. gewerbliche, Land- und forstwirtschaftliche, freiberufliche Tätigkeiten sowie auch die entgeltliche Überlassung (Vermietung und Verpachtung) von Sachen, die Überlassung von Kapital zum Bezug von Zinsen und Anteilen an Gewinnen von Geschäftsgesamtheiten sowie Halten von Anleihen an Geschäftsgesamtheiten, die mit Gewinnanteilsrechten verbunden sind. In diesem Sinne ist ein Betrieb eine organisatorisch abgrenzbare Einheit, die eine nachhaltige Quelle von Einnahmen darstellt, die nicht allein durch Veräußerung begründet ist.

Ein ansässiger Betrieb umfasst wirtschaftliche Tätigkeiten eines Betriebs, die an im Inland liegenden Orten ausgeübt werden. Ein nichtansässiger Betrieb umfasst wirtschaftliche Tätigkeiten eines Betriebs, die an Orten ausgeübt, die nicht im Inland liegen.

(7) Hoheitsbetriebe sind Betriebe die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen. Für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- und Monopolrechte nicht aus.

(8) Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört das Gebiet von Georgien.

Artikel 4 Gegenstand der Einkommensteuer

(1) Der Einkommensbesteuerung unterliegen Einkommen aus einer erwerbswirtschaftlichen Marktbeteiligung natürlicher Personen, juristischer Personen und anderer Organisationen im Sinne von Artikel 3 Paragraph 3 Nr. 2 und 3 dieses Ge-

setzes. Eine erwerbswirtschaftliche Marktbeteiligung liegt vor, wenn Leistungen (Dienstleistungen, Hingabe von Wirtschaftsgütern) zum Erwerb von Gegenleistungen erbracht werden, soweit diese Vorgänge nicht dem persönlichen Konsum dienen.

(2) Einkommen sind die Unterschiedsbeträge der in jedem Ermittlungszeitraum des Steuerabschnitts anzusetzenden Erwerbseinnahmen (Artikel 5 des Gesetzes) und Erwerbsausgaben (Artikel 6 des Gesetzes). Das von Betrieben und Geschäftsgesamtheiten erwirtschaftete Einkommen wird Gewinn genannt. Der Betrag negativer Einkommen natürlicher Person und der Betrag negativer Gewinne von Betrieben oder Geschäftsgesamtheiten wird Verlust genannt.

(3) Der Ort von Einkommen liegt dort, wo die zugrundeliegenden Erwerbstätigkeiten ausschließlich oder zum wesentlichen Teil ausgeübt oder verwertet werden oder worden sind. Der Ort von Einkommen, bei denen die Erwerbseinnahmen aus inländischen öffentlichen Institutionen bezogen werden, liegt grundsätzlich im Inland.

(4) Nicht Gegenstände der Einkommensteuern nach diesem Gesetz sind:

1. Einkommen deren Orte in den Gebieten der Gebietskörperschaften von Georgien liegen, sofern sie nach den Steuergesetzen der Gebietskörperschaften zu versteuern sind;
2. Einkommen, das die diplomatischen Vertreter und Berufskonsuln anderer Staaten, die Vertreter internationaler Organisationen und die in ihren Diensten stehenden Personen mit ausländischer Staatsangehörigkeit für ihre diplomatischen und konsularen Tätigkeiten erhalten.

Artikel 5: Erwerbseinnahmen

Erwerbseinnahmen sind Einnahmen, die durch die Erwerbstätigkeit veranlasst sind. Einnahmen sind alle auf ein Vermögen (Artikel 7 Paragraph 1 des Gesetzes) bezogenen Zugänge von Wirtschaftsgütern sowie Abgänge von schulden. Hier nach sind Einnahmen, die durch die private Lebensführung veranlasst sind, keine Erwerbseinnahmen, d.h. z.B.

1. Sozialleistungen staatlicher, religiöser oder anderer nicht erwerbswirtschaftliche tätiger Organisationen;

2. Die Leistungen der Kranken- und Unfallversicherungen, soweit sie keinen Einkommensersatz darstellen;
3. Erstattungen der in Artikel 6 Satz 3 Nr. 1 bis 4 des Gesetzes aufgeführten Ausgaben.

Artikel 6: Erwerbsausgaben

Erwerbsausgaben sind Ausgaben, die durch die Erwerbstätigkeit veranlasst sind. Ausgaben sind alle auf ein Vermögen bezogenen Abgänge von Wirtschaftsgütern und Zugänge von Schulden. Nicht zu den Erwerbsausgaben gehören deshalb Ausgaben, die durch die private Lebensführung veranlasst sind, wie z.B.

1. Beiträge zur Krankenversicherung sowie zu privaten Haftpflicht- und Unfallversicherung;
2. Private Spenden und private Geschenke jeglicher Art, Ausgaben für parteipolitische Zwecke;
3. Zahlungen von Einkommensteuer, Erbschaft- und Schenkungssteuer;
4. Zahlungen von Geldstrafen, Geldbußen, Verwarnungsgeldern und vergleichbare Sanktionszahlungen sowie geldwerte Leistungen im Zusammenhang mit Handlungen, die nach dem Strafgesetzbuch strafbar sind.

Artikel 7: Erwerbsvermögen, Privatvermögen und Wirtschaftsgüter

(1) Erwerbsvermögen ist ein Vermögen, das zu einer Erwerbstätigkeit gehört. Privatvermögen ist ein Vermögen, das der privaten Lebensführung dient. Das Vermögen eines Rechtsträgers ist gleich der Differenz zwischen dem Gesamtwert seiner Wirtschaftsgesamtheit und dem Gesamtwert seiner schulden. Das Vermögen des Betriebs bzw. einer Geschäftsgesamtheit eines Rechtsträgers wird auch eigenes Kapital des Betriebs bzw. der Geschäftsgesamtheit genannt.

(2) Wirtschaftsgüter sind Sachen, rechten sowie sonstige wirtschaftliche Vorteile, die selbstständig bewertbar sind. Soweit sich nach der Verkehrsanschauung ein besonderer Wert durch Zusammengehörigkeit von Wirtschaftsgütern ergibt, ist eine – als solche zuzurechnende und zu bewertende – wirtschaftliche Einheit anzunehmen. Mehrere Wirtschaftsgüter dürfen nur insoweit als wirtschaftliche Ein-

heit behandelt werden, als sie demselben Eigentümer oder Eigentümerkreis gehören.

Artikel 8: Zu versteuerndes Einkommen (Basis der Einkommensteuer)

(1) Das von einer natürlichen Person zu versteuernde Einkommen (Basis der Einkommensteuer) ergibt sich wie folgt:

Einkommen aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit gemäß Artikel 11 und 23 des Gesetzes

+

Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäß Artikel 12 und 24 des Gesetzes

-

Ausgaben für Aus- und Fortbildung gemäß Artikel 13 des Gesetzes

-

Verlustvortrag und hierauf entfallende Schutzzinsen gemäß Artikel 16 und 17 des Gesetzes

= **marktbestimmtes Einkommen.**

-

Ausgaben der privaten Lebensführung gemäß Artikel 25 des Gesetzes

= **zu versteuerndes Einkommen.**

(2) Das von Gewinnsteuerpflichtigen zu versteuernde Einkommen (Basis der Gewinnsteuer) ergibt sich wie folgt:

Gewinn der Geschäftsgesamtheit (Artikel 14 und 15 des Gesetzes), soweit dieser nicht der persönlichen Einkommensteuer unterliegt (siehe Artikel 26)

-

Verlustvortrag und hierauf entfallende Schutzzinsen gemäß Artikel 16 und 17 des Gesetzes

= **marktbestimmter Gewinn der Geschäftsgesamtheit**

-

Ausgaben für gemeinnützige Zwecke gemäß Artikel 27 des Gesetzes

= **zu versteuernder Gewinn.**

Artikel 9: Abschnitt der Einkommensteuer

Die Einkommensteuer beträgt eine Jahressteuer die Grundlagen für ihre Festsetzung beziehen sich auf alle Ermittlungszeiträume, die im Kalenderjahr (Steuerabschnitt) enden.

Artikel 10: Einkommensteuer – Einkommensteuersatz

(1) Die Einkommensteuer beträgt 20 Prozent von der Steuerbasis.

(2) Im Ausland gezahlte Steuerbeträge können im Rahmen von Artikel 36 des Gesetzes auf die Einkommensteuer angerechnet oder von der Steuerbasis abgezogen werden.

Dritter Abschnitt:**Bestimmung und Abgrenzung von Komponenten der Steuerbasis****Artikel 11. Einkommen aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit**

(1) Einkommen aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit sind Einkommen aus wirtschaftlichen Tätigkeiten, die für ein weisungsgebundenes Dienstverhältnis erbracht wurden. Beteiligte des Dienstverhältnisses sind der Arbeitgeber (Weisungsgeber) und der Arbeitnehmer (Weisungsnehmer).

Die Einkommen könne aus einem gegenwertigen oder einem vergangenen Dienstverhältnis wie auch in Hinblick auf ein zukünftiges Dienstverhältnis zugegangen sein. Es ist unerheblich, von wem, unter welcher Bezeichnung und ob sie in Gold oder Sachform bezogen werden. In diesem Sinne gehören zu den Einkommen aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit auch:

1. Freiwillige Beiträge des Arbeitgebers zur Versicherung des Arbeitnehmers oder seiner Familienangehörigen gegen Lebensrisiken, z.B. für den Fall der Krankheit, des Unfalls, der Invalidität oder des Todes, kein Lohn sind jedoch die Beiträge des Arbeitgebers zur gesetzlichen Kranken- und Rentenversicherung des Arbeitnehmers;
2. Versorgungsbezüge auf Grund einer nichtselbständigen Erwerbstätigkeit, gleichgültig, ob sie vom Arbeitgeber oder anderen Personen (z.B. gesetzlichen Arbeitslosen- und Rentenversicherungsanstalten) ausgezahlt werden;
3. Übernahme von Koten der privaten Lebensführung des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber, die dem Arbeitnehmer bei der Erfüllung seiner

Dienstaufgaben entstanden sind, soweit sie nach Maßgabe der allgemeinen Durchführungsverordnung zur Einkommensteuer als Erwerbswirtschaftlich unangemessen gelten;

4. Alle sonstigen Einnahmen, die durch die nichtselbständige Erwerbstätigkeit begründet sind, z.B. Entschädigungen für entgangenen Arbeitslohn, für Entlassungen, für die Aufgabe oder Nichtausübung der nichtselbständigen Erwerbstätigkeit, Streikgelder, Trinkgelder und Schmiergelder.#

(2) Zu den Einkommen aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch die aus der gesetzlichen Rentenversicherung bezogenen Renten, wenn die Bezugsberechtigung durch Beitragszahlungen erworben wurde, die sich zeitweise oder ganz nach einem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit richteten.

(3) Steuerfrei sind folgende Einkommen aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit

1. Das zu Lasten des Außerhaushaltsfonds während der Arbeitslosigkeit und während einer Arbeitsverhinderung gezahlte Entgelt;
2. Das Einkommen von Behinderten, die in dem Betrieb einer Geschäftsgesamtheit in einer Behörde und in einer Werkstatt zur beruflichen Ausbildung und Rehabilitation von Behinderten beschäftigt sind;
3. Das Einkommen, das verurteilte Personen für Tätigkeit während des Urteilsvollzugs in einer Umsetzungs- und Strafanstalt erhalten.

Artikel 12: Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit

(1) Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit sind:

1. Einkommen aus Tätigkeiten als Geschäftsperson;
2. Einkommen aus Tätigkeiten als Abgeordneter;
3. Einkommen aus einer gelegentlichen selbständigen erwerbswirtschaftlichen Markteteiligung, soweit sie sich auf Dienstleistungen und Anlagegüter erstreckt, die nicht dem persönlichen Gebrauch dienen.

(2) Steuerfrei sind folgende Einkommen aus gelegentlicher Erwerbstätigkeit:

1. Einkommen aus der Teilnahme von Schülern und Studenten an Wettbewerben im Rahmen des Bildungssystems und organisierten Schul- und Hochschulwettbewerben;

2. Einkommen aus der Teilnahme an allgemeinen Preisausschreibungen, soweit die Teilnahme nicht im Interesse des Betriebs einer Geschäftsgesamtheit ist.

Artikel 13. Ausgaben für Aus- und Fortbildung (Humankapital)

Ausgaben für den Erwerb beruflicher Fähigkeiten des unbeschränkt Steuerpflichtigen (Artikel 3 Paragraph 1 Nr. 1,3 und 4 des Gesetzes) und der von ihm unterhaltenen Personen sind abzugsfähig, sofern sie nicht durch die private Lebensführung veranlasst oder durch Zahlung von Unterstützungen privater und öffentlicher Organisationen abgedeckt sind. Abzugsfähig sind auch Ausgaben für Tilgung von Darlehen und ihrer Verzinsung, wenn der Steuerpflichtige hiermit in früheren Zeiten Ausgaben für den Erwerb beruflicher Fähigkeiten finanziert hat, die bislang nicht als Abzug geltend gemacht wurden.

Werden Ausgaben durch den Erwerb beruflicher Fähigkeiten veranlasst und decken sie zugleich Kosten der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen oder der von ihm unterhaltenen Personen, so ist ihre Abzugsfähigkeit auf den Teil beschränkt, der nach Maßgabe der allgemeinen Durchführungsverordnung zur Einkommensteuer als erwerbswirtschaftlich angemessen gilt.

Artikel 14: Gewinne von Geschäftsgesamtheiten

(1) Der Gewinn einer Geschäftsgesamtheit ist der Gesamtbetrag der Gewinne aus

1. Der laufenden Geschäftstätigkeit der Betriebe der Geschäftsgesamtheit,
2. Der Veräußerung oder der Entnahme sowie der Liquidation der Betriebe der Geschäftsgesamtheit, der Umwandlung und dem Steuerpflichtwechsel der Geschäftsperson,
3. Der Zurechnung von Anteilen am Gewinn anderer Geschäftsgesamtheit gemäß Artikel 19 Paragraph 3 und 7 des Gesetzes.

Gewinnanteile der am Gewinn der Geschäftsgesamtheit Beteiligten dürfen diesen weder mindern noch erhöhen. Dies gilt nicht für Gewinnanteile aus partiarischen Kapitalverbindlichkeiten und stillen Beteiligungen sowie für

Gewinnanteile von Arbeitnehmern, denn diese sind beim Gewinnbeteiligten Erwerbseinnahmen.

(2) Steuerfrei Gewinne einer Geschäftsgesamtheit sind

1. Gewinne von Betriebe aus dem Halten, der Veräußerung und der Entnahme verzinslicher Kapitalforderungen (Paragraph 3 dieses Artikels), sofern deren effektive Zinssätze das Niveau marktüblicher Zinssätze (Paragraph 4 dieses Artikels) nicht überschreiten und sie die einzigen Wirtschaftsgüter der Betriebe sind;
2. Gewinne aus dem Halten von Anteilen an Geschäftsgesamtheiten durch den Zufluss von Dividenden;
3. Gewinne aus der Veräußerung und Entnahme von Anteilen an anderen Geschäftsgesamtheiten;
4. Gewinne aus der Veräußerung und Entnahme von Betreiben der Geschäftsgesamtheit, wenn durch Buchfortführung bei der Geschäftsgesamtheit, die den Betrieb übernimmt, die Kontinuität der Einkommensbesteuerung (Artikel 18 des Gesetzes) gewährleistet ist.

