

**DIE EINKOMMENSBESTEUERUNG DER GEWERBLICH ODER
FREIBERUFLICH TÄTIGEN KLEINUNTERNEHMER
IN DEUTSCHLAND UND DIE PROBLEMATIK
IHRER ÜBERTRAGUNG AUF SYRIEN**

Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades

„Doctor rerum politicarum“ (Dr. rer. pol.)

vorgelegt

an der

Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Technischen Universität Dortmund

von

Suliman Aldali

Dortmund 2008

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	I
Abkürzungs- und Symbolverzeichnis.....	IX
1 Einkommensbesteuerung von Kleinunternehmern – Eine Untersuchung für Deutschland und Syrien.....	1
1.1 Problemstellung und Abgrenzungen	1
1.2 Ziel und Vorgehensweise.....	7
2 Darstellung der deutschen einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsmethode gemäß § 4 Abs. 3 EStG für Kleinunternehmer	11
2.1 Allgemeines.....	11
2.1.1 Einblick in das System der deutschen Einkommensbesteuerung	11
2.1.1.1 Zur Einkommensteuer	12
2.1.1.1.1 Wesen der Einkommensteuer.....	12
2.1.1.1.2 Persönliche Einkommensteuerpflicht	13
2.1.1.1.3 Sachliche Einkommensteuerpflicht	14
2.1.1.1.4 Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer	15
2.1.1.1.5 Einkommensteuertarif	16
2.1.1.2 Zur Körperschaftsteuer.....	19
2.1.2 Ermittlungsmethoden des einkommensteuerpflichtigen Gewinns.....	21
2.1.2.1 Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG.....	22
2.1.2.2 Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG.....	23
2.1.2.3 Ermittlung des Gewinns durch Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 3 EStG.....	24
2.1.2.4 Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (§ 13 a EStG).....	24
2.1.2.5 Ermittlung des Gewinns bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr (§ 5 a EStG).....	24

2.2	Grundlegende Kennzeichnung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	25
2.2.1	Wahlrecht der betrieblichen Überschussrechnung	25
2.2.2	Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG als eine vereinfachte Gewinnermittlungsmethode.....	26
2.2.2.1	Die Beschränkung auf die Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben.....	27
2.2.2.2	Der Verzicht auf Buchführung und Bilanzierung.....	28
2.2.2.3	Aufzeichnungspflichten statt Buchführungspflichten	30
2.2.2.4	Die Beschränkung der Einlagen und Entnahmen auf Sacheinlagen und Sachentnahmen.....	31
2.2.3	Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG als eine selbständige Gewinnermittlungsmethode	33
2.3	Prinzipien der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	36
2.3.1	Zufluss- und Abflussprinzip.....	36
2.3.1.1	Inhalt des Prinzips	36
2.3.1.2	Die wichtigsten Abweichungen vom Zufluss- und Abflussprinzip	38
2.3.1.2.1	Anschaffungs- oder Herstellungskosten abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.....	38
2.3.1.2.2	Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und bestimmter Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens.....	39
2.3.1.2.3	Regelmäßig wiederkehrende Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben	39
2.3.1.2.4	Durchlaufende Posten.....	40
2.3.2	Prinzip der Gesamtgewinnlichkeit.....	40
2.4	Einzelelemente der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ..	44
2.4.1	Betriebseinnahmen.....	44
2.4.1.1	Allgemeines.....	44
2.4.1.2	Erfassung bestimmter Gruppen von Betriebseinnahmen	47
2.4.1.2.1	Betriebseinnahmen aus Grundgeschäften	47
2.4.1.2.2	Betriebseinnahmen aus Hilfgeschäften.....	48
2.4.1.2.3	Betriebseinnahmen aus Nebengeschäften	48

2.4.2	Betriebsausgaben.....	51
2.4.2.1	Allgemeines.....	51
2.4.2.2	Erfassung bestimmter Gruppen von Betriebsausgaben	53
2.4.2.2.1	Abzugsfähige Betriebsausgaben	53
2.4.2.2.1.1	Sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.....	53
2.4.2.2.1.2	Nicht sofort abzugsfähige Betriebsausgaben	54
2.4.2.2.2	Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben.....	55
2.4.2.2.3	Anteilig abzugsfähige Betriebsausgaben	56
2.5	Betroffener Personenkreis.....	57
2.5.1	Land- und Forstwirte.....	57
2.5.2	Gewerbetreibende	57
2.5.3	Freiberufler	58
2.6	Formale Pflichten im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung.....	60
2.6.1	Aufzeichnungspflichten.....	60
2.6.1.1	Aufzeichnung der Betriebseinnahmen.....	60
2.6.1.2	Aufzeichnung der Betriebsausgaben.....	61
2.6.1.3	Sonstige Einzelaufzeichnungen	63
2.6.1.3.1	Aufzeichnung des Wareneingangs und des Warenausgangs.....	63
2.6.1.3.2	Aufzeichnung der nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und bestimmter Wirtschafts- güter des Umlaufvermögens	64
2.6.1.3.3	Aufzeichnung der nicht abzugsfähigen Betriebs- ausgaben	64
2.6.1.3.4	Aufzeichnung der geringwertigen Wirtschaftsgüter	65
2.6.2	Aufbewahrungspflichten	65
2.6.3	Erklärungspflichten	66
2.7	Die betriebliche Überschussrechnung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung durch das Finanzamt.....	72
2.7.1	Ermittlungsverfahren.....	72
2.7.2	Festsetzungsverfahren	74
2.7.3	Erhebungsverfahren	76
2.8	Zusammenfassung	79

3	Grundzüge der Besteuerung nach dem syrischen Pauschal-	
	einkommensteuergesetz für Kleinunternehmer.....	83
3.1	Die Stellung des Pauschaleinkommensteuergesetzes	
	im Rahmen des syrischen Einkommensteuersystems	83
3.1.1	Überblick über die historische Entwicklung.....	83
3.1.2	Einführung in das syrische Einkommensteuersystem.....	86
3.1.2.1	Die Einkommensteuerpflicht natürlicher und juristischer Personen	88
3.1.2.2	Die sachliche Einkommensteuerpflicht.....	88
3.1.2.3	Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer	90
3.1.2.4	Der Einkommensteuertarif.....	90
3.1.3	Formen der Besteuerung im Rahmen der Einkommensteuer auf Einkünfte aus industriellen, handelsgeschäftlichen und nicht handelsgeschäftlichen Tätigkeiten	92
3.1.3.1	Realeinkommensbesteuerung.....	94
3.1.3.2	Pauschaleinkommensbesteuerung	96
3.2	Die Pauschaleinkommensteuerpflichtigen und ihre	
	Pflichten	98
3.2.1	Betroffene Personengruppen.....	98
3.2.2	Pflichten der Pauschaleinkommensteuerpflichtigen.....	101
3.2.2.1	Mitteilungspflicht.....	101
3.2.2.2	Aufzeichnungspflicht für bestimmte Steuerpflichtige	102
3.2.2.3	Pflicht zum Empfang von Klassifizierungskommissionen	105
3.3	Das Verfahren der Besteuerung im Rahmen der	
	Pauschaleinkommensteuer	106
3.3.1	Ermittlung des pauschaleinkommensteuerpflichtigen Gewinns durch das Finanzamt	106
3.3.1.1	Annahme der Mitteilung	106
3.3.1.2	Klassifizierungsprozess der Erstkommission.....	108
3.3.1.2.1	Der Besuch beim Steuerpflichtigen	109
3.3.1.2.2	Die Bewertung der Tätigkeit und der abgegebenen Mitteilung.....	110
3.3.1.2.3	Die Festlegung des steuerlichen Gewinns	111

3.3.2	Veranlagung und Entrichtung der Pauschaleinkommensteuer	116
3.3.2.1	Veranlagung der Pauschaleinkommensteuer.....	116
3.3.2.2	Entrichtung der Pauschaleinkommensteuer	118
3.4	Zusammenfassung	120
4	Analyse der Übertragbarkeit der deutschen Kleinunternehmerbesteuerung gemäß § 4 Abs. 3 EStG auf Syrien	123
4.1	Grundsätzliche Überlegungen zur Übertragungsproblematik	123
4.1.1	Das hier zugrunde gelegte Verständnis der Übertragungsproblematik	123
4.1.1.1	Die inhaltliche Abgrenzung der zu untersuchenden Übertragungsproblematik	123
4.1.1.2	Das methodische Vorgehen bei der Untersuchung der Übertragungsproblematik	127
4.1.2	Begründung für die angestrebte Übertragung	130
4.1.2.1	Problematik der Besteuerung im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer	130
4.1.2.1.1	Zur Entwicklung der Besteuerung im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer	130
4.1.2.1.2	Zur Kritik an der gegenwärtigen Besteuerung im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer	136
4.1.2.2	Eignung der Gewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG im Hinblick auf die Übertragung auf Syrien.....	141
4.1.2.2.1	Beurteilung der Gewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG	142
4.1.2.2.1.1	Beurteilungskriterium Einfachheit	142
4.1.2.2.1.2	Beurteilungskriterium Richtigkeit	144
4.1.2.2.1.3	Beurteilungskriterium Klarheit.....	148
4.1.2.2.1.4	Beurteilungskriterium Vollständigkeit.....	149
4.1.2.2.1.5	Beurteilungskriterium Nachprüfbarkeit aufgrund von Belegen	150
4.1.2.2.2	Relevanz der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG für Syrien.....	152

4.2	Schwierigkeiten der Übertragung auf Syrien	155
4.2.1	Einschränkungen bei der Umsetzung der angestrebten Reform .	156
4.2.1.1	Wirtschaftliche Besonderheiten	156
4.2.1.2	Rechtlich-politische Besonderheiten	158
4.2.1.3	Sozio-kulturelle Besonderheiten.....	162
4.2.2	Akzeptanz der Reform durch die betroffenen Personen- gruppen	167
4.2.2.1	Akzeptanz bei den Steuerpflichtigen	167
4.2.2.2	Akzeptanz bei den Finanzbeamten	169
4.2.2.3	Akzeptanz bei den Steuerberatern	171
4.3	Analyse der Übertragbarkeit im Einzelnen.....	172
4.3.1	Betroffener Personenkreis	174
4.3.1.1	Anwendungsvoraussetzungen der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG in Deutschland	174
4.3.1.1.1	Keine gesetzliche Buchführungspflicht.....	174
4.3.1.1.2	Keine freiwillige Buchführung.....	175
4.3.1.1.3	Führung erforderlicher Aufzeichnungen	175
4.3.1.2	Möglichkeiten und Grenzen einer Übertragung auf syrische Verhältnisse.....	176
4.3.1.2.1	Nichtbestehen einer Buchführungspflicht.....	177
4.3.1.2.2	Keine freiwillige Entscheidung zur Buchführung	178
4.3.1.2.3	Führung bestimmter Aufzeichnungen	178
4.3.2	Art und Qualität der Aufzeichnungen	180
4.3.2.1	Anwendungsvoraussetzungen der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG in Deutschland	180
4.3.2.1.1	Bloßes Aufzeichnen bestimmter Geschäftsvorfälle	180
4.3.2.1.2	Gewährung von Aufzeichnungserleichterungen in bestimmten Fällen.....	181
4.3.2.1.3	Besondere Aufzeichnungen als Voraussetzung für die Inanspruchnahme bestimmter Steuervergünstigungen...	182
4.3.2.1.4	Erfüllung der an die Aufzeichnungen zu stellenden Anforderungen	183

4.3.2.2	Möglichkeiten und Grenzen einer Übertragung auf syrische Verhältnisse.....	185
4.3.2.2.1	Schriftliche Aufzeichnungen oder geordnete Belegablage	185
4.3.2.2.2	Beanspruchung einzelner Steuervergünstigungen	187
4.3.2.2.3	Ordnungsmäßige Erstellung der Aufzeichnungen oder der Belegablage.....	188
4.3.3	Ermittlung der Bemessungsgrundlage durch den Steuerpflichtigen oder den Steuerberater.....	189
4.3.3.1	Anwendungsvoraussetzungen der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG in Deutschland	189
4.3.3.1.1	Erfassung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben	190
4.3.3.1.2	Annäherung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG an den Betriebsvermögensvergleich	194
4.3.3.2	Möglichkeiten und Grenzen einer Übertragung auf syrische Verhältnisse.....	196
4.3.3.2.1	Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben	197
4.3.3.2.2	Annäherung der vereinfachten Gewinnermittlungsmethode an den Betriebsvermögensvergleich	201
4.3.4	Einkommensteuerveranlagung	202
4.3.4.1	Anwendungsvoraussetzungen der Einkommensteuerveranlagung in Deutschland	202
4.3.4.1.1	Mitwirkung des Steuerpflichtigen.....	203
4.3.4.1.2	Beachtung bestimmter Verfahrensgrundsätze durch die Finanzverwaltung	205
4.3.4.2	Möglichkeiten und Grenzen einer Übertragung auf syrische Verhältnisse.....	208
4.3.4.2.1	Teilnahme des Steuerpflichtigen am Veranlagungsverfahren.....	209
4.3.4.2.2	Berücksichtigung bestimmter Verfahrensregeln durch die Finanzverwaltung	212
4.4	Zusammenfassung	216

Verzeichnis der deutschsprachigen Literatur.....	XII
Verzeichnis der arabischsprachigen Literatur.....	XIX
Entscheidungen des Bundesfinanzhofs	XXI
Verwaltungsvorschriften des Bundes	XXII
Deutsches Quellenverzeichnis.....	XXII
Syrisches Quellenverzeichnis.....	XXIV
Erklärung.....	XXVI

Abkürzungs- und Symbolverzeichnis

§	.....	Paragraph
§§	.....	Paragraphen
%	.....	Prozent
Abb.	.....	Abbildung
Abs.	.....	Absatz
Änd.	.....	Änderung
AfA	.....	Absetzung für Abnutzung
AfS	.....	Absetzung für Substanzverringern
AG	.....	Aktiengesellschaft
AIG	.....	Auslandsinvestitionsgesetz (Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft)
AktG	.....	Aktiengesetz
AO	.....	Abgabenordnung
AStG	.....	Außensteuergesetz
Aufl.	.....	Auflage
BB	.....	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	.....	Band
BewG	.....	Bewertungsgesetz
bfai	.....	Bundesstelle für Außenhandelsinformation
BFH	.....	Bundesfinanzhof
BGB	.....	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	.....	Bundesgesetzblatt
BMF	.....	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	.....	Bundessteuerblatt
Buchst.	.....	Buchstabe(n)
ca.	.....	circa
d.	.....	der
DB	.....	Der Betrieb (Zeitschrift)
d.h.	.....	das heißt
DStZ	.....	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EDV	.....	Elektronische Datenverarbeitung
e.G.	.....	eingetragene Genossenschaft
einschl.	.....	einschließlich
Est	.....	Einkommensteuer

EStDV	.....	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	.....	Einkommensteuergesetz
EStR	.....	Einkommensteuer-Richtlinien
EÜR	.....	Einnahmenüberschussrechnung
evtl.	.....	eventuell
FA	.....	Finanzamt
FGO	.....	Finanzgerichtsordnung
FinArch.	.....	Finanz-Archiv (Zeitschrift)
Fn.	.....	Fußnote
FördG	.....	Fördergebietsgesetz
FR	.....	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GenG	.....	Genossenschaftsgesetz
GG	.....	Grundgesetz
GmbH	.....	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	.....	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoB	.....	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GrS	.....	Großer Senat
Halbbd.	.....	Halbband
HGB	.....	Handelsgesetzbuch
i.	.....	in
i. S. d.	.....	im Sinne der / des
i. V. m.	.....	in Verbindung mit
KG	.....	Kommanditgesellschaft
KGaA	.....	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KStG	.....	Körperschaftsteuergesetz
KStR	.....	Körperschaftsteuer-Richtlinien
Mio.	.....	Million(en)
Nr.	.....	Nummer
NSt	.....	Neues Steuerrecht von A bis Z (Kommentar- Zeitschrift)
NW	.....	Nordwest
NWB	.....	Neue Wirtschaftsbriefe (Kommentar- Zeitschrift)
p.a.	.....	per annum (jährlich)
RGBl.	.....	Reichsgesetzblatt
S.	.....	Seite
SP	.....	syrisches Pfund (syrische Währungseinheit)

StbJb	Steuerberater-Jahrbuch (Zeitschrift)
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
Stpfl.	Steuerpflichtiger
StW	Die Steuer- Warte (Zeitschrift)
tarifl.	tariflich
u. a.	und andere, unter anderem
Urt.	Urteil
US\$	Amerikanischer Dollar
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
v.	vom, von
vgl.	vergleiche
v. H.	vom Hundert
z.B.	zum Beispiel

1 Einkommensbesteuerung von Kleinunternehmern – Eine Untersuchung für Deutschland und Syrien

1.1 Problemstellung und Abgrenzungen

Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 des deutschen Einkommensteuergesetzes (EStG) wird von zahlreichen Steuerpflichtigen angewendet, weil sie nicht nur als Erleichterung im Verhältnis zur (komplizierteren) Gewinnermittlungsmethode durch Betriebsvermögensvergleich angesehen wird, sondern auch als plausible Ermittlungsmethode mit einer gewissen Eigenständigkeit. Hierbei können bestimmte Steuerpflichtige nach § 4 Abs. 3 EStG ihren Gewinn als Überschuss der Betriebs-einnahmen über die Betriebsausgaben errechnen, sofern sie nicht zur Buchführung verpflichtet sind. Dabei kommt diese Gewinnermittlungsmethode vor allem für kleine Gewerbetreibende und Angehörige der freien Berufe in Betracht.

Im Gegensatz dazu unterliegen die nichtbuchführungspflichtigen gewerblich oder freiberuflich tätigen Kleinunternehmer in Syrien der so genannten Pauschaleinkommensteuer.¹ Die damit verbundene Besteuerung erfolgt teilweise recht willkürlich, da sie in erster Linie auf Schätzung bzw. Pauschalierung beruht. Hierbei führt die Schätzung in erheblichem Maße zu Ungenauigkeiten, die in mehrfacher Hinsicht in Erscheinung treten: Zum einen lässt sich die Höhe der Umsätze bzw. der Wareneinkäufe, die grundsätzlich der Besteuerung zugrunde gelegt werden, nicht genau bestimmen bzw. schätzen. Zum anderen sind die auf diese Schätzzahlen angewendeten Gewinnquoten zu pauschal. Dazu kommt noch der Umstand, dass die Dauer dieses Ungenauigkeitszustandes sich über mehrere Jahre erstreckt. (Die Besteuerungsgrundlage eines Steuerpflichtigen wird durch Schätzung der Finanzverwaltung festgelegt und die sich daraus ergebende Jahressteuer im Regelfall für fünf Jahre festgesetzt bzw. konstant gehalten.) Deshalb weist die in Syrien praktizierte Besteuerungsmethode für Kleinunternehmer einen desolaten Zustand auf, der sich mit folgenden Schlagworten beschreiben lässt:

¹ Hingegen unterliegen die zur Buchführung verpflichteten Einkommensteuerpflichtigen in Syrien der so genannten Realeinkommensteuer. Die Besteuerung erfolgt im Rahmen dieser Einkommensteuer auf Grundlage des Betriebsvermögensvergleiches; diesen gibt es als Gewinnermittlungsmethode auch im deutschen Einkommensteuerrecht (§ 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG).

- Rückständigkeit aufgrund der historischen Entwicklung
- Prinzipienmangel und fehlende Systemhaftigkeit
- Mangelhafte Anpassung an die tatsächliche Gewinnentwicklung der Betriebe
- Entfernung vom Postulat der Steuergerechtigkeit

Seit Einführung der Pauschaleinkommensteuer in Syrien mit dem Gesetz 112 vom 11.05.1958 wurde die in ihrem Rahmen angewendete, stark kritisierte Besteuerungsmethode verschiedenen Reformen unterzogen. Die aktuelle Entwicklung für die Pauschaleinkommensteuer bezieht sich auf die Phase ab dem Jahr 2003, in dem das steuerliche Gesetz Nr. 24 vom 13.11.2003 erlassen wurde. Dieses Gesetz stellt die neueste Steuerreform in Syrien dar, die heute noch gültig ist. Bezüglich der Pauschaleinkommensteuer enthält die Steuerreform von 2003 keine bedeutsamen Änderungen. Das bedeutet, dass die von den vorherigen Phasen durch Willkür und Schätzung geprägte Struktur der Besteuerung sich weiter verfestigt hat. Der Erlass des steuerlichen Gesetzes von 2003 ist somit alles andere als eine entscheidende bzw. gewichtige Wende hinsichtlich der erhofften Besteuerungsentwicklung für die Pauschaleinkommensteuer.

Die Bemühungen und Ansätze in Bezug auf die Weiterentwicklung der für syrische Kleinunternehmer geltenden Besteuerungs- bzw. Gewinnermittlungsmethode haben bis jetzt keine Früchte getragen. In dieser Situation könnten Fortschritte bzw. Erkenntnisgewinne dadurch erzielt werden, dass auf fremde, aus anderen Ländern stammende Besteuerungstechniken zurückgegriffen wird. Dabei kann eine Übertragung vor allem dazu beitragen, neue Wege bzw. Vorbilder für die Veränderung und Weiterentwicklung der bisher in Syrien praktizierten Besteuerungsmethode aufzuzeigen.

Bevor näher darauf eingegangen wird, warum es sinnvoll erscheint, die deutsche Gewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG als Vorbild für eine Reform der syrischen Pauschaleinkommensteuer heranzuziehen, müssen einige Klarstellungen begrifflich-inhaltlicher Art erfolgen.

Wie dem Thema zu entnehmen ist, befasst sich die Arbeit mit der Einkommensbesteuerung bestimmter Kleinunternehmer in Deutschland und in Syrien. Einkommensbesteuerung heißt in diesem Zusammenhang, dass bestimmte Personen in ihrer Rolle als Kleinunternehmer einkommensteuerpflichtig sind. Wie die Heranzie-

hung zur Einkommensteuer geschieht, ist in beiden Ländern unterschiedlich. In Syrien gibt es eine separate Einkommensteuer (also eine eigene Einkommensteuerart) für Kleinunternehmer, die in der vorliegenden Arbeit in ihrer bisherigen Form als Pauschaleinkommensteuer bezeichnet wird. Diese Pauschaleinkommensteuer besitzt ein eigenständiges Veranlagungsverfahren.

In Deutschland besteht nur eine einzige (allgemeine) Einkommensteuer, deren Bemessungsgrundlage das von einer Person insgesamt zu versteuernde Jahreseinkommen ist, das sich aus der Summe der Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten herleitet. Das deutsche Veranlagungsverfahren bezieht sich auf das insgesamt zu versteuernde Einkommen, nicht auf einzelne Einkunftsarten.

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit wird für Syrien eine moderne separate Einkommensteuer für Kleinunternehmer gesucht, die an die Stelle der bisherigen Pauschaleinkommensteuer treten soll. § 4 Abs. 3 EStG ist innerhalb des deutschen Einkommensteuerrechts keine Gewinnbesteuerungsmethode für Kleinunternehmer, sondern lediglich eine Gewinnermittlungsmethode für Kleinunternehmer. Aufgrund der systembedingten Unterschiede zwischen der deutschen und der syrischen Einkommensbesteuerung darf sich die Untersuchung der Übertragbarkeit nicht nur auf den Inhalt der Gewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG beschränken, sondern muss auch allgemeinere Aspekte des Besteuerungs-, insbesondere Veranlagungsverfahrens mit einbeziehen.

Der Ausdruck Kleinunternehmer dient in dieser Arbeit als Sammelbezeichnung für diejenigen Steuerpflichtigen, die nach gegenwärtigem deutschen Recht § 4 Abs. 3 EStG anwenden dürfen bzw. nach syrischen Recht der derzeitigen Pauschaleinkommensteuer (Istzustand) unterliegen oder zukünftig einer reformierten Kleinunternehmerbesteuerung (Sollzustand) unterliegen werden. Wie die jeweiligen, inhaltlich ähnlichen Personenkreise abzugrenzen sind, wird in den Abschnitten 2.5 bzw. 4.3.1.1 für Deutschland und in den Abschnitten 3.2.1 bzw. 4.3.1.2 für Syrien dargestellt. Die so gekennzeichneten Kleinunternehmer sind damit einstweilen zwar nur abstrakt, aber juristisch eindeutig beschrieben.²

² Klarstellend sei bemerkt, dass die hier vorgenommene Begriffsbildung einkommensteuerrechtlichen Zwecken dient und nicht mit dem umsatzsteuerrechtlichen Begriff des Kleinunternehmers im Sinne des § 19 UStG verwechselt werden darf.