(3) Kapitalanforderungen sind Ansprüche aus der zeitweisen Überlassung von Kapital. Verzinsliche Kapitalanforderungen sind Kapitalforderungen bei denen der Schuldner dem Gläubiger für die Kapitalüberlassung einen Zins zahlt. Hierzu gehören z.B. Schuldenverschreibungen (Anleihen, Pfandbriefe, Industrieobligationen, Zero-Bonds), Bankeinlagen u.a. Guthaben bei Kreditinstituten und Bausparkassen, Darlehen in Geld, Lebensversicherungsleistungen und Steuererstattungsansprüche. Partiarische Kapitalanforderungen sind Kapitalanforderungen, bei denen der Schuldner den Gläubiger für die Überlassung des Kapitals am Gewinn der Geschäftsgesamtheit beteiligt. Die Einlage eines stillen Gesellschafters in ein Vermögen der Geschäftsgesamtheit wird wie eine Kapitalforderung des Gesellschafters behandelt.

(4) Marktübliche Zinssätze sind effektive Zinssätze verzinslicher Kapitalforderungen (Paragraph 3 dieses Artikels), die den für den gleichen Zeitraum geltenden Schutzzinssatz (Paragraph 5 dieses Artikels) nicht überschreiten. Marktüblich sind effektive Zinssätze, die dem Schutzzinssatz überschreiten, auch dann, wenn

1. Die Zinsen auf Schuldverschreibungen gezahlt werden, für die die Gebietskörperschaften von Georgien oder damit vergleichbare öffentliche Einrichtungen direkt oder indirekt haften;
2. Die Zinsen auf Schuldverschreibungen gezahlt werden, die im Zeitpunkt der Emission einer breiten Öffentlichkeit zur Zeichnung angeboten und überlassen wurden;
3. Der Gläubiger im Zeitpunkt der Zinsvereinbarung die Möglichkeit gehabt hätte, einen mindestens gleich hohen Zins für eine vergleichbare Laufzeit mit der Anlage in Schuldtiteln gemäß Nr. 1 dieses Paragraphen zu erhalten.

(5) Der (jährliche) Schutzzinssatz ist der jahresdurchschnittliche Zinssatz für zweijährige festverzinsliche Anlagen bei Banken in Georgien.

(6) Der Ort von Gewinnen der Geschäftsgesamtheiten liegt dort, wo jeweils die Orte ihrer Betriebe liegen. Es gelten folgende Sonderregelungen:

1. Bei allen wirtschaftlichen Tätigkeiten im Zusammenhang mit Anlagegütern – angenommen Schiffe und Luftfahrzeuge - ist der Ort des Betriebs dort, wo das Anlagegut liegt oder genutzt wird.
2. Der Ort des Betriebs, zu dem ein Anteil am Gewinn einer Geschäftsgesamtheit gehört, entspricht dem Ort der Geschäftsgesamtheit.
3. Der Ort des Betriebs in Zusammenhang mit Kapitalforderungen ist dort, wo der Schuldner seinen Wohnsitz bzw. Sitz oder seine Geschäftsleitung hat.

Artikel 15: Verrechnung von Gewinnen und Verlusten verbundener Geschäftsgesamtheiten

(1) Hält eine ansässige Geschäftsgesamtheit (beherrschende Geschäftsgesamtheit) während des gesamten Ermittlungszeitraums mindestens 90 Prozent der stimmberechtigten Anteile an einer anderen ansässigen Geschäftsgesamtheit (beherrschende Geschäftsgesamtheit) und haben beide den gleichen Ermittlungszeitraum (Kalendarjahr, Wirtschaftsjahr), so können die Gewinne beider Geschäftsgesamtheiten zu einem konsolidierten Gewinn zusammengefasst werden. Eine mittelbare Beteiligung genügt, wenn jede der Beteiligungen, auf denen

die mittelbare Beteiligung beruht, 90 Prozent der Stimmrechte auf sich vereinigt. Der konsolidierte Gewinn ist der beherrschenden Geschäftsgesamtheit zuzurechnen.

(2) Wird der Verlust einer Geschäftsgesamtheit im Rahmen der Besteuerung des konsolidierten Gewinns gemäß Paragraph 1 dieses Artikels mit dem Gewinn einer anderen Geschäftsgesamtheit verrechnet, so hat diese Geschäftsgesamtheit die Steuerersparnis an die Verlustgeschäftsgesamtheit als nicht steuerbare Zuführung zum eigenen Kapital zu übertragen.

Artikel 16: Verlustvortrag

(1) Ist das marktbestimmte Einkommen einer natürlichen Person oder der marktbestimmte Gewinn einer gewinnsteuerpflichtigen Geschäftsperson ein Verlust, so ist dieser in den nächsten Ermittlungszeitraum vorzutragen. Der Steuerpflichtige verliert das recht auf den Abzug des vorgetragenen Verlusts mit Ablauf des fünften Ermittlungszeitraums, der dem Ermittlungszeitraum folgt, in dem der Verlust entstanden ist.

(2) Im nächsten Ermittlungszeitraum wird das marktbestimmte Einkommen bzw. der marktbestimmte Gewinn um den vorgetragenen Verlust und die hierauf entfallenden Schutzzinsen gemindert. Für die Ermittlung dieser Schutzzinsen wird der Schutzzinssatz (Artikel 14 Paragraph 5 des Gesetzes) des Ermittlungszeitraums auf den insgesamt vorgetragenen Verlust angewendet.

(3) Der Steuerpflichtige, der einen Verlust ausweist, unterliegt unbedingt der Kontrolle durch die Steuerverwaltung.

Vierter Abschnitt:

Ermittlung der Steuerbasis

I. Allgemeine Vorschriften der Einkommensermittlung

Artikel 18: Kontinuität der Einkommensbesteuerung

(1) Einkommen ermittelt man so, dass die Kontinuität der Einkommensbesteuerung im Sinne der einmaligen Steuerbelastung von Einkommen gewährleistet ist.

Bei einer steuerneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern muss die spätere Besteuerung der stillen Reserven (Paragraph 2 dieses Artikels) gewährleistet sein. Voraussetzung hierfür ist, dass es bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern auf den Rechtsnachfolger, der steuerpflichtig ist, zu keinen Veränderungen der Buchwerte kommt.

(2) Stille Reserven sind gleich dem Unterschiedsbetrag zwischen den Marktwerten (Artikel 21 des Gesetzes) und den Buchwerten von Wirtschaftsgütern. Der Teil des Marktwertes eines Betriebs, der die summe der Marktwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter abzüglich aller Schulden des Betriebs übersteigt, ist eine stille Reserven und wird Geschäftswert genannt.

Artikel 19: Zurechnung von Erwerbseinnahmen, Erwerbsausgaben und Gewinne von Geschäftsgesamtheiten

(1) Erwerbseinnahmen sind demjenigen zuzurechnen, der sie erwirtschaftet hat. Nach Beendigung der Einkommensteuerpflicht sind die Erwerbseinnahmen demjenigen zuzurechnen, der sie als Rechtsnachfolger oder sonst Berechtigter erhält.

(2) Erwerbsausgaben sind demjenigen zuzurechnen, dem auch die Erwerbseinnahmen aus einer Erwerbstätigkeit zuzurechnen sind, und zwar gleichgültig, von wem die Ausgabe geleistet worden ist.

(3) Der Gewinn der von einer Durchreichgesellschaft geführten Geschäftsgesamtheit wird – vorbehaltlich einer Zurechnung von Gewinnen verbundener Geschäftsgesamtheiten gemäß Artikel 15 des Gesetzes - vollständig den am Gewinn ge-

mäß Paragraph 6 dieses Artikels beteiligten Personen zugerechnet. Eine reichgesellschaft ist eine Gesellschaft,

1. Die eine Geschäftsgesamtheit mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland führt,
2. Die nur natürliche Personen als Gesellschafter hat,
3. Die nicht mehr als 15 Gesellschafter hat und
4. Deren Gewinnanteilsrechte nicht auf Börsen oder ähnlichen Plätzen gehandelt werden.

Neben Kapitalgesellschaften (AG, GmbH u.a.) und Personengesellschaften können auch Vereine, Genossenschaften und andere Personenvereinigungen Durchreichgesellschaften sein, wenn die Nr. 1 bis 4 dieses Paragraphen aufgeführten Voraussetzungen entsprechend vorliegen.

Die Zurechnung eines Anteils am Gewinn der Geschäftsgesamtheit einer Durchreichgesellschaft bestimmt sich nach den Paragraphen 4 bis 5 dieses Artikels.

(4) Bei der Zurechnung eines Gewinns der Geschäftsgesamtheit die Gewinnbeteiligten (Paragraph 6 dieses Artikels) gemäß Paragraph 5 dieses Artikels richtet sich die Aufteilung des Gewinns nach den von diesen Personen getroffenen Abkommen. Liege solche Abkommen nicht vor oder stellen sie einen steuerlichen Gestaltungsmissbrauch dar, so wird die Zurechnung nach anderen Beteiligungsmerkmalen, wie z.B. nach dem Anteil am Vermögen der Geschäftsgesamtheit vorgenommen.

(5) Der dem Gewinnbeteiligten einer Durchreichgesellschaft zuzurechnende Gewinnanteil ist sein Anteil am Gewinn der Geschäftsgesamtheit abzüglich des auf ihn entfallenden Verlustvortrags aus früheren Ermittlungszeiträumen. Ist ein Verlustanteil zuzurechnen, so darf er dem Gewinnbeteiligten gemäß Paragraph 3 dieses Artikels nicht zugerechnet werden, soweit dieser

1. Auf einen Verlustvortrag aus Ermittlungszeiträumen vor Erlangung des Status der Durchreichgesellschaft entfällt;
2. Das Haftungskapital des Gewinnbeteiligten übersteigt.

Hiernach nicht durchgereichte Verluste sind in den nächsten Ermittlungszeitraum vorzutragen. Verliert die Gesellschaft ihren Status als Durchreichgesellschaft, sind

die verbliebenen anteiligen Verluste der Gesellschaft als Verlustvortrag der Nachfolger der Durchreichgesellschaft zu behandeln.

(6) Gewinnbeteiligte einer Durchreichgesellschaft sind natürliche Personen, die am Gewinn der Geschäftsgesamtheit der Durchreichgesellschaft als Gesellschafter und in einer damit vergleichbaren Stellung beteiligt sind.

(7) Die Zurechnung des Gewinns der von einer Gesellschaft geführten nichtansässigen Geschäftsgesamtheit richtet sich nach dem betreffenden ausländischen Steuerrecht.

(8) Wenn der Gewinn eines Betriebs nach diesem Gesetz oder nach andren steuerlichen Vorschriften aus dem Gewinn der Geschäftsgesamtheit ausgegrenzt werden soll, so ist dem Betrieb der Gewinn zuzurechnen, den er hätte erzielen können, wenn eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständige Geschäftsgesamtheit ausgeübt hätte und im Verkehr mit der Geschäftsgesamtheit, dessen Betrieb er ist, völlig gewesen wäre.

Artikel 20: Vereinnahmung und Verausgabung

(1) Erwerbseinnahmen, Erwerbsausgaben und berücksichtigungsfähige Ausgaben für die private Lebensführung sind nach den Grundsätzen der Kassenrechnung (Paragraph 2 dieses Artikels) anzusetzen.

Regelmäßig wiederkehrende Erwerbseinnahmen, die dem Steuerpflichtigen innerhalb einer Frist vor 15 Tagen vor oder nach Beendigung des Ermittlungszeitraums, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Ermittlungszeitraum bezogen. Für regelmäßig wiederkehrende Erwerbsausgaben gilt Satz 2 dieses Paragraphen entsprechend.

(2) Kassenrechnung bedeutet, dass nur solche Erwerbsausgaben und Erwerbseinnahmen zu berücksichtigen sind, die einer Veränderung von Kassenbeständen (Bargeldbestände, Bankguthaben u.ä.) entsprechen. Erwerbseinnahmen bzw. erwerbsausgaben, die in Sachform erfolgen und kassenmäßig wirksame Erwerbseinnahmen bzw. erwerbsausgaben ersetzen, sind zusätzlich zu berücksichtigen.

(3) Als Erwerbseinnahmen sind nicht anzusetzen:

1. Einnahmen, soweit ihnen Erwerbsausgaben beim Schuldner entsprechen, die der Schuldner bei der Ermittlung seines Einkommens (Gewinns) nicht anziehen darf,
2. Erhaltene Erstattungen für Erwerbsausgaben, soweit der Steuerpflichtige die Erwerbsausgaben bei der Ermittlung seines Einkommens (Gewinns) nicht abziehen darf.

(4) Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden (durchlaufende Posten und ähnliche Vorgänge), sind nicht anzusetzen.

(5) Erwerbseinnahmen, die nicht in Geld bestehen, sind mit ihren Marktwerten anzusetzen. Erwerbsausgaben, die nicht in Geld bestehen, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen anzusetzen.

Artikel 21: Marktwert

Der Marktwert eines Gutes oder einer Dienstleistung ist der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Gutes oder der Dienstleistung bei einer Veräußerung zu erzielen bzw. bei seiner Wiederbeschaffung zu zahlen wäre. Dabei sind mit Ausnahme ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusetzen, die allein in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilliger Anordnung beruhen.

II Besondere Vorschriften zur Ermittlung des persönlichen Einkommens

Artikel 22: Ermittlungszeitraum

Die Basis der persönlichen Einkommensteuer ist für ein Kalenderjahr zu ermitteln. An die Stelle des Kalenderjahres tritt der Zeitraum des jeweiligen Steuerpflicht.

1. Bei Beginn der Steuerpflicht durch Geburt oder Aufnahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Inland;
2. Bei Wegfall der Steuerpflicht durch Tod;
3. Bei einem Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter Steuerpflicht und umgekehrt.

Artikel 23: Einkommen aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit

(1) Das Einkommen aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit ist der Unterschiedsbetrag zwischen den Arbeitslöhnen (Einnahmen, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber aus einem weisungsgebundenen Dienstverhältnis erhält) und den Renten (Einnahmen aus der gesetzlichen Rentenversicherung) einerseits und den Erwerbsausgaben gemäß Paragraph 2 dieses Artikels andererseits.

(2) Als Erwerbsausgaben können bei unbeschränkt Steuerpflichtigen abgezogen werden:

1. Die zur gesetzlichen Rentenversicherung;
2. Ein Pauschalbetrag von 72 GEL für das Kalenderjahr, soweit für seinen Abzug entsprechende Erwerbseinnahmen aus Arbeitslöhnen vorliegen, die aus einem bestehenden Dienstverhältnis stammen.

Der Pauschalbetrag gemäß Nr. 2 dieses Artikels ist zeitanteilig zu kürzen, wenn der Ermittlungszeitraum weniger als ein Kalenderjahr beträgt.

(3) Als Erwerbsausgaben sind bei beschränkt Steuerpflichtigen die Beiträge des Arbeitnehmers zur gesetzlichen Rentenversicherung abzugsfähig.

Artikel 24: Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit

(1) Das Einkommen aus unternehmerischen Tätigkeiten (Paragraph 1 Nr. 1 des Gesetzes) ist der gemäß Artikel 14 und 23 des Gesetzes ermittelte Gewinn der vom Steuerpflichtigen geführten EinzelGeschäftsgesamtheit. Hiervon können Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung abgezogen werden.

(2) Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäß Artikel 12 Paragraph 1 Nr. 2 entspricht den Erwerbseinkünften abzüglich der Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung.

(3) Die Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäß Artikel 12 Paragraph 1 Nr. 3 des Gesetzes werden wie Gewinne der Betriebe gemäß Artikel 33 des Gesetzes ermittelt.