Die Wahl der deutschen Gewinnermittlungs- bzw. -besteuerungsmethode als Übertragungsobjekt beruht auf folgenden Erwägungen:

- Die in Deutschland praktizierte Gewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG gilt für jene einkommensteuerpflichtigen Kleinunternehmer, die Bücher nicht führen müssen bzw. nicht führen. Wenn auch der von der syrischen Pauschaleinkommensteuer erfasste Personenkreis sich nicht völlig mit dem Kreis der gemäß § 4 Abs. 3 EStG Steuerpflichtigen deckt, so herrscht doch insofern Übereinstimmung, dass auch die syrische Pauschaleinkommensteuer gewerblich oder freiberuflich tätige Kleinunternehmer betrifft, die nicht zur Buchführung verpflichtet sind. Trotz unterschiedlicher geschichtlicher Ausgangspunkte und Inhalte beider Ermittlungsmethoden haben sie doch Folgendes gemeinsam: Es handelt sich in beiden Fällen um vereinfachte Alternativmethoden zu der anspruchsvolleren Ermittlungsmethode auf Grundlage des Betriebsvermögensvergleiches.
- Die Gewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG hat sich in Deutschland – neben der Ermittlungsmethode durch Betriebsvermögensvergleich – über mehrere Jahrzehnte bewährt. In ihrer Entwicklung wurde sie ständig den wechselnden Erfordernissen angepasst, so etwa 2003 durch die Zulassung der Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen³ bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG. Es erscheint zweckmäßig, ein derart bewährtes Modell als Vorbild zu verwenden, um die Probleme der Kleinunternehmerbesteuerung in Syrien einer Lösung näher zu bringen.

Allerdings darf nicht übersehen werden, dass vielfältige Unterschiede zwischen den beiden Ländern bestehen:

- Syrien ist ein Entwicklungsland, das sich im Wandel von einer geschlossenen Wirtschaft zu einer internationalisierten Wirtschaft befindet, während Deutschland ein hoch industrialisiertes und weltweit tätiges Land ist.
- Die politischen Systeme beider Länder sind unterschiedlich. Syrien ist ein zentralistisches Land, das durch „demokratischen Zentralismus“ geleitet wird, während Deutschland ein föderalistisches Land ist, das die repräsentative Demokratie praktiziert.

³ Vgl. BFH, Urt. v. 02.10.2003, BStBl. II, 2004, S. 985; R 4.2 Abs. 1 Satz 3 EStR; BMF-Schreiben, BStBl. I 2004, S. 1064.

- Die Traditionen und Kulturen beider Länder sind sehr verschieden. Syrien befindet sich noch in der Phase des Aufbaues eines modernen Rechtssystems, während Deutschland diese Phase längst abgeschlossen hat.

Trotz der gravierenden Unterschiede zwischen Industrie- und Entwicklungsländern kann es dennoch für ein Entwicklungsland (wie z.B. Syrien), das ein neues System einführen möchte, dienlich sein, die Erfahrungen der entwickelten Länder (wie z.B. Deutschland), die jahrelang ihre Systeme weiter entwickelt haben, auf sich zu übertragen.

Insofern versteht sich die vorliegende Arbeit als ein Beitrag zum Wissens- bzw. Erfahrungstransfer in Entwicklungsländer, wobei der Übertragungsprozess hier nicht so ins Einzelne gehend und weniger umfassend verstanden werden soll als beim Technologietransfer. Insbesondere sollen Fragen der praktischen Umsetzung (Implementation) nur angedeutet werden; es sollen weder alle Einzelheiten der deutschen Erfahrungen auf ihre Anwendbarkeit in Syrien überprüft noch die Einzelheiten der Implementation in die syrische Praxis untersucht werden.

Daraus ergibt sich, dass es sich bei der angestrebten Übertragung nicht um eine umfassende bzw. vollständige Übernahme aller Regelungen der deutschen Gewinnermittlungs- bzw. -besteuerungsmethode oder um eine Art von bloßem „Rechtsimport“ handelt, bei dem der Wortlaut der deutschen Gesetzesvorschrift (§ 4 Abs. 3 EStG) und aller anderen damit zusammenhängenden Bestimmungen nach Syrien transportiert und vom dort bestehenden Steuerrecht aufgenommen wird. Stattdessen geht es hierbei um modifizierte Übernahmen der deutschen Besteuerungstechniken, die an syrische Verhältnisse angepasst werden müssen bzw. sollen. Denn es gibt für die Auswahl von Besteuerungstechniken keine allgemeingültige Lösung, die zu jeder Zeit und in jedem Staat angewendet werden kann. Ein Gewinnermittlungssystem kann – wegen der sozio-kulturell, geschichtlich, rechtlich, wirtschaftlich geprägten Strukturen – nicht ohne weiteres auf ein anderes Land übertragen werden.

Die Erfahrungsübertragung bezieht sich hier auf das gesamte Verfahren, das vom Steuerpflichtigen – oder dessen Steuerberater – und der Finanzverwaltung durchgeführt werden muss, nämlich von der Ermittlung des steuerlichen Gewinns bis zur Steuerveranlagung. Die ausführliche Betrachtung des Gesamtprozesses von der Gewinnermittlung bis zur Steuerveranlagung bedeutet zugleich, dass nicht alle

Einzelheiten der deutschen Regelungen in ihrer Bedeutung für Syrien überprüft werden können.

Eine Einschränkung des Untersuchungsgegenstands der vorliegenden Arbeit erscheint auch in anderer Hinsicht geboten. Es ist nicht beabsichtigt, zu einer seit einigen Jahren in Deutschland geführten Diskussion⁴ über die Bedeutung der Gewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG Stellung zu nehmen. Dabei geht es einerseits um eine stärkere theoretische Fundierung dieser Methode, andererseits um eine mögliche Ausdehnung ihres Anwendungsbereiches über den Kreis der Kleinunternehmer hinaus. Die vorliegende Arbeit befasst sich mit der Weiterentwicklung der syrischen Kleinunternehmerbesteuerung auf der Grundlage gegenwärtig bestehender deutscher steuerrechtlicher Regelungen. Untersucht wird ein nur in eine Richtung (von Deutschland nach Syrien) wirkender Übertragungsprozess, der eine grundlegende Reform der syrischen Gewinnermittlungs- und -besteuerungsmethode für Kleinunternehmer bewirken soll.

⁴ Vgl. z.B. Weber-Grellet, H., **Maßgeblichkeitsgrundsatz**, in: BB, 1999, S. 2659-2666; Dziadkowski, D., **Überschußrechnung**, in: BB, 2000, S. 399-401; Fein, O., **Einnahme-Überschussrechnung**, 2003; Eisgruber, T., **Zahlungsmittelrechnung**, 2005.

1.2 Ziel und Vorgehensweise

In der vorliegenden Arbeit wird angestrebt, die bisherige syrische Einkommensbesteuerung für Kleinunternehmer in Form der so genannten Pauschaleinkommensteuer unter Zugrundelegung deutscher einkommensteuerrechtlicher Regelungen fundamental zu verändern. Es soll zwar weiterhin eine eigenständige spezielle Einkommensteuer für Kleinunternehmer geben, die aber inhaltlich und verfahrensmäßig völlig anders ausgestaltet sein soll als die bisherige Pauschaleinkommensteuer. Vorbild für die neue Form der Einkommensbesteuerung für Kleinunternehmer soll die deutsche Gewinnermittlungsmethode für Kleinunternehmer gemäß § 4 Abs. 3 EStG einschließlich ihrer Verankerung im deutschen Einkommensbesteuerungsverfahren sein.

Auf diese Weise soll es gelingen, eine in der Anwendung relativ einfache Methode einzuführen, welche die syrische Einkommensbesteuerung für Kleinunternehmer von der Willkür und der Ungenauigkeit der Schätzung und der Pauschalierung befreit. Das Ziel besteht somit in einer grundlegenden Reform der syrischen Einkommensbesteuerungsmethode für gewerblich oder freiberuflich tätige Kleinunternehmer in Richtung auf größere Steuergerechtigkeit und Transparenz, und zwar durch Übertragung geeigneter deutscher einkommensteuerrechtlicher Regelungen und Erfahrungen auf Syrien. Die Erreichung dieses Ziels ist auch deshalb bedeutsam, weil die genannten Kleinunternehmer in der syrischen Wirtschaft eine vergleichsweise große Rolle spielen und einen Großteil der in Syrien einkommensteuerpflichtigen Personen darstellen.

Obwohl das Hauptaugenmerk der Arbeit auf die Verbesserung der syrischen Einkommensbesteuerung für Kleinunternehmer gerichtet ist, kann die Untersuchung auch für deutsche Experten von Nutzen sein, weil sie exemplarisch zeigt, inwiefern deutsche Regelungen und Erfahrungen in Entwicklungsländer transferiert werden können. Fachleute in Deutschland und in Syrien könnten im Speziellen an folgenden in dieser Arbeit behandelten Themen interessiert sein:

- Darlegung bzw. Untersuchung der deutschen Gewinnermittlungsmethode gemäß § 4 Abs. 3 EStG unter dem Aspekt ihrer Übertragung auf ein anderes Land
- Beschreibung einer in einem Entwicklungsland praktizierten, reformbedürftigen Besteuerungsmethode, deren Wurzeln Besteuerungsverfahren entstammen, die im 19. Jahrhundert in verschiedenen europäischen Ländern angewendet wurden

- Darstellung eines Übertragungskonzepts, das sich mit der Übertragbarkeit steuerrechtlichen Methodenwissens aus einem Industrieland auf ein Entwicklungsland befasst
- Erlangung von Erkenntnissen über die Problematik der Übertragung von deutschen, steuerrechtlichen Erfahrungen auf ein Entwicklungsland wie Syrien
- Entwicklung von auf der deutschen Besteuerungsmethode beruhenden Reformvorschlägen für die syrische Methode, die von den für das syrische Steuerrecht verantwortlichen Entscheidungsträgern beachtet werden sollten, erst recht in der gegenwärtigen Phase, in der man beobachten kann, dass die syrische Regierung sich beharrlich bemüht, Syrien vor allem wirtschaftlich und politisch voranzutreiben und zu öffnen

Obwohl Klarheit über Ziel und Untersuchungsgegenstand der vorliegenden Arbeit bestand, bereitete es gleichwohl große Schwierigkeiten, eine geeignete Gliederung zu entwerfen. Trotz größten Bemühens ließen sich weder in der deutschen noch in der syrischen Fachliteratur methodisch vergleichbare Untersuchungen finden, die sich mit der in der vorliegenden Arbeit angestrebten Übertragung oder mit der Übertragung anderer deutscher steuerrechtlicher Vorschriften bzw. Erfahrungen auf andere Länder befassen. Es musste deshalb für den Aufbau der Arbeit ein eigenständiges Konzept entworfen werden. Dieses sieht vor, die Untersuchung in mehreren Etappen vorzunehmen. Denn bevor die Übertragungsproblematik erörtert werden kann, muss das deutsche Übertragungsobjekt bzw. Modell sowie die bisher in Syrien geltende Pauschaleinkommensteuer beschrieben werden. Deshalb werden zunächst die Regelungen und Erfahrungen des Geberlandes (Deutschland) und anschließend der zu reformierende Zustand des Nehmerlandes (Syrien) betrachtet. Darauf folgt die ausführliche Detailanalyse der Übertragbarkeit der deutschen Gewinnermittlungs- und -besteuerungsmethode auf Syrien.

Die Dissertation besteht also – nach der vorliegenden Einleitung – aus drei Hauptteilen. Im ersten Hauptteil (Gliederungspunkt 2) wird die deutsche Gewinnermittlungs- bzw. -besteuerungsmethode gemäß § 4 Abs. 3 EStG dargelegt. Damit wird der juristische Wissens- bzw. Regelungsvorrat festgelegt, dessen Übertragbarkeit auf syrische Verhältnisse später (in Gliederungspunkt 4) geprüft und analysiert werden soll.

Im zweiten Hauptteil (Gliederungspunkt 3) werden die Grundzüge der derzeitigen syrischen Pauschaleinkommensteuer vorgestellt, um einen umfassenden Überblick über die Ermittlungs- bzw. Besteuerungsweise der steuerlichen Gewinne für gewerblich oder freiberuflich tätige Kleinunternehmer zu ermöglichen und dabei die problematischen Besonderheiten dieser Besteuerungsmethode zu charakterisieren. In diesem Abschnitt wird man mit Übersetzungsproblemen konfrontiert, die das Verständnis der ausländischen Texte erschweren. In dem vorliegenden Fall sind die deutschen und syrischen Steuerrechts- und Literaturquellen in der jeweiligen Landessprache verfasst, also auf Deutsch und auf Arabisch. Für eine in deutscher Sprache verfasste Dissertation ist eine Übersetzung der arabischen Textquellen unumgänglich. Hierbei muss streng beachtet werden, dass die Übersetzung den semantischen Gehalt des fremden Textes nicht verfälscht und dessen Feinheiten nicht verwischt. Angesichts der großen Unterschiede zwischen den Strukturen der deutschen und arabischen Sprache musste der Verfasser bei der Darlegung der syrischen Besteuerungsmethode im Zweifel eine sinngemäße Übersetzung einer wörtlichen vorziehen.

Im dritten Hauptteil (Gliederungspunkt 4) wird die Übertragbarkeit der deutschen Gewinnermittlung bzw. -besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG auf Syrien einer ausführlichen Analyse unterzogen, um zu prüfen, in welchem Maße und unter welchen Bedingungen ein Besteuerungsmodell wie das gemäß § 4 Abs. 3 EStG im Rahmen einer reformierten syrischen Einkommensteuer für Kleinunternehmer realisierbar wäre.

Hierzu musste eine eigenständige, für die Analyse der Übertragungsproblematik geeignete Vorgehensweise gefunden werden. Sie besteht aus drei Schritten.

In Gliederungspunkt 4.1 werden grundsätzliche Überlegungen zur Übertragungsproblematik angestellt. Gliederungspunkt 4.2 befasst sich mit den Schwierigkeiten, die bei der Übertragung des deutschen Vorbildes auf Syrien auftreten können, sowohl aufgrund einschränkend wirkender gesellschaftlicher Rahmenbedingungen als auch aufgrund von Widerständen bei den von der Reform betroffenen Personengruppen.

In Gliederungspunkt 4.3 findet dann als letzter und im Hinblick auf das Thema bedeutsamster Schritt – bezogen auf vier ausgewählte Bereiche – eine Detailanalyse der Übertragbarkeit statt. Die vier Bereiche (steuerpflichtiger Personenkreis, Auf-

zeichnungen, Bemessungsgrundlage, Steuerveranlagung) betreffen Elemente, die für jeden geordneten Besteuerungsprozess wesentlich sind. Innerhalb jedes Bereichs werden unter Rückgriff auf den ersten Hauptteil (Gliederungspunkt 2) die für das deutsche Modell gegebenen Anwendungsvoraussetzungen dargestellt. Darauf aufbauend wird unter Beachtung der im zweiten Hauptteil (Gliederungspunkt 3) beschriebenen syrischen steuerrechtlichen Ausgangssituation geprüft, inwieweit diese Anwendungsvoraussetzungen auch in Syrien gegeben sind bzw. geschaffen werden können.

Aus dieser Analyse lassen sich Ansatzpunkte für eine neuartige und gegenüber dem Betriebsvermögensvergleich (bzw. der so genannten Realeinkommensteuer) vereinfachte Besteuerungsmethode für die syrischen gewerblich oder freiberuflich tätigen Kleinunternehmer ableiten. Damit wird zugleich ein erster Beitrag für eine anzustrebende moderne Einkommensbesteuerung der syrischen Kleinunternehmer vorgelegt.

2 Darstellung der deutschen einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsmethode gemäß § 4 Abs. 3 EStG für Kleinunternehmer

2.1 Allgemeines

2.1.1 Einblick in das System der deutschen Einkommensbesteuerung

In Deutschland wird das tatsächlich erzielte Einkommen je nach der Art der Steuerpflichtigen von zwei verschiedenen Steuern erfasst. Das Einkommen natürlicher Personen wird gemäß § 1 EStG⁵ der Einkommensteuer unterworfen; das Einkommen der juristischen Personen unterliegt gemäß §§ 1 und 2 KStG⁶ der Körperschaftsteuer. Insofern kann man sowohl die Einkommensteuer als auch die Körperschaftsteuer in einem weit verstandenen Sinne als Einkommensteuern bezeichnen.

Zur Einkommen- und Körperschaftsteuer fällt zusätzlich der Solidaritätszuschlag an. Als Zuschlag zur Einkommensteuer wird auch die Kirchensteuer erhoben. Im Folgenden werden sowohl die Einkommensteuer als auch die Körperschaftsteuer nur zusammenfassend bzw. überblicksweise dargestellt. Insofern darf von dem hier präsentierten allgemeinen Einblick nicht erwartet werden, dass die soeben angesprochenen Steuern detailliert und ausführlich in ihrer steuerrechtlichen Struktur dargestellt und diskutiert werden.

Der Vollständigkeit halber sei hier noch die in Deutschland geltende juristische Definition der Steuern gemäß § 3 Abs. 1 AO⁷ angeführt: „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein“.⁸

⁵ Einkommensteuergesetz (EStG), amtliche Neufassung v. 19.10.2002 (BGBl. I S. 4212, ber. 2003 I S.179), letzte Änd. v. 13.12.2006 (BGBl. I S. 2915).

⁶ Körperschaftsteuergesetz (KStG), amtliche Neufassung v. 15.10.2002 (BGBl. I S. 4145), letzte Änd. v. 13.12.2006 (BGBl. I S. 2878).

⁷ Abgabenordnung (AO), amtliche Neufassung v. 1.10.2002 (BGBl. I S. 3869, ber. 2003 I S. 61), letzte Änd. v. 13.12.2006 (BGBl. I S. 2878).

⁸ Zu Wesensmerkmalen des Steuerbegriffs in § 3 Abs.1 AO vgl. Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 45-48; Grefe, C., **Unternehmenssteuern**, 2005, S. 19-21.

2.1.1.1 Zur Einkommensteuer

2.1.1.1.1 Wesen der Einkommensteuer

Die Einkommensteuer heutiger Art, die schon seit langem eine der wichtigsten staatlichen Einnahmequellen in Deutschland ist, hatte ihren Ausgangspunkt in Preußen, wo sie als die erste moderne Einkommensteuer in Deutschland im Jahre 1891, unter Federführung des Finanzministers Johannes von Miquel, eingeführt wurde.⁹ Das preußische Einkommensteuergesetz von 1891 sah bedeutende Änderungen vor, die dort vorher nicht existent waren, z.B. die Einführung der Steuererklärungspflicht, der Grundfreibeträge und der progressiven Gestaltung des Einkommensteuertarifs.¹⁰ Außerdem orientierte sich die preußische Einkommensteuer an der so genannten Quellentheorie¹¹.

In der Folgezeit wurde das Einkommensteuerrecht laufend geändert, insbesondere durch das Gesetz von 1920,¹² womit die erste Reichseinkommensteuer geschaffen wurde. Dieses Gesetz brachte auch relevante Änderungen, die teilweise noch heute bestehen, wie z.B. das zum ersten Mal praktizierte Lohnsteuerabzugsverfahren und die Abkehr von der Quellentheorie zur Reinvermögenszugangstheorie¹³.

Seit 1920 wurde das Einkommensteuergesetz mehrmals neu gefasst. Die weitere Entwicklung wird von Tipke/Lang wie folgt beschrieben: „Mit dem EStG v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189) wurde im Prinzip der heute geltende, sowohl auf der Quellen- als auch auf der Reinvermögenszugangstheorie beruhende Einkünftekatalog eingeführt. Schließlich begründete das EStG v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005) die Gesetzesstruktur des geltenden EStG. Seitdem gab es keine große Rechtsreform der Einkommensteuer mehr“.¹⁴

Die Einkommensteuer hat verschiedene Wesensmerkmale. Ein sehr wichtiges Merkmal der Einkommensteuer ist, dass die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berücksichtigt wird. Das zeigt sich z.B. durch die Berücksichtigung

⁹ Vgl. Großfeld, B., **Einkommensteuer**, 1981, S. 44.

¹⁰ Vgl. Oechsle, K., **Einkommensteuergesetze**, in: SteuerStud, 1991, S. 204f.

¹¹ Die Quellentheorie in diesem Zusammenhang bedeutet, dass zur Besteuerung nur die Einkünfte herangezogen werden, „welche alljährlich dem einzelnen aus dauernden Erwerbquellen zufließen ...“; Fuisting, B., **Steuern**, 1902, S. 57 als Hauptvertreter dieser Theorie.

¹² Einkommensteuergesetz, 1920, RGBl. I S. 359.

¹³ Die Reinvermögenszugangstheorie besagt, dass jeder Reinvermögenszuwachs, unabhängig davon welcher Quelle er entspringt, dem Einkommen zuzurechnen und steuerlich zu erfassen ist; vgl. als Hauptvertreter dieser Theorie, Schanz, G., **Der Einkommensbegriff**, in: FinArch., 1896, S.1-88.

¹⁴ Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 218.

des Alters und des Familienstandes, der außergewöhnlichen Belastungen und der Anzahl der Kinder.

Unter dem Aspekt der Verteilung der Einkommensteuer kann man diese als Gemeinschaftsteuer bezeichnen, weil ihr Aufkommen dem Bund und den Ländern gemeinsam zusteht. Artikel 106 Absatz 3 des Grundgesetzes¹⁵ (GG) sieht vor, dass am Aufkommen der Einkommensteuer der Bund und die Länder je zur Hälfte beteiligt sind, soweit das Aufkommen nach Artikel 106 Absatz 5 des Grundgesetzes nicht den Gemeinden zugewiesen wird. Das hat zur Folge, dass die Gemeinden 15% des Aufkommens erhalten und sich die Anteile des Bundes und der Länder auf je 42,5% verringern.

Die wichtigsten rechtlichen Grundlagen der Einkommensteuer ergeben sich aus dem Einkommensteuergesetz¹⁶ (EStG) und der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung¹⁷ (EStDV). Hinzu kommen auch die Einkommensteuerrichtlinien¹⁸ (EStR), die eine einheitliche Anwendung des Einkommensteuerrechts durch die Behörden der Finanzverwaltung anstreben und die häufig von den Steuerpflichtigen bei der Erstellung ihrer Einkommensteuererklärung beachtet werden.

2.1.1.1.2 Persönliche Einkommensteuerpflicht

Nun ist zu klären, wer bei der Einkommensteuer als Steuerpflichtiger oder so genanntes Steuersubjekt¹⁹ anzusehen ist. Steuersubjekt der Einkommensteuer gemäß § 1 Abs. 1 EStG ist eine natürliche Person (also der Mensch). Juristische Personen, insbesondere Körperschaften werden von der Einkommensteuer nicht erfasst. Bezüglich der Art der Einkommensteuerpflicht unterscheidet das Einkommensteuergesetz zwischen unbeschränkter und beschränkter Einkommensteuerpflicht. Zum einen gilt eine unbeschränkte Steuerpflicht für die natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Bei diesen Steuerpflichtigen werden sämtliche Einkünfte der Einkommensteuer unterworfen, unabhängig davon ob sie im Inland oder im Ausland erzielt worden sind. Zum anderen sind die Personen, die im Inland weder ihren Wohnsitz noch

¹⁵ Grundgesetz (GG) v. 23.05.1949 (BGBl. I S. 1), letzte Änd. v. 28.08.2006 (BGBl. I S. 2034).

¹⁶ Einkommensteuergesetz (EStG), amtliche Neufassung v. 19.10.2002 (BGBl. I S. 4212, ber. 2003 I S.179), letzte Änd. v. 13.12.2006 (BGBl. I S. 2915).

¹⁷ Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV), amtliche Neufassung v. 10.5.2000 (BGBl. I S. 718), letzte Änd. v. 07.12.2006 (BGBl. I S. 2782).

¹⁸ Einkommensteuer-Richtlinien 2005 (EStR), i. d. Fassung der Bekanntmachung vom 16.12.2005 (BStBl. I Sondernummer 1/2005).

¹⁹ Steuersubjekt ist derjenige, der aufgrund seiner steuerbaren Handlung besteuert wird; vgl., Bayer, H.- W., Grundbegriffe 1992, S. 42.

ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, beschränkt steuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 haben.²⁰

2.1.1.1.3 Sachliche Einkommensteuerpflicht

Mit der sachlichen Steuerpflicht ist festzulegen, was der Einkommensteuer unterliegt (der so genannte Steuergegenstand oder das Steuerobjekt). Bayer²¹ ist der Auffassung, dass der Einkommensteuergegenstand die steuerbaren Handlungen oder Tätigkeiten des Steuerpflichtigen sind.²² Zu dieser Umschreibung kommen nur solche Umstände in Betracht, die in unmittelbarer Beziehung zu einer Person stehen. Diese unmittelbare Beziehung zwischen Steuersubjekt und Steuergegenstand besteht nur bei der Handlung eines Steuersubjekts; dagegen fehlt sie beim bloßen Vorhandensein einer Sache, eines Zustandes oder eines Vorkommnisses.²³ Hieraus folgt, dass die natürliche Person (Steuersubjekt) eine auf die Erzielung von Einkünften gerichtete Tätigkeit ausüben muss, um diese Tätigkeit unter den Begriff Einkommensteuergegenstand fallen zu lassen. § 2 Abs. 1 EStG enthält eine abschließende Aufzählung, welche Einkünfte der Einkommensteuer unterliegen:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
7. Sonstige Einkünfte im Sinne des § 22

²⁰ Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 1, Anm. 2.

²¹ Vgl. Bayer, H.-W., **Steuerlehre**, 1997, S. 230.

²² Tipke/Lang sind ganz anderer Meinung. Sie halten es für verfehlt, den Einkommensteuergegenstand in steuerbaren Handlungen zu erblicken. „Steuerpflichtige werden nicht wegen ihrer Handlungen besteuert, sondern wegen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, über die sie, aus welchem Grunde auch immer, verfügen“.

Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 172.

²³ Vgl. Biergans, E., **Einkommensteuer**, 1992, S. 6.

2.1.1.1.4 Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer

Während das Steuersubjekt und das Steuerobjekt festlegt, wer und was besteuert werden soll, wird durch die Bemessungsgrundlage der Steuergegenstand gemessen und in eine numerische Größe umgestaltet. Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer sei „die aus den steuerbaren Handlungen eines Steuersubjekts resultierende, in Geld bezifferte Reinvermögensänderung in einer Periode.“²⁴ Biergans fügt hinzu, dass die Einkommensteuerbemessungsgrundlage ihren Niederschlag in der Summe der Einkünfte einer Periode finde.²⁵ Als Einkünfte werden dabei die Reinvermögensänderungen bezeichnet, die aus den genannten sieben Einkunftsarten jeweils erzielt werden. Biergans bemerkt, dass von der Summe dieser Einkünfte eine Reihe von Abzügen vorzunehmen sind, um zu dem „zu versteuernden Einkommen“ zu gelangen.²⁶

Tipke/Lang sehen die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer von vornherein im „zu versteuernden Einkommen“ im Sinne des § 2 Abs. 5 EStG.²⁷ Dabei ergibt sich der Aufbau des Schemas zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens aus dem Gesetzestext in § 2 Abs. 1 bis 5 EStG. In § 2 Abs. 5 Satz 1 EStG heißt es ausdrücklich, dass das zu versteuernde Einkommen die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer bildet. Ein entsprechendes Berechnungsschema zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist in den Einkommensteuer-Richtlinien²⁸ abgedruckt:

„Das zu versteuernde Einkommen ist wie folgt zu ermitteln:

- | | | |
|----------|---|------------------------------------|
| 1 | Summe der Einkünfte aus den Einkunftsarten | |
| 2 | + Hinzurechnungsbetrag (§ 52 Abs. 3 Satz 3 EStG, sowie § 8 Abs. 5 Satz 2 AIG) | |
| 3 | = Summe der Einkünfte | <i>(Fortsetzung nächste Seite)</i> |

²⁴ Biergans, E., **Einkommensteuer**, 1992, S. 7.

²⁵ Vgl. Biergans, E., **Einkommensteuer**, 1992, S. 8.

²⁶ Vgl. Biergans, E., **Einkommensteuer**, 1992, S. 8.

²⁷ Vgl. Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 236 u. 249.

²⁸ Vgl. R 2 Abs. 1 EStR (mit geringfügigen formalen Änderungen).

- 4 – Altersentlastungsbetrag (§ 24 a EStG)
- 5 – Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24 b EStG)
- 6 – Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3 EStG)
- 7 = Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG)**

- 8 – Verlustabzug nach § 10 d EStG
- 9 – Sonderausgaben (§§ 10, 10 a, 10 b, 10 c EStG)
- 10 – außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33 c EStG)
- 11 – Steuerbegünstigung der zu Wohnzwecken genutzten Wohnungen, Gebäude und Baudenkmale sowie der schutzwürdigen Kulturgüter (§§ 10 e bis 10 i EStG, 52 Abs. 21 Satz 6 EStG i. d. F. vom 16. 4. 1997, BGBl I S. 821 und § 7 FördG)
- 12 + zuzurechnendes Einkommen gemäß § 15 Abs. 1 AStG
- 13 = Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG)**

- 14 – Freibeträge für Kinder (§§ 31, 32 Abs. 6 EStG)
- 15 – Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV
- 16 = zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG).“**

2.1.1.1.5 Einkommensteuertarif

Die Einkommensteuerschuld ergibt sich durch Anwendung des Einkommensteuertarifs auf die Bemessungsgrundlage (das zu versteuernde Einkommen). Der Einkommensteuertarif ist in § 32 a EStG kodifiziert und progressiv ausgestaltet, d.h. wenn sich die Bemessungsgrundlage erhöht, steigen auch die auf diese anzuwendenden Steuersätze. Zu unterscheiden ist dabei zwischen dem Grundtarif und dem Splittingtarif. Der Aufbau des Grundtarifs wird aus § 32 a Abs. 1 EStG erkennbar. Danach lässt sich der zurzeit gültige Einkommensteuertarif wie folgt charakterisieren:

 Tariffberechnung lt. Tarifformeln²⁹ gemäß § 32 a Abs.1 EStG

- Grundfreibetrag	Zu versteuerndes Einkommen von 0 bis 7 664 Euro
	Tarifl. ESt = 0 Euro
- Erste Progressionszone	Zu versteuerndes Einkommen von 7665 Euro bis 12 739 Euro
Tarifformel	Tarifl. ESt = $(883,74 \cdot y + 1\,500) \cdot y$
- Zweite Progressionszone	Zu versteuerndes Einkommen von 12740 Euro bis 52 151 Euro
Tarifformel	Tarifl. ESt = $(228,74 \cdot z + 2\,397) \cdot z + 989$
- Erste Proportionalzone	Zu versteuerndes Einkommen von 52152 Euro bis 250 000 Euro
Tarifformel	Tarifl. ESt = $0,42 \cdot x - 7\,914$
- Zweite Proportionalzone	Zu versteuerndes Einkommen von 250 001 Euro an
Tarifformel	Tarifl. ESt = $0,45 \cdot x - 15\,414$

Es ist sehr umständlich, die tarifliche Einkommensteuer für ein bestimmtes zu versteuerndes Einkommen anhand des abgedruckten Gesetzestextes zu errechnen, weil in den Formeln drei Variablen (x, y, z) vorkommen. Deshalb wird nachstehend eine formal andere Darstellung³⁰ präsentiert, welche die tarifliche Einkommensteuer ausschließlich in Abhängigkeit vom zu versteuernden Einkommen (E) zeigt, wobei „E“ bedeutungsgleich mit „x“ in der Gesetzessprache ist.

²⁹ Die verwendeten Symbole haben gemäß § 32 a Abs. 1 Sätze 3 bis 5 EStG folgende Bedeutung: „y“ ist ein Zehntausendstel des 7.664 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „z“ ist ein Zehntausendstel des 12 739 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. „x“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu steuernde Einkommen.“

³⁰ Entnommen aus Jungen, A. / Müller, A., **Ertragsteuern**, 2007, S. 21.

Tarif der Einkommensteuer (§ 32a EStG)		
5 Zonen	Tariffunktion für VZ 2007	T [*]
1. <u>Grundfreibetrag</u> $0 < E \leq 7.664$	$T = 0$	0
2. <u>Erste Progressionszone</u> $7.664 < E \leq 12.739$	$T = 883,74 \cdot \left(\frac{E - 7.664}{10.000} \right)^2 + 1.500 \cdot \left(\frac{E - 7.664}{10.000} \right)$	15,0
3. <u>Zweite Progressionszone</u> $12.739 < E \leq 52.151$	$T = 228,74 \cdot \left(\frac{E - 12.739}{10.000} \right)^2 + 2.397 \cdot \left(\frac{E - 12.739}{10.000} \right) + 989$	23,97
4. <u>Erste Proportionalzone</u> $52.151 < E \leq 250.000$	$T = 0,42 E - 7.914$	42,0
5. <u>Zweite Proportionalzone</u> $250.000 < E$	$T = 0,45 E - 15.414$	45,0
* Eingangssteuersatz in %		

Der Grundtarif verläuft progressiv und beginnt mit einem Eingangssteuersatz von 15 v. H.; er erreicht in der zweiten Proportionalzone seinen Spitzensteuersatz von 45 v. H.

Der Splittingtarif ist für Ehegatten gedacht, sofern sie zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Ihre tarifliche Einkommensteuer lässt sich nach § 32 a Abs. 5 EStG errechnen, indem man das gemeinsame zu versteuernde Einkommen halbiert und den sich für diese Hälfte ergebenden Steuerbetrag verdoppelt.

Sowohl beim Grundtarif als auch beim Splittingtarif ist zu erkennen, dass die Errechnung der tariflichen Einkommensteuer anhand der anzuwendenden Formeln ohne Computer sehr kompliziert ist. Hilfreich bei dieser Angelegenheit ist das Zugreifen auf im Handel erhältliche Computer-Programme oder ausgedruckte Einkommensteuertabellen, in denen die tarifliche Einkommensteuer abzulesen ist.

2.1.1.2 Zur Körperschaftsteuer

Ihre Rechtsgrundlage findet die Körperschaftsteuer im Körperschaftsteuergesetz³¹ (KStG), in der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung³² (KStDV) und in den Körperschaftsteuer-Richtlinien³³ (KStR). Ausgehend von §§ 1 und 2 i. V. m. § 7 KStG kann die Körperschaftsteuer verstanden werden als die Einkommensteuer der Körperschaften, insbesondere der Kapitalgesellschaften. Dabei unterscheidet der Gesetzgeber zwischen unbeschränkter und beschränkter Körperschaftsteuerpflicht. Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche (in- und ausländischen) Einkünfte. Sie tritt ein, sofern

1. Kapitalgesellschaften (insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung),
2. Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften,
3. Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit,
4. sonstige juristische Personen des privaten Rechts,
5. nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts,
6. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht erfasst hauptsächlich die nur in Deutschland erzielten Einkünfte, wenn die Geschäftsleitung oder der Sitz im Ausland ist.

Die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ist nach § 7 KStG das zu versteuernde Einkommen im Kalenderjahr. Was als Einkommen gilt und wie es zu ermitteln ist, richtet sich nach den Vorschriften des EStG und des KStG (§ 8 Abs. 1 KStG). Aufgrund der bei Körperschaften fehlenden Privatsphäre kann es weder Sonderausgaben noch außergewöhnliche Belastungen geben. Hinzu kommt, dass bei den vorstehend unter 1. bis 3. genannten Körperschaften alle Einkünfte als

³¹ Körperschaftsteuergesetz (KStG), amtliche Neufassung v. 15.10.2002 (BGBl. I S. 4145), letzte Änd. v. 13.12.2006 (BGBl. I S. 2878).

³² Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung (KStDV), amtliche Neufassung v. 22.02.1996 (BGBl. I S. 365), letzte Änd. v. 19.12.2000 (BGBl. I S. 1790).

³³ Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 (KStR), i. d. Fassung der Bekanntmachung vom 13.12.2004 (BStBl. I Sondernummer 2/2004).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind (§ 8 Abs. 2 KStG). Das körperschaftsteuerliche Einkommen entspricht somit im Regelfall dem durch körperschaftsteuerliche Vorschriften modifizierten Gewinn. Auf das so bestimmte Einkommen wird der Körperschaftsteuersatz angewandt; dieser beträgt gemäß § 23 Abs.1 KStG 25 v. H. des zu versteuernden Einkommens.

Unabhängig davon, ob die Körperschaft ihren Gewinn einbehält oder ausschüttet, bleibt der Steuersatz auf der Ebene der Kapitalgesellschaft unverändert. Schüttet sie ihn jedoch aus, so taucht ein weiterer steuerlicher Anspruch auf, und zwar die Einkommensteuer auf die an die Anteilseigner (verstanden als natürliche Personen) ausgeschütteten Gewinne. Der einkommensteuerpflichtige Anteilseigner hat hier seinen Gewinn (Dividende) als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern. Das hat zur Folge, dass die gleichen Einkunftsteile zweimal besteuert werden, einmal von Körperschaftsteuer auf Ebene der Kapitalgesellschaft und ein zweites Mal von Einkommensteuer auf Ebene der Anteilseigner, die so genannte Doppelbelastung.³⁴

Der Gesetzgeber hat immer wieder versucht, die Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne bei einkommensteuerpflichtigen Anteilseignern zu beseitigen oder zumindest zu vermindern. Seit dem 1.1.2001 ist bei der Besteuerung von Dividenden, die an natürliche Personen als Anteilseigner ausgeschüttet werden, das so genannte Halbeinkünfteverfahren eingeführt worden. Demzufolge sind die Gewinne, die an einkommensteuerpflichtige Anteilseigner ausgeschüttet werden, zur Hälfte von der Besteuerung freizustellen; d.h. diese ausgeschütteten Gewinne werden gemäß § 3 Nr. 40 Buchstabe d EStG nur hälftig der Einkommensteuer unterworfen.

³⁴ Vgl. Scheffler, W., **Besteuerung I**, 2006, S. 167.

2.1.2 Ermittlungsmethoden des einkommensteuerpflichtigen Gewinns

Nach § 2 Abs. 2 EStG teilen sich die sieben einkommensteuerpflichtigen Einkünfte³⁵ in zwei Gruppen auf:

- In die Gewinneinkünfte für die ersten drei Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG)
- In die Überschusseinkünfte für die übrigen vier Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG)

Aus dieser Einteilung ergibt sich, dass die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte entweder als Gewinn oder als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt werden.³⁶ Wie sich der steuerpflichtige Gewinn ermitteln lässt, ist im Einkommensteuergesetz beschrieben.³⁷ Dabei lassen sich insgesamt fünf verschiedene Gewinnermittlungsverfahren zur Anwendung bringen.³⁸

1. Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs.1 EStG
2. Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG
3. Ermittlung des Gewinns durch Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 3 EStG
4. Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (§ 13 a EStG)
5. Ermittlung des Gewinns bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr (§ 5 a EStG)

³⁵ Dazu siehe Punkt 2.1.1.1.3, S. 14.

³⁶ Tipke/Lang bezeichnen diese Ermittlung als „Dualismus der Einkünftermittlung“ und betonen, dass die Gewinnermittlung unter Zugrundelegung der Reinvermögenszugangstheorie und die Überschussermittlung unter Zugrundelegung der Quellentheorie erfolgen; vgl. Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 269.

³⁷ Zur Entwicklung der steuerlichen Gewinnermittlungsarten und ihre Abgrenzung vgl. Kanzler, H.-J., **Gewinnermittlung**, in: FR, 1998, S. 234-240.

³⁸ Anders als bei Wöhe und Rose wird hier die Gewinnermittlung durch Schätzung nach § 162 AO nicht den Gewinnermittlungsarten zugeordnet, weil diese Gewinnermittlung von der Finanzverwaltung und nicht vom Steuerpflichtigen durchzuführen ist; außerdem hat die Schätzung nach den Vorschriften der AO und nicht nach denen des Einkommensteuergesetzes zu erfolgen; nach § 162 AO muss die Finanzverwaltung durch Schätzung den Gewinn ermitteln, wenn der Steuerpflichtige die zur Besteuerung geforderten Bücher oder Aufzeichnungen nicht vorlegen kann oder sie schwerwiegende Mängel aufweisen; vgl. Wöhe, G., **Steuerlehre**, 1986, S. 33; Rose, G., **Ertragsteuern**, 2004, S. 69.

2.1.2.1 Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG

Grundsätzlich ist der steuerliche Gewinn als eine Betriebsvermögensdifferenz zu ermitteln. Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Gewinn „der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen“. Das bedeutet, dass zur Ermittlung des Gewinns das Betriebsvermögen am Schluss zweier aufeinanderfolgender Wirtschaftsjahre verglichen wird. Der Unterschiedsbetrag bezieht sich auf einen Zeitraum von zwölf Monaten.³⁹ Bei der Höhe des Betriebsvermögens handelt es sich um eine zeitpunktbezogene, beim Gewinn um eine zeitraumbezogene Größe. Unter Betriebsvermögen ist in diesem Zusammenhang das eingesetzte Eigenkapital als Differenz zwischen der Summe aller aktiven Wirtschaftsgüter und der Summe aller passiven Wirtschaftsgüter zu verstehen;⁴⁰ deswegen muss als Grundlage des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs.1 EStG zum Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres eine mengen- und wertmäßige Bestandsaufnahme erfolgen.

Während beim Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 EStG der entsprechende Gesetzestext in § 5 Abs. 1 Satz 1 ausdrücklich vorschreibt, dass das Betriebsvermögen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, fehlt eine solche Aussage für den Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG. Hier ist jedoch § 141 Abs. 1 Satz 2 AO zu beachten, wonach bestimmte Vorschriften zur handelsrechtlichen Rechnungslegung sinngemäß gelten, „sofern sich nicht aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt.“ Daraus folgt, dass bei der Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG die steuerrechtlichen Vorschriften Vorrang vor den handelsrechtlichen Bestimmungen haben, wenn es zum Konflikt zwischen beiden kommt.⁴¹

³⁹ Gemäß § 8 b Satz 2 EStDV darf in bestimmten, dort genannten Ausnahmefällen der Zeitraum weniger als zwölf Monate umfassen.

⁴⁰ Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 42; mehr zum Begriff „Betriebsvermögen“ siehe Falterbaum, H., u. a., **Buchführung**, 2001, S. 39.

⁴¹ Näheres hierzu siehe Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 642.

Zu den Steuerpflichtigen, für die die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG Anwendung findet, zählen:⁴²

- Land- und Forstwirte, die zur Buchführung verpflichtet sind⁴³ oder freiwillig Bücher führen und Abschlüsse machen;
- Gewerbetreibende, die aus handelsrechtlichen oder steuerrechtlichen Gründen nicht zur Buchführung verpflichtet sind⁴⁴, die aber Bücher freiwillig führen und nicht das Wahlrecht für die betriebliche Überschussrechnung ausüben.
- Selbständig Tätige im Sinne des § 18 EStG, die freiwillig Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse erstellen.

2.1.2.2 Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG

Die Gewinnermittlung nach § 5 EStG müssen alle Gewerbetreibenden vornehmen, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die dies ohne eine solche Verpflichtung tun; bei diesen Gewerbetreibenden ist für den Schluss des Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (§ 5 Abs. 1 EStG). Daraus ergibt sich, dass für die Gewinnermittlung nach § 5 EStG – im Gegensatz zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG – ausdrücklich die Beachtung der handelsrechtlichen GoB gefordert wird.⁴⁵

Jedoch erfolgt die Gewinnermittlung hier methodisch in der gleichen Weise, durch Betriebsvermögensvergleich, wie nach § 4 Abs. 1 EStG verlangt. Dabei muss der Steuerpflichtige den so genannten Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz beachten.⁴⁶ Das bedeutet, dass die Ansätze in der Handelsbilanz maßgeblich für die Ansätze in der Steuerbilanz sind, soweit sie nicht gegen zwingende steuerrechtliche Vorschriften verstoßen.

⁴² Vgl. Lademann, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 45.

⁴³ Zu den Grenzen der Buchführungspflicht der Land- und Forstwirte vgl. § 141 AO.

⁴⁴ Zu den Grenzen der Buchführungspflicht der Gewerbetreibenden vgl. §§ 140 u. 141 AO.

⁴⁵ Mehr zu den Unterschieden zwischen den beiden Gewinnermittlungsmethoden (nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG) vgl. Wöhe, G., **Steuerlehre**, 1986, S. 35-38; Plückerbaum, R., u. a., **Einkommensteuer**, 1999, S. 84-87.

⁴⁶ Zu Einzelheiten des Maßgeblichkeitsgrundsatzes vgl. Kirchhof / Söhn, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 5, Anm. D 170; Broer, F.-D., **Maßgeblichkeitsprinzip**, 2001; Rombach, G., **Maßgeblichkeitsprinzip**, 1988; Drüen, K.-D., **Maßgeblichkeitsgrundsatz**, in: FR, 2001, S. 992-999; Weber-Grellet, H., **Maßgeblichkeitsgrundsatz**, in: BB, 1999, S. 2659-2666.

2.1.2.3 Ermittlung des Gewinns durch Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 3 EStG

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG handelt es sich nicht um einen Betriebsvermögensvergleich. Hierbei wird der Jahresgewinn durch die Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ermittelt; berechtigt dazu sind Kleingewerbetreibende und selbständig Tätige gemäß § 18 EStG sowie Land- und Forstwirte, sofern die genannten Berufsgruppen nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu erstellen, und sie dies auch nicht freiwillig tun (§ 4 Abs. 3 Satz 1 EStG).

2.1.2.4 Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (§ 13 a EStG)

Bei Steuerpflichtigen, die die Voraussetzungen des § 13 a Abs. 1 EStG erfüllen, wird der Gewinn für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft durch Anwendung von Durchschnittssätzen ermittelt (§ 13 a Abs. 3 bis 6 EStG); hierbei ist jedoch § 13 a Abs. 2 EStG zu beachten.

Diese Gewinnermittlungsmethode ist ebenfalls eine andere Form der Gewinnermittlung ohne Betriebsvermögensvergleich. Ausgangspunkt für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ist der Grundbetrag, dessen Höhe sich nach dem Hektarwert der selbst bewirtschafteten Fläche richtet (§ 13 a Abs. 4 EStG).

2.1.2.5 Ermittlung des Gewinns bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr (§ 5 a EStG).

Diese Vorschrift wird hier nur der Vollständigkeit halber erwähnt, da die in § 5 a EStG angesprochene Form der Schifffahrt im internationalen Verkehr nicht von Kleinunternehmern betrieben wird.

2.2 Grundlegende Kennzeichnung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

2.2.1 Wahlrecht der betrieblichen Überschussrechnung

Bei § 4 Abs. 3 EStG handelt es sich um eine so genannte Kannvorschrift.⁴⁷ Das bedeutet, dass die Steuerpflichtigen, die zur Anwendung der betrieblichen Überschussrechnung berechtigt sind, frei entscheiden bzw. wählen können, ob sie ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln oder ob sie von einer anderen Vorschrift Gebrauch machen wollen, z.B. von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG.

Das Wahlrecht hinsichtlich der Gewinnermittlungsart steht ausschließlich dem Steuerpflichtigen, nicht jedoch dem Finanzamt zu,⁴⁸ dabei wird für die Ausübung dieses Wahlrechts vorausgesetzt, dass der Steuerpflichtige den Willen zur Ausübung seines Wahlrechts hat, so dass er für die Ermittlung seines einkommensteuerpflichtigen Gewinns eine Wahl zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und der nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG (durch Betriebsvermögensvergleich) trifft.