Artikel 25: Ausgaben der privaten Lebensführung

(1) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen (Artikel 3 Paragraph 1 Nr. 1,3 und 4 des Gesetzes) sind folgende Angaben der privaten Lebensführung abzugsfähig:

1. Ausgaben für den regelmäßigen eigenen Grundbedarf in Höhe eines Grundfreibetrags gemäß Paragraph 2 dieses Artikels;
2. Ausgaben für den regelmäßigen Grundbedarf der unterhaltenen Personen in Höhe der Freibeträge gemäß Paragraph 3 dieses Artikels;
3. Ausgaben für den regelmäßigen Sonderbedarf aus der körperlichen oder geistigen Invalidität in Höhe der Sonderfreibeträge gemäß Paragraph 4 dieses Artikels;
4. Pflichtbeiträge des Steuerpflichtigen zur gesetzlichen Krankenversicherung; besteht keine gesetzliche Beitragspflicht, sind freiwillige Beiträge zu einer Krankenversicherung bis zu den gesetzlichen Höchstbeiträge des Arbeitnehmers und Arbeitgebers abzugsfähig;
5. Ausgaben für gemeinnützige Zwecke (Spenden) gemäß Paragraph 5 dieses Artikels;
6. Ausgaben aus Anlass der Befolgung von Pflichten und der Wahrnehmung von Rechten aus der Einkommensbesteuerung (Steuerberatungskos-

ten), soweit sie nicht auf die Besteuerung der Gewinne von Geschäftsgesamtheiten entfallen.

Bei verkürzten Ermittlungszeiträumen im Sinne von Artikel 22 Satz 2 des Gesetzes sind die Abzüge gemäß Nr. 1,2 und 3 dieses Paragraphen zeitanteilig zu kürzen.

(2) Der Grundfreibetrag (F-1) beträgt 360 GEL für das Kalender Jahr. Von den Einnahmen, die aufgrund der Rente hervorgehen, wird der 2,5-fache Betrag des Grundfreibetrages für das Kalenderjahr abgezogen.

(3) Der Freibetragsfaktor für den unterhaltenen Ehepartner beträgt 0,5. Der Freibetragsfaktor für unterhaltene Kinder bis zu einem Alter von 18 Jahren beträgt 0,5 für jedes Kind. Der Freibetragsfaktor für die andere unterhaltene Person beträgt 0,5 für jede unterhaltene Person. Eigene Steuerpflichtige Markteinkommen der unterhaltenen Person kürzen den abziehbaren Freibetrag.

(4) Bei körperlichen oder geistiger Behinderung des Steuerpflichtigen oder unterhaltenen Personen errechnet sich der Freibetragsfaktor als 0,1 für jede 20 Prozent der Invalidität zum Betrag des Abzugs aus Paragraph 2 und 3 dieses Artikels.

(5) Ausgabe für die nach Maßgabe der allgemeinen Durchführungsverordnung zur Einkommensteuer abgegrenzten gemeinnützigen Zwecke sind höchstens bis zu fünf Prozent des marktbestimmten Einkommens (Artikel 8 Paragraph 1 des Gesetzes) abzugsfähig. Soweit im marktbestimmten Einkommen Anteile am Gewinn anderer Geschäftsgesamtheiten enthalten sind und davon bereits Ausgaben für gemeinnützige Zwecke abgezogen wurden, mindert der anteilige Spendenabzug den Höchstbetrag gemäß Satz 1 dieses Paragraphen.

(6) Andere unterhaltene Personen können sein: die Eltern der Ehepartner und Kinder älter als 18 Jahren, die sich noch in einer ordentlichen Ausbildung befinden.

(7) Bei beschränkt Steuerpflichtigen (Artikel 3 Paragraph 1 Nr. 2,3 und 4 dieses Gesetzes) sind folgende Ausgaben der privaten Lebensführung abzugsfähig:

1. Pflichtbeiträge des Steuerpflichtigen zur gesetzlichen Krankenversicherung;
2. Ausgaben für gemeinnützige Zwecke (Spenden) gemäß Paragraph 5 dieses Artikels;

3. Ausgaben aus Anlass der Befolgung von Pflichten und der Wahrnehmung von Rechten aus der Einkommensbesteuerung (Steuerberatungskosten), sowie sie im Georgien erzielte Einkommen betreffen und nicht auf die Besteuerung der Gewinne von Geschäftsgesamtheiten entfallen.

III. Besondere Vorschriften zur Ermittlung des gewinnsteuerpflichtigen Gewinns

Artikel 26: Betriebsgewinn und Gewinn der Geschäftsgesamtheit

Ein gemäß Artikel 14,15 und 33 des Gesetzes ermittelter Gewinn der Geschäftsgesamtheit gehört zur Steuerbasis einer gewinnsteuerpflichtigen Geschäftsperson (Artikel 8 Paragraph 2 des Gesetzes), sofern er nicht natürlichen Person zugerechnet wird.

Artikel 27: Ausgaben für gemeinnützige Zwecke

Ausgaben für gemeinnützige Zwecke sind bis zu 5 Prozent des marktbestimmten Gewinns abzugsfähig, der von einem Gewinnsteuerpflichtigen gemäß Artikel 8 Paragraph 2 und Artikel 26 des Gesetzes zu versteuern ist.

IV. Besondere Vorschriften zur Ermittlung der Gewinne von Geschäftsgesamtheiten

1. Ermittlungszeitraum und Grundlagen der Gewinnermittlung

Artikel 28: Ermittlungszeitraum

(1) Ermittlungszeitraum für Gewinne von Geschäftsgesamtheiten ist das Kalenderjahr bzw. das Wirtschaftsjahr gemäß Paragraph 2 dieses Artikels oder ein ver-

kürzter Zeitraum gemäß Paragraph 3 dieses Artikels. Dies gilt auch für die Ermittlung der Steuerbasis gewinnsteuerpflichtiger Geschäftsgesamtheiten.

(2) Bei einer Einzelgeschäftsgesamtheit und bei der Geschäftsgesamtheit einer Durchreichgesellschaft ist der Gewinn für das Kalenderjahr zu ermitteln. Bei allen anderen Geschäftsgesamtheiten ist der Gewinn der Geschäftsgesamtheit für das Wirtschaftsjahr, d.h. für den Zeitraum zu ermitteln, für den es regelmäßig seine Abschlüsse macht.

(3) Wird während des Steuerabschnittes die unbeschränkt Steuerpflichtige Geschäftsperson zum beschränkt Steuerpflichtigen oder umgekehrt, so treten an die Stelle des Ermittlungszeitraums gemäß Paragraph 2 dieses Artikels die Zeiträume für die Anwendung der jeweils für ansässige und nichtansässige Geschäftsgesamtheiten relevanten Vorschriften. Verkürzte Ermittlungszeiträume resultieren weiterhin aus der Gründung, Auflösung und Umwandlung einer Geschäftsgesamtheit, aus der Neueinrichtung (auch über Erwerb), Veräußerung, Entnahme und Liquidation von Betrieben.

Artikel 29: Besondere Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben

(1) Zu den Erwerbseinnahmen gehören auch:

1. Die Marktwerte der einem Betrieb entnommenen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen, soweit der Gesamtgewinn der Geschäftsgesamtheit sonst gemindert würde und nicht eine gewinnneutrale Übergang gemäß Artikel 30 Paragraph 3 des Gesetzes zulässig ist;
2. Die Buchwerte der aus betrieblichen Gründen weggefallenen Schulden aus der Anschaffung zu verzeichnender Anlagegüter und aufgenommenen Darlehen.

(2) Zu den Erwerbsausgaben gehören auch:

1. Anschaffungs- und Herstellungskosten eingelegter Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen, soweit der zu versteuernde Gesamtgewinn der Geschäftsgesamtheit sonst erhöht würde;
2. Die Buchwerte der aus betrieblichen Gründen weggefallenen Kapitalforderungen;

3. Der Buchwert verzeichneter Anlagegüter im Zeitpunkt ihres Abgangs (Artikel 31 Paragraph 2 Nr. 3 des Gesetzes);
4. Die zeitanteiligen Wertverluste (Abschreibungen gemäß Artikel 31 Paragraph 3 des Gesetzes) der im Anlagegüterverzeichnis (Artikel 31 Paragraph 1 und 2 des Gesetzes) verzeichneten Anlagegüter;
5. Die Schutzzinsen auf das berücksichtigungsfähige Eigenkapital (Artikel 34 des Gesetzes);
6. Ausgaben aus Anlass der Befolgung von Pflichten und Wahrnehmung von rechten bei der Besteuerung der Gewinne von Geschäftsgesamtheiten (Steuerberatungskosten).

(3) Entnahmen sind die nicht durch die Erwerbstätigkeit des Betriebs veranlassten Wertabgaben aus dem Erwerbsvermögen. Hierzu gehört der Wert von Dienstleistungen, die der Betrieb aus Gründen erbringt, die nicht aus seiner Erwerbstätigkeit folgen. Zu den Entnahmen gehören auch Erwerbsausgaben des Betriebs; mit denen zugleich Kosten der privaten Lebensführung der Geschäftsperson, der Gesellschafter der Geschäftsgesamtheit oder der ihnen nahestehenden Person gedeckt werden, soweit sie nach Maßgabe der allgemeinen Durchführungsverordnung zur Einkommensteuer als erwerbswirtschaftlich unangemessen zu betrachten sind.

(4) Einlagen sind die nicht durch die Erwerbstätigkeit des Betriebs veranlasste Wertzuführungen in das Erwerbsvermögen. Hierzu gehört auch der Wert von Dienstleistungen, die für den Betrieb aus Gründen erbracht werden, die nicht aus seiner Erwerbstätigkeit folgen.

(5) Bei Betrieben, die sich allein auf die Überlassung von Wirtschaftsgüter, d.h. auch auf das Halten von Anteilen von Geschäftsgesamtheiten erstrecken, sind im steuerlichen Sinne nicht der Betrieb selbst, sondern nur die zu seinem Erwerbsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter entnehmbar bzw. einlegbar.

Artikel 30: Nicht anzusetzende Erwerbseinnahmen und nicht abzugsfähige Erwerbsausgaben

(1) Als Erwerbseinnahmen sind nicht anzusetzen:

1. Einnahmen, soweit ihnen nicht abzugsfähige Erwerbsausgaben entsprechen;

2. Beiträge, die aufgrund der Satzung von Mitgliedern einer Personenvereinigung lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglied erhoben werden.

(2) Als Erwerbsausgaben sind nicht abzugsfähig:

1. Ausgaben, die die private Lebensführung anderer Person berühren, die nicht Arbeitnehmer der Geschäftsperson sind, soweit sie erwerbswirtschaftlich unangemessen sind und beim Begünstigten nicht zu entsprechenden steuerpflichtigen Erwerbseinnahmen führen. Dies betrifft u.a. Ausgaben für Bewirtung, Beherbergung, Beförderung oder Unterhaltung, d.h. auch für die Teilnahme an Jagd oder Fischerei, für die Benutzung von Personenkraftwagen, Segeljachten oder Motorjachten sowie von Sportstätten und anderen der Unterhaltung dienenden Einrichtungen;
2. Ausgaben für übermäßigen Geschenke an Person, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind;
3. Ausgaben, die auf Sachbezüge von Arbeitnehmern und gewinnwirksame Entnahmen (Artikel 29 Paragraph 3) entfallen, soweit durch ihre Nichtabzugsfähigkeit eine vereinfachte steuerliche Belastung der betreffenden Erwerbseinnahmen hergestellt wird.

Näheres zu den Vorschriften gemäß Nr. 1 bis 3 diese Paragraphen regelt die allgemeine Durchführungsverordnung zur Einkommensteuer.

(3) Die (gewinnneutrale) Übertragung von Anlagegütern, die gemäß Art. 31 zu verzeichnen sind, von einem Erwerbsvermögen in ein anderes Erwerbsvermögen zu Buchwerten ist zulässig, wenn die Kontinuität der Einkommensbesteuerung (Artikel 18 des Gesetzes) sichergestellt ist. Dies gilt insbesondere für die unentgeltliche Übertragung von Anlagegüter

Artikel 31: Verzeichnis der Anlagegüter

(1) Soweit Anlagegüter dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihr nach Paragraph 2 Nr. 1 dieses Artikels anzusetzender Eingangswert den Betrag von 500 GEL übersteigt, sind sie in das Verzeichnis der Anlagegüter aufzunehmen. Anlagegüter sind langlebige, zur Nutzung und nicht zum Verbrauch bestimmte Wirtschaftsgüter materieller Art, z.B. Maschinen, Büroeinrichtungen, Computer, Grundstücke, Gebäude und immaterieller Art, z.B. Patente, Marken-, Urheber- und Verlagsrech-

te sowie die Geschäftswerte erworbener oder eingelegter Betriebe. Langlebig sind Wirtschaftsgüter, wenn sich ihre Nutzung erfahrungsgemäß über einen Zeitraum von mehr als einem Kalenderjahr erstreckt. Die Fortführung und Ausbuchung der Verzeichniswerte richtet sich nach Paragraph 2 dieses Artikels.

(2) Das Verzeichnis der Anlagegüter ist wie folgt zu führen:

1. Anlagegüter, die im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit angeschafft oder hergestellt werden, sind mit ihren Anschaffungs- und Herstellungskosten in das Verzeichnis der Anlagegüter aufzunehmen (Eingangswert). Selbst hergestellte immaterielle Anlagegüter, für die voraussichtliche Marktwerte vorliegen, sind bis zu ihrer Ausbuchung mit einem Erinnerungswert von 0 GEL zu verzeichnen. Eingelegte Anlagegüter sind mit ihren Marktwerten zum Zeitpunkt der Einlage in das Verzeichnis der Anlagegüter aufzunehmen, jedoch höchstens mit ihren früheren Anschaffungs- und Herstellungskosten vermindert um die Abschreibungen (Paragraph 3 dieses Artikels) bis zum Einlagezeitpunkt. Werden bei dem Erwerb oder der Einlage von Betrieben die bis dahin bestehenden Verzeichniswerte (Buchwerte) nicht fortgeführt, so sind die aufgedeckten stillen Reserven zunächst auf die erworbenen oder eingelegten Anlagegüter bis zur Höhe ihrer Marktwerte zu verteilen. Verbleibt von den aufgedeckten stillen Reserven ein hiernach nicht verteilter Rest ist er als Geschäftswert zu verzeichnen.
2. Erstreckt sich die Nutzung des Anlagegutes auf mehr als einen Ermittlungszeitraum, so entspricht der Verzeichniswert (Buchwert) zu Beginn eines Ermittlungszeitraums dem Eingangswert abzüglich aller bis dahin gemäß Paragraph 3 dieses Artikels durchgeführten Abschreibungen.
3. Ein Anlagegut ist auszubuchen, wenn es veräußert, entnommen oder aus anderen Gründen betrieblich nicht mehr genutzt wird. Zum Zeitpunkt der Ausbuchung (Abgangswert) entspricht dem Verzeichniswert am Anfang des Ermittlungszeitraums, in den die Ausbuchung fällt, bzw. dem Eingangswert, wenn das Anlagegut im gleichen Ermittlungszeitraum in das Verzeichnis aufgenommen wurde.

(3) Die wirtschaftlich und technisch bedingten Wertverluste abnutzbarer oder einem Substanzverlust unterliegender Anlagegüter sind als Abschreibungen zu verzeichnen. Abschreibungen sind erstmalig in dem Ermittlungszeitraum anzusetzen, in dem die Aufnahme des Anlagegutes in das Verzeichnis fällt. Im Ermittlungszeitraum, in den die Ausbuchung des Anlagegutes fällt, sind keine Abschreibungen anzusetzen. Übersteigt der Verzeichniswert am Anfang des Ermittlungszeitraums nicht 500 GEL, so kann er vollständig abgeschrieben werden. Abschreibungen für abnutzbare Anlagegüter sind so anzusetzen, dass die Eingangswerte der Anlagegüter gemäß Paragraph 2 Nr. 1 dieses Artikels über ihre voraussichtliche Nutzungsdauer gleichmäßig verteilt werden. Die erste Abschreibung eines Anlagegutes beträgt nur die Hälfte der Jahresabschreibung, wenn es im betreffenden Ermittlungszeitraum weniger als sechs Monate verzeichnet war. Zulässig ist auch das folgende Abschreibungsverfahren:

1. Alle abnutzbaren Anlagegüter werden wenigen Güterkategorien zugeordnet;
2. Auf die Abschreibungsbasis des Anlagegutes wird der einheitliche Abschreibungssatz seiner Güterkategorie angewendet;
3. Abschreibungsbasis des Anlagegutes ist sein Verzeichniswert am Anfang des Ermittlungszeitraums bzw. sein Eingangswert. War ein Anlagegut im Ermittlungszeitraum, in den seine Aufnahme in das Verzeichnis fällt, weniger als sechs Monate verzeichnet, so beträgt die Abschreibungsbasis die Hälfte des Eingangswerts.

Bei Anlagegütern, die einer Substanzverringerung unterliegen, sind Abschreibungen nach Maßgabe des Substanzverzehrs anzusetzen. Bei allen Anlagegütern sind Abschreibungen im Falle außergewöhnlicher technischer oder wirtschaftlicher Wertverluste zulässig.

(4) Näheres zur Führung des Verzeichnisses der Anlagegüter regelt die allgemeine Durchführungsverordnung zur Einkommensteuer. Die Bewertung der Anlagegüter und die zulässigen Abschreibungen werden in der Bewertungs- und Abschreibungsverordnung näher geregelt.

Artikel 32: Verzeichnis der Forderungen und Schulden

(1) Forderungen aus Güterlieferungen und Dienstleistungen sowie durch Zwecke der Geschäftsgesamtheit entstandene Kapitalforderungen (Artikel 14 Paragraph 3 des Gesetzes) sind in das Forderungsverzeichnis aufzunehmen.

(2) Verbindlichkeiten aus Güterlieferungen und Dienstleistungen sowie Kapitalverbindlichkeiten aus den für Zwecke der Geschäftsgesamtheit aufgenommenen Barkrediten sind in das Schuldenverzeichnis aufzunehmen.

(3) Näheres zur Führung der Verzeichnisse von Forderungen und Schulden regelt die allgemeine Durchführungsverordnung zur Einkommensteuer.

2. Ermittlung des Gewinns von Geschäftsgesamtheiten

Artikel 33: Ermittlung der Gewinne von Betrieben

(1) Die nicht steuerbefreiten Gewinne aus der laufenden Geschäftsgesamtheit der Betriebe gemäß Artikel 14 Paragraph 1 Nr. 1 des Gesetzes sind wie folgt zu ermitteln:

- Erwerbseinnahmen gemäß Kassenbuch
- + Erwerbseinnahmen gemäß Artikel 29 Paragraph 1 des Gesetzes
- Erwerbseinnahmen gemäß Artikel 20 Paragraph 3 und Artikel 30 Paragraph 1 des Gesetzes, soweit sie im Kassenbuch verzeichnet wurden
- Erwerbsausgaben gemäß Kassenbuch
- Erwerbsausgaben gemäß Artikel 29 Paragraph 2 des Gesetzes
- + nichtabzugsfähige Erwerbsausgaben gemäß Artikel 30 Paragraph 2 des Gesetzes, soweit sie im Kassenbuch verzeichnet wurden
- = **Gewinn aus laufender Geschäftstätigkeit des Betriebs (Teil Gewinn der Geschäftsgesamtheit)**

Bei der Ermittlung der Gewinne aus der laufenden Geschäftstätigkeit von Betrieben können ohne Einzelnachweis als Erwerbsausgaben pauschal 10 Prozent der

Erwerbseinnahmen gemäß Kassenbuch angesetzt werden. In diesem Fall dürfen zusätzlich nur noch Erwerbsausgaben gemäß Artikel 29 Paragraph 2 Nr. 1 bis 3 und Nr. 6 des Gesetzes abgezogen werden. Werden Erwerbsausgaben pauschal angesetzt, muss diese Verfahren bei der Gewinnermittlung aller Betriebe der Geschäftsgesamtheit gewählt werden.

(2) Folgende Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben sind bei der Ermittlung des Betriebsgewinns gemäß Paragraph 1 dieses Artikels nicht anzusetzen:

1. Ausgaben für die Herstellung und Anschaffung der Anlagegüter, die in das Verzeichnis der Anlagegüter eingetragen werden;
2. Ausgaben für den Erwerb von Kapitalforderungen und Einnahmen aus ihren Veräußerungen, Entnahmen sowie Tilgungen, soweit hierin keine steuerpflichtigen Erträge enthalten sind;
3. Einnahmen aus eingegangenen Kapitalverbindlichkeiten und Ausgaben aus ihren Tilgungen, soweit hierin keine Abzugsfähige Kreditzinsen enthalten sind.

(3) Die nicht steuerbefreiten Gewinne gemäß Artikel 14 Paragraph 1 Nr. 2 des Gesetzes sind gleich dem Betrag, um den der Veräußerungserlös bzw. Entnahmewert den Buchwert des zugehörigen eigenen Kapitals übersteigt. Zusätzlich abzugsfähig sind die besonderen Kosten aus den aufgeführten Vorgängen. In diesen Fällen ist durch Ansatz eines Erwerbsverlustes bei dem Erwerber eines veräußerten oder entnommenen Betriebs oder einzelnen Wirtschaftsgutes die Kontinuität der Einkommensbesteuerung im Sinne von Artikel 18 des Gesetzes zu gewährleisten. Näheres hierzu regelt die allgemeine Durchführungsverordnung.

(4) Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, folgende Geschäftsbücher zu führen, die die Grundlagen der Gewinnermittlung sind:

1. das zum Ende eines jeden Monats (mit Zwischensummen) abzuschließende Buch der Einnahmen und Ausgaben, in dem alle durch Belege nachweisbaren Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben zu verzeichnen sind;
2. das zum Ende eines Ermittlungszeitraums abzuschließende Verzeichnis des Anlagegüter;

3. das zum Ende eines jeden Ermittlungszeitraums abzuschließende Verzeichnis der Forderungen und Schulden.

Das Kassenbuch ist Teil des Buches der Einnahmen und Ausgaben. Hier sind alle Einnahmen und Ausgaben zu verzeichnen, die die Kassenbestände eines Betriebs bzw. einer Geschäftsgesamtheit berühren oder Kassenvorgänge ersetzen. Bei einer Vielzahl täglicher Zahlungsvorgänge ist eine tägliche Verzeichnung der Einnahmen erforderlich. Hierfür kann hilfsweise zusätzlich ein täglich abzuschließendes Registrierkassenbuch geführt werden.

(5) Wird die Ermittlung der Gewinne gemäß Paragraph 1 bis 4 dieses Artikels vom Steuerpflichtigen nicht ordnungsgemäß durchgeführt, sind diese Gewinne auf der Grundlage eines Steuerbescheids des zuständigen Finanzamtes im Wege der Schätzung festzulegen.

(6) Zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens können bestimmte Gewinne von Betrieben nach einem Pauschalverfahren besteuert werden. In einer Durchführungsverordnung, die nach dem Artikel 44 Paragraph 6 des Gesetzes erlassen wird, werden Art und Weise und die Bedingungen des Pauschalverfahrens näher geregelt. Dies gilt für Gewinne aus der selbständigen Erwerbstätigkeit natürlichen Personen und von Gemeinschaften natürlicher Person ohne eigenen Rechtspersönlichkeit, wenn diese Tätigkeiten nur einen geringen Umfang haben oder der Ermittlungsaufwand für die Steuerpflichtigen unzumutbar ist. Ein Pauschal ist- insbesondere für die Gewinne aus Land- und forstwirtschaftlichen Betrieben - nur anzuwenden, soweit dies nicht zu wettbewerblich bedenklichen Benachteiligung von Steuerpflichtigen führt, die ihre Gewinne nach dem Normalverfahren ermitteln.

Artikel 34: Ermittlung abzugsfähige Schutzzinsen

(1) Die Schutzzinsen ergeben sich durch Multiplikation des für den Ermittlungszeitraum zu berücksichtigenden durchschnittlichen Bestandes des eigenen Kapitals eines Betriebs gemäß Paragraph 2 dieses Artikels mit dem Schutzzinssatz (Artikel 14 Paragraph 5 des Gesetzes)

(2) Der für die Ermittlung der Schutzzinsen zu berücksichtigende Bestand des eigenen Kapitals ergibt sich als Durchschnitt der am Anfang und am Ende des

Ermittlungszeitraums zu ermittelnden Bestände des eigenen Kapitals. Der zu berücksichtigende Bestand des eigenen Kapitals ist der Unterschiedsbetrag zwischen der Summe aus den Werten der Anlagegüterbeständen gemäß Anlageverzeichnis, den Kapitalforderungen gemäß Forderungsverzeichnis sowie den Kassenbeständen (Barbestände, Bankguthaben) und den Kapitalverbindlichkeiten.

(3) Das Recht zum Abzug von Schützzinsen entfällt

1. bei einem pauschalen Ansatz von Erwerbsausgaben gemäß Artikel 33 Paragraph 1 Satz 2 des Gesetzes;
2. bei einer Besteuerung nach einem Pauschalverfahren gemäß Artikel 33 Paragraph 6 des Gesetzes;
3. bei einer nicht ordnungsgemäßen Führung von Verzeichnissen für Kassenbestände, Anlagegüter, Kapitalforderungen und Kapitalverbindlichkeiten.

Ergeben sich aufgrund von Kapitalverbindlichkeiten negative Schützzinsen, so sind sie als Einnahmen anzusetzen.

Fünfer Abschnitt:

Entstehung der Einkommensteuer und Verrechnung ausländischen Steuern

Artikel 35: Entstehung der Einkommensteuer

- (1) Die für einen Ermittlungszeitraum des Steuerabschnitts ermittelte Einkommensteuer entsteht mit Ablauf des Ermittlungszeitraums.
- (2) Die Einkommensteuer, die durch Steuerabzug erhoben wird, entsteht in den Zeitpunkt, in dem die Erwerbseinnahmen, von denen Einkommensteuer einzubehalten ist, dem Steuerpflichtigen (Artikel 3 des Gesetzes) kassenmäßig zufließen.
- (3) Die Einkommensteuer, für die eine Steuervorauszahlung zu entrichten ist, entsteht mit Ablauf des Anmeldezeitraums.

Artikel 36: Anrechnung oder Abzug ausländischen Steuern

(1) Soweit Einkommen im Ausland mit einer der Einkommensteuer des Georgiens entsprechenden Steuer belastet werden, ist die gezahlte ausländische Steuer auf die Einkommensteuer des Georgiens anzurechnen. Anrechenbar ist die ausländische Steuer höchstens bis zum Betrag der auf die ausländischen Einkommen entfallenden Einkommensteuer des Georgiens. Den Höchstbetrag erhält man, indem das Verhältnis des jeweiligen Gesamtbetrags ausländischer Einkommen zum Markteinkommen vor Abzug eines Verlustvortrags mit der gesamten Einkommensteuerschuld multipliziert wird.

(2) Statt der Anrechnung gemäß Paragraph 1 dieses Artikels kann die gezahlte ausländische Steuer auch bei der Ermittlung der ausländischen Einkommen abgezogen werden.

Sechter Abschnitt:

Erhebung der Einkommensteuer

I. Steuerabzüge und Steuervorauszahlungen

Artikel 37: Steuerabzüge

1. als Lohnsteuer von den gezahlten Einkommen aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit (Artikel 11 und 23 des Gesetzes, soweit es sich nicht um Renten im Sinne von Nr. 2 dieses Paragraphen handelt);
2. als Rentensteuer von Renten, die die Träger der gesetzlichen Rentenversicherung aufgrund von Beitragszahlungen in Zusammenhang mit einer früheren nichtselbständigen oder selbständigen Erwerbstätigkeit auszahlen (Art. 11 Par. 1 Satz 5 Nr. 3 und Par. 2 des Gesetzes);
3. als Diätensteuer von den gezahlten Einkommen aus der Erwerbstätigkeit als Abgeordneter (Artikel 12 Nr. 2 des Gesetzes, soweit es sich nicht um Renten im Sinne von Nr. 2 dieses Paragraphen handelt);
4. als Honorarsteuer von den gezahlten Einkommen:

- für Dienstleistungen von Künstlern, Artisten, Schriftstellern, Wissenschaftlern, Sportlern, Journalisten oder Berichterstattern einschließlich solcher für den Rundfunk oder Fernsehfunk;
 - für die Erwerbstätigkeit von Mitgliedern des Aufsichtsrates juristischer Personen und anderer Organisationen, Vertretern der Treuhand in den Aktionärsversammlungen und Gerichtsgutachtern;
 - für die Nutzung von beweglichen Sachen, Rechten, Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten.
5. als Kapitalertragsteuer von nicht steuerbefreiten Zinsen (Vgl. Art. 14 Par. 2 Nr. 1) und ausgezahlten Gewinnen aus partiarischen Kapitalforderungen und stillen Beteiligungen.

Die in Nr. 1 bis 5 dieses Paragraphen aufgeführten Einkommen unterliegen nicht dem Steuerabzug, wenn sie im Ausland erwirtschaftet wurden und dort einer Einkommensbesteuerung unterliegen.

Gehören die in Nr. 4 und 5 aufgeführten Einkommen zum Gewinn des nach den Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes bilanzierenden ansässigen Betriebs einer Geschäftsgesamtheit, ist für diese Einkommen kein Steuerabzug durchzuführen, soweit der Steueranspruch nicht gefährdet erscheint.

(2) Für die Berechnung der Steuerabzüge gemäß Paragraph 1 Nr. 1 bis 5 dieses Artikels ist der gemäß Artikel 10 des Gesetzes bestimmte Steuersatz auf die Steuerabzugsbasis gemäß Paragraph 3 dieses Artikels anzuwenden.

(3) Basis der Steuerabzüge ist:

1. bei der Lohnsteuer der Betrag, der sich nach Abzug des persönlichen Gesamtfreibetrags gemäß Artikel 40 Paragraph 2 des Gesetzes und der Ausgaben gemäß Artikel 25 Paragraph 1 Nr. 4 bzw. Paragraph 7 Nr. 1 des Gesetzes von dem Einkommen aus der nichtselbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 11 und 23 des Gesetzes) ergibt.
2. bei der Rentensteuer der Betrag, der sich nach Abzug des persönlichen Gesamtfreibetrags gemäß Artikel 40 Paragraph 2 des Gesetzes von den ausgezahlten Renten ergibt;
3. bei der Diätensteuer der Betrag, der sich nach Abzug der Beiträge zur Rentenversicherung, des persönlichen Gesamtfreibetrags gemäß Artikel 40

Paragraph 2 des Gesetzes und Ausgaben gemäß Artikel 25 Paragraph 1 Nr. 4 bzw. Paragraph 7 Nr. 1 des Gesetzes von den ausgezahlten Einkommen aus der Abgeordnetentätigkeit (Diäten) ergibt;

4. Bei der Honorarsteuer der Betrag, der sich nach Abzug pauschaliert anzusetzender Erwerbsausgaben gemäß Artikel 33 Paragraph 1 des Gesetzes von den ausgezahlten Erwerbseinnahmen ergibt;

5. bei der Kapitalertragssteuer auf Zinsen der ausgezahlte Betrag, der sich nach Abzug der Schutzzinsen von den ausgezahlten Zinsen ergibt, sofern sie nach Artikel 14 Paragraph 2 Nr. 1 des Gesetzes nicht steuerfrei sind; bei der Kapitalertragsteuer auf Anteile der Gläubiger partiarischer Kapitalforderungen und stillen Gesellschafter am Gewinn der Geschäftsgesamtheit der ausgezahlte Betrag.