In diesem Zusammenhang hebt der BFH hervor, dass die Wahl zwischen den Gewinnermittlungsarten nur zu Beginn des Gewinnermittlungszeitraums und durch schlüssiges Verhalten ausgeübt werden kann; verzichtet der Steuerpflichtige sowohl auf Erstellung einer Eröffnungsbilanz als auch auf Einrichtung einer Buchführung und hat er dagegen nur Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufgezeichnet, so hat er aufgrund der von ihm getroffenen Gestaltung die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gewählt;⁴⁹ dabei sind, nach ständiger Rechtsprechung, an die Dokumentation der zugunsten der betrieblichen Überschussrechnung getroffenen Wahl keine hohen Anforderungen zu stellen, so dass das geordnete Erstellen und Sammeln der Einnahmen- und Ausgabenbelege ausreicht.⁵⁰ Der Steuerpflichtige trifft hingegen die Wahl zugunsten des Betriebsver-

⁴⁷ Vgl. z.B. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 549.

⁴⁸ Allerdings fehlt in diesem Zusammenhang jegliche gesetzliche Regelung, wonach die Art und Weise sowie die Frist für die Ausübung des Wahlrechts bestimmt wird; vgl. Offerhaus, K., **Überschußrechnung**, in: BB, 1977, S. 1495; Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 549.

⁴⁹ Vgl. BFH, Urt. v. 29.04.1982, BStBl. II, S. 594.

⁵⁰ Vgl. BFH, Urt. v. 13.10.1989, BStBl. II, 1990, S. 289; BFH, Urt. v. 12.10.1994, BStBl. II, 1995, S. 587. Vgl. ergänzend H 4.5 Abs. 1 EStR.

mögensvergleichs dadurch, dass er eine Eröffnungsbilanz aufstellt und eine ordnungsmäßige Buchführung einrichtet.

Allerdings kann der Steuerpflichtige nicht mehr die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG für sich beanspruchen, wenn er freiwillig neben den für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu führenden Aufzeichnungen eine ordnungsmäßige Buchführung eingerichtet hat. Hierbei ist der Gewinn grundsätzlich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln.⁵¹

Zu erwähnen ist ferner, dass der Steuerpflichtige – im Rahmen seines Wahlrechts – zu einem Wechsel von der betrieblichen Überschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich (und umgekehrt) berechtigt ist.⁵² Dabei wird aber ein wiederholter Wechsel bzw. beliebiges Hin- und Herwechseln zwischen den möglichen Gewinnermittlungsarten ohne ausreichenden Grund von der Rechtsprechung abgelehnt;⁵³ d.h. ein wiederholter Gewinnermittlungswechsel ist nur dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige eine wirtschaftliche Begründung für den jeweiligen Wechsel geltend machen kann.

2.2.2 Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG als eine vereinfachte Gewinnermittlungsmethode

Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG⁵⁴ wird in der Praxis von zahlreichen Steuerpflichtigen angewendet, weil sie als Erleichterung im Verhältnis zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich angesehen wird.⁵⁵ Das bedeutet, dass die Einfachheit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG vor allem im Vergleich zur Gewinnermittlung aufgrund ordnungsmäßiger Buchführung zu sehen ist. Hierbei kann der Steuerpflichtige nach § 4 Abs. 3 EStG den Gewinn als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermitteln, sofern er nicht zur Buchführung verpflichtet ist. Wie der Gewinn sich durch diese betriebliche Überschussrechnung vereinfacht ermitteln lässt, wird im Folgenden untersucht.

⁵¹ Vgl. BFH, Urt. v. 02.03.1978, BStBl. II, S. 433f.

⁵² Vgl. Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 147.

⁵³ Vgl. BFH, Urt. v. 24.11.1959, BStBl. III, 1960, S. 188; BFH, Urt. v. 02.03.1978, BStBl. II, S. 433.

⁵⁴ Für diese Gewinnermittlungsmethode wird im Rahmen dieser Arbeit auch die Bezeichnung „betriebliche Überschussrechnung“ verwendet.

⁵⁵ Vgl. Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 25; zudem weist er in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die betriebliche Überschussrechnung eingeführt worden ist, um bestimmten Steuerpflichtigen Erleichterungen zu verschaffen. Zur Entwicklung der betrieblichen Überschussrechnung vgl. Erhardt-Rauch, A., **Einnahmen-Überschuss-Rechnung**, in: DStZ, 2001, S. 423f.

2.2.2.1 Die Beschränkung auf die Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

In betriebswirtschaftlichem Sinne lässt sich der Gewinn gleichermaßen sowohl durch den Betriebsvermögensvergleich als auch durch die Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen berechnen.⁵⁶ Hierbei wird auf die Bilanz und auf die Gewinn- und Verlustrechnung abgestellt. Für die betriebliche Überschussrechnung, die ausschließlich als rein steuerliche Gewinnermittlungsmethode anzusehen ist,⁵⁷ spielen weder die Bilanz noch die Gewinn- und Verlustrechnung eine Rolle.

Der Gewinn wird hier auf eine andersartige Weise ermittelt. Nach § 4 Abs. 3 EStG bestimmt sich der Gewinn durch eine Gegenüberstellung aller durch den Betrieb veranlassten Einnahmen (Betriebseinnahmen) und Ausgaben (Betriebsausgaben). Dabei sind die Betriebseinnahmen in dem Wirtschaftsjahr anzusetzen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind und die Betriebsausgaben in dem Wirtschaftsjahr abzusetzen, in dem sie abgeflossen sind (das so genannte Zufluss- und Abflussprinzip nach § 11 EStG).⁵⁸

Damit ist festzuhalten, dass für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht die Erträge und die Aufwendungen maßgebend sind, sondern die Einnahmen und Ausgaben.⁵⁹ Während in der Erfolgsrechnung der doppelten Buchführung (Gewinn- und Verlustrechnung) der Jahreserfolg durch Gegenüberstellung der Erträge und Aufwendungen einer bestimmten Abrechnungsperiode ermittelt wird,⁶⁰ stützt sich die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG im Prinzip auf die Veränderungen auf Ein- und Auszahlungsebene, und zwar zum Zeitpunkt der Zahlung im Sinne des § 11 EStG.

Aus den vorherigen Ausführungen ergibt sich, dass im Rahmen der Vereinfachung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht nur auf das Entstehen von betrieblichen Einnahmen und betrieblichen Ausgaben abgestellt wird; entscheidend ist darüber hinaus, dass diese betrieblichen Einnahmen und betrieblichen Ausgaben in dem Jahr kassiert bzw. bezahlt worden sind, für das der Steuerpflichtige seinen

⁵⁶ Vgl. Wöhe, G. / Döring, U., **Betriebswirtschaftslehre**, 2000, S. 887; Groh, M., **Überschussrechnung**, in: FR, 1986, S. 393.

⁵⁷ Vgl. Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 29.

⁵⁸ Mehr dazu siehe Punkt 2.3.1.1, S. 36-38.

⁵⁹ Vgl. Biergans, E., **Einkommensteuer**, 1992, S. 674. Zur Auslegungen der oben genannten Begriffe vgl. Hummel, S. / Männel, W., **Kostenrechnung**, 1986, S. 61-95; Wöhe, G. / Döring, U., **Betriebswirtschaftslehre**, 2000, S. 862-875.

⁶⁰ Vgl. Falterbaum, H., u. a., **Buchführung**, 2001, S. 254.

Gewinn ermittelt. Beispielsweise kauft ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn durch Anwendung der betrieblichen Überschussrechnung ermittelt, Waren im Jahr 2007 ein. Die damit verbundene Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises könnte als Ausgabe im Sinne der betriebswirtschaftlichen Terminologie qualifiziert werden. Eine (gewinnmindernde) Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG liegt in dem Wirtschaftsjahr vor, in dem der Kaufpreis bezahlt wird. Erfolgt die Zahlung im Jahr 2007, so führt dies zu einer (gewinnmindernden) Betriebsausgabe im Jahr 2007. Wird der Steuerpflichtige die im Jahr 2007 angeschafften Waren erst im Jahr 2008 bezahlen, so liegt eine abzugsfähige Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG erst im Jahr 2008 vor.

Da es sich bei den Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG im Prinzip um Zahlungsvorgänge handelt, findet keine periodenrichtige Gewinnermittlung im Sinne der Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag statt; daraus folgt, dass bei einer so zahlungsorientierten Gewinnermittlungsmethode z.B. Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten außer Acht bleiben.⁶¹

Außerdem ist an dieser Stelle anzumerken, dass trotz der Tatsache, dass den Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben in erster Linie Geldzahlungen zugrunde liegen, die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sich nicht hierauf beschränken kann.⁶² Damit übereinstimmend stellt Dziadkowski fest, dass bei dieser auf Zahlungsvorgängen beruhenden Gewinnermittlungsmethode auch die Sachleistungen berücksichtigt und diese als Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben behandelt werden müssen.⁶³

2.2.2.2 Der Verzicht auf Buchführung und Bilanzierung

Das Wesen des Bestandsvergleichs, der ausschließlich im Rahmen der Gewinnermittlung nach §§ 5 oder 4 Abs. 1 EStG zu finden ist, besteht darin, dass die Bestände des Betriebsvermögens am Schluss zweier aufeinander folgenden Wirtschaftsjahre wertmäßig verglichen werden.⁶⁴ Jedoch konnten vor 1955 bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die wichtigsten Bestandsveränderungen durch

⁶¹ Vgl. Wöhe, G., **Steuerlehre**, 1986, S. 46.

⁶² Vgl. Groh, M., **Überschußrechnung**, in: FR, 1986 S. 394.

⁶³ Vgl. Dziadkowski, D., **Überschußrechnung**, in: BB, 2000, S. 400.

⁶⁴ Vgl. Wöhe, G., **Steuerlehre**, 1986, S. 35.

Zuschläge oder Abschläge berücksichtigt werden.⁶⁵ Seitdem das Einkommensteuergesetz – im Interesse einer weiteren Vereinfachung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG – auf den Ansatz von Zuschlägen oder Abschlägen verzichtet hat, gelten nur noch die zahlungsorientierten Vorgänge unter Zugrundelegung des § 11 EStG.

§ 4 Abs. 3 Satz 1 EStG schreibt vor, dass die Steuerpflichtigen die betriebliche Überschussrechnung anwenden können, wenn sie nicht verpflichtet sind, Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen und sie das auch freiwillig nicht tun. Davon ausgehend könnte man sagen, dass der Gesetzgeber mit dieser Vorschrift impliziert, dass Bestände und Bestandsveränderungen nicht berücksichtigt werden und dadurch regelmäßige Bestandsaufnahmen des Vermögens für die Überschussrechner überflüssig sind. Denn das Fehlen von Bilanzen bzw. Abschlüssen bedeutet nichts anderes, als dass ein Bestandsvergleich nicht stattfinden kann.

Die obigen Ausführungen machen deutlich, dass die am Jahresende vorhandenen Bestände und deren Werte bei dieser Gewinnermittlungsmethode unberücksichtigt bleiben. Allerdings ist der Wertverzehr für die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, soweit er auf das betrachtete Jahr entfällt, als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Der Gesetzgeber bringt dies in § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG mit folgender Formulierung zum Ausdruck: „Die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung sind zu befolgen.“⁶⁶ Die in § 6 Abs. 1 EStG kodifizierten Bewertungsregeln der einzelnen Wirtschaftsgüter sind bei Anwendung des § 4 Abs. 3 EStG in der Regel⁶⁷ nicht zu beachten; die dort genannten Teilwertabschreibungen sind nicht möglich.⁶⁸ Eine Teilwertabschreibung ist nur bei einer Gewinnermittlung möglich, die vom Wert des Betriebsvermögens ausgeht, bei der die Steuerpflichtigen ihr Betriebsvermögen zu bewerten haben, wie z.B. bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.⁶⁹

Damit ist festzuhalten, dass der Verzicht auf den Bestandsvergleich als eine erhebliche Vereinfachung bzw. Erleichterung für die Steuerpflichtigen, welche die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in Anspruch nehmen, angesehen werden

⁶⁵ Vgl. Erhardt-Rauch, A., **Einnahmen-Überschuss-Rechnung**, in: DStZ, 2001, S. 424; Dziadkowski, D., **Überschussrechnung**, in: BB, 2000, S. 399f; Kanzler, H.-J., **Gewinnermittlung**, in: FR, 1998, S. 235-237.

⁶⁶ Die Absetzung für Abnutzung und für Substanzverringerung sind in § 7 EStG geregelt.

⁶⁷ Zu einer Ausnahme siehe Punkt 2.2.2.4, S. 32.

⁶⁸ Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 371; Dankmeyer / Giloy, **Einkommensteuer**, Kommentar, § 4, Anm. 198.

⁶⁹ Vgl. Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 33f.

kann. In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass sich die Nichtberücksichtigung der mengen- und wertmäßigen Bestandsänderungen auf den jährlichen Gewinn auswirkt.⁷⁰ Das bedeutet, dass dieser Gewinn anders ausfallen kann, wenn der Steuerpflichtige ihn für denselben Zeitraum aufgrund eines Betriebsvermögensvergleichs ermitteln würde. Beispielsweise kauft ein Steuerpflichtiger Waren im Jahr 2007 ein und bezahlt sie sofort. Bei der betrieblichen Überschussrechnung mindert die Zahlung den Gewinn für das Jahr 2007; die Erhöhung von Menge und Wert des Warenbestands wird nicht erfasst. Würde der Steuerpflichtige hingegen den Gewinn durch Anwendung des Betriebsvermögensvergleichs ermitteln, so würde der Gewinn unberührt bleiben, weil dieser Geschäftsvorfall nur als Vermögensumschichtung (Erhöhung des Werts des Warenbestands bei gleich hoher Minderung des Zahlungsmittelbestands) anzusehen ist und deshalb keinen erfolgswirksamen Vorgang darstellt.

2.2.2.3 Aufzeichnungspflichten statt Buchführungspflichten

Buchführungspflicht bedeutet die rechtliche Verpflichtung, Bücher zu führen und hierbei alle Geschäftsvorfälle vorschriftsmäßig zu verbuchen sowie regelmäßig Abschlüsse zu machen.⁷¹ Diese rechtliche Verpflichtung kann nach handelsrechtlichen Vorschriften (z.B. §§ 238 bis 245 HGB) oder nach steuerrechtlichen Vorschriften bestehen.⁷² Dennoch sind zum Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung nicht alle Steuerpflichtigen zur Buchführung verpflichtet. Nur die Steuerpflichtigen, welche ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln müssen, sind buchführungspflichtig. Hingegen entfällt diese Verpflichtung für diejenigen, die berechtigterweise § 4 Abs. 3 EStG anwenden.⁷³

Ausdrücklich schreibt § 4 Abs. 3 EStG vor, dass nur Steuerpflichtige die betriebliche Überschussrechnung anwenden können, die nicht buchführungspflichtig sind und auch nicht freiwillig Bücher führen. Wer buchführungspflichtig ist, kann diese Gewinnermittlungsmethode nicht in Anspruch nehmen.

⁷⁰ Vgl. Dziadkowski, D., **Überschußrechnung**, in: BB, 2000, S. 400.

⁷¹ Vgl. Ramb, J. / Schneider, J., **Einnahme-Überschussrechnung**, 2005, S. 246.

⁷² Man unterscheidet zwei unterschiedliche steuerliche Buchführungspflichten: abgeleitete Buchführungspflicht (§ 140 AO) und originäre Buchführungspflicht (§ 141 AO). Zu Einzelheiten siehe Falterbaum, H., u. a., **Buchführung**, 2001, S. 44-47.

⁷³ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 544.

Obwohl also Überschussrechner keiner Buchführungspflicht unterliegen, haben sie dennoch Aufzeichnungspflichten zu erfüllen, d.h. bestimmte geschäftliche Vorgänge zahlenmäßig schriftlich festzuhalten und Verzeichnisse zu führen.⁷⁴

Dass die Überschussrechner aufzeichnungspflichtig sind, wird in § 4 Abs. 3 EStG nicht ausdrücklich erwähnt; bestimmte Aufzeichnungspflichten ergeben sich jedoch aus anderen steuerlichen Vorschriften (z.B. der Abgabenordnung).⁷⁵

2.2.2.4 Die Beschränkung der Einlagen und Entnahmen auf Sacheinlagen und Sachentnahmen

Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (z.B. Bargeld, Waren), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG; R 4.3 Abs. 2 bis 4 EStR). Demgegenüber sind Einlagen alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige aus seinem Privatvermögen dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat (§ 4 Abs. 1 Satz 7 EStG; R 4.3 Abs. 1 EStR). Obwohl die Berücksichtigung von Einlagen und Entnahmen bei der betrieblichen Überschussrechnung nicht ausdrücklich aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 3 EStG entnommen werden kann, sind Entnahmen und Einlagen bei ihr nach herrschender Meinung trotzdem zu erfassen, und zwar grundsätzlich in der Weise, dass der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben um den Wert der Entnahmen erhöht und um den Wert der Einlagen vermindert wird.⁷⁶

Die Berücksichtigung der Einlagen und Entnahmen ergibt sich hier aus dem Grundsatz, dass die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und durch Betriebsvermögensvergleich zu demselben Gesamtgewinn⁷⁷ führen müssen.⁷⁸ Zudem rechtfertigt Bordewin diese Berücksichtigung von Einlagen und Entnahmen im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung dadurch, dass die außerbetrieblichen Vorgänge den Gewinn nicht beeinflussen dürfen.⁷⁹

⁷⁴ In bestimmten Fällen können Aufzeichnungen durch eine geordnete Belegsammlung ersetzt werden; Näheres dazu siehe Punkt 2.6.1.2, S. 62.

⁷⁵ Hierzu siehe Punkt 2.6.1, S. 60-65.

⁷⁶ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 584; Strunk, G. / Kaminski, B., **Gewinnermittlung**, 2001, S. 186; Söffing, G., **Überschußrechnung**, in: NSt, 1983, S. 16; Bordewin / Brandt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, §§ 4, 5, Anm. 194; BFH, Urt. v. 16.01.1975, BStBl. II, S. 528.

⁷⁷ Zum Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit siehe Punkt 2.3.2, S. 40-43.

⁷⁸ Vgl. BFH, Urt. v. 16.01.1975, BStBl. II, S. 528.

⁷⁹ Bordewin / Brandt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, §§ 4, 5, Anm. 194.

Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind alle Wirtschaftsgüter entnahme- und einlagefähig.⁸⁰ Zu beachten ist jedoch, dass dies bei der betrieblichen Überschussrechnung nur eingeschränkt gilt. Barentnahmen und Bareinlagen sind bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht zu berücksichtigen.⁸¹ Das bedeutet, dass bei dieser Art der Gewinnermittlung vielmehr nur Sacheinlagen und Sachentnahmen erfasst werden müssen.⁸² Die Sacheinlagen sind wie Betriebsausgaben, die Sachentnahmen wie Betriebseinnahmen zu behandeln.⁸³

In diesem Zusammenhang taucht die Frage auf, mit welchem Wert diese Sacheinlagen und Sachentnahmen zu bewerten sind.

Obwohl die Bewertungsvorschriften des § 6 EStG bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in der Regel keine Berücksichtigung finden,⁸⁴ werden diese Vorschriften im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung doch, nach herrschender Meinung, bei der Bewertung der Sacheinlagen und Sachentnahmen herangezogen;⁸⁵ als Entnahmewert ist der Teilwert gestützt auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG, als Einlagewert ist der Teilwert gestützt auf § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG anzusetzen.

Hierbei liegt dem Ansatz des Teilwerts die Überlegung zugrunde, dass die steuerliche Erfassung der im Betriebsvermögen entstandenen stillen Reserven nicht unterbleibt. Dies entspricht der Behandlung bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.

⁸⁰ Vgl. Plückerbaum, R., u. a., **Einkommensteuer**, 1999, S. 189.

⁸¹ Zur Begründung Falterbaum, u. a., **Buchführung**, 2001, S. 926; Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 584; BFH, Urf. v. 16.01.1975, BStBl. II, S. 528

⁸² Allerdings sind auch bei der betrieblichen Überschussrechnung Nutzungs- und Leistungsentnahmen / -einlagen zu finden. Sie sind ebenso wie Sachentnahmen und Sacheinlagen zu behandeln; vgl. Biergans, E., **Einkommensteuer**, 1992, S. 682.

⁸³ Vgl. Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 709.

⁸⁴ Vgl. Punkt 2.2.2.2, S. 29.

⁸⁵ Vgl. Littmann, **Einkommensteuerrecht**, Kommentar, §§ 4, 5, Anm. 1541; Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 584; Lademann, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 466.

2.2.3 Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG als eine selbständige Gewinnermittlungsmethode

Die bisherigen Ausführungen über die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG lassen erkennen, dass es sich bei dieser Gewinnermittlungsmethode um eine vereinfachte Technik der Gewinnermittlung handelt. Diese Vereinfachung rechtfertigt nicht ohne weiteres die Annahme, dass die betriebliche Überschussrechnung zugleich eine unselbständige Gewinnermittlungsmethode sei. Für manche Autoren ist die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, da sie keinen eigenen Gewinnbegriff hat und sie auf die Dauer gesehen zum gleichen Gesamtgewinn führt wie der Betriebsvermögensvergleich, lediglich eine Ausnahme von der Hauptform der Gewinnermittlung aufgrund des Betriebsvermögensvergleichs bzw. eine Unterart der Gewinnermittlung nach § 4 Abs.1 EStG.⁸⁶

Dagegen ist jedoch die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nach herrschender Meinung eine selbständige Gewinnermittlungsmethode; sie ist eine andere Art der Gewinnermittlung gegenüber dem Betriebsvermögensvergleich, weil es wesentliche Unterschiede⁸⁷ zwischen den beiden Gewinnermittlungsarten gibt, die sich aus der eigenen und vereinfachten Form der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ergeben.⁸⁸

Lademann zieht aus der Selbständigkeit der betrieblichen Überschussrechnung die Folgerung, dass der durch diese Gewinnermittlungsmethode ermittelte Gewinn keiner späteren Berichtigung bzw. Korrektur bedarf. Die Korrekturen, die man im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in bestimmten Fällen durchführen muss, wie z.B. bei Betriebsveräußerung oder beim Wechsel der Gewinnermittlungsmethode, bieten jedoch keinen Anlass, an den Ergebnissen dieser Gewinnermittlung zu zweifeln oder sie nicht anzuerkennen.⁸⁹

Obwohl es sich bei der betrieblichen Überschussrechnung um eine selbständige Gewinnermittlungsmethode handelt, bedeutet dies nicht, dass sie über einen eigen-

⁸⁶ Vgl. Dankmeyer / Giloy, **Einkommensteuer**, Kommentar, § 4, Anm. 179; Falterbaum, u. a., **Buchführung**, 2001, S. 911; Ritzrow, M., **Gewinnermittlung**, in: SteuerStud, 2000, S. 58.

⁸⁷ Zusammenfassend zu den Unterschieden zwischen betrieblicher Überschussrechnung und Betriebsvermögensvergleich vgl. Wöhe, G., **Steuerlehre**, 1986, S. 46f; Falterbaum, u. a., **Buchführung**, 2001, S. 928f.

⁸⁸ Vgl. Lademann, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 416; Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 504, E 223; Ramb, J. / Schneider, J., **Einnahme-Überschussrechnung**, 2005, S. 2; Karch, T., **Gewinnermittlung**, in: SteuerStud, 1985, S. 98; Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 25; Kirchhof / Söhn, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. D 3.

⁸⁹ Vgl. Lademann, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 416.

ständigen Begriff des Betriebsvermögens verfügt. Schon gar nicht bedeutet dies, dass für den Überschussrechner kein Betriebsvermögen existiert.⁹⁰ Auf das Vorhandensein des Betriebsvermögens deutet bereits der Wortlaut des § 4 Abs. 3 Satz 4 und 5 EStG hin; er spricht von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.⁹¹

Unabhängig davon, ob der Jahresgewinn durch Betriebsvermögensvergleich oder mittels Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG berechnet wird, teilt man begrifflich das Betriebsvermögen in drei Gruppen ein:⁹²

- Notwendiges Betriebsvermögen
- Notwendiges Privatvermögen
- Gewillkürtes Betriebsvermögen

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören die Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen genutzt werden oder dazu bestimmt sind (R 4.2 Abs.1 EStR).

Das notwendige Privatvermögen sind dagegen alle Wirtschaftsgüter, die ausschließlich dazu bestimmt sind, privaten Zwecken zu dienen und die auch ihrer Natur nach nicht geeignet sind, dem Betrieb zu dienen (z.B. privatgenutzte Wohnung, Kleidung, Schmuck); also solche, die vom Steuerpflichtigen nicht zum Betriebsvermögen gezogen werden könnten, auch wenn er das wollte.⁹³

Als gewillkürtes Betriebsvermögen können Wirtschaftsgüter eingestuft werden, die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind (R 4.2 Abs. 1 Satz 3 EStR).

Das Recht, gewillkürtes Betriebsvermögen zu bilden, besteht sowohl bei der Gewinnermittlung aufgrund des Betriebsvermögensvergleichs als auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG (vgl. R 4.2 Abs. 1 Satz 3 EStR; BMF-Schreiben, BStBl. I 2004, S. 1064).⁹⁴

⁹⁰ Vgl. Groh, M., **Überschussrechnung**, in: FR, 1986 S. 396.

⁹¹ Vgl. Groh, M., **Überschussrechnung**, in: FR, 1986 S. 396; Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 36f.

⁹² Vgl. Plückerbaum, R., u. a., **Einkommensteuer**, 1999, S. 101; R 4.2 Abs.1 EStR. Kritisch zu dieser Dreiteilung Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 108, 109.

⁹³ Vgl. Falterbaum, H., u. a., **Buchführung**, 2001, S. 430f; Plückerbaum, R., u. a., **Einkommensteuer**, 1999, S. 115.

⁹⁴ Die frühere Auffassung des BFH, dass die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht zulässig sei, ist inzwischen überholt. Zur Rechtsentwicklung vgl. Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 706f; Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 166, 167.

Es ist jedoch zu beachten, dass die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu den einzelnen Vermögenskategorien nicht immer klar ist. Ein Wirtschaftsgut kann vom Überschussrechner gemischt, also sowohl betrieblich als auch privat, genutzt werden. Hierbei wird auf den betrieblichen Nutzungsanteil des Wirtschaftsguts abgestellt; wird dieses Wirtschaftsgut, das kein Grundstück oder Grundstücksteil ist, zu mehr als 50 v. H. eigenbetrieblich genutzt, so ist dies in vollem Umfang dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen (R 4.2 Abs. 1 Satz 4 EStR). Werden die Wirtschaftsgüter zu mehr als 90 v. H. privat genutzt, gehören sie in vollem Umfang zum notwendigen Privatvermögen (R 4.2 Abs. 1 Satz 5 EStR). Bei einer betrieblichen Nutzung von mindestens 10 v. H. bis zu 50 v. H. ist eine Zuordnung dieser Wirtschaftsgüter zum gewillkürten Betriebsvermögen in vollem Umfang möglich (R 4.2 Abs. 1 Satz 6 EStR).

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zum Privatvermögen nicht ausschließt, dass die Aufwendungen einschließlich der anteiligen Absetzungen für Abnutzung, die durch die betriebliche Nutzung entstehen, zu Betriebsausgaben führen (R 4.7 Abs. 1 Satz 2 EStR); beispielsweise nutzt ein Unternehmer, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, seinen Wagen mit Anschaffungskosten von 18.000 Euro und Nutzungsdauer von 6 Jahren zu 5 v. H. zu betrieblichen Zwecken.

Da der betriebliche Nutzungsanteil hier weniger als 10 v. H. ist, gehört der Wagen zum Privatvermögen. Dennoch können die auf den betrieblichen Nutzungsanteil entfallenden Absetzungen für Abnutzung berücksichtigt werden. Demzufolge kann der Unternehmer während der Nutzungsdauer (6 Jahre) bei linearer Abschreibung jährlich 150 Euro (= 5 v. H. von 3.000 Euro) als Betriebsausgaben absetzen.

2.3 Prinzipien der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

2.3.1 Zufluss- und Abflussprinzip

2.3.1.1 Inhalt des Prinzips

Das Zufluss- und Abflussprinzip hat seine Rechtsgrundlage in den Vorschriften des § 11 EStG, die keine Anwendung bei den Gewinnermittlungen nach §§ 4 Abs. 1 und 5 EStG finden,⁹⁵ aber für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG bedeutsam sind.⁹⁶ § 11 EStG bezieht sich dem Wortlaut nach auf Einnahmen und Ausgaben, inhaltlich können die dortigen Vorschriften aber auch auf die Begriffe Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG angewendet werden.

Das Zufluss- und Abflussprinzip regelt die zeitliche Zuordnung bzw. Zurechnung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben des Steuerpflichtigen (die Vereinnahmung und Verausgabung) und bestimmt somit den Zeitpunkt der Besteuerung,⁹⁷ also wann die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben steuerlich zu berücksichtigen sind. Nach § 11 Abs. 1 EStG sind Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres anzusetzen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (Zuflussprinzip); während Ausgaben gemäß § 11 Abs. 2 EStG für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie der Steuerpflichtige geleistet hat (Abflussprinzip).

Das bedeutet, dass es bei der betrieblichen Überschussrechnung, im Gegensatz zum Betriebsvermögensvergleich, auf den Zeitpunkt des Zuflusses bzw. des Abflusses von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ankommt und nicht auf den Zeitpunkt der Ertragsrealisierung oder Aufwandsverursachung.⁹⁸ Hierbei werden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben steuerlich zum Zeitpunkt des Zufließens bzw. des Abfließens erfasst, unabhängig davon, zu welchem Jahr diese Einnahmen und Ausgaben bezüglich ihrer wirtschaftlichen Verursachung gehören. Beispielsweise können Forderungen und Verbindlichkeiten bei dieser Gewinnermittlungsmethode das Ergebnis des Wirtschaftsjahres, in dem sie entstanden sind, nicht beeinflussen. Sie werden erst in dem Wirtschaftsjahr berücksichtigt, in dem diese

⁹⁵ § 11 EStG schreibt in Abs. 1 Satz 5 und Abs. 2 Satz 6 ausdrücklich vor, dass die Vorschriften über die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich unberührt bleiben.

⁹⁶ Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 11, Anm. 3.

⁹⁷ Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 11, Anm. 1.

⁹⁸ Vgl. Wöhe, G., **Steuerlehre**, 1986, S. 42.

Forderungen und Verbindlichkeiten vereinnahmt oder verausgabt werden.⁹⁹ Angenommen ein Überschussrechner verkauft Waren im Jahr 2007 auf Ziel. Der Verkaufspreis dieser Waren wird erst im Jahr 2008 vom Kunden bezahlt. Obwohl die Waren im Jahr 2007 verkauft und ausgeliefert worden sind, kann der Steuerpflichtige ihren Verkaufspreis als Betriebseinnahmen nicht in diesem Jahr ansetzen, weil nach § 11 EStG ausschließlich der tatsächliche Zufluss des Verkaufspreises sich auf die Höhe des Gewinns auswirken kann. Davon ausgehend sind diese Betriebseinnahmen nur im Jahr 2008, dem Jahr des Zahlungsmittelzuflusses, gewinnerhöhend zu berücksichtigen.

Betriebseinnahmen fließen im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu, wenn der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über diese Betriebseinnahmen erlangt.¹⁰⁰ Nach ständiger Rechtsprechung ergibt sich dies aus der Auslegung des Begriffs „Zufluss“ in § 11 Abs. 1 EStG.¹⁰¹ Danach liegt ein Zufluss erst mit der tatsächlichen Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Geld bzw. die Wirtschaftsgüter in Geldeswert vor; das ist in der Regel der Zeitpunkt, in dem der Leistungserfolg eintritt oder die Möglichkeit besteht, durch eigenen Einfluss den Leistungserfolg herbeizuführen. Letzteres bedeutet, dass es für den Zufluss ausreichend ist, wenn z.B. der Gläubiger von einem leistungsbereiten und leistungswilligen Schuldner in die Lage versetzt wird, den Leistungserfolg ohne dessen Hilfe herbeizuführen.¹⁰²

Jedoch ist darauf hinzuweisen, dass die Art und Weise, in der die wirtschaftliche Verfügungsmacht übergeht, unerheblich ist; der Steuerpflichtige erlangt diese Verfügungsmacht auch dann, wenn der Geld- oder Sachwert an einen Dritten für Rechnung des Steuerpflichtigen geleistet wird.¹⁰³

Für den Abfluss der Betriebsausgaben gelten die obigen Ausführungen über den Zufluss der Betriebseinnahmen entsprechend, jedoch im umgekehrten Sinne; Betriebsausgaben sind beim Steuerpflichtigen abgeflossen, wenn er die wirtschaftliche Verfügungsmacht verloren hat.¹⁰⁴

⁹⁹ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 11, Anm. 3.

¹⁰⁰ Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 11, Anm. 12; Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 11, Anm. 33.

¹⁰¹ Vgl. BFH, Urt. v. 10.12.1985, BStBl. II, 1986, S. 342; BFH, Urt. v. 21.11.1989, BStBl. II, 1990, S. 310; BFH, Urt. v. 01.10.1993, BStBl. II, 1994, S. 179;

¹⁰² Vgl. BFH, Urt. v. 30.10.1980, BStBl. II, 1981, S. 305.

¹⁰³ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 11, Anm. 36.

¹⁰⁴ Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 11, Anm. 12.

In diesem Zusammenhang ist jedoch festzuhalten, dass die Überlegung, ob im Einzelfall wirtschaftlich ein Zufluss bzw. Abfluss (Erlangung bzw. Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Wirtschaftsgut) gegeben ist, sich in besonderem Maße nach den Umständen des jeweiligen Falls richtet wie z.B. bei Zahlung durch Scheck, Wechsel oder Überweisungen, was aber in dieser Arbeit nicht im Einzelnen dargestellt werden soll.¹⁰⁵

Es darf nicht verschwiegen werden, dass es im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung beachtenswerte Abweichungen bzw. Ausnahmen vom Zufluss- und Abflussprinzip gibt, von denen anschließend die wichtigsten erläutert werden. Der Sinn der Einführung der Abweichungen besteht darin, dass die Erfassung der Geschäftsvorfälle rein nach dem Zufluss- und Abflussprinzip oft zu Schwankungen bzw. Verzerrungen der Periodengewinne führen würde, so dass diese Tatsache die Abweichungen sehr geboten erscheinen lässt.¹⁰⁶

2.3.1.2 Die wichtigsten Abweichungen vom Zufluss- und Abflussprinzip

Hierbei handelt es sich insbesondere um nachstehend beschriebene vier Arten von Abweichungen:

2.3.1.2.1 Anschaffungs- oder Herstellungskosten abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Gemäß § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG sind bei der betrieblichen Überschussrechnung die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung (AfA) oder Substanzverringerung (AfS) gemäß § 7 EStG zu befolgen. Daraus ergibt sich, dass hier die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht sofort als Betriebsausgaben zu dem Zeitpunkt abgesetzt werden, zu dem sie geleistet worden sind; vielmehr werden diese Betriebsausgaben – wie beim Betriebsvermögensvergleich – über die Jahre verteilt, in denen die Wirtschaftsgüter voraussichtlich genutzt werden.¹⁰⁷ Damit dürfen für abnutzbare Wirtschaftsgüter

¹⁰⁵ Zu den Einzelheiten des Zu- und Abflusses von Einnahmen und Ausgaben siehe z.B. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 11, Anm. 30.

¹⁰⁶ Vgl. Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 709; Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 530.

¹⁰⁷ Vgl. Biergans, E., **Einkommensteuer**, 1992, S. 679.

des Anlagevermögens als Betriebsausgaben nur die sich nach § 7 EStG jährlich ergebenden Abschreibungen abgezogen werden.¹⁰⁸

2.3.1.2.2 Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und bestimmter Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens

Für bestimmte nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter enthält § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG eine besondere Regelung. Danach dürfen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbriefte Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens als Betriebsausgabe nicht zum Zeitpunkt des Abfließens berücksichtigt werden, sondern erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder im Zeitpunkt der Entnahme dieser Wirtschaftsgüter.

Dadurch soll vermieden werden, dass das Jahr, in dem die genannten Wirtschaftsgüter angeschafft bzw. hergestellt worden sind, mit den gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten belastet wird, während das Jahr der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter allein vom gesamten Veräußerungspreis bzw. Entnahmewert profitiert, was zu einem erheblichen Gewinnanstieg in diesem Jahr führen würde.¹⁰⁹

2.3.1.2.3 Regelmäßig wiederkehrende Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

Aus den Vorschriften des § 11 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 EStG ergibt sich, dass regelmäßig wiederkehrende¹¹⁰ Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit¹¹¹ vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zufließen oder abfließen, in diesem Kalenderjahr als bezogen oder geleistet gelten.

¹⁰⁸ Vgl. Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 709.

¹⁰⁹ Vgl. Söffing, G., **Überschußrechnung**, in: NSt, 1983, S. 12; Biergans, E., **Einkommensteuer**, 1992, S. 680.

¹¹⁰ Regelmäßig wiederkehrende Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben sind Zahlungen, die nach dem zugrunde liegenden Rechtsverhältnis grundsätzlich am Beginn oder am Ende eines jeden Kalenderjahres (zu dem sie wirtschaftlich gehören) zahlbar sind wie z.B. Zinsen, Mieten und Renten. Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 11, Anm. 22.

¹¹¹ Als kurze Zeit vor Beginn oder nach Ablauf des Kalenderjahres ist nach ständiger Rechtsprechung ein Zeitraum bis zu 10 Tagen anzusehen. Vgl. BFH, Urt. v. 24.07.1986, BStBl. II, 1987, S. 16; Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 11, Anm. 23.

Das bedeutet, dass die genannten Vorschriften für den Überschussrechner eine Ausnahme vom Zufluss- und Abflussprinzip darstellen, so dass er diese Gruppe von Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben nicht im Jahr der Zahlung steuerlich berücksichtigen muss, sondern im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit.

Die betriebliche Miete, die z.B. am 30. Dezember 2007 vom Steuerpflichtigen für den Monat Januar 2008 gezahlt wird, ist im Jahr 2008 als Betriebsausgabe anzusetzen. Sie ist eine regelmäßig wiederkehrende Ausgabe, die kurze Zeit vor Beginn des Jahres 2008, zu dem sie wirtschaftlich gehört, gezahlt wird. Deshalb scheidet hier das Abflussprinzip aus, und die Miete wird ausnahmsweise nicht im Abflussjahr 2007 berücksichtigt.

2.3.1.2.4 Durchlaufende Posten

Eine weitere Ausnahme vom Zufluss- und Abflussprinzip bei der betrieblichen Überschussrechnung ist die Ausscheidung von durchlaufenden Posten. Gemäß § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG haben die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden (durchlaufende Posten), keine Auswirkung auf den Gewinn.

2.3.2 Prinzip der Gesamtgewinnlichkeit

Bei der betrieblichen Überschussrechnung wird in der Regel – aufgrund der Anwendung des Zufluss- und Abflussprinzips – ein Teil der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben steuerlich in einem anderen Jahr erfasst, als dies bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich der Fall ist.¹¹² Die unterschiedliche Erfassung der Geschäftsvorfälle in den einzelnen Veranlagungszeiträumen führt in der Regel zu unterschiedlichen Periodengewinnen bei diesen Gewinnermittlungsmethoden. Auf die Dauer gesehen gleichen sich jedoch diese Unterschiede wieder aus; dies entspricht einem durch die Rechtsprechung gefestigten Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit¹¹³, wonach die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG im ganzen und auf die Dauer gesehen den gleichen Gesamt- bzw. Totalgewinn wie der Betriebsvermögensvergleich ergeben muss¹¹⁴ oder er-

¹¹² Vgl. Biergans, E., **Einkommensteuer**, 1992, S. 678f.

¹¹³ In der vorliegenden Arbeit wird als synonyme Ausdruck auch „Totalgewinnlichkeit“ verwendet.

¹¹⁴ Vgl. BFH, Urt. v. 06.12.1972, BStBl. II, 1973, S. 294; BFH, Urt. v. 01.07.1981, BStBl. II, S. 781.

geben soll¹¹⁵. In diesem Zusammenhang bedeutet der Gesamtgewinn eines Betriebs die Summe der von der Eröffnung bis zur Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs insgesamt erzielten Gewinne.¹¹⁶

Nachstehendes vereinfachtes Demonstrationsbeispiel soll die Zusammenhänge verdeutlichen. Ein Unternehmer eröffnet seinen Betrieb in Periode I und beendet seine Geschäftstätigkeit am Ende des Jahres III. Im Jahr I kauft er unverderbliche Waren, und zwar 10.000 Produkteinheiten zum Anschaffungspreis von 7 Euro je Stück. Den Rechnungsbetrag von 70.000 Euro bezahlt er sofort im Jahr I. Die Waren werden zum Preis von 10 Euro pro Stück in den Jahren II und III vollständig verkauft. Im Jahr II verkauft er 6.000 Stück, die von den Kunden erst im Jahr III bezahlt werden (Verkauf auf Ziel, Rechnungsbetrag 60.000 Euro). Im Jahr III verkauft er 4.000 Stück gegen Barzahlung.

In dieser Situation ergeben sich je nach Gewinnermittlungsart sehr unterschiedliche Periodenerfolge, aber übereinstimmende Totalgewinne:

Gewinnermittlungs- methoden	Erfolge in den Geschäftsjahren			Totalgewinn
	I	II	III	
§ 5 EStG	–	18.000	12.000	30.000
§ 4 Abs. 3 EStG	./ 70.000	-	100.000	30.000

Außer der Rechtsprechung knüpft auch die Literatur an den Grundsatz der Gesamtgewinnungleichheit an.¹¹⁷ Dabei wird sogar dem Grundsatz der Gesamtgewinnungleichheit der Vorrang vor dem Zufluss- und Abflussprinzip gegeben.¹¹⁸

Dem Prinzip der Gesamtgewinnungleichheit liegt der Gedanke zugrunde, dass sich letztlich jede Betriebseinnahme und jede Betriebsausgabe zu irgendeinem Zeitpunkt in Form von Ertrag bzw. Aufwand – oder umgekehrt Ertrag oder Aufwand

¹¹⁵ Vgl. BFH, Urt. v. 02.09.1971, BStBl. II, 1972, S. 335; BFH, Urt. v. 15.11.1990, BStBl. II, 1991, S. 229.

¹¹⁶ Vgl. BFH, Urt. v. 23.02.1984, BStBl. II, S. 518.

¹¹⁷ Vgl. z.B. Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 706; Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 26f; Kirchhof / Söhn, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. D 10; Kanzler, H.-J., **Gewinnermittlung**, in: FR, 1998, S. 242; Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 531.

¹¹⁸ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 531.

irgendwann in Form von Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben – niederschlagen wird.¹¹⁹ Davon ausgehend könnte man sagen, dass der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit als Bindeglied zwischen der betrieblichen Überschussrechnung und dem Betriebsvermögensvergleich anzusehen ist. Der Grundsatz soll dazu dienen, dass die nach den beiden Gewinnermittlungsmethoden errechneten Gesamtgewinne übereinstimmen. Der Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit wird zur Auslegung und Lückenausfüllung herangezogen.¹²⁰ Das bedeutet, dass die Grundbegriffe bei den beiden Gewinnermittlungsarten im gleichen Sinne zu verstehen (wie z.B. der Begriff Betriebsvermögen) und die fehlenden Definitionen identisch zu interpretieren sind (wie z.B. das Fehlen der Begriffsbestimmung der Betriebseinnahmen bei der betrieblichen Überschussrechnung). Darüber hinaus soll dieses Prinzip beim Wechsel zwischen den beiden Gewinnermittlungsmethoden (Überschussrechnung einerseits, Betriebsvermögensvergleich andererseits) gewährleisten, dass z.B. die doppelte Erfassung ein und desselben Geschäftsvorfalles verhindert wird.¹²¹

Wie bereits ausgeführt und aus dem Zahlenbeispiel ersichtlich, führen beide Arten der Gewinnermittlung zu sehr unterschiedlichen Periodengewinnen. Die errechneten Totalgewinne stimmen jedoch überein. Aus dieser Totalgewinnlichkeit lässt sich jedoch keine Totalsteuergleichheit herleiten.¹²² Biergans weist darauf hin, dass „die unterschiedlichen Periodengewinnausweise auf Grund des progressiv ausgestalteten Steuertarifs in aller Regel auch zu einer anderen Gesamtsteuerlast führen. Außerdem ergeben sich erhebliche Unterschiede im Hinblick auf den zeitlichen Anfall der Steuerzahlungen.“¹²³

Nach der derzeitigen Rechtslage ist ein Grund entfallen, der in der Vergangenheit zu einer möglichen Abweichung zwischen den Totalgewinnen gemäß § 5 und § 4 Abs. 3 EStG führen konnte. Der Grund bestand darin, dass es aufgrund einer langjährigen BFH-Rechtsprechung den Überschussrechnern verboten, bilanzierenden Steuerpflichtigen aber erlaubt war, gewillkürtes Betriebsvermögen zu bilden.

¹¹⁹ Vgl. Bordewin / Brandt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, §§ 4, 5, Anm. 151; Kirchhof / Söhn, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. D 10; Biergans, E., **Einkommensteuer**, 1992, S. 678.

¹²⁰ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 531; Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 706.

¹²¹ Vgl. Bordewin / Brandt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, §§ 4, 5, Anm. 152.

¹²² Vgl. Kirchhof / Söhn, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. D 10; Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2000, S. 57f.

¹²³ Biergans, E., **Einkommensteuer**, 1992, S. 679.

Nach aktueller Rechtslage¹²⁴ besteht diese Ungleichbehandlung nicht mehr, weil es nun auch Überschussrechtern gestattet ist, gewillkürtes Betriebsvermögen zu bilden. Damit kann die Totalgewinnlichkeit nicht mehr an der Ungleichbehandlung des gewillkürten Betriebsvermögens scheitern.

¹²⁴ Vgl. Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 706f; Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 166, 167.

2.4 Einzelemente der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG findet kein Vergleich zweier Betriebsvermögen statt; es werden lediglich, wie schon wiederholt gesagt, die tatsächlich im Wirtschaftsjahr erhaltenen Betriebseinnahmen den tatsächlich geleisteten Betriebsausgaben gegenübergestellt und die Differenz als Gewinn oder Verlust ausgewiesen. Infolgedessen ist festzuhalten, dass Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben die wichtigsten begrifflichen und rechnerischen Säulen der betrieblichen Überschussrechnung darstellen. Was diese Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG und ihre Besonderheiten sind, soll nun untersucht werden.

2.4.1 Betriebseinnahmen

2.4.1.1 Allgemeines

Der Begriff der Betriebseinnahmen unterscheidet sich bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht vom Betriebseinnahmenbegriff anderer Arten der Gewinnermittlung.¹²⁵ Allerdings ist dieser Begriff – im Gegensatz zu dem Begriff „Betriebsausgaben“ – im EStG nicht definiert.¹²⁶ Ausgehend von der gesetzlichen Begriffsbestimmung der Betriebsausgaben in § 4 Abs. 4 EStG und von der Legaldefinition der Einnahmen in § 8 EStG, die allerdings nur für die Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG gilt, sind nach Auffassung der Rechtsprechung unter Betriebseinnahmen alle Zugänge von Wirtschaftsgütern in Form von Geld oder von Geldeswert zu verstehen, die durch den Betrieb veranlasst sind.¹²⁷

Aus dieser Definition ergeben sich drei maßgebliche Voraussetzungen für die Erfassung einer Betriebseinnahme im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG:

- Zufluss von Wirtschaftsgütern
- Wirtschaftsgüter in Geld oder Geldeswert
- Betriebliche Veranlassung

¹²⁵ Vgl. Dankmeyer / Giloy, **Einkommensteuer**, Kommentar, § 4, Anm. 188.

¹²⁶ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 558; Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 420; Falterbaum, H. u. a., **Buchführung**, 2001, S. 912.

¹²⁷ Vgl. BFH, Urt. v. 16.02.1975, BStBl. II, S. 527; BFH, Urt. v. 18.06.1998, BStBl. II, S. 621.