(4) Vorbehaltlich der Regelungen gemäß Paragraphen 6 und 7 dieses Artikels hat der Auszahler von Einkommen, die den Abzugssteuern gemäß Paragraph 1 dieses Artikels unterliegen, den Steuerabzugsbetrag von den Erwerbseinnahmen einzuhalten, die an den Steuerpflichtigen innerhalb des Anmeldezeitraums (Par. 5 dieses Artikels) ausgezahlt werden. Die einbehaltenen Abzugssteuern sind vom Auszahler insgesamt bis zum 10. Tag des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats bei der Steuerverwaltung auf einem amtlich vorgeschriebenen Formular anzumelden und auf das vorgeschriebene Konto abzuführen. Der Auszahler muss weiterhin dem Finanzamt von Georgien bis zum 31. Januar des dem Steuerabschnitt folgenden Jahres nach amtlich vorgeschriebenen Muster und Verfahren einen Gesamtbericht über die Berechnung der für jeden Steuerpflichtigen abgeführten Abzugssteuern übermitteln.

(5) Anmeldezeitraum für Steuerabzüge ist der Kalendermonat.

(6) Ist der Auszahler der in Par. 1 dieses Artikels aufgeführten Einkommen nicht im Inland ansässig und unterliegen die im Ausland oder in Georgien erwirtschafteten Einkommen dort nicht der Besteuerung, so ist der Steuerpflichtige verpflichtet, die Abzugssteuer für diese Einkommen gemäß Par. 4 dieses Artikel selbst zu errechnen und an das zuständige Finanzamt zu entrichten. Liegt die auszahlende Stelle (Geschäftsstelle des Schuldners, Bank u. ä. Organisationen) von Einkom-

men gemäß Satz 1 im Inland, so ist diese Stelle Steuerabzugspflichtiger gemäß Paragraph 4 dieses Artikels.

(7) Ist ein Steuerpflichtiger für diplomatische oder konsularische Vertretungen eines fremden Staates, internationale Organisationen oder Vertretungen oder Organisationen, die auf dem Territorium von Georgien diplomatische Immunität genießen, in Georgien oder im Ausland wirtschaftlich tätig und bezieht er aus diesen Tätigkeiten ein Einkommen im Sinne von Par. 1 dieses Artikels, so hat nicht der Auszahler, sondern Steuerpflichtige selbst die Abzugssteuer gemäß Par. 6 Satz 1 dieses Artikels zu entrichten. Soweit der in Satz 1 dieses Paragraphen aufgeführte Auszahler freiwillig den Steuerabzug gemäß Paragraph 4 dieses Artikels vornimmt, ist der Steuerpflichtige von den Steuerabzugspflichten entbunden.

(8) Mit der Einzahlung der Abzugssteuern auf dem vorgeschriebenen Konto der Steuereinnahmen des Georgiens gelten diese unter dem Vorbehalt der Nachprüfung als festgesetzt. Die Steuerverwaltung hat das Recht die Steuerabzugsbasis auf Grund einer Nachprüfung und anderer Informationen über neue Tatsachen durch einen Bescheid neu festsetzen.

(9) Der Auszahler gemäß Paragraph 4 dieses Artikels und Personen, die Arbeitnehmer zur Verrichtung von Arbeiten an dritte Personen gegen Entgelt überlassen, haften für die einzubehaltenden und abzuführenden Steuern.

Artikel 38: Steuervorauszahlungen

(1) Sind voraussichtlich Gewinne von Geschäftsgesamtheiten zu versteuern, so müssen für den entsprechenden Ermittlungszeitraum hierauf Vorauszahlungen berechnet und entrichtet werden, die das Finanzamt durch einen Vorauszahlungsbescheid festsetzt. Vorauszahlungen sind zu entrichten:

1. für die voraussichtliche Gewinnsteuer;
2. für die voraussichtliche persönliche Einkommensteuer, die auf den Gewinn einer Durchreichgesellschaft entfällt, der bei den Gesellschaftern oder anderen Gewinnbeteiligten zu versteuern ist, wobei die Durchreichgesellschaft die Steuervorauszahlung für die Gewinnbeteiligten vorzunehmen hat und dafür haftet;

3. für die voraussichtliche persönliche Einkommensteuer, die auf den Gewinn einer natürlichen Geschäftsperson entfällt, soweit er nicht einer Vorauszahlung gemäß Nr. 2 unterliegen wird.

Für Gewinne, die einem Steuerabzug gemäß Artikel 37 Paragraph 1 Nr. 4 und 5 des Gesetzes unterliegen, sind keine Steuervorauszahlungen zu entrichten. Die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse der Gewinnbeteiligten bei der Festsetzung von Vorauszahlungen gemäß Nr. 2 ist nach Maßgabe der allgemeinen Durchführungsverordnung für die Einkommensteuer begrenzt.

(2) Bei der Festsetzung der Steuervorauszahlung gilt – soweit nicht andere Informationen vorliegen – die Grundannahme, dass die Einkommens- und Gewinnverhältnisse bei den Steuerpflichtigen denen im letzten Ermittlungszeitraum entsprechen. Als Steuervorauszahlungen sind deshalb die in der letzten Steuerabrechnung des Steuerpflichtigen ausgewiesenen oder durch einen Steuerbescheid zuletzt festgesetzten Steuerbeträge anzusetzen, wenn nicht andere Informationen eine Festsetzung im Sinne von Paragraph 1 dieses Artikels begründen.

(3) Das Finanzamt des Georgiens kann die Vorauszahlungen auf Grund eines glaubhaft begründeten Antrags des Steuerpflichtigen und auf andere Informationen über voraussichtliche Gewinne, die sich nicht aus der letzten Steuerabrechnung des Steuerpflichtigen oder dem letzten Steuerbescheid ergeben, spätestens bis drei Monate nach Ablauf des Ermittlungszeitraums durch einen Vorauszahlungsbescheid neu festsetzen. Die Festsetzung der Vorauszahlungen bei Neuöffnung von Betrieben erfolgt im Wege der Schätzung.

(4) Anmeldezeitraum für Steuervorauszahlungen ist der Kalendermonat. Die Vorauszahlungen sind bis zum 10. Des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats zu entrichten.

(5) Bei einer nachträglichen Erhöhung der Vorauszahlungen gemäß Paragraph 3 ist die letzte Vorauszahlung für den Ermittlungszeitraum anzupassen. Der Erhöhungsbetrag ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Vorauszahlungsbescheid zu entrichten.

(6) Vorauszahlungen sind nur festzusetzen, wenn sie mindestens 400 GEL für den Steuerabschnitt und mindestens 100 GEL für einen Vorauszahlungsbescheid betragen. Festgesetzten Vorauszahlungen sind nur zu erhöhen, wenn sich die Erhö-

hung im Falle von Paragraph 3 dieses Artikels auf mindestens 200 GEL und im Falle von Paragraph 5 dieses Artikels auf Mindestens 400 GEL beläuft.

Artikel 39: Erstellung von Steuerkarten

(1) Unbeschränkt Steuerpflichtige, die der persönlichen Einkommensteuer unterliegen, sind verpflichtet eine Steuerkarte zu führen. Die Steuerkarte wird von Finanzamt des Georgiens ausgestellt.

(2) auf der Steuerkarte sind einzutragen:

1. Daten zur Person;
2. Angaben zu dem Austellenden Organ;
3. der Freibetragsfaktor für den Steuerpflichtigen mit 1,0 und für Rentner mit 2,0 gemäß Artikel 25 Paragraph 2 des Gesetzes,
4. die Freibetragsfaktoren für unterhaltene Personen gemäß Artikel 25 Paragraph 3 des Gesetzes;
5. die Freibetragsfaktoren für körperliche oder seelische Invalidität gemäß Artikel 25 Paragraph 4 des Gesetzes.

(3) Unrichtige Eintragungen sind dem Finanzamt des Georgiens mit Einreichung der Steuerkarte umgehend zwecks Änderung zu melden. Der unbeschränkt Steuerpflichtige ist berechtigt, seine Steuerkarte durch Antrag beim Finanzamt des Georgiens ändern zu lassen, wenn sich ein Freibetragsfaktor für ihn erhöht.

Artikel 40: Verwendung und Rückgabe der Steuerkarte

(1) Der unbeschränkt Steuerpflichtige hat dem Steuerabzugspflichtigen seine Steuerkarte vorzulegen, wenn beim Steuerabzug persönliche Abzüge gemäß Paragraph 2 dieses Artikels berücksichtigt werden sollen.

(2) Der Steuerpflichtige, dem die Steuerkarte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen vorliegt, hat dessen persönlichen Gesamtfreibetrag durch Anwendung des auf der Steuerkarte ausgewiesenen Gesamtfreibetragsfaktor auf den Grundfreibetrag (Artikel 25 Paragraph 2 des Gesetzes) zu ermitteln.

(3) Der Steuerabzugspflichtige hat mit Abschluss der letzten im Steuerabschnitt vorgenommenen Auszahlung eines steuerabzugspflichtigen Einkommens dem

Steuerpflichtigen eine Bescheinigung auszustellen, die neben den Daten der Steuerkarte oder hiermit vergleichbaren Angaben zur Person des Steuerpflichtigen alle Daten über die vorgenommenen Steuerabzüge enthält.

(4) Der Steuerpflichtige kann von dem Steuerpflichtigen für Änderungszwecke, für die Abgabe der Steuererklärung und nach der letzten Auszahlung Steuerabzugspflichtiger Einkommen die Aushändigung der Steuerkarte verlangen. In diesem Falle hat der Steuerabzugspflichtige eine Kopie der Steuerkarte zu erstellen, bevor er sie aushändigt.

II. Erklärung, Festsetzung und Abrechnung der Einkommensteuer

Artikel 41: Steuererklärung

(1) Jeder Steuerpflichtige hat für sein zu versteuerndes Einkommen vorbehaltlich Paragraph 4 dieses Artikels nach amtlich vorgeschriebenem Formular eine eigenhändig unterschriebene Steuererklärung abzugeben. Die Steuererklärung ist für jeden Ermittlungszeitraum bis spätestens zwei Monate nach Ablauf des Ermittlungszeitraums abzugeben. Sind Anteile an Gewinnen von Durchreichgesellschaften zu erklären, verlängert sich die Abgabefrist auf drei Monate. Bei einem Wechsel der Steuerpflicht gemäß Artikel 22 und Artikel 28 Paragraph 3 Satz 1 des Gesetzes kann die Steuererklärung für beide Ermittlungszeiträume abgegeben werden.

(2) Zur Einkommensteuererklärung sind bestimmte Dokumente gemäß der allgemeinen Durchführungsverordnung zur Einkommensteuer für jeden Ermittlungszeitraum beizufügen.

(3) Nach Maßgabe Paragraph 1 dieses Artikels und Paragraph 2 Nr. 1 und 2 dieses Artikels sind Gewinne der Geschäftsgesamtheiten, die von Durchreichgesellschaften geführt werden, sowie ihre Verteilung auf die Gewinnbeteiligten von der Geschäftsperson der Durchreichgesellschaft gesondert zu erklären.

(4) Für die Einkommensteuer, die mit dem Steuerabzug gemäß Artikel 42 Paragraph 2 des Gesetzes als festgesetzt gilt, ist keine Erklärung abzugeben.

(5) Steuerpflichtige mit Einkommen aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit,

1. deren gesamtes Einkommen einem Steuerabzug gemäß Artikel 37 Paragraph 1 Nr. 1 des Gesetzes unterliegt und
2. die während des ganzen Steuerabschnitts nur bei einem Arbeitgeber beschäftigt waren,

können ihre Einkommensteuererklärung auch durch fristgerechte Einreichung der vom Arbeitgeber gemäß Art. 40 Paragraph 3 auszustellende Bescheinigung über alle vorgenommenen Steuerabzüge beim Finanzamt des Georgiens abgeben.

Für Rentner, deren gesamtes Einkommen einen Steuerabzug gemäß Artikel 37 Paragraph 1 Nr. 2 unterliegt, findet diese Regelung entsprechende Anwendung.

Artikel 42: Steuerfestsetzung

(1) Die Einkommensteuer gilt durch die Steuererklärung (Artikel 41 des Gesetzes) und Steuerabrechnung (Artikel 43 des Gesetzes) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung als festgesetzt.

(2) Mit den Steuerabzügen gemäß Artikel 37 Paragraph 1 des Gesetzes von Einkommen der beschränkt Steuerpflichtigen gilt die Einkommensteuer vorbehaltlich einer freiwilligen Erklärung (Artikel 41 des Gesetzes) und Abrechnung (Artikel 43 des Gesetzes) des Steuerpflichtigen bereits im Sinne von Paragraph 1 dieses Artikels als festgesetzt.

Artikel 43: Steuerabrechnung

(1) Mit der Steuererklärung gemäß Artikel 41 Paragraph 1 des Gesetzes hat der Steuerpflichtige für jeden in den Steuerabschnitt fallenden Ermittlungszeitraum auf der Basis des zu versteuernden Einkommens die endgültige Einzahlung der Steuer oder den Steuererstattungsbetrag nach amtlich vorgeschriebenem Formular selbst zu berechnen.

(2) bei der Ermittlung der gemäß Paragraph 1 dieses Artikels zu zahlenden oder zu erstattenden Steuerbeträge sind die auf den jeweiligen Ermittlungszeitraum entfallenden Steuerabzüge und Steuervorauszahlungen anzurechnen. Beträge ausländischer Steuern und in Georgien gezahlte Steuerbeträge (Artikel 36 des Geset-

zes) sind anzurechnen, sofern sie nicht bei der Ermittlung der betreffenden Einkommen abgezogen wurden.

(3) Eine gemäß Paragraphen 1 und 2 dieses Artikels selbst berechnete Abschlußzahlung ist innerhalb von 10 Tagen nach Abgabe der Steuererklärung zu entrichten.

(4) Der Steuerpflichtige hat innerhalb eines Monats nach Empfang eines Steuerbescheids die darin festgesetzte Steuer zu entrichten.

(5) Ergibt sich aufgrund der Paragraphen 1 bis 3 dieses Artikels oder aufgrund eines Steuerbescheids ein Überschuss zugunsten des steuerpflichtigen, so wird dieser dem Steuerpflichtigen innerhalb von drei Monaten nach Zuteilung der Steuererklärung bzw. innerhalb eines Monats nach Empfang des Steuerbescheids ausgezahlt.

Siebenter Abschnitt:

Schlussvorschriften

Artikel 44: Ermächtigungen

(1) Die Steuerverwaltung des Georgiens ist berechtigt die für die Einkommensbesteuerung bedeutsame Verhältnisse bei den am Besteuerungsverfahren Beteiligten zu prüfen. Näheres regelt das Gesetz über die Steuerverwaltung des Georgiens sowie die hierzu erlassene Durchführungsverordnung.

(2) Der Finanzminister wird ermächtigt und verpflichtet, zur Durchführung dieses Gesetzes Rechtsverordnung zu erlassen, soweit dies zur Konkretisierung und Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens, zur Wahrung der Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung, zur Sicherung einer Einmalbelastung von Einkommen aus lebenszeitlicher Sicht, zur Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen oder zur Klärung zweifelhafter Steuerbestände erforderlich ist.