Hinsichtlich der Bedeutung des Zuflusses besteht die Auffassung, dass der Zufluss hier eine zweifache Bedeutung habe, ebenso wie beim Einnahmenbegriff im Rahmen des § 8 Abs. 1 EStG.¹²⁸ Der Zufluss sei auf der einen Seite ein Element des Einnahmebegriffs, auf der anderen Seite sei er ein Element des Begriffs der Vereinnahmung bzw. der zeitlichen Zuordnung. Die in § 11 EStG kodifizierte Bestimmung über die zeitliche Zuordnung der Einnahmen gilt nach herrschender Meinung auch für das Zufließen der Betriebseinnahmen bei der betrieblichen Überschussrechnung. Hierbei wird festgelegt, in welchem Veranlagungszeitraum eine Betriebseinnahme zugeflossen und demzufolge anzusetzen ist.¹²⁹ Entscheidend ist ferner, dass der Steuerpflichtige die Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut erwirbt.¹³⁰ Das bedeutet, dass der Zufluss tatsächlich stattfinden muss und dem Steuerpflichtigen von außen zukommt.¹³¹ Deswegen fallen bei Ausgabensparnissen und Verzicht auf Einnahmen keine Betriebseinnahmen an. Erstellt ein Steuerpflichtiger beispielsweise im Rahmen seiner betrieblichen Betätigung eine Leistung und verzichtet er später – ohne Gegenleistung – auf die entstandene Forderung, so können sich hier mangels des Zuflusses von Wirtschaftsgütern in Geld oder Geldeswert keine Betriebseinnahmen ergeben.¹³²

Der einkommensteuerrechtliche Begriff des Wirtschaftsguts wird von der Rechtsprechung sehr weit gefasst;¹³³ sie versteht unter einem Wirtschaftsgut nicht nur Gegenstände im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB), wie Sachen (z.B. Waren, Maschinen) und Rechte (z.B. Forderungen, Patente), sondern auch Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb (z.B. Firmenwert, ungeschützte Erfindungen), deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind.¹³⁴

Wirtschaftsgüter können in Geld oder in Geldeswert bestehen. Geldwerte Wirtschaftsgüter sind dabei Sachwerte, Sachleistungen sowie Nutzungsvorteile, die

¹²⁸ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 559.

¹²⁹ Dazu siehe Punkt 2.3.1.1, S. 36-38.

¹³⁰ Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 11, Anm. 12; Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 11, Anm. 33.

¹³¹ Vgl. Kirchhof / Söhn, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 8, Anm. B 2.

¹³² Vgl. BFH, Urt. v. 30.07.1993, BStBl. II, S. 884; Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 174.

¹³³ Vgl. BFH, Beschluss v. 03.02.1969, BStBl. II, S. 292; BFH, Urt. v. 20.06.1990, BStBl. II, S. 914.

¹³⁴ Vgl. Plückerbaum, R., u. a., **Einkommensteuer**, 1999, S. 91.

mit ihrem gemeinen Wert¹³⁵ (§ 9 BewG) zu bewerten sind.¹³⁶ Denn eine unmittelbare Anwendung des für nicht betriebliche Einkünfte maßgeblichen § 8 Abs. 2 EStG kommt hier nicht in Betracht.¹³⁷ Dennoch hat der BFH klargestellt, dass auch im betrieblichen Bereich für Zugänge in Geldeswert die zu § 8 EStG entwickelten Grundsätze angewendet werden können; diese Zugänge in Geldeswert sind hierbei „alle nach objektiven Merkmalen in Geld ausdrückbaren Vorteile, die einen wirtschaftlichen und nicht nur einen ideellen Wert besitzen und damit eine objektive Bereicherung des Zuwendungsempfängers zur Folge haben“.¹³⁸

Aus den obigen Ausführungen kann gefolgert werden, dass im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eine Betriebseinnahme immer einen tatsächlichen Wertzugang zum Betriebsvermögen beinhalten muss, der allerdings keine Einlage sein darf. Wie bereits ausgeführt muss jedoch dieser Zugang nicht unbedingt in Geldform erfolgen; er kann auch in Sachwerten bestehen.

Unabhängig davon, ob der Wirtschaftsgüterzufluss in Geld- oder Sachform besteht, hat dieser Zufluss einen Einnahmecharakter, wenn er betrieblich veranlasst ist und keine Einlage darstellt;¹³⁹ hierbei muss ein wirtschaftlicher oder sachlicher Zusammenhang mit dem Betrieb vorliegen.¹⁴⁰ Der wirtschaftliche bzw. sachliche Zusammenhang mit dem Betrieb ist dann gegeben, wenn der Entstehungsgrund für diesen Zufluss im betrieblichen Bereich liegt und der Zufluss einem Betriebsvermögen, nicht einem Privatvermögen, zuzuordnen ist.¹⁴¹ Der betrieblich veranlasste Entstehungsgrund dient nicht nur dazu, den betrieblichen Vermögensbereich des Steuerpflichtigen von dem privaten abzugrenzen, sondern auch die Betriebseinnahmen von den Einlagen.¹⁴²

Die betriebliche Veranlassung des Zuflusses hängt von der Art der Einnahmen ab. Handelt es sich beispielsweise um Einnahmen, die in erster Linie aus jenen Geschäften entstehen, die hauptsächlich im Betrieb getätigt werden, so sind diese

¹³⁵ Nach § 9 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert „durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen“.

¹³⁶ Vgl. Kirchhof / Söhn, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. D 71.

¹³⁷ Vgl. Kirchhof / Söhn, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. D 71.

¹³⁸ BFH, Urt. v. 22.07.1988, BStBl. II, S. 996.

¹³⁹ Vgl. BFH, Urt. v. 18.06.1998, BStBl. II, S. 621.

¹⁴⁰ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 562.

¹⁴¹ Vgl. Lademann, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 430.

¹⁴² Vgl. Lademann, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 430.

Einnahmen zweifellos betrieblich veranlasst und zwar unabhängig davon, ob sie laufende, einmalige oder außerordentliche Einnahmen darstellen.¹⁴³

Es ist festzuhalten, dass es für die betriebliche Veranlassung keine Rolle spielt, ob die Einnahmen im Betrieb erwirtschaftet worden sind.¹⁴⁴ Dabei ist der Zweck, für den der Steuerpflichtige die Betriebseinnahmen verwendet, ohne Bedeutung. Der Betriebseinnahmen-Charakter wird nicht dadurch gestört, dass der betrieblich veranlasste Zufluss nur mittelbar dem Steuerpflichtigen und unmittelbar Dritten zufließt.¹⁴⁵

Zudem sei noch angemerkt, dass es für die Frage der Berücksichtigung von Betriebseinnahmen keine Rolle spielt, ob die Einnahmen durch ein gesetz- oder sittenwidriges Handeln erlangt worden sind (§ 40 AO); auch diese Zuflüsse zählen zu den steuerpflichtigen Betriebseinnahmen, wie z.B. erhaltene Schmier- bzw. Bestechungsgelder oder Zinsen aus Wuchergeschäften.¹⁴⁶

2.4.1.2 Erfassung bestimmter Gruppen von Betriebseinnahmen

Betriebseinnahmen können sich aus einer Vielzahl betrieblicher Tätigkeiten ergeben. Da es nicht sinnvoll ist, alle geschäftlichen Betätigungen einzeln zu besprechen, wird hier für die weitere Betrachtung auf eine Systematik von „Geschäften“ zurückgegriffen, die aus dem Umsatzsteuerrecht stammt und auch für die vorliegende Arbeit geeignet erscheint.¹⁴⁷ Hiernach unterscheidet man Grundgeschäfte, Hilfgeschäfte und Nebengeschäfte, die allesamt zu Betriebseinnahmen führen können.

2.4.1.2.1 Betriebseinnahmen aus Grundgeschäften

Im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung fließen dem Steuerpflichtigen Betriebseinnahmen in erster Linie aus seinem Grundgeschäft zu. Grundgeschäft ist hierbei der Hauptgegenstand der eigentlichen gewerblichen bzw. beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Beispielsweise ist der Hauptgegenstand eines Handelsbetriebs der Warenhandel; die Betriebseinnahmen, die daraus entstehen, sind hier

¹⁴³ Vgl. Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 175.

¹⁴⁴ Vgl. BFH, Urt. v. 22.07.1988, BStBl. II, S. 997.

¹⁴⁵ Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 444.

¹⁴⁶ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 562.

¹⁴⁷ Vgl. Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 529f.

die Einnahmen aus der Veräußerung von Waren. Hingegen sind Betriebseinnahmen aus Grundgeschäften bei einem Arzt oder Rechtsanwalt die Honorare. Im Allgemeinen kann man hier sagen, dass es sich bei den Betriebseinnahmen, die aus Grundgeschäften herrühren, insbesondere um Veräußerungen des Umlaufvermögens oder andere geschäftliche bzw. berufliche Dienstleistungen handelt. Diese Betriebseinnahmen aus Grundgeschäften sind bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in vollem Umfang im Jahr des Zufließens gewinnerhöhend zu berücksichtigen.

2.4.1.2.2 Betriebseinnahmen aus Hilfgeschäften

Hilfgeschäfte erwachsen zwar aus dem Geschäftsbetrieb, gehören aber nicht zu den bereits dargestellten Grundgeschäften. Betriebseinnahmen aus Hilfgeschäften sind z.B. Einnahmen aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.¹⁴⁸ Hinsichtlich der Erfassung der aus der Veräußerung von Anlagegütern entstehenden Veräußerungsgewinne bzw. Veräußerungsverluste muss zwischen Veräußerung von abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unterschieden werden. Werden abnutzbare Wirtschaftsgüter veräußert, so ist der Teil der noch nicht im Wege der AfA abgezogenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (der so genannte Restbuchwert) als Betriebsausgabe und der Veräußerungserlös als Betriebseinnahme zu erfassen.¹⁴⁹ Werden aber nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter veräußert, so sind dem Veräußerungserlös (= Betriebseinnahme) die bisher nicht abgezogenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Betriebsausgaben gegenüber zu stellen.

Unabhängig davon, ob abnutzbare oder nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens veräußert werden, ist der Veräußerungserlös nicht im Zeitpunkt der Veräußerung, sondern im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses als Betriebseinnahme zu erfassen (§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG); derselbe Zuflusszeitpunkt ist auch maßgebend für die Erfassung der bisher nicht abgezogenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Betriebsausgaben.

2.4.1.2.3 Betriebseinnahmen aus Nebengeschäften

Betriebseinnahmen können auch durch Nebengeschäfte erzielt werden. Im engeren Sinn sind Nebengeschäfte „solche, die sich nicht notwendig aus dem eigentlichen

¹⁴⁸ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 570.

¹⁴⁹ Vgl. Kirchhof / Söhn, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. D 166.

Geschäftsbetrieb ergeben, aber mit der Haupttätigkeit wirtschaftlich zusammenhängen¹⁵⁰. Tipke/Lang nennen als Beispiel für Nebengeschäfte, dass ein Steuerberater die Testamentsvollstreckung für den Nachlass eines verstorbenen Mandanten übernimmt.¹⁵¹ Betriebseinnahmen aus Nebengeschäften können sich z.B. auch aus der beruflichen Mitwirkung eines Steuerpflichtigen an Prüfungen oder als berufsbezogener Gutachter ergeben.¹⁵² Beispielsweise erhält ein selbständiger Handwerksmeister eine Vergütung für seine Mitwirkung an der Prüfung der Auszubildenden in seiner Berufsrichtung. Die Einnahmen aus Nebengeschäften im engeren Sinn sind, wie die Einnahmen aus Grundgeschäften, im Zuflussjahr als Betriebseinnahmen zu erfassen.

Im Wirtschaftsleben gibt es darüber hinaus Betriebseinnahmen, die zwar betrieblich veranlasst sind, aber nicht aus dem eigentlichen Betriebszweck resultieren. Insofern könnte man von Betriebseinnahmen aus Nebengeschäften im weiteren Sinne sprechen. Hierfür sollen im Folgenden zwei Fälle exemplarisch näher erläutert werden, nämlich erhaltene Abfindungen und Zinsen.

- Erhaltene Abfindungen

Der Begriff der Abfindung lässt sich weder bürgerlich-rechtlich noch steuerrechtlich eindeutig bestimmen;¹⁵³ im Allgemeinen versteht man darunter einmalige Geldleistungen, mit denen Rechtsansprüche abgegolten werden sollen. Die Abfindungen können unter den unterschiedlichsten Bezeichnungen erfolgen wie z.B. erhaltene Entschädigungen, Abstandszahlungen und Schadenersatzleistungen. Die Art der Bezeichnung ist jedoch für die Besteuerung ohne Bedeutung.¹⁵⁴ Die gewinnbeeinflussende Wirkung der Abfindungen hängt von der betrieblichen Veranlassung ab. Das bedeutet, dass die Abfindungen sofort als Betriebseinnahmen erfasst werden müssen, sobald sie den Überschussrechtern im Rahmen ihrer betrieblichen Tätigkeiten zufließen.¹⁵⁵

In diesem Zusammenhang liegen beim Steuerpflichtigen Betriebseinnahmen vor, wenn ihm z.B. eine Entschädigung als Ersatz für entgangene oder entgehende, betrieblich veranlasste Einnahmen gewährt wird (§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG). Dieses

¹⁵⁰ Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 530.

¹⁵¹ Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 530.

¹⁵² Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 445.

¹⁵³ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 570.

¹⁵⁴ Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 460.

¹⁵⁵ Vgl. BFH, Urt. v. 08.10.1964, BStBl. III, 1965, S. 12.

Entschädigungsentgelt wird steuerlich so behandelt, wie die weggefallene Einnahme selbst zu behandeln gewesen wäre.¹⁵⁶ Zahlt z.B. eine Versicherung aufgrund von Schäden am Betriebsvermögen an den Steuerpflichtigen eine Entschädigung, so muss er diese im Zuflusszeitpunkt als Betriebseinnahme ansetzen. Hierbei schließt die Rechtsprechung die Besteuerung des Ersatzes von nicht abziehbaren Betriebsausgaben nicht aus.¹⁵⁷ Entscheidend ist jedoch immer die betriebliche Veranlassung der als Entschädigung zugeflossenen Einnahmen. Daher stellen die Entschädigungen nichtbetrieblicher Ausgaben keine Betriebseinnahmen dar, wie es beispielsweise bei den oben genannten Versicherungsleistungen der Fall wäre, wenn die Schäden ausschließlich das Privatvermögen beträfen.

- Erhaltene Zinsen

Mit Zinsen können Überschussrechner in zwei Situationen in Berührung kommen. Entweder nehmen sie aus betrieblichen Gründen einen Kredit auf und müssen dafür Zinsen bezahlen (= Betriebsausgaben); oder sie gewähren aus betrieblichen Gründen einen Kredit und erhalten dafür Zinsen (= Betriebseinnahmen).

Zwar werden betriebliche Darlehensgeschäfte (Darlehnsaufnahme bzw. Darlehns-hingabe) im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, wie auch beim Betriebsvermögensvergleich, als erfolgsneutrale Geschäftsvorfälle angesehen.¹⁵⁸ Dagegen handelt es sich bei den zugeflossenen Zinsen aus den gewährten Darlehen um Betriebseinnahmen. Das bedeutet, dass nicht die zugeflossenen Tilgungsraten eines betrieblich gewährten Darlehens Betriebseinnahmen darstellen, sondern nur die vereinnahmten Zinsen.¹⁵⁹ Dabei geht man davon aus, dass die Zinsen in der Regel jährlich gezahlt werden und demzufolge sind sie im Zuflussjahr als Betriebseinnahmen zu erfassen; jedoch darf hier bei der Erfassung nicht übersehen werden, dass die Zinsen zu den regelmäßig wiederkehrenden Betriebseinnahmen (entsprechend § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG) gehören können, bei denen auf das Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit abzustellen ist.¹⁶⁰

¹⁵⁶ Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 460.

¹⁵⁷ Vgl. z.B. BFH, Urt. v. 04.12.1991, BStBl. II, 1992, S. 686; zweifelnd Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 460.

¹⁵⁸ Der BFH ist der Auffassung, dass trotz betrieblicher Veranlassung weder der Zufluss noch der Abfluss der Darlehensvaluta – abweichend vom Zufluss- und Abflussprinzip – erfolgswirksam berücksichtigt werden kann; nur ein möglicher Darlehensverlust kann im Verlustzeitpunkt als Betriebsausgabe berücksichtigt werden; vgl. BFH, Urt. v. 06.12.1972, BStBl. II, 1973, S. 295.

¹⁵⁹ Vgl. Falterbaum, H., u. a., **Buchführung**, 2001, S. 914.

¹⁶⁰ Vgl. hierzu Punkt 2.3.1.2.3, S. 39f.

Betriebseinnahme ist ebenso das bei der Auszahlung eines Darlehens vom Darlehensgeber einbehaltene Damnum oder Disagio. Damnum oder Disagio ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennwert einer Darlehensschuld und dem Verfügungs- bzw. Auszahlungsbetrag. Dieser Unterschiedsbetrag stellt für den Darlehensgeber einen zusätzlichen Ertrag neben der laufenden Verzinsung des Darlehens dar.¹⁶¹ Dabei hängt aber die Erfassung des Damnums nicht von dem Zeitpunkt ab, zu dem die Zinsen zu berücksichtigen sind; vielmehr wird das einbehaltene Damnum beim Darlehensgeber, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, in dem Jahr als Betriebseinnahme angesetzt, in dem das gewährte Darlehen ausgezahlt wird.¹⁶²

2.4.2 Betriebsausgaben

2.4.2.1 Allgemeines

Während das EStG im Bereich der Betriebseinnahmen keine Definition des Begriffs „Betriebseinnahmen“ enthält, legt der Gesetzgeber in § 4 Abs. 4 EStG eine einheitliche Bestimmung des Betriebsausgabenbegriffs für sämtliche Gewinnermittlungsarten fest. Danach sind Betriebsausgaben „die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.“ Da der Begriff „Aufwendungen“ hier eine irreführende Bedeutung im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung haben kann,¹⁶³ muss man jedoch die obige Begriffsbestimmung der Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG genauer beschreiben bzw. konkretisieren. Nach herrschender Meinung sind Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 3 alle durch den Betrieb veranlassten Ausgaben in Geld oder Geldeswert; sie müssen zum Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses aus dem Betrieb bei der Gewinnermittlung berücksichtigt werden.¹⁶⁴

Daraus ergeben sich, ähnlich wie bei den Betriebseinnahmen,¹⁶⁵ die drei wesentlichen Komponenten des Vorliegens einer Betriebsausgabe bei der betrieblichen Überschussrechnung, nämlich der tatsächliche Abfluss, in Geld oder Geldeswert und die betriebliche Veranlassung.

¹⁶¹ Vgl. BFH, Beschluss v. 06.12.1965, BStBl. III, 1966, S. 145.

¹⁶² Vgl. BFH, Urt. v. 07.11.1978, BStBl. II, 1979, S. 169; BFH, Urt. v. 21.05.1993, BStBl. II, 1994, S. 93.

¹⁶³ Hierzu siehe Punkt 2.2.2.1, S. 27.

¹⁶⁴ Vgl. z.B. Kirchhof / Söhn, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. D 130; Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 292; ähnlich Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 571.

¹⁶⁵ Hierzu siehe Punkt 2.4.1.1, S. 44.

Zunächst einmal führt die sinngemäße Anwendung des für die betriebliche Überschussrechnung maßgeblichen § 11 EStG dazu, dass nur die tatsächlich geleisteten Ausgaben Betriebsausgaben sein können; deswegen kommen hierbei am Schluss des Wirtschaftsjahrs vorhandene, später zu erfüllende Verbindlichkeiten als Betriebsausgaben nicht in Betracht.¹⁶⁶ Für den Steuerpflichtigen gilt eine Betriebsausgabe als tatsächlich geleistet bzw. abgeflossen, wenn er die Verfügungsmacht über sie verliert.¹⁶⁷ Besonderheiten könnten sich dabei ergeben, sofern der Steuerpflichtige seine Ausgaben unbar leisten würde; zahlt der Steuerpflichtige z.B. die Ausgabe durch Überweisung, so verliert er die Verfügungsmacht zum Zeitpunkt, zu dem der Überweisungsauftrag bei der Überweisungsbank eingegangen ist; zahlt er hingegen durch Scheck, so verliert er die Verfügungsmacht über diese Ausgabe mit der Hingabe des Schecks, und damit ist sie schon zu diesem Moment abgeflossen und nicht erst bei seiner Einlösung.¹⁶⁸

Da Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen als gegenüberstehende Rechnungsposten anzusehen sind und da Betriebseinnahmen nicht nur Zugänge in Geld darstellen, sondern auch in Geldeswert, geht man davon aus, dass auch Betriebsausgaben in Geld oder in Geldeswert abfließen können. Letzteres ist vor allem bei Tauschgeschäften von Wirtschaftsgütern der Fall.¹⁶⁹ Dabei richten sich in der Regel die Werte der Sachleistungen nach dem gemeinen Wert (§ 9 BewG).¹⁷⁰

Schließlich ist für das Entstehen von Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die betriebliche Veranlassung entscheidend. Das bedeutet, dass der Steuerpflichtige die in Geld oder in Geldeswert tatsächlich abgeflossenen Ausgaben ansetzen kann, wenn sie betrieblich veranlasst sind. Dies ist nach Auffassung des BFH gegeben, wenn die Ausgaben „objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind“.¹⁷¹ Davon ist auszugehen, wenn diese Ausgaben zum einen mit der Betätigung des Steuerpflichtigen in einem steuerlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, zum anderen in einem sachlichen Zusammenhang zu der Absicht des Steuerpflichtigen stehen, mit diesen Ausgaben seinen Betrieb zu fördern. In

¹⁶⁶ Vgl. BFH, Urt. v. 02.02.1966, BStBl. III, S. 295.

¹⁶⁷ Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 499.

¹⁶⁸ Vgl. Dankmeyer / Giloy, **Einkommensteuer**, Kommentar, § 4, Anm. 195.

¹⁶⁹ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 581.

¹⁷⁰ Vgl. Kirchhof / Söhn, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. D 71.

¹⁷¹ BFH, Beschluss v. 21.11.1983, BStBl. II, 1984, S. 163; BFH, Urt. v. 29.10.1991, BStBl. II, 1992, S. 648.

diesem Sinne ist beispielsweise bei Ausgaben für Geschäftsreisen anlässlich des Besuches eines Lieferanten eine betriebliche Veranlassung anzunehmen, wenn sie auch durch die Absicht des Steuerpflichtigen ausgelöst sind, Geschäftsbeziehungen auszuweiten, zu sichern oder zu verbessern. Hierbei ist dennoch fraglich, ob die subjektive Vorstellung des Steuerpflichtigen sich deutlich erkennen lässt, und ob sie unverzichtbares Merkmal des Vorliegens einer Betriebsausgabe ist. Daher ist die betriebliche Veranlassung auch zu bejahen, wenn die Ausgaben nicht in der konkreten Gewinnerzielungsabsicht getätigt werden, sondern nur Folge der einkommensteuerpflichtigen Betätigung sind, wie z.B. Arztkosten nach Berufsunfall oder Schadenersatzleistungen.¹⁷² Auch unfreiwillige Ausgaben (z.B. Reparaturausgaben infolge Blitzeinschlags in das Geschäftsgebäude) und Zwangsausgaben (z.B. Kraftfahrzeugsteuer für einen Wagen des Betriebsvermögens) sind Betriebsausgaben.

2.4.2.2 Erfassung bestimmter Gruppen von Betriebsausgaben

2.4.2.2.1 Abzugsfähige Betriebsausgaben

2.4.2.2.1.1 Sofort abzugsfähige Betriebsausgaben

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind in der Regel alle laufenden Betriebsausgaben (wie z.B. Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Umlaufvermögen, Löhne, allgemeine Verwaltungskosten, Zinsen für betriebliche Darlehensschulden, Miet- oder Pachtzinsen usw.) sofort abzugsfähig. Für diese sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben gilt das Abflussprinzip nach § 11 Abs. 2 EStG, so dass sie zum Zeitpunkt der Bezahlung in voller Höhe gewinnmindernd zu erfassen sind, es sei denn, die Sonderregelung für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG wäre zu beachten.¹⁷³

Die Höhe der Betriebsausgaben – unabhängig von der Art der Ausgabe – hat der Steuerpflichtige – gegebenenfalls auf Nachfrage des Finanzamts – zu belegen. Dabei ist es für den Ausgabenabzug in der Regel ohne Bedeutung, ob die betrieblich veranlassten Ausgaben notwendig, üblich, zweckmäßig, wirtschaftlich oder an-

¹⁷² Vgl. zu diesem Problemkreis Littmann, **Einkommensteuerrecht**, Kommentar, §§ 4, 5, Anm. 1635.