(3) Im Sinne von Paragraph 2 dieses Artikels sind im Rahmen einer allgemeinen Durchführungsverordnung für die Besteuerung des persönlichen Einkommens insbesondere zu regeln:

1. die Höchstbeiträge für abzugsfähige Erwerbsausgaben, die zugleich Kosten der privaten Lebensführung decken, wozu insbesondere Ausgaben für die Beförderung, Unterbringung und Verpflegung anlässlich von reisen gehören;
2. die abzugsfähige Ausgaben für Aus- und Fortbildung (Humankapital) gemäß Artikel 13 des Gesetzes;
3. die Abgrenzung gemeinnütziger Zwecke, für die Spenden gemäß Artikel 25 Paragraph 5 und Artikel 27 des Gesetzes begrenzt abzugsfähig sind;
4. die Abgrenzung des von nicht Gewinnerorientierten Organisationen und öffentlichen Einrichtungen zu versteuernden Gewinns;
5. die Ermittlung des gemäß Artikel 14 Paragraph 1 Nr. 2 des Gesetzes zu versteuernden Gewinns;
6. die Ermittlung und Zurechnung des bei verbundenen Geschäftsgesamtheiten gemäß Artikel 15 des Gesetzes zu versteuernden Gewinns;
7. die Höchstbeträge für noch abzugsfähige Erwerbsausgaben gemäß Artikel 30 Paragraph 2 Nr. 1 und 2 des Gesetzes;
8. die nichtabzugsfähige Erwerbsausgaben bei Sachbezügen der Arbeitnehmer und Entnahmen gemäß Artikel 30 Paragraph 2 Nr. 3 des Gesetzes
9. die Ermittlung und Bekanntgabe des gemäß Artikel 16 Paragraph 2 und Artikel 34 des Gesetzes anzuwendenden Schutzzinssatzes;
10. Aufzeichnungspflichten, d.h. die Führung von Geschäftsbüchern (Buch der Einnahmen und Ausgaben, Verzeichnis der Anlagegüter, Verzeichnis der Forderungen und Schulden), soweit sie nach dem Rechnungslegungsgesetzes nicht schon in vergleichbarer Form vorgeschrieben sind;
11. die Einkommensteuererklärung und Einkommensteuerabrechnung einschließlich der hierfür zu verwendenden Formulare.

(4) Im Sinne von Paragraph 2 dieses Artikels sind im Rahmen einer besonderen Durchführungsverordnung für die einen Steuerabzug unterliegenden Einkommen zu regeln:

1. die Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer;
2. die Einbehaltung und Abführung der Rentensteuer;

3. die Einbehaltung und Abführung der Honorarsteuer;
4. die Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer.

(5) Im Sinne von Paragraph 2 dieses Artikels sind im Rahmen einer besonderen Durchführungsverordnung (Bewertungs- und Abschreibungsverordnung) für die einheitliche Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern insbesondere zu regeln:

1. die Ermittlung der Eingangswerte angeschaffter, hergestellter und eingelegter Anlagegüter;
2. die Bildung von Anlagegütergruppen und die hierfür anzunehmende betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der abnutzbaren Anlagegüter bzw. hierfür festzulegenden Abschreibungssätze; das Verfahren zur Ermittlung der Abschreibungen von Anlagegüter, die einem Substanzverzehr unterliegen; Abschreibungen für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Werteverluste;
3. zur Ermittlung einkommenswirksamer Entnahmen und Einlagen; die Verrechnungspreise für die Übertragung von Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen zwischen ansässigen und nichtansässigen Betrieben einer Geschäftsgesamtheit und zwischen den Betrieben verbundener Geschäftsgesamtheiten, und zwar so wie sie unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen zwischen fremden Geschäftsgesamtheiten unter Marktbedingungen vereinbart worden wären;
4. die Bewertung sonstiger einkommenswirksamer Entnahmen und Einlagen.
5. Im rahmen einer besonderen Durchführungsverordnung ist die pauschale Ermittlung der Gewinne von betrieben gemäß Artikel 33 Paragraph 6 und 7 des Gesetzes zu regeln.

Artikel 45: Übergangsvorschriften

(1) Bei der Ermittlung der gewinne von Betrieben, die vor Inkrafttreten dieses Gesetzes (Artikel 47 Paragraph 1) nach den Vorschriften des alten Gesetzes bilanzierungspflichtig waren, wird der Gewinn bzw. Verlust aus dem Übergang zur neuen kassenmäßig bestimmten Gewinnermittlung nach den Vorschriften in der

allgemeinen Durchführungsverordnung zu Einkommensteuer auf die ersten drei Ermittlungszeiträume nach Inkrafttreten dieses Gesetzes verteilt. Vorhandene Rückstellungen sowie hiermit vergleichbare Bilanzpositionen sind nach Maßgabe des mit diesem Gesetz außer Kraft getretenen Gewinnsteuergesetzes aufzulösen. Hierbei ist die Kontinuität der Einkommensbesteuerung zu gewährleisten.

(2) Der Abzug der Schutzzinsen gemäß Artikel 34 Paragraph 1 und 2 des Gesetzes ist nur zulässig, wenn die Positionen der vereinfachten Bilanz der Geschäftsgesamtheit so bewertet wurden, dass das ermittelte berücksichtigungsfähige eigene Kapital gegenüber seinem Marktwert nicht überhöht ist.

(3) Der Abzug der Schutzzinsen auf vorgetragene Verluste gemäß Artikel 16 des Gesetzes und übertragene Verlustvorträge gemäß Artikel 17 des Gesetzes ist nicht zulässig bei Verlusten, die aus Zeiten vor Inkrafttreten dieses Gesetzes vorgetragen und übertragen wurden.

(4) Für alle Ermittlungszeiträume, die im Jahr der Gültigkeit des Gesetzes beginnen, ist für die Schutzzinsen gemäß Artikel 16 und 34 des Gesetzes ein Schutzzinssatz in Höhe von 6 v. H. anzuwenden.

Artikel 46: Inkrafttreten

Die Durchführungsverordnung dieses Gesetzes sowie auch Inhalt als auch die Form die nach diesem Gesetz vorgeschrieben sind, erlässt der Finanzminister im Zeitraum von 30 Tagen seit dem Tag des Inkrafttretens dieses Gesetzes.

Anhang B: Steuerformulare

Steuernummer:				
Name, Vorname				
Wohnsitz der Steuerpflichtigen				
3			4	
Einkommensteuererklärung und Jahresausgleich für die Periode.....				
Zeile Code			Nach privaten Unterlagen in GEL {+,-}	5 Nach amtlicher Feststellung in GEL {+,-}
1	Einkünfte aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit			
2	Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit			
3	Ausgaben für Aus- und Fortbildung			
4	Verlustvortrag			
5	Schutzzinsen auf Verlustvortrag			
6	Markteinkommen [Summe: (1) bis (5) der Spalte 4 oder 5]			
7	Persönliche Abzüge			
8	Zu versteuerndes Einkommen Summe (7) und (8) der Spalte 4 oder 5, wenn (7) positiv ist			
9	Steuerschuld [0,20 x(8)]			
10	Steuervorauszahlungen durch Steuerabzüge			
11	Eigene Steuervorauszahlungen auf Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit			
12	Steuervorauszahlungen von Durchreichgesellschaften für die Gewinnbeteiligten			
13	Anrechenbare ausländische Einkommensteuern			
14	Zu zahlende Steuer {+} Zu erhaltende Steuer {-} Summe von (9) bis (13) der Spalte (4) oder (5)			
Bankkonto Nr:			Bankleitzahl:	
Kreditinstitut:			An der Erklärung hat mitgewirkt :	
Ich versichere, dass die Angaben in diesem Erklärung nach meinem besten Wissen und Gewissen der Wahrheit entsprechen				
Name/Firma und Adresse			Name/Firma und Adresse	

Einkünfte aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit							
Zeile	Code	Einkommen 3	4	Nach privaten Unterlagen in GEL {+,-} 5	6	Nach amtlicher Feststellung in GEL {+,-} 7	8
15		Lohneinkommen	Mit Lohnsteuerkarte				
16		Lohneinkommen	Ohne Lohnsteuerkarte				
17		Lohneinkommen	Summe (15) und (16) der Spalte 5 oder 7				
18		Gesetzliche Renten	Mit Steuerkarte				
19		Gesetzliche Renten	Ohne Steuerkarte				
20		Gesetzliche Renten	Summe (18) und (19) der Spalte 5 oder 7				
21		Geleistete Rentenbeiträge zu gesetzlicher Rentenversicherung	Mit Steuerkarte				
22		Geleistete Rentenbeiträge zu gesetzlicher Rentenversicherung	Ohne Steuerkarte				
23		Geleistete Rentenbeiträge zu gesetzlicher Rentenversicherung	Summe (21) und (22) der Spalte (4) oder (5)				
24		Pauschale Erwerbsausgaben					
25		Einkünfte aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit [Übertrag der Spalte (4) oder (5) in Zeile (1)]	Summe (17), (20), (23) und (24) der Spalte 6 oder 8				

Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit				
Zeile	Code	3 Gewinn {+}, Verlust {-}	4 Nach privaten Unterlagen in GEL {+,-}	5 Nach amtlicher Feststellung in GEL {+,-}
26		Gewinn, Verlust aus laufenden Geschäftstätigkeit (nachweisbare Marktausgaben)		
27		Gewinn, Verlust aus laufenden Geschäftstätigkeit (pauschale Erwerbsausgaben)		
28		Geinne aus laufender Geschäftsgesamtheit im Wege der Gewinnschätzung		
29		Gewinne, Verluste aus der Veräußerung und Entnahme der Betriebe		
30		Gewinne, Verluste aus der Liquidation und Rechtsformwechsel		
31		Gewinne, Verluste aus der Änderung von Steuerpflicht		
32		Zugerechnete Anteile am Geinn, Verlust anderer Unternehmen		
33		Gewinn, Verlust aus verzinslicher Kapitalförderungen, die normalverzinsung übersteigt		
34		Einkommen aus Tätigkeiten als Geschäftsperson [Summe von (26) bis (33) der Spalte 4 oder 5		
35		Einkommen aus Tätigkeiten . Mit Steuerkarte		
36		Einkommen aus Tätigkeiten . Ohne Steuerkarte		
37		Einkommen aus Tätigkeiten als Abgeordneter [Summe (35) und (36) der Spalte 4 oder 5]		
38		Einkünfte aus gelegentlicher selbständiger Erwerbstätigkeit		
39		Rentenbeiträge zur gesetzlicher Rentenversicherung		
40		Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit [Summe (34), (38) und (39) der Spalte 4 oder 5; Übertrag der Spalte 4 oder 5 in Zeile (2)		

Lebensgrundbedarf							
	Einkommen	4	5	6	7	8	
	3						Nach amtlicher Feststellung in GEL {+,-}
41	Grundbedarf des Steuerpflichtigen	Gemäß Steuerkarte					
42	Grundbedarf für den unterhaltenen Kinder	Gemäß Steuerkarte					
43	Grundbedarf für den anderen unterhaltenen Familien Angehörige	Gemäß Steuerkarte					
44	Grundbedarf für den Körperlichen oder geistiger Behinderung	Gemäß Steuerkarte					
45	Unberücksichtigter Grundbedarf {+}; Nicht abzugsfähiger Grundbedarf {-}	Korrektur des Grundbedarfes					
46	Gesamtfreibetrag	Summe (41) und (45) der Spalte 5 oder 7					
47	Beiträge zur Krankenversicherung bis zur Höhe der Pflichtbeiträge	Mit Steuerkarte					
48	Beiträge zur Krankenversicherung bis zur Höhe der Pflichtbeiträge	Ohne Steuerkarte					
49	Beiträge zur Krankenversicherung bis zur Höhe der Pflichtbeiträge	Summe (47) und (48) der Spalte (5) oder (5)					
50	Ausgaben für gemeinnützigen Zwecke [höchstens bis zu 5% des marktbestimmten Einkommens]	Summe (21) und (22) der Spalte (4) oder (5)					
51	Steuerberatungskosten						
52	Privaten Lebensgrundbedarfabzüge [Übertrag der Spalte (6) oder (8) in Zeile (7)]	Summe (46), (49) bis (51) der Spalte 6 oder					

Steuerkarte für Steuernummer:						
I. Angaben zur ausstellenden Behörde:						
Adresse:						
Datum der Ausstellung						
II. Angaben zum zuständigen Finanzamt						
Finanzamt Nr.						
Adresse:						
III. Angaben zum Steuerpflichtigen						
Name, Vorname						
Adresse:						
Geburtsdatum						
IV: Angaben zu den persönlichen Freibeträgen für den Steuerpflichtigen und für die von ihm unterhaltenen Personen (Angaben in Faktoren des Grundbedarfs)						
1	2	3	4	5	6	7
Freibetragsfaktor für den Steuerpflichtigen	Freibetragsfaktor für den Ehepartnern	Freibetragsfaktor für unterhaltene Kinder	Freibetragsfaktor für die andere unterhaltene Person	Freibetragsfaktor für Invaldität	Gesamtfreibetragsfaktor (Summe Spalten 1-5)	Gültig ab Datum, Unterschrift der Behörde
	0,5	0,5			2,0	

Steuernummer:				
Name, Vorname der Geschäftsperson				
Wohnsitz und gewöhnliche Aufenthalt der Geschäftsperson				
Sitz der Geschäftsleitung von Geschäftsgesamtheit				
Gewinnsteuererklärung und Jahresausgleich für die Periode.....				
		3	4	5
Zeile	Code		Nach privaten Unterlagen in GEL {+,-}	Nach amtlicher Feststellung in GEL {+,-}
1		Gewinn/Verlust [(19) der spalte 4 oder 5]		
2		verlustvortrag		
3		auf Verlustvortrag entfallende schutzzinsen		
4		Marktbestimmter Gewinn {+}/Verlust {-} [Summe von (1) bis (3) der spalte 4 oder 5		
5		Ausgaben für Gemeinnützige Zwecke [max 5% der (4) wenn dieser Betrag positiv ist]		
6		zu versteuernder Gewinn [Summe (4) und (5) der Spalte 4 oder 5, wenn (4) positiv ist]		
7		zu zahlende Steuer auf Gewinn [0,20x(6)]		
8		Steuervorauszahlungen durch Steuerabzüge		
9		Anrechenbare Steuervorauszahlungen		
10		Anrechenbare ausländische Steuern		
11		Zu zahlende Steuer {+} ; Zu erhaltende Steuer {-} [Summe von (7) bis (10) der Spalte 4 oder 5]		
Bankkonto Nr: Kreditinstitut:				
Bankleitzahl:				
Ich versichere, dass die Angaben in diesem Erklärung nach meinem besten Wissen und Gewissen der Wahrheit entsprechen		An der Erklärung hat mitgewirkt :		
Name/Firma und Adresse		Name/Firma und Adresse		

	3		4	5
	Gewinn {+}, Verlust {-}		Nach privaten Unterlagen in GEL {+,-}	Nach amtlicher Feststellung in GEL {+,-}
Zeile	Code			
12		Gewinn, Verlust aus laufenden Geschäftstätigkeit (nachweisbare Marktausgaben)		
13		Gewinn, Verlust aus laufenden Geschäftstätigkeit (pauschale Erwerbsausgaben)		
14		Geinne aus laufenden Geschäftsgesamtheit im Wege der Gewinnschätzung		
15		Gewinne, Verluste aus der Veräußerung und Entnahme der		
16		Gewinne, Verluste aus der Liquidation		
17		Gewinne, Verluste aus der Rechtsformwechsel		
18		Anteile am Geinn, Verlust anderer Unternehmen		
19		Gewinn, Verlust der Unternehmen [Summe von (12) bis (18) der Spalte 4,5; Übertrag der spalte 4 oder 5 in Zeile (1)		

Steuernummer:				
Name, Vorname der Person (Firma)				
Wohnsitz und gewöhnliche Aufenthalt der Geschäftsperson				
Verteilung der Gewinne oder Verluste, anrechenbare Steuervorauszahlungen und einbehaltene Quellensteuer der Durchreichgesellschaften				
Zeile	Code	3	4	5
1		Durchreichen der Gewinne/Verluste für Gesellschafter Nr.:		
	Steuernummer:	Name, Vorname:	Adresse:	
2		Gewinnanteil in %:	Nach privaten	Nach amtlicher
3		durchzureichende Gewinnanteil	Unterlagen in GEL {+,-}	Feststellung in GEL {+,-}
4		durchzureichende Verlustanteil		
5		durchzureichende Steuerguthaben		
6		Gesellschafters haftende Eigenkapital		
Bankkonto Nr: Kreditinstitut:				
Bankleitzahl:				
Ich versichere, dass die Angaben in diesem Erklärung nach meinem besten Wissen und Gewissen der Wahrheit entsprechen		An der Erklärung hat mitgewirkt :		
Name/Firma und Adresse		Name/Firma und Adresse		