¹⁷³ Vgl. Punkt 2.3.1.2.3, S. 39f.

gemessen¹⁷⁴ sind.¹⁷⁵ Allerdings kommt es in diesem Zusammenhang darauf an, dass der Steuerpflichtige selbst, und nicht ein Dritter, die betrieblich veranlassten Ausgaben leistet; d.h. die Betriebsausgaben können vom Steuerpflichtigen abgesetzt werden, wenn sie seine eigenen Ausgaben sind und ihm ausschließlich für seinen eigenen Betrieb entstehen; wobei es wiederum für den Ausgabenabzug keine Rolle spielt, wie der Steuerpflichtige die Bezahlung dieser eigenen Betriebsausgaben finanziert hat (z.B. private, betriebliche Mittel oder durch Fremdmittel).¹⁷⁶

Ein Sonderfall sofort abzugsfähiger Betriebsausgaben ergibt sich durch die sofortige Abzugsmöglichkeit (im Jahr der Anschaffung oder der Herstellung) der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in voller Höhe von bestimmten abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gemäß § 6 Abs. 2 EStG. Diese Vorschrift gilt auch im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und wird aus Zweckmäßigkeitsgründen im nächsten Abschnitt (2.4.2.2.1.2) behandelt.

2.4.2.2.1.2 Nicht sofort abzugsfähige Betriebsausgaben

Die Vorschriften des § 4 Abs. 3 EStG sehen auch Abweichungen vom für die Erfassung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben maßgeblichen Zufluss- und Abflussprinzip vor. Daraus ergibt sich, dass nicht alle anfallenden, betrieblich veranlassten Ausgaben sofort und uneingeschränkt als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Dabei handelt es sich in erster Linie um die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Werden nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens angeschafft bzw. hergestellt, so sind die Ausgaben dafür nicht im Jahr der Zahlung abzugsfähig, sondern erst zum Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme (§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG). Demgegenüber sind Ausgaben für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, abgesehen vom Fall des § 6 Abs. 2 EStG, nicht sofort in voller Höhe als Betriebsausgaben abzusetzen, sondern in Anwendung des § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG nur die jährlich anteiligen Abschreibungsbeträge gemäß § 7 EStG. Der Beginn der AfA hängt hierbei nicht vom Zeitpunkt der

¹⁷⁴ Allerdings kann durch Gesetz die Abzugshöhe bestimmter Betriebsausgaben auf ein angemessenes Niveau beschränkt werden; vgl. hierzu z.B. die Regelung für Bewirtungsspesen gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 sowie ergänzend Nr.7 EStG.

¹⁷⁵ Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 495.

¹⁷⁶ Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 500.

Bezahlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ab. Das bedeutet, dass die AfA unter Umständen schon vor Zahlung des Anschaffungspreises (im Zeitpunkt der Lieferung) bzw. bei selbst erstellten abnutzbaren Wirtschaftsgütern im Zeitpunkt der Fertigstellung als Betriebsausgaben abgesetzt werden kann. Somit beginnt die AfA nicht erst zum Zeitpunkt der Zahlung, sondern bereits zu dem Zeitpunkt, zu dem die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens angeschafft oder hergestellt (im Sinne von fertig gestellt) worden sind (R 7.4 Abs. 1 EStR).

Zu beachten ist ferner: Soweit bei einer Veräußerung oder Entnahme eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Anlagevermögens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten noch nicht voll abgesetzt sind, ist der Restbuchwert als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe zu erfassen (im Falle der Veräußerung zum Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses).

Für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, besteht in § 6 Abs. 2 EStG eine Sonderregelung. Sie erlaubt es dem Steuerpflichtigen (auch dem Überschussrechner), statt der Absetzungen gemäß § 7 EStG im Jahr der Anschaffung oder Herstellung die vollen Anschaffungskosten oder Herstellungskosten als Betriebsausgaben abzusetzen. Voraussetzung ist (gemäß § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG), dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag, 410 Euro nicht übersteigen.¹⁷⁷

Die Regelung ist auch für Überschussrechner anwendbar, aber nur dann, wenn das nach § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG erforderliche Verzeichnis geführt wird (R 6.13 Abs. 3 EStR).

2.4.2.2.2 Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

Abzugsverbote bzw. Abzugsbeschränkungen für die Betriebsausgaben sind für eine Vielzahl von Einzelfällen in § 4 Abs. 5 EStG verankert.¹⁷⁸ Dazu gehören u. a. die Abzugsverbote für Geschenke im Wert von über 35 Euro, für Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass, für Geldbußen und Verwarnungsgelder. Diese Vorschrift wird auch im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ange-

¹⁷⁷ Die beschriebene Regelung gilt letztmals für geringwertige Wirtschaftsgüter, die im Jahr 2007 angeschafft bzw. hergestellt wurden. Ab 2008 gilt eine andersartige Regelung der Abzugsfähigkeit geringwertiger Wirtschaftsgüter.

¹⁷⁸ Außerdem gibt es in § 4 Abs. 4 a EStG eine Sonderregelung, die die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen als Betriebsausgaben einschränkt; diese Vorschrift gilt gemäß § 4 Abs. 4 a Satz 6 EStG auch für die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG.

wendet, so dass es den Überschussrechtern verboten ist, diese betrieblich veranlassten Aufwendungen als abzugsfähige Betriebsausgaben geltend zu machen.¹⁷⁹

Obwohl die oben genannten Betriebsausgaben zu einer Vermögensminderung führen, dürfen sie bei der Ermittlung des einkommensteuerpflichtigen Gewinns nicht abgesetzt werden. Dies stellt allerdings eine Durchbrechung des im Einkommensteuerrecht geltenden objektiven Nettoprinzips dar, wonach alle betrieblich veranlassten Ausgaben den Gewinn mindern müssen; dabei lässt sich die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips damit begründen, dass die vom Abzug ausgeschlossenen Betriebsausgaben vor allem entweder die private Lebenssphäre des Steuerpflichtigen berühren (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 bis 7 EStG), oder sein rechtswidriges bzw. unmoralisches Verhalten (§ 4 Abs. 5 Nr. 8, 8 a und 10 EStG).¹⁸⁰

2.4.2.2.3 Anteilig abzugsfähige Betriebsausgaben

Bei bestimmten Ausgaben, die nur zum Teil durch betriebliche oder berufliche Zwecke veranlasst worden sind, ist fraglich, ob diese Ausgaben als abzugsfähige Betriebsausgaben anzusehen und gegebenenfalls in welchem Umfang sie zu berücksichtigen sind, wie es z.B. bei der Anschaffung eines Wagens, der sowohl für betriebliche als auch für private Zwecke genutzt wird, der Fall ist. Geht man zunächst von § 12 Nr.1 EStG aus, so sind hier sämtliche Anschaffungskosten des Wagens von den Betriebsausgaben des Steuerpflichtigen auszuschließen. Denn nach Satz 2 dieser Vorschrift dürfen Ausgaben für die Lebensführung, „die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt“, weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden; das gilt auch dann, wenn diese Ausgaben „zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen“.

Die herrschende Meinung, die vom BFH¹⁸¹ und in der Fachliteratur vertreten wird und auch in R 12.1 EStR ihren Niederschlag gefunden hat, geht allerdings davon aus, dass der betrieblich veranlasste Teil dieser Ausgaben abzugsfähig sein kann, jedoch nur wenn zum einen dieser Teil sich leicht und nach objektiven Merkmalen und Unterlagen vom privaten Teil trennen lässt und zum anderen die betriebliche Nutzung nicht von untergeordneter Bedeutung ist.

¹⁷⁹ Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 491.

¹⁸⁰ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 1102.

¹⁸¹ Vgl. BFH, Urt. v. 13.03.1964, BStBl. III, S. 455; BFH, Beschluss v. 19.10.1970, BStBl. II, 1971, S. 17.

2.5 Betroffener Personenkreis

Nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 3 EStG ist die betriebliche Überschussrechnung nur unter bestimmten Voraussetzungen anwendbar; danach kann sie in Anspruch genommen werden, wenn keine Buchführungspflicht besteht und auch freiwillig weder Bücher geführt noch Abschlüsse gemacht werden. Daraus folgt, dass diese Gewinnermittlungsmethode von vornherein bei den Steuerpflichtigen auszuschließen ist, die nach gesetzlichen Vorschriften zur Buchführung und damit zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich verpflichtet sind.

Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kann unter noch zu beschreibenden Umständen für folgende Gruppen von Steuerpflichtigen in Betracht kommen:

1. Land- und Forstwirte
2. Gewerbetreibende
3. Freiberufler

2.5.1 Land- und Forstwirte

Auf die Besonderheiten dieser Gruppe von Steuerpflichtigen wird hier nicht eingegangen, weil die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft außerhalb des Themas bzw. des Betrachtungsgegenstands der Arbeit liegen.¹⁸² Nur der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass die Land- und Forstwirte ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln können, wenn sie nicht verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen und wenn sie ihren Gewinn nicht nach § 13 a EStG (der so genannten Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen) ermitteln.

2.5.2 Gewerbetreibende

Grundsätzlich ermitteln Steuerpflichtige, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) erzielen, ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Für sie kann jedoch die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG dann zur Anwendung kommen, wenn sie nicht verpflichtet sind, Bücher zu führen, und sie dies auch nicht freiwillig tun.

Die Buchführungspflicht für Gewerbetreibende kann sich aus handelsrechtlichen Vorschriften (§ 238 i. V. m. §§ 1 und 2 HGB) oder aus steuerrechtlichen Bestim-

¹⁸² Hinzu kommt, dass in Syrien die Land- und Forstwirte überhaupt nicht einkommensteuerpflichtig sind.

mungen insbesondere § 141 AO ergeben. Kleingewerbetreibende, deren Unternehmen „nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert“ (§ 1 Abs. 2 HGB) und die nicht freiwillig in das Handelsregister eingetragen sind (§ 2 HGB), sind handelsrechtlich nicht buchführungspflichtig. Solche Kleingewerbetreibende können jedoch gemäß § 141 AO (aus originär steuerrechtlichen Gründen) buchführungspflichtig werden, sofern sie nach den Feststellungen der Finanzbehörde für den einzelnen Betrieb Umsätze von mehr als 500.000 Euro im Kalenderjahr oder einen Gewinn von mehr als 30.000 Euro im Wirtschaftsjahr gehabt haben (§ 141 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 4 AO).

Jene Kleingewerbetreibenden, die weder aus handelsrechtlichen noch aus steuerrechtlichen Gründen buchführungspflichtig sind, können somit ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermitteln.

2.5.3 Freiberufler

Bei dieser letzten zu betrachtenden Personengruppe von Steuerpflichtigen handelt es sich um Freiberufler mit Einkünften aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 18 EStG; dazu gehören nicht nur solche Personen, die selbständig wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeiten ausüben, sondern auch unmittelbar im Gesetzestext aufgeführte selbständig Tätige wie z.B. Ärzte, Rechtsanwälte, Architekten, Steuerberater, Übersetzer und Angehörige ähnlicher freier Berufe (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Hinzu kommen andere, in § 18 Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG genannten Personen, wie z.B. Testamentvollstrecker, Vermögensverwalter und Aufsichtsratsmitglieder, die einkommensteuerlich ebenso wie die Freiberufler behandelt werden.

Die Gruppe der selbständig Tätigkeiten nach § 18 EStG hat eine Besonderheit gegenüber den Land- und Forstwirten und Gewerbetreibenden; sie ist weder zur Führung von Büchern noch zur Erstellung von Abschlüssen verpflichtet. Selbst wenn die in § 141 AO genannten Buchführungspflichtgrenzen überschritten werden, besteht für die Freiberufler keine Buchführungspflicht; denn die Vorschrift des § 141 Abs. 1 AO spricht in Satz 1 nur bestimmte Gewerbetreibende sowie bestimmte Land- und Forstwirte an. Zudem gilt handelsrechtlich die Tätigkeit dieser freien Berufe nicht als Gewerbe und folglich sind die Freiberufler in diesem Zusam-

menhang keine Kaufleute.¹⁸³ Deshalb dürfen Freiberufler ihren Gewinn – unabhängig von irgendwelchen Umsatz- oder Gewinngrößen – immer nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Allerdings wird ihnen auch nicht verweigert, ihren Gewinn freiwillig nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln. Tatsächlich zieht es die Mehrheit der Freiberufler vor, die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG anzuwenden.¹⁸⁴

¹⁸³ Vgl. Baumbach / Duden / Hopt, **Handelsgesetzbuch**, Kommentar, 2000, § 1, Anm. 19.

¹⁸⁴ Vgl. Dankmeyer / Giloy, **Einkommensteuer**, Kommentar, § 4, Anm. 183.

2.6 Formale Pflichten im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung

2.6.1 Aufzeichnungspflichten

Da für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, wie bereits erwähnt, eine ordnungsmäßige Buchführung nicht in Betracht kommen kann, nehmen die unter Beachtung gewisser Regeln erstellten Aufzeichnungen¹⁸⁵ eine besondere Stellung ein. Sie haben Beweiskraft für die Geschäftsvorgänge des Steuerpflichtigen, und somit werden sie in erster Linie der Besteuerung zugrunde gelegt.

Indessen enthält die gesetzliche Regelung des § 4 Abs. 3 EStG keine allgemeine Aufzeichnungspflicht für die Überschussrechner. Das bedeutet aber nicht, dass diesen Steuerpflichtigen überhaupt keine Aufzeichnungen obliegen.¹⁸⁶ Aus den Vorschriften bestimmter Einzelsteuergesetze und der Abgabenordnung ergeben sich im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung insbesondere folgende Aufzeichnungsnotwendigkeiten:

1. Aufzeichnung der Betriebseinnahmen
2. Aufzeichnung der Betriebsausgaben
3. Sonstige Einzelaufzeichnungen

2.6.1.1 Aufzeichnung der Betriebseinnahmen

Die Pflicht zur Aufzeichnung der Betriebseinnahmen folgt nach ständiger Rechtsprechung aus den umsatzsteuerlichen Aufzeichnungsbestimmungen, die in § 22 UStG kodifiziert sind.¹⁸⁷ Hierbei geht der BFH davon aus, dass man diesen Bestimmungen nicht nur für umsatzsteuerliche Zwecke nachzukommen hat, sondern auch für einkommensteuerliche Zwecke, so dass danach die Überschussrechner auch zur Feststellung der einkommensteuerlichen Besteuerungsgrundlagen ihre Betriebseinnahmen aufzeichnen müssen.

Für die Aufzeichnung seiner Betriebseinnahmen ist dem Überschussrechner keine verbindliche Form vorgeschrieben. Vielmehr sind in diesem Zusammenhang die

¹⁸⁵ Unter Aufzeichnung ist „das dauerhafte und nachprüfbar Festhalten eines Geschäftsvorfalles zu verstehen“, die „in Schriftform oder auf Medien mit Schriftersatzfunktion“ erfolgen kann. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 522.

¹⁸⁶ Vgl. Littmann, **Einkommensteuerrecht**, Kommentar, §§ 4, 5, Anm. 1512; Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 374, 375.

¹⁸⁷ Vgl. BFH, Urt. v. 02.03.1982, BStBl. II, 1984, S. 506f.

allgemeinen Vorschriften der §§ 145 und 146 AO zu beachten;¹⁸⁸ danach sind die Aufzeichnungen „so vorzunehmen, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird“ (§ 145 Abs. 2 AO); zudem haben diese Aufzeichnungen „vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet“ (§ 146 Abs. 1 Satz 1 AO) zu erfolgen.¹⁸⁹ Dabei ist festzuhalten, dass die konkrete Erfüllung der vorerwähnten Vorschriften im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG von den Umständen des Einzelfalls abhängig ist. Zwar gehen §§ 145 und 146 AO hier grundsätzlich von der Einzelaufzeichnung aller Betriebseinnahmen aus, es wird jedoch eine Einzelaufzeichnung der baren Betriebseinnahmen z.B. im Einzelhandel nicht verlangt, wenn Waren an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter Kunden verkauft werden.¹⁹⁰ Daraus folgt, dass der BFH somit unter dem Aspekt der Zumutbarkeit zulässt, dass bestimmte Steuerpflichtige ihre baren Betriebseinnahmen nicht einzeln aufzeichnen, sondern nur die tägliche Summe dieser Einnahmen.

2.6.1.2 Aufzeichnung der Betriebsausgaben

„Eine [generelle] Pflicht zur Aufzeichnung von Betriebsausgaben für die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG sehen das Einkommensteuergesetz und die Abgabenordnung nicht ausdrücklich vor“.¹⁹¹ Die Aufzeichnungspflicht hinsichtlich der Betriebsausgaben wird jedoch sowohl aus der allgemeinen Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 1 AO), als auch aus Gründen der objektiven Beweislast (Feststellungslast) abgeleitet.¹⁹² Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige mit Überschussrechnung zur Aufzeichnung seiner Betriebsausgaben verpflichtet ist, weil er zum einen die Beweismittel für steuerlich erhebliche Tatsachen angeben, und zum anderen der Finanzverwaltung die Höhe und die betriebliche Veranlassung der geltend gemachten Ausgaben darlegen und gegebenenfalls glaubhaft machen muss.

¹⁸⁸ Vgl. Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 60f.

¹⁸⁹ Bezüglich der Ordnung der Aufzeichnungen stellt Segebrecht klar, dass „jede sinnvolle Ordnung ausreicht“; dies bedeutet aber nicht, dass alle Aufzeichnungen in einer einzigen bzw. gemeinsamen zeitlichen Reihenfolge vorzunehmen sind; hierbei können die Geschäftsvorfälle z.B. nach Belegarten (geordnet nach Eingangsrechnung, Ausgangsrechnung, Kasse, Bank) in den Aufzeichnungen erfasst werden. Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 66.

¹⁹⁰ Vgl. BFH, Urt. v. 12.05.1966, BStBl. III, S. 372.

¹⁹¹ Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 81.

¹⁹² Vgl. Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 81f.

Die Frage, in welcher Form die Aufzeichnungen der Betriebsausgaben zu erfolgen haben, ist umstritten. Im Schrifttum lassen sich nur vereinzelt bzw. begrenzt Ausführungen finden, die die Ausgestaltung der Aufzeichnungen im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG im Detail ansprechen.

In diesem Zusammenhang sei auf die Ausführungen von Offerhaus¹⁹³ und Segebrecht¹⁹⁴ hingewiesen. Hierbei können die erforderlichen Aufzeichnungen, ausgehend von den Ordnungsvorschriften des § 146 Abs. 5 AO, in Form von Belegsammlungen für alle Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen bestehen; hierfür genügt eine geordnete Belegablage oder eine entsprechende Führung auf Datenträgern. Nach Segebrecht kann der Überschussrechner auch ein so genanntes „Einnahmen-Ausgaben-Buch“ führen, in dem er seine steuerlich relevanten Geschäftsvorfälle chronologisch festhält bzw. aufzeichnet; dieses Buch kann so eingerichtet werden, dass in ihm jeweils für die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben spezielle Spalten bestehen (Hauptspalten); diese Hauptspalten enthalten bestimmte Angaben, die durch zusätzliche Nebenspalten erläutert werden können; beispielsweise zeigt das folgende Schema, wie die zu den Aufzeichnungen erforderlichen Spalten aussehen könnten:¹⁹⁵

Spalten der Betriebseinnahmenseite:

Datum	Text	Beleg-Nr.	Einnahmen (Umsatz)	Kasse	Bank
-------	------	-----------	-----------------------	-------	------

Spalten der Betriebsausgabenseite:

Datum	Text	Beleg-Nr.	Ausgaben	Kasse	Bank
-------	------	-----------	----------	-------	------

¹⁹³ Vgl. Offerhaus, K., **Überschußrechnung**, in: BB, 1977, S. 1496.

¹⁹⁴ Vgl. Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 97-99.

¹⁹⁵ Abgewandelt entnommen aus Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 98.

2.6.1.3 Sonstige Einzelaufzeichnungen

Obwohl die Durchführung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in erster Linie von den Aufzeichnungen der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben abhängt, verlangt das Gesetz darüber hinaus besondere Einzelaufzeichnungen, die von den Überschussrechnern zu führen sind. Hierbei handelt es sich hauptsächlich¹⁹⁶ um folgende Aufzeichnungen:

1. Aufzeichnung des Wareneingangs und des Wareneausgangs
2. Aufzeichnung der nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und bestimmter Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens
3. Aufzeichnung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben
4. Aufzeichnung der geringwertigen Wirtschaftsgüter

2.6.1.3.1 Aufzeichnung des Wareneingangs und des Wareneausgangs

Die Verpflichtung zu Aufzeichnungen von Wareneingängen und Wareneausgängen ergibt sich aus §§ 143 und 144 AO. Dies gilt für alle gewerblichen Unternehmer unabhängig von der Art der Gewinnermittlung. Das bedeutet, dass die Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG dieser Verpflichtung nachzukommen haben.¹⁹⁷ Demzufolge müssen gewerbliche Überschussrechner alle Waren einschließlich der Rohstoffe, unfertigen Erzeugnisse und Hilfsstoffe, die sie im Rahmen ihrer Gewerbebetriebe erwerben (Wareneingang) bzw. liefern (Wareneausgang), gesondert aufzeichnen.¹⁹⁸ Diese besondere Aufzeichnungspflicht soll vor allem dazu dienen, dass die Finanzverwaltung den Gewinn des Steuerpflichtigen durch Nachkalkulation kontrollieren kann.¹⁹⁹ Dabei wird dem Steuerpflichtigen überlassen, wie er seine Aufzeichnungen formal im Einzelnen gestaltet. Die Regelungen der §§ 143 und 144 AO schreiben u. a. jedoch vor, welche Angaben in den Aufzeichnungen erfasst werden müssen; hiernach müssen die Aufzeichnungen über den Wareneingang / Wareneausgang die folgenden Angaben enthalten:

¹⁹⁶ Ein Spezialfall einer Aufzeichnungsnotwendigkeit ergibt sich aus § 4 Abs. 4 a Satz 6 EStG. Hiernach sind im Zusammenhang mit der Beschränkung des Schuldzinsabzugs gemäß § 4 Abs. 4 a EStG auch von den Überschussrechnern bestimmte Entnahmen und Einlagen gesondert aufzuzeichnen.

¹⁹⁷ Ausführlich zu diesen verpflichtenden Aufzeichnungen im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung vgl. Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 90-95.

¹⁹⁸ Bezüglich des Wareneausgangs gilt die Aufzeichnungspflicht gemäß § 144 Abs. 1 AO nur für gewerbliche Unternehmer, „die nach der Art ihres Geschäftsbetriebs Waren regelmäßig an andere gewerbliche Unternehmer zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch als Hilfsstoffe liefern“.

¹⁹⁹ Vgl. Lademann, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 423.

- Den Tag des Wareneingangs / Warenausgangs oder das Datum der Rechnung
- Den Namen oder die Firma und die Anschrift des Lieferers / Abnehmers
- Die handelsübliche Bezeichnung der Ware
- Den Preis der Ware
- Einen Hinweis auf den Beleg

2.6.1.3.2 Aufzeichnung der nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und bestimmter Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens

Für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens im Sinne des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG besteht eine Aufzeichnungspflicht in Form der laufenden Führung eines Verzeichnisses; in dieses Verzeichnis sind die einzelnen eben genannten Wirtschaftsgüter, der Tag der Anschaffung bzw. Herstellung sowie die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder der an deren Stelle getretene Wert aufzunehmen (§ 4 Abs. 3 Satz 5 EStG).