		3	4	5
		Gewinn {+}, Verlust {-}	Nach privaten Unterlagen in GEL {+,-}	Nach amtlicher Feststellung in GEL {+,-}
Zeile	Code			
14		Gewinn, Verlust aus laufender Geschäftstätigkeit (nachweisbare Marktausgaben)		
15		Gewinn, Verlust aus laufender Geschäftstätigkeit (pauschal anzusetzenden Erwerbsausgaben)		
16		Geinne aus laufender Geschäftsgesamtheit im Wege der Schätzung		
17		Gewinne, Verluste aus der Veräußerung und Entnahme der Betriebe		
18		Gewinne, Verluste aus der Liquidation		
19		Gewinne, Verluste aus der Rechtsformwechsel		
20		Sonstige Geinn, Verlust		
21		Gewinn, Verlust der Unternehmen [Summe von (14) bis (20) der Spalte 4,5; Übertrag der Spalte 4 oder 5 in Zeile (1)		

Literaturverzeichnis

- Auerbach, A. (1996): Tax Reform, Capital Allocation, Efficiency and Growth. In: Aaron, H.;Gale, W. (Hrsg.): The Economic Effects of Fundamental Tax Reform, Washington D.C., Brookings Institution. S. 29–82.
- Auerbach, A./Kotlikoff, L. J. (1987): The Theory of Excess Burden and Optimal Taxation, In: Handbook of Public Economics, Vol. 1, S. 61-127.
- Aaron, H.J./Gapler, H. (1985): Assessing Tax Reform, The Brookings Institution. Washington D.C.
- Andrews, W. D. (1974): A Consumption-Type of Cash Flow Personal Income Tax, In: Economic Policy Research Unit 1997-11, Copenhagen.
- 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.
- Atkinson, A.B./Sandmo, A. (1980): Welfare Implication of the Taxation of Savings, In: Economic Journal, Bd. 90; S. 529-549.
- Atkinson, A.B./Stiglitz, J. E. (1980a): The Design of Tax Policy, In: Lectures on Public Economics, New York: McGraw-Hill. S.331-456.
- Bach, S. (1993): Die Idee der Cash-Flow-Steuer vor dem Hintergrund des gegenwärtigen Steuersystems, Berlin.
- Bach, S. (1999): Der Cash-Flow als Bemessungsgrundlage der Unternehmensbesteuerung, In: Smekal, C.u.a.(Hrsg.): Einkommen versus Konsum. Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion, Heidelberg, S.85-122.
- Bauer, T. (1978): Die Grundzüge des Sowjetischen Steuersystems; in: Intertax 5/1978, S.182-194.
- Belsky, V. (1973): Das Steuersystem der Sowjetunion, Veröffentlichungen des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuerrecht Nr.81, Wien.
- Biene, P. (1985): Die Theorie der optimalen Besteuerung unter wohlfahrtsökonomischen Aspekten. In: Volkswirtschaftliche Forschung und Entwicklung, Bd. 16.
- Birk, D.(1991): Verfassungsrechtliche Grenzen der Konsumbesteuerung, In: Rose, M. (Hrsg.): Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Berlin -Heidelberg.
- Blankart, C. B; (2006),Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 5. Auflage.

- Boadway, R./Bruce, N. (1984): A General Proposition on the Design of a Neutral Business Tax, In: *Journal of Public Economics*, Vol. 24, S. 231-239.
- Bond, S. R. /Devereux, M. P. (1995): On the Design of a Neutral Business Tax Under Uncertainty, In: *Journal of Public Economics* (58); S. 57-71.
- Bowles, R. A. (1999): 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.
- Bradford, D.F. (1980): *Blueprints for Basic Tax Reform*, 2nd. Ed. Arlington.
- Bradford, D. (1984): *Blueprints for Basic Tax Reform*, 2. Aufl. Washington, D. C.
- Bradford, D.F.(1991): Die X-Steuer: Ein Weg zur Steuervereinfachung, In: Rose, M.(Hrsg.): *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*, Berlin u.a.O., S. 175-191.
- Bradford,D.F./US Treasury Tax Policy Staff (1984): *Blueprints for Basic Tax Reform*, 2 Aufl., Arlington.
- Brennan,G./Buchanan,J.(1980): *The Power to Tax. Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge.
- Brümmerhof, D.(2007): *Finanzwissenschaft*, 9 Aufl., München, Wien.
- Cansier, D. (1989): Cash-Flow-Steuern: Neue Wege der Unternehmensbesteuerung? In: *Wirtschaftsdienst*, 69. Jg., Nr. 1.
- Cansier, D. (2004): *Finanzwissenschaftliche Steuerlehre*. Lucius & Lucius Verlag, Stuttgart.
- Cangiano, M. (1996): *Accountability and Transparency in the Public Sector: The New Zealand Experience*, IMF Working Paper, November.
- Clement,H. (2001): Osteuropa im Aufholprozess - Wirtschaftslage und Reformprozesse in Mittel- und Osteuropa sowie den GUS-Ländern im Jahr 2000, Working Paper Nr. 230.
- Clement, H./Knogler, M. (2001): Wachstum in schwierigem Umfeld – Wirtschaftslage und Reformprozesse in Ostmittel- und Südosteuropa sowie den GUS Ländern.
- Cnossen, S. (1991): Key Questions in Considering a Value Added Tax for Central and Eastern European Countries, IMF Working Paper WP/91/69, IMF.
- Corlet,W.J./Haguee,D.C.(1953): Complementary and the Excess Burden of Taxation. *Review of Economic Studies* 21; S. 21-30.
- Daep, M./Schaltegger, C.A. (2004): *Moderne Steuersysteme, Grundfragen und Reformvorschläge*, In www.estv.admin.ch/data/sd/d/pdf/alternative_steuersysteme.pdf.

- Daianu, D./Vranceanu, R. (2000): Public Finance and Low Equilibrium in Transition Economics: The Role of Institutions. William Davidson Institute, Working Paper No. 319.
- Diamond, P.A./Mirrlees, J.A.(1971): Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency. American Economic Review 61, S. 8-27.
- EBRD, Transition Report, London 2002.
- Ernst & Young (2006): Belgium and United States Sign New Income Tax Treaty, International Tax Alert. Ernst & Young.
- Fehr, H./Wiegard, W. (1999): Effizienz- und Verteilungswirkungen einer zinsbereinigten Einkommen- und Gewinnsteuer, Diskussionsbeitrag Nr. 124, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Eberhard-Karls-Universität Tübingen.
- Feldstein, M. (1978): The Welfare Cost of Capital Income Taxation, Journal of Political Economy 86, S. 29-51.
- Fuisting, B. (1907): Die preußischen direkten Steuern.
- Gabitzashvili, B. (2001): Messung der Schattenwirtschaft in Georgien. In: Sammelband wissenschaftlicher Arbeiten des wissenschafts- und Forschungsinstitut für Statistik. Tbilissi.
- Georgisches Finanzministerium (1998): Steuerkodex 1997.
- Georgisches Finanzministerium (2005): Steuerkodex 2004.
- Georgisches Finanzministerium (2006): Rechenschaftsbericht des Finanzministeriums über „über die Erfüllung des Staatshaushaltes Georgiens“.
- Gordon, R.H. (1986): Taxation of Investment and Savings in a World Economy, American Economic Review 76.
- Greß, M, Rose, M. , Wiswesser, R. (1998): Marktorientierte Einkommensteuer. Das neue kroatische System einer konsum- und damit marktorientierten Besteuerung des persönlichen Einkommens, München.
- Hackmann, J. (1999): Zinsbereinigte Einkommensteuer und Sollzinsbesteuerung, In: Andel, N. (Hrsg.): Probleme der Besteuerung II, Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Bd. 259/II, Berlin, S. 35-126. S. 45.
- Haig, R.M.(1921): The Concept of Income: Economic and Legal Aspects, in: Musgrave, R.A./Shoup, C.S.(Hrsg.),(1959): Reading the Economics of Taxation, London; S.54-76.
- Hajdenberg, A. (2003): Georgia: Summary of the Tax Structure as of July 31, 2003, IMF staff Country Report; 2003.
- Haushalte von Georgien 2006-2007, Statistischer Sammelband, Tbilissi 2007.

- Hall, R. E./Rabushka, A. (1995): *The Flat Tax*, 2. Aufl., Stanford.
- Hedtkamp, G. (1960): Das Steuersystem im Dienste der Sowjetischen Staats- und Wirtschaftsordnung, in: *Finanzarchiv*, N.F. 2/1960, S. 181-200.
- Hinterberger, F./Müller, K./Petersen, H.-G. (1987): "Gerechte" Tariftypen bei alternativen Opfertheorien und Nutzenfunktionen (Just Income Tax Schedules at Alternative Sacrifice Principles and Utility Functions), in: *Finanzarchiv*, Tübingen, N. F. Bd. 45 (1987), S. 45 - 69.
- Hobbes, T. (1651): *Leviathan*, zit. nach Kaldor (1969): *An Expenditure Tax*, 5th ed. London.
- Hellman, J./Jones, G./Kaufmann, D. (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, J./Schankerman, M. (2000): *Intervention, Corruption and Capture: The Nexus Between Enterprises and the State*. *Economics of Transitions*. *World Politics* 50 (2) 203-234.
- Holmes, S. (1996): *Cultural Legacies or State Collapse? Probing the Postcommunist Dilemma*. In: Mandelbaum, M. (Hrsg.): *Postcommunism: Four Perspectives*. New York: Council on Foreign Relations, S. 22-76.
- Holmes, K. (2001): *The Concept of Income. A Multi-Disciplinary Analysis*, Amsterdam.
- Homburg, S. (2007): *Allgemeine Steuerlehre*, Vahlen (Hrsg.), 5. Auflage.
- IMF (2000): *Georgia: Tax Policy Review*, October, Washington D.C.
- IMF (2001): *Staff Country Report Nr. 211*, Washington DC.
- IMF (2001a): *Georgia: Recent Economic Developments and Selected Issues*, IMF Staff Country Report; November.
- IMF (2001b): *Armenia, Georgia, Kyrgyz Republic, Moldova, and Tajikistan: External Debt and Fiscal Sustainability*, February 6.
- IMF (2001c): *IMF Approves US\$141 Million PRGF Loan for Georgia*, Press Release No. ¼ January 12.
- IMF (2002): *Outcomes of the Georgia Tax Administration Modernization Project*; im Internet veröffentlicht unter: <http://imf0018.imf.org/eca.nsf/04980307d447>.
- IMF (2003): *Georgia: Selected Issues and Statistical Appendix*, IMF Country Report Nr. 03/347, Washington DC.

- Institute for Fiscal Studies (1978): *The Structure and Reform of Direct Taxation*. Report of a Committee Chaired by Professor J.E. Meade, 3rd Ed. London.
- Institute for Fiscal Studies (1994): *Setting Savings Free. Proposals for the Taxation of Savings and Profits*. A Summary of the Final Report of the IFS Capital Taxes Group, London. International Editions.
- Jacobs, O. (2004): *Stand und Entwicklungstendenzen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre*, S. 252-254.
- Jastrzembki, A. (2008): *Einkommensteuerschätzung in Georgien*, In: Petersen, H.-G. (Hrsg.): *Nachhaltige Finanz- und Sozialpolitik in Georgien: Arbeitspapiere des Deutsch-Georgischen Arbeitskreises für Finanz- und Sozialpolitik*. Universitätsverlag Potsdam, S.167-197.
- Jensch, P.(2002): *Einkommensteuerreform oder Einkommensteuersatz?* In: *Schriften zur Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik*, Bd. 30.
- Judd, K. L. (1997): *The Optimal Tax Rate for Capital Income is Negative*. In: NBER Working Paper series, 6004.
- Johnson, S./Kaufman, D. (1998): *Corruption, Public Finances and the Unofficial Economy*. World Bank, Policy Research Working Paper No. 2169, Washington, D.C.
- Johnson, S./ McMillan, J./ Woodruff, C. (1999): *Why do Firms Hide? Bribes and Unofficial Activity after Communism*, CEPR Discussion Paper Nr. 2105.
- Kaiser, H. (1990): *Konsumnachfrage, Arbeitsangebot und optimale Haushaltsbesteuerung*. In: Albers, W./Karause-Junk, G. u.a. (Hrsg.): *Finanzwissenschaftliche Schriften*, Bd. 42.
- Kaiser, M.(1992):*Konsumorientierte Reform der Unternehmensbesteuerung*, Heidelberg.
- Kaldor, N. (1969): *An Expenditure Tax*, 4. Aufl., London.
- Kay/King (1983): *The British Tax System*, 2. Aufl., New York.
- Keen, M. and J. King (2001), *The Croatian Profit Tax: An ACE in Practice*, IMF Staff Paper.
- Kiesewetter, D. (1999): *Zinsbereinigte Einkommens- und Körperschaftssteuer*, Bielefeld.
- Kirchhof, P. (1988): *Empfiehl es sich das Einkommensteuer zur Beseitigung von Ungleichbehandlung und zur Vereinfachung neu zu ordnen?* Bd. 1, Gutachten, Teil F: Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentags, München; S. F. 16.
- Kirchhof, P. (2002): *Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu einer vereinheitlichten Ertragsteuer*. In: *Steuern und Wirtschaft* 79. Jg., Heft1/2002, S. 3-22.

- KNS-Steuerreformgruppe (1991): Empfehlungen zur Reform des ungarischen Steuersystems, Heidelberg.
- Krause-Junk, G./Oehsen, J.H.(1982): Optimale Besteuerung, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd. 12, Stuttgart.
- Krause-Junk, G. (1999): Ausgabensteuer im Steuerwettbewerb. In: Smekal, C. u.a. (Hrsg.), S.123-142.
- 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.
- Kruschwitz, L./Husmann, S./Schneider, D. (2003): Investitionsneutrale Steuersysteme vor dem Hintergrund der Kontroverse um Einkommen oder Konsum als geeignete Steuerbemessungsgrundlage. In: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 32. Jg., Heft 7/2003.
- Lang, J. (1988), Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im dt. Einkommensteuerrecht.
- Lang, J. (1993): Entwurf eines Steuergesetzbuches. Schriftenreihe des Bundesministeriums für Finanzen, Heft 49. Bonn.
- Lang, J. (1999): The Concept of Tax Code; in: Rose, M. (Hrsg.): Tax Reform for Countries in Transition to Market Economies, Stuttgart, S. 185-195.
- Lang, J. (1999a): Konsumorientierung - eine Herausforderung für die Steuergesetzgebung, In: Smekal, C., u.a. (Hrsg.): Einkommen versus Konsum, Heidelberg 1999. S.143-166.
- Lang, J.(2003), konsumorientierte Besteuerung von Einkommen aus rechtlichen Sicht, In: Alheim, M./Wenzel, H.-D./Wiegard, W. (Hrsg.): Steuerpolitik von der Theorie zur Praxis; Festschrift für Manfred Rose, Berlin/Heidelberg/ New York 2003, S.325-344.
- Lenk, T. (1997): Der wirtschaftliche Entwicklungsbeitrag der öffentlichen Finanzsysteme. In: Paraskewopoulos, S. (Hrsg.): Wirtschaftsordnung und wirtschaftliche Entwicklung, Stuttgart, Lucius & Lucius: 181–229.
- Levi, M. (1998): Of Rule and Revenue, Berkeley/Los Angeles/London: University of California Press.
- Liesenfeld, C (2004): Konsumorientierte Einkommensteuer und internationale Steuerordnung. Peter Lang Verlag, Frankfurt.
- Lockwood (1993): The Value Added Tax: Its Causes and Consequences; IMF W/P, 07/183.

- Lodin, S.- O. (1978): Progressive Expenditure Tax- An Alternative? A Report for the 1972 Government Commission on Taxation, Stockholm.
- Mann, H. (1987): Theorie und Politik der Steuerreform in der Demokratie.
- 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, No. 3, S. 303-315.
- McLure C. E. Jr./Zodrow, G. R. (1991): Administrative Vorteile des individuellen Steuervorauszahlungsansatzes gegenüber einer direkten Konsumbesteuerung, In: Rose, M.(Hrsg.), (1991):Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Berlin, Heidelberg u.a.O., S. 117-169.
- 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.
- McLure, C. E. Jr. (1999):The New Tax Code of Kazakhstan, in : Asian Development Bank (Hrsg.): Fiscal Transition in Kazakhstan, Singapore, S. 83-135.
- Meade-Committee (1978): The Structure and Reform of Direct Taxation, Report of a Committee Chaired by Professor J.E. Meade., Institute for Fiscal Studies. London.
- Mill, J. St. (1948): Principles of Political Economy, Ashley, W.J. (Hrsg.) (1921), London.
- 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 of Georgia (1998a), Public Finance in Georgia, No. 61: Modified Acts on Taxes: Act on Company Tax, Tbilissi. (Eigene Übersetzung)
- Ministry of Finance (2005): Tax Code of Georgia 2004.
- Mitschke, J. (1985): Steuer und Transferordnung aus einem Guss: Entwurf einer Neugestaltung der direkten Steuern und Sozialtransfers in der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 2; Schriften zur Ordnungspolitik, Baden-Baden.
- Mitschke, J. (1988): Ökonomische Analyse einkommenssteuerrechtlicher Einkunftermittlung und alternativen steuerlicher Einkommensperiodisierung, In: Steuer und Wirtschaft, 65. Jg. Nr. 2; S. 111-132.
- Müller, M. (1992): Aufkommens- und Verteilungseffekte alternativer Ausgabensteuersysteme, in: Petersen, H.-G./Hüther, M./Müller, K. (Hrsg.): Wirkungsanalyse alternativer Steuer- und Transfersysteme.

- Müller, M. (1992a): Verwirklichung von Gerechtigkeit und Entscheidungsneutralität in den Einkommen- und Körperschaftssteuersystem der EU-Mitgliedstaaten: Eine Analyse unter Berücksichtigung des Einkommens und des Konsums als alternative Anknüpfungspunkte der Besteuerung, Diss., Lohmar.
- Musgrave, R.A./Musgrave, P./Kullmer, L. (1984): Die öffentliche Finanzen in Theorie und Praxis, Bd. 1, 3. Aufl., Tübingen.
- Musgrave, R./Musgrave, P. (1989): Public Finance in Theory and Practice, 5. Edition.
- Musgrave, R.A./Musgrave, P.B./Kullmer, L. (1993): Die öffentliche Finanzen in Theorie und Praxis, Bd. 2, 5. Aufl., Tübingen.
- Nafziger, W. E. (1990): The Economics of Developing Countries, New Jersey, Prentice-Hall.
- National Bank of Georgia (2002): Bulletin of Monetary and Banking Statistics, No. 12.
- Nationalbank Georgiens (2001): Bulletin über Monetäre- und Bankstatistik.
- 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.
- Newbery, D.; Stern, N. (1987): The Theory of Taxation for Developing Countries. Taxation and Development, Chapter 7 by Newbery, D., Oxford University Press.
- Olson, M.(1965): The Logic of Collective Action: Public Goods and the Theory of Groups, Cambridge.
- Pätzold, J. (1991):Stabilisierungspolitik, 4.Aufl.; Stuttgart.
- Peffekoven, R.(1980): Persönliche allgemeine Ausgabensteuer, In: Neumark, F. (Hrsg.): Handbuch der Finanzwissenschaft, 3 Aufl. Bd. 2, Tübingen, S. 219-268.
- Petersen, H.-G. (1993): Finanzwissenschaft I, 3. Auflage.
- Petersen, H.-G. (2003): Werte, Prinzipien und Gerechtigkeit: Zu einem dynamischen Verständnis von Leistungsfähigkeit. In: Michael Ahlheim, Heinz-Dieter Wenzel und Wolfgang Wiegard (Hrsg.): Steuerpolitik - Von der Theorie zur Praxis. Festschrift für Manfred Rose zum 65. Geburtstag. Springer, Berlin, Heidelberg, New York 2003, S. 59-100.
- Petersen, H.-G. (2004): Redistribution and the Efficiency/Equity Trade-off. In: Studi Economici, No. 82, 1/2004, S. 5 – 42.
- Petersen, H.-G./Rose, M. (2004): Zu einer Fundamentalreform der deutschen Einkommensteuer: das Einfachsteuermodell des Heidelberger Steuerkreises, In: Heilemann,

- U./Henke, K.-D. (Hrsg.): Was ist zu tun? Wirtschaftspolitische Agenda für die Legislaturperiode 2002 bis 2006. In: RWI-Schriften, H. 72, Jahrgang 54, S. 51-80.
- Petersen, H.-G. (2005): Wirkungen der Einfachsteuer auf alle Haushalte und Unternehmen, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 6, Heft 1, S. 71-94.
- Petersen, H.-G./Rose, M. /Schmidt, C. M. (2006): Reformvorschlag „Zinsbereinigte Gewinnsteuer“ – Thesenübersicht. Hrsg. vom Heidelberger Steuerkreis an der Alfred Weber-Gesellschaft e.V. und Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung. Heidelberg und Essen.
- Petersen (2008): Nachhaltigkeit in Finanz- und Sozialpolitik: Probleme und Lösungsansätze für den Transformationsprozess in Georgien, In: Petersen, H.-G. (Hrsg.): Nachhaltige Finanz- und Sozialpolitik in Georgien. Universitätsverlag Potsdam. S. 1-41.
- Prinz, U.(1996): Grundfragen und Anwendungsbereiche des Veranlassungs-prinzips im Ertragssteuerrecht. Steuer und Wirtschaft (3), S. 26-274.
- Ramsey, F.P.(1927): A contribution tot he theory of taxation, Economic Journal, 37.
- Reding, K./Müller, W. (1999): Einführung in die allgemeine Steuerlehre. Vahlen Verlag.
- Rose, M./Wiegard, W. (1981): Zur optimalen Struktur öffentlicher Einnahmen unter Effizienz- und Distributionsaspekten, in: Pohmer, D. (Hrsg.): Zur optimalen Besteuerung, Schriften des Vereins für Sozialpolitik, N.F., Bd. 128, Berlin.
- Rose, M. (1990): The Superiority of a Consumption-Based TaxSystem. In: Rose, M.(Hrsg.) Heidelberg Congress of Taxing Consumption. Berlin.
- Rose, M. (1991), Plädoyer für ein konsumbasiertes Steuersystem, in: Rose, M. (Hrsg.), Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Heidelberg.
- Rose, M./Lang, J./Wagner, F.W./Wenger, E (1991), (Heidelberger KNS-Steuerreformgruppe): Empfehlungen zur Reform des ungarischen Steuersystemsentwurf eines für die Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit GmbH (GTZ) zu erstellenden Gutachtens.
- 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. (1994): Eine konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems für mehr Entscheidungsneutralität, Fairness und Transparenz. In: Bühler, W. u.a. (Hrsg.): Steuervereinfachung, Festschrift für Dietrich Meyding zum 65. Geburtstag, Heidelberg, S. 233–251.

- Rose, M. (1996): Argumente für ein konsumbasiertes Einkommensteuersystem ohne Subventionselemente und die Schutzverzinsung des Kapitals. In: Baron, S. Handschuh, M. (Hrsg.): Wege aus dem Steuerchaos, Stuttgart. S.65-88.
- 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.
- Rose, M. (1998): Zur praktischen Ausgestaltung einer konsumorientierten Einkommensbesteuerung, in: Oberhauser, A. (Hrsg.): Probleme der Besteuerung. Bd. 259. Berlin.
- Rose, M. (1998a): Konsumorientierung des Steuersystems - theoretische Konzepte im Lichte empirischer Erfahrungen, in: Krause-Junk, G. (Hrsg.), Steuersysteme der Zukunft. Bd. 256. Berlin; S. 247-278.
- Rose, M. (1999): Einführung marktorientierter Einkommensteuersysteme in Osteuropäischen Reformstaaten, In: Smekal, C. u.a.(Hrsg.): Einkommen versus Konsum: Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion, Heideleberg, S. 167-196.
- Rose, M. (1999a): Recommendations 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.23-62.
- Rose, M./Lang, J./Wagner, F. W./Wenger, E (1999), Heidelberger KNS-Steuerreformgruppe, Empfehlungen zur Reform des ungarischen Steuersystems-Entwurf eines für die Deutsche Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit GmbH (GTZ) zu erstellenden Gutachtens.
- Rose, M. (2002): Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland – Konzept, Auswirkungen und Rechtsgrundlagen der Einfachsteuer des Heidelberger Steuerkreises, Heidelberg.
- Rose, M (2002a): Die Einfachsteuer: „Das Gesetz“, in Rose, M. (Hrsg.), Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland, Heidelberg.
- Rose, M. (2003): Vom Steuerchaos zur Einfachsteuer. Der Wegweiser durch die Steuerdebatte, Stuttgart.
- Rose, M./Zöller, D. (2008): Die Heidelberger Einfachsteuer: Eine optimale Besteuerung von Einkommen in der georgischen Marktwirtschaft, In: Petersen, H.-G./Gelashvili, S. (Hrsg.), Nachhaltige Finanz- und Sozialpolitik in Georgien, Arbeitspapiere des Deutsch-Georgischen Arbeitskreises für Finanz- und Sozialpolitik, Universitätsverlag Potsdam. S. 225-271.

- Rosen, H. S. (1992): *Public Finance*, 3rd ed., Homewood, IL.
- Ruding Committee (1992): *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, Luxemburg: Report of a Committee Chaired by O. Ruding.
- Sandmo (1976): *Optimal Taxation: An Introduction to the Literature*, in *Journal of Public Economics* 6 (1-2); S. 37-54.
- Sanford,C./Godwin,M./Hardwick,M. (1989): *Administrative and compliance Costs of Taxation*, Bath: Fiscal Publications. *Generalbericht: Die Kosten der Steuererhebung für Verwaltung und Steuerpflichtige*. In: *Association Fiscale Internationale* (Hrsg.).
- Sanford, C. (1995): *Tax Compliance Costs: Measurement and Policy*, London: Fiscal Publications.
- Schanz, G. (1896), *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, *Finanzarchiv*, Bd. 1, 13. Jahrgang, S. 1-87.
- Schmidt, K.(1980), *Grundprobleme der Besteuerung*, in: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Bd.2, Tübingen, S.119-171
- Schneider, F./Enste, D. (2000): *Shadow Economies Around the World: Sizes, Causes and Consequences*. IMF Working Paper 00/26, IMF.
- Schumpeter, A. (1930): „*Ökonomie und Soziologie der Einkommensteuer*“, wiedergedruckt in: *Stolper, W. F./Seidl, C. (Hrsg.) (1985): Joseph Schumpeter, Aufsätze zur Wirtschaftspolitik*, Tübingen, S. 123-132.
- Schwinger, R. (1992): *Einkommens- und konsumorientierte Steuersysteme*, Heidelberg.
- Seidl, C. (1990): *Administration Problems of an Expenditure Tax*, in: *Rose, M. (Ed.), Heidelberg Congress on Taxing Consumption*, Berlin.
- Seidman, L.S. (1997): *The USA Tax: A Progressive Consumption Tax*, London.
- Shah, A./Whalley, J. (1995): *The Redistributive Impact of Taxation in Developing Countries*.
- Siegel, T.(2002): *Konsum- oder einkommensorientierte Besteuerung? – Aspekte quantitativer und qualitativer Argumentation*, In: *zfbf*,Bd. 52, S.724-741.
- Simons, H. (1938): *Personal Income Taxation, The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, Chicago 1938.
- Sinn, H.-W. (1984). *Wachstums- und beschäftigungsneutrale Kapitaleinkommensbesteuerung*. In: *Siebert,H.(Hrsg.); Intertemporale Allokation*, Frankfurt am Main. S.259-279.
- Sinn, H.W. (1985): *Kapitaleinkommensbesteuerung – Eine Analyse der intertemporalen, internationalen und intersektoralen Allokationswirkungen*, Tübingen: Mohr Siebeck.

- Sinn, H. W. (1987): *Capital Income Taxation and Resource Allocation*, Amsterdam/Tokyo/New York.
- Slemord, J. (1996): Which is the Simplest Tax System of them All? In: *Economic Effects of Fundamental Tax Reform*, (Hrsg.) Aaron, H./Gale, W., Washington, D.C.
- Stiglitz, J. (1989): *Finanzwissenschaft*, München.
- Stiglitz, J./Schönfelder, B. (1989): *Finanzwissenschaft*. R. Oldenburg Verlag, München-Wien.
- Tanzi, V. (1991): *The IMF and Tax Reform*, IMF Working Paper WP/90/39, IMF.
- Tanzi, V./Zee, H.H.(1998): *Taxation and the Household Saving Rate: Evidence from OECD Countries*. Working Paper WP/98/36, IMF, Washington, D.C.
- Thalmeier, B. (2002): *Analyse eines zinsbereinigten Systems der Kapitaleinkommensbesteuerung unter besonderer Berücksichtigung von Risiko*, Heidelberg.
- Thomas H. (1651): *Leviathan*.
- Tipke, K. (2003): *Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2: Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem*, T. 2., Köln.
- Tipke, K./Lang, J. (2005): *Steuerrecht*; Schmidt, O. (Hrsg.).
- Treich, C. (2000): *Entscheidungsneutralität der Besteuerung – Ökonomische Anforderungen an ein gutes Steuersystem*, In: *Steuer und Studium*, Jg. , Heft:8/2000.
- Völkel, D./Karg, H. (2002): *Umsatzsteuer, Finanz und Steuern*, Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 12. Aufl.
- 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.W./Wiessel, H. (1995): *Entscheidungsneutralität der Besteuerung als Leitlinie einer Reform der Einkommensteuer*. In: *Wirtschaftswissenschaftliches Studium* Heft 2.
- 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. (1999): *Warum eine Einkommensteuer konsumorientiert sein muss*. In: Smekal, C. u.a. (Hrsg.): *Einkommensteuer versus Konsum. Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion*, Heidelberg.

- Wagner, F. (2004): Gegenstand und Methoden betriebswirtschaftlicher Steuerforschung. In: Steuer und Wirtschaft, 81. Jg., Heft: 3, S.237-250.
- Wenger, E. (1983): Besteuerung und Kapitalbildung als Intertemporales Optimierungsproblem, In: Finanzarchiv, Bd. 41, S. 207-252.
- Wenger, E. (1999), Taxes on Business Profits, in: Rose, M. (ed.), Tax Reform for Countries in Transition to Market Economies, S. 63-72.
- Wiegand, W. (1976): Zur Theorie optimaler indirekter Steuern, Finanzarchiv, N.F. 35.
- Wiswesser, R. (1996): Einkommens- und Gewinnbesteuerung bei Inflation, Frankfurt a.M.
- 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.
- Zodrow, G.R. (1990): The Choice between Income and Consumption: Efficiency and Horizontal Equity Aspects, In: Cnossen, S./Bird, R.M.(Hrsg.)(1990): The Personal Income Tax. Phoenix from the Ashes? Amsterdam, S. 85-115.