Da solche Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung, wie bereits dargelegt, erst zum Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder der Entnahme berücksichtigt werden können, ist der Zweck des oben genannten Verzeichnisses vor allem, die Korrektheit dieser Erfassung zu gewährleisten und die Ermittlung des zutreffenden Veräußerungs- oder Entnahmegewinns bzw. -verlusts zu erleichtern.²⁰⁰

2.6.1.3.3 Aufzeichnung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben

Bei dieser Aufzeichnung handelt es sich um die in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 6 b und 7 EStG genannten Betriebsausgaben, die nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden dürfen.²⁰¹ Die Pflicht zu dieser Aufzeichnung ergibt sich aus § 4 Abs. 7 EStG. Sie gilt auch im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung, und sie ist erfüllt, wenn die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben „von Anfang an getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben einzeln aufgezeichnet werden“ (H 4.11 EStR); hierfür reicht aus, wenn der Steuerpflichtige für jede der oben angesprochenen Ausgaben ein gesondertes Konto oder eine gesonderte Spalte – oder ein gemeinsames Konto bzw. eine gemeinsame Spalte – führt (R 4.11 Abs. 1 EStR).

²⁰⁰ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 639.

²⁰¹ Mehr zu diesen nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben siehe Punkt 2.4.2.2.2, S. 55f.

Mit der Anlage einer geordneten Belegsammlung wird dieser gesetzlichen Aufzeichnungspflicht nicht genügt.²⁰²

2.6.1.3.4 Aufzeichnung der geringwertigen Wirtschaftsgüter

Steuerpflichtige mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG haben auch ein Verzeichnis im Sinne des § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG für geringwertige Anlagegüter²⁰³ zu führen (R 6.13 Abs. 3 EStR). Hierbei setzt § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG für die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit dieser Anlagegüter voraus, dass sie unter Angabe des Tages der Anschaffung, Herstellung oder Einlage sowie der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in einem besonderen, laufend zu führenden Verzeichnis aufgeführt werden. In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass die Aufnahme eines Wirtschaftsguts in das Verzeichnis unterbleiben kann, wenn dessen Wert nach Abzug eines darin enthaltenen Vorsteuerbetrags nicht mehr als 60 Euro beträgt (R 6.13 Abs. 2 Satz 2 EStR).

2.6.2 Aufbewahrungspflichten

Die allgemeinen steuerlichen Aufbewahrungspflichten ergeben sich aus § 147 AO. Dieser Paragraph befasst sich mit Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen, die im Zusammenhang mit den Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften stehen. Das bedeutet, dass die Aufbewahrungspflichten als Folge der Buchführungs- und Aufzeichnungsverpflichtungen bestehen. Da es sich bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG um Aufzeichnungen im Sinne der Steuergesetze handelt, müssen die entsprechenden Unterlagen (Aufzeichnungen, Belege) gemäß § 147 AO aufbewahrt werden.²⁰⁴

Die ordnungsgemäße Aufbewahrung dieser Unterlagen ermöglicht dem Finanzamt eine eventuelle spätere Nachprüfung der Unterlagen. Die allgemeinen Ordnungsvorschriften für die Art und Frist der Aufbewahrung sind in § 147 Abs. 2 u. Abs. 3 AO geregelt. Nach § 147 Abs. 2 AO können die geordnet aufzubewahrenden Unterlagen auch unter bestimmten Voraussetzungen als Wiedergabe auf einem Bildträger (z.B. Mikrofilm) oder einem anderen Datenträger aufbewahrt werden.

²⁰² Vgl. BFH, Urt. v. 10.03.1988, BStBl. II, S. 611; Falterbaum, H., u. a., **Buchführung**, 2001, S. 928.

²⁰³ Hierzu siehe Punkt 2.4.2.2.1.2, S. 55.

²⁰⁴ Vgl. Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 109f; Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 525 - 526.

Hierbei beträgt die Aufbewahrungsfrist 10 oder 6 Jahre. Die Zehnjahresfrist gilt für die in § 147 Abs. 1 Nr. 1, 4 und 4 a aufgeführten Unterlagen; die sonstigen in Absatz 1 aufgeführten Unterlagen sind sechs Jahre aufzubewahren.²⁰⁵ Diese Fristen ergeben sich aus den in § 147 Abs. 3 AO festgelegten Aufbewahrungsdauern, und sie beziehen sich auf die in § 147 Abs. 1 AO bezeichneten Unterlagen.

Schließlich bleibt zu erwähnen, dass die Aufbewahrungsfrist mit dem Schluss des Kalenderjahres beginnt, in dem u. a. die Aufzeichnungen vorgenommen worden oder die sonstigen Unterlagen entstanden sind (§ 147 Abs. 4 AO). Dabei endet die Aufbewahrungspflicht in der Regel mit Ablauf des Kalenderjahres, das sich aus Beginn und Dauer der Frist errechnen lässt.²⁰⁶

2.6.3 Erklärungspflichten

Grundsätzlich hat der Steuerpflichtige für den abgelaufenen Veranlagungszeitraum eine Einkommensteuererklärung abzugeben (§ 25 Abs. 3 Satz 1 EStG i. V. m. §§ 56, 60 EStDV sowie §§ 149 bis 153 AO).²⁰⁷ Die Verpflichtung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung²⁰⁸ gilt für alle natürlichen Personen, die der Einkommensteuer unterliegen, und zwar unabhängig von der Art der durch die Einkommensteuer zu erfassenden Einkünfte oder von der dabei angewandten Einkunfts- bzw. Gewinnermittlungsmethode. Insofern muss der einkommensteuerpflichtige Überschussrechner, genauso wie z.B. der Bilanzierende, der Steuererklärungspflicht nachkommen. Dabei erfüllt er diese Erklärungspflicht, indem er sich an die vom Gesetzgeber vorgeschriebenen Vorschriften über Form, Inhalt und Frist der Steuererklärung hält.

Die Form und der Inhalt der Steuererklärung werden zum größten Teil durch § 150 AO festgelegt. Danach muss die Erklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abgegeben werden (§ 150 Abs. 1 Satz 1 AO).

Der Hauptvordruck jeder Einkommensteuererklärung umfasst vier Seiten:

²⁰⁵ Eine anschauliche alphabetische Liste der Aufbewahrungspflichten bzw. -fristen für wichtige Belege und Aufzeichnungen findet sich in Pulte, P., **Aufbewahrungspflichten**, in: NWB, 2008, S. 2541-2558.

²⁰⁶ Vgl. Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 109.

²⁰⁷ Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 25, Anm. 4; Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 25, Anm. 65.

²⁰⁸ Zu Begriff und Wesen der Steuererklärung siehe Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 25 Anm. 75.

- Allgemeine Angaben zur steuerpflichtigen Person / zu den steuerpflichtigen Ehegatten für den Fall der Zusammenveranlagung²⁰⁹ (Seite 1)
- Einkünfte im betreffenden Kalenderjahr, Angaben zu Kindern, sonstige Angaben und Anträge (Seite 2)
- Sonderausgaben einschließlich Zuwendungen, Verlustabzug (Seite 3)
- Außergewöhnliche Belastungen (Seite 4)

Dabei sei darauf hingewiesen, dass für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit besteht, seine Steuererklärung nach § 150 Abs. 6 AO auf maschinell verwertbaren Datenträgern oder durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Ziel des Gesetzgebers ist, das Besteuerungsverfahren durch Automatisierung zu erleichtern und zu vereinfachen.

Der Steuerpflichtige hat seiner Steuererklärung die erforderlichen Unterlagen – gemäß den Anforderungen der Einzelsteuergesetze – beizufügen (§ 150 Abs. 4 Satz 1 AO). Bei der betrieblichen Überschussrechnung muss der Steuerpflichtige dem Finanzamt nicht nur den amtlichen Erklärungshauptvordruck einschließlich eventuell erforderlicher Anlagen einreichen, wie z.B. die Anlage GSE (Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit) und die Anlage(n) Kind (zur Berücksichtigung von Kindern), sondern auch – sofern seine jährlichen Betriebseinnahmen nicht weniger als 17.500 Euro betragen – eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck „Einnahmenüberschussrechnung – Anlage EÜR –“ (§ 60 Abs. 4 i. V. m. § 84 Abs. 3 d EStDV).²¹⁰

Um einen Eindruck von der Gewinnermittlungstechnik zu gewähren, werden auszugsweise drei Seiten der Anlage EÜR am Ende des vorliegenden Abschnitts (2.6.3) abgedruckt.

Zudem kann das Finanzamt dem Steuerpflichtigen, nach Lage des Einzelfalls oder in Zweifelsfällen, bestimmte Belege und entsprechende Begründungen abverlangen. Die Abgabe der geforderten Unterlagen, z.B. die Aufzeichnungen der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben bei der betrieblichen Überschussrech-

²⁰⁹ Von einer Sonderbehandlung im Rahmen der Steuerklärungspflicht werden – unter gewissen Umständen – Ehegatten erfasst. § 25 Abs. 3 Satz 2 EStG schreibt vor, dass sie im Falle der Zusammenveranlagung (§ 26 b EStG) eine gemeinsame Erklärung abzugeben haben; mehr zur Zusammenveranlagung siehe Punkt 2.7.1, S. 73f.

²¹⁰ Im BMF-Schreiben vom 21.09.2006, BStBl. I 2006, S. 549-558, wurde die Vordruckversion 2006 der Anlage EÜR und die dazu gehörige Anleitung bekannt gemacht.

nung, erfolgt auf Verlangen des Finanzamts und dient der Prüfung der eingereichten Einkommensteuererklärung.²¹¹

Die Einkommensteuererklärung ist in der Regel spätestens fünf Monate nach Ablauf des betreffenden Kalender- bzw. Veranlagungsjahres abzugeben (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO). Diese Abgabefrist kann generell oder im Einzelfall gemäß § 109 Abs. 1 Satz 1 AO verlängert werden; beispielsweise wird sie allgemein bis zum 30.09. des auf das Veranlagungsjahr folgenden Jahres verlängert, soweit die Steuererklärung durch Angehörige der steuerberatenden Berufe erstellt wird.²¹² Wird die Einkommensteuererklärung nicht oder nicht fristgerecht abgegeben, so kann das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO schätzen; es hat dabei „alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind“ (§ 162 Abs. 1 Satz 2 AO).

Kommt der Steuerpflichtige seiner Abgabeverpflichtung nicht oder nicht fristgerecht nach, so kann ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden, es sei denn, dass das Versäumnis entschuldbar erscheint (§ 152 Abs. 1 AO). Einzelheiten zur Bemessung der Höhe des Verspätungszuschlags sind in § 152 Abs. 2 AO festgelegt, insbesondere darf er 10 % der festgesetzten Steuer nicht übersteigen und höchstens 25.000 Euro betragen.

Erforderlichenfalls kann das Finanzamt die Abgabe der Einkommensteuererklärung mit Zwangsmitteln gemäß §§ 328ff AO durchsetzen. Es kann z.B. ein Zwangsgeld festgesetzt werden, das aber gemäß § 329 AO 25.000 Euro nicht übersteigen darf.

²¹¹ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 25, Anm. 81.

²¹² Vgl. Lammerding, J., **Abgabenordnung**, 2005, S. 179.

2006



Name				Anlage EÜR Bitte für jeden Betrieb eine gesonderte Anlage EÜR einreichen!	
Vorname					
1	Steuernummer			77	06
				99	15
Einnahmenüberschussrechnung					
(Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG) für das Kalenderjahr 2006 bzw. Wirtschaftsjahr 2006 / 2007					
1a	Art des Betriebs	100		Zuordnung zu Einkunftsart und Person (siehe Anleitung) 105	
Erläuterungen zu den nachfolgenden Bereichen					
1. Gewinnermittlung (Zeilen 1 bis 49) Diese Gewinnermittlung ist von Gewerbetreibenden, selbständig Tätigen, Land- und Forstwirten sowie Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen auszufüllen.					
2. Ergänzende Angaben (Zeilen 50 bis 56) Bitte nur ausfüllen, wenn – Rücklagen / Ansparabschreibungen gebildet oder aufgelöst werden. – Schuldzinsen als Betriebsausgaben geltend gemacht werden.					
1. Gewinnermittlung				99	20
Betriebseinnahmen				EUR	Ct
2	Betriebseinnahmen als umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer	111			
3	Davon aus Umsätzen, die in § 19 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 UStG bezeichnet sind	119			
4	Betriebseinnahmen als Land- und Forstwirt, soweit die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG angewandt wird	104			
5	Umsatzsteuerpflichtige Betriebseinnahmen	112			
6	Umsatzsteuerfreie, nicht umsatzsteuerbare Betriebseinnahmen sowie Betriebseinnahmen, für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nach § 13 b UStG schuldet	103			
7	Vereinnahmte Umsatzsteuer sowie Umsatzsteuer auf unentgeltliche Wertabgaben	140			
8	Vom Finanzamt erstattete und ggf. verrechnete Umsatzsteuer	141			
9	Veräußerung oder Entnahme von Anlagevermögen	102			
10	Private Kfz-Nutzung	106			
11	Sonstige Sach-, Nutzungs- und Leistungsentnahmen (z. B. private Telefonnutzung)	108			
12	Auflösung von Rücklagen und / oder Ansparabschreibungen (Übertrag von Zeile 54)				
13	Summe Betriebseinnahmen	159			
Betriebsausgaben				99	25
				EUR	Ct
14	Betriebsausgabenpauschale für bestimmte Berufsgruppen bzw. Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG (weiter ab Zeile 46)	190			
15	Sachliche Bebauungskostenpauschale / Betriebsausgabenpauschale für Land- und Forstwirte	191			
16	Waren, Rohstoffe und Hilfsstoffe einschl. der Nebenkosten	100			
17	Bezogene Leistungen (z. B. Fremdleistungen)	110			
18	Ausgaben für eigenes Personal (z. B. Gehälter, Löhne und Versicherungsbeiträge)	120			
19	Absetzungen für Abnutzung (AfA) auf unbewegliche Wirtschaftsgüter (ohne AfA für das häusliche Arbeitszimmer)	136			
20	AfA auf immaterielle Wirtschaftsgüter (z. B. erworbene Firmen- oder Praxiswerte)	131			
21	AfA auf bewegliche Wirtschaftsgüter (z. B. Maschinen, Kfz)	130			
Übertrag (Summe Zeilen 14 bis 21)					

Steuernummer													
											EUR	Ct	
Übertrag (Summe Zeilen 14 bis 21)													
22	Sonderabschreibungen nach § 7 g Abs. 1 und 2 EStG	134											
23	Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter	132											
24	Restbuchwert der im Kalenderjahr / Wirtschaftsjahr ausgeschiedenen Anlagegüter	135											
Kraftfahrzeugkosten und andere Fahrtkosten											EUR	Ct	
25	Laufende und feste Kosten (ohne AfA und Zinsen)	140											
26	Enthaltene Kosten aus Zeilen 21, 25 und 32 für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte	142	-										
27	Verbleibender Betrag											143	
28	Abziehbare Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte	176											
Raumkosten und sonstige Grundstücksaufwendungen													
29	Abziehbare Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (einschl. AfA und Schuldzinsen)	172											
30	Miete / Pacht für Geschäftsräume und betrieblich genutzte Grundstücke	150											
31	Aufwendungen für betrieblich genutzte Grundstücke (ohne Schuldzinsen und AfA)	151											
nicht abziehbar											EUR	Ct	
Schuldzinsen (§ 4 Abs. 4 a EStG)													
32	Finanzierung von Anschaffungs- / Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	178											
33	Übrige Schuldzinsen	167										179	
Übrige beschränkt abziehbare Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 EStG)													
34	Geschenke	164										174	
35	Bewirtung	165										175	
36	Reisekosten, Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung											173	
37	Sonstige (z. B. Geldbußen, Repräsentationskosten)	168										177	
38	Summe Zeilen 32 bis 37 (abziehbar)												
Sonstige unbeschränkt abziehbare Betriebsausgaben für													
39	Porto, Telefon, Büromaterial	192											
40	Fortbildung und Fachliteratur	193											
41	Rechts- und Steuerberatung, Buchführung	194											
42	Übrige Betriebsausgaben	183											
43	Gezahlte Vorsteuerbeträge	185											
44	An das Finanzamt gezahlte und ggf. verrechnete Umsatzsteuer	186											
45	Bildung von Rücklagen und / oder Ansparabschreibungen (Übertrag von Zeile 54)												
46	Summe Betriebsausgaben	199											

Anlageverzeichnis / Ausweis des Umlaufvermögens ¹⁾ zur Anlage EÜR										2006	
Name: _____										Nr. des Betriebs (i.d. Nr.)	
Vorname: _____										77	06
Steuernummer: _____										99	40
Die Summe der AfA-Beträge ist in die Zeilen 19 bis 22 der Anlage EÜR zu übertragen.											
Zelle Nr.	Gruppe / Bezeichnung des Wirtschaftsguts	Anschaffungs- / Herstellungskosten / Teilwert EUR	Buchwert zu Beginn des Gewinnermittlungszeitraums EUR	Zugänge EUR	Sonder-AfA nach § 7g EStG EUR	AfA EUR	Abgänge (zu erfassen in Zeile 24) EUR	Buchwert am Ende des Gewinnermittlungszeitraums EUR			
Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte											
1	Grund und Boden	100	101	102		104	105	106			
2	Gebäude	110	111	112		114	115	116			
3	Andere (z. B. grundstücksgleiche Rechte)	120	121	122		124	125	126			
4	Summe (Übertrag in Zeile 19)					190					
Häusliches Arbeitszimmer											
5	Anteil Grund und Boden	200	201	202		204	205	206			
6	Gebäudeteil	210	211	212		214	215	216			
7	Summe (Übertrag in Zeile 29)					290					
Immaterielle Wirtschaftsgüter											
8	Firmen- / Geschäftswert	300	301	302		304	305	306			
9	Andere	310	311	312		314	315	316			
10	Summe (Übertrag in Zeile 20)					390					
Bewegliche Wirtschaftsgüter											
11	PKW	400	401	402	403	404	405	406			
12	Büroeinrichtung	410	411	412	413	414	415	416			
13	Andere	420	421	422	423	424	425	426			
14	Summe				480	490					
										(Übertrag in Zeile 22)	
										(Übertrag in Zeile 21)	
Finanzanlagen											
15	Anteile an Unternehmen ²⁾	500	501	502			505	506			
16							508				
17	Andere	510	511	512	steuerlich zu berücksichtigen ³⁾		515	516			
18	Umlaufvermögen (zusammengefasst) ³⁾	600		602			605	606			

Anlagenverzeichnis / Ausweis des Umlaufvermögens zur Anlage EÜR

- Aug. 2006 -

1) Nur Umlaufvermögen i. S. d. § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG (z. B. Wertpapiere, Grund und Boden sowie Gebäude).

2) Für deren Erträge das Halbbankrotverfahren gilt.

3) Siehe § 3 c EStG i. V. m. § 3 Nr. 40 EStG oder § 6 b KStG.

zu erfassen in Zeile 16 (Abgänge des Umlaufvermögens sind nicht in Zeile 24 zu erfassen)

2.7 Die betriebliche Überschussrechnung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung durch das Finanzamt

Für die betriebliche Überschussrechnung gibt es keine besonderen Veranlagungs- bzw. Erhebungsverfahren. Für die Veranlagung der Überschussrechner zur Einkommensteuer kommen dieselben steuerlichen Vorschriften wie bei anderen Einkommensteuerpflichtigen in Betracht. Das bedeutet, dass für die Überschussrechner auch die im dritten und sechsten Abschnitt des EStG (§§ 25 bis 28; §§ 36 bis 37 b EStG) kodifizierten Allgemeinregelungen über Veranlagung und Erhebung der Einkommensteuer zu beachten sind. Ergänzend zu diesen Regelungen gelten die Vorschriften der AO über die Steuerfestsetzung (§§ 155-165 AO), die auch bei der Einkommensteuerveranlagung Gültigkeit haben.²¹³

Der Steuerpflichtige wird grundsätzlich nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) mit dem Einkommen, das er in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat, zur Einkommensteuer veranlagt, soweit nicht nach § 46 EStG eine Veranlagung unterbleibt (§ 25 Abs. 1 EStG). Unter Einkommensteuerveranlagung versteht man das beim Finanzamt durchgeführte, förmliche Verfahren zum Zwecke der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und der Festsetzung der zu zahlenden Steuer durch einen Steuerbescheid, der die Basis für die Erhebung bzw. Entrichtung der Steuer bildet.²¹⁴

Auf die gerade erwähnten Verfahren (Ermittlungs-, Festsetzungs- und Erhebungsverfahren) wird im Folgenden in Kürze eingegangen:

2.7.1 Ermittlungsverfahren

Nach Abgabe der Einkommensteuererklärung beginnt der Veranlagungsprozess, der regelmäßig durch jenes Finanzamt durchgeführt wird, in dessen Bezirk der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat.²¹⁵ Dieser Prozess wird mit der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen anhand der eingereichten Steuererklärung eingeleitet. Gemäß § 88 AO ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen. Dabei ergeben sich die Besteuerungsgrundlagen aus dem verwirklichten Sachverhalt und den tatsächlichen und rechtlichen Verhältnissen, die für die Steuerpflicht

²¹³ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 25, Anm. 4.

²¹⁴ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 25, Anm. 14; Haberstock, L. / Breithecker, V., **Steuerlehre**, 2005, Abb. 8, S. 43.

²¹⁵ Zur Zuständigkeit der Finanzbehörden und deren besondere Fälle vgl. §§ 16-19 AO.

und für die Bemessung der Steuer von Bedeutung sind.²¹⁶ Diese sind z.B. Art und Höhe der Einkünfte oder der Umsätze, Kinderzahl und außergewöhnliche Belastungen.

Bei der Ermittlung des Sachverhaltes stehen den Finanzbehörden weit reichende Befugnisse zu; der Steuerpflichtige hat gemäß § 90 AO erhebliche Mitwirkungspflichten, so dass er die steuerlich relevanten Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen und die ihm bekannten Beweismittel anzugeben hat.²¹⁷

Kann die Finanzbehörde hierbei den Sachverhalt nicht aufklären bzw. die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen, so hat sie diese zu schätzen, und zwar unter Berücksichtigung aller Umstände, die für die Schätzung maßgeblich sind (§ 162 Abs. 1 AO). Schätzen muss sie insbesondere dann, „wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides statt verweigert oder seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 verletzt“ (§ 162 Abs. 2 Satz 1 AO). Zudem findet die Schätzung in den Fällen Anwendung, in denen der Steuerpflichtige die Unterlagen oder die Aufzeichnungen, die er z.B. bei einer betrieblichen Überschussrechnung zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn diese aufgrund ihrer mangelhaften Erstellung der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden können (§ 162 Abs. 2 Satz 2 AO). Bei der Schätzung ist jedoch zu beachten, dass die Finanzbehörde den Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe kommt, die sich bei genauer Ermittlung ergeben würden.²¹⁸

Das deutsche Einkommensteuergesetz lässt zwei Veranlagungsformen zu: erstens Einzelveranlagung und zweitens Zusammenveranlagung (oder getrennte Veranlagung) von Ehegatten.²¹⁹ Bei der Einzelveranlagung gemäß § 25 EStG, die den Grundfall der Veranlagung darstellt, werden nur die Besteuerungsgrundlagen eines einzelnen Steuerpflichtigen ermittelt. Ausnahmen von diesem Grundfall gelten für Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und die nicht dauernd getrennt leben (§ 26 Abs. 1 EStG). Sie können dabei zwischen der Zusammenveranlagung gemäß § 26 b EStG und der getrennten Veranlagung gemäß

²¹⁶ Eine Umschreibung des Ausdrucks „Besteuerungsgrundlagen“ kann man § 199 Abs. 1 AO entnehmen.

²¹⁷ Vgl. Rose, G., **Abgabenordnung**, 2003, S. 55f.

²¹⁸ Mehr zur Schätzung von Besteuerungsgrundlagen und zu der Weise, in der sich die Schätzung vollzieht, vgl. z.B. Lammerding, J., **Abgabenordnung**, 2005, S. 194-198.

²¹⁹ Vgl. Rose, G., **Ertragsteuern**, 2004, S. 37.

§ 26 a EStG wählen, wobei sie für den Veranlagungszeitraum ihrer Eheschließung auch die besondere Veranlagung gemäß § 26 c EStG auf Antrag wählen können.²²⁰

Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten sind die Einkünfte für jeden von ihnen zunächst getrennt zu ermitteln, also keine gemeinsame Ermittlung der Einkünfte der Ehegatten. Die ermittelten Einkünfte der Ehegatten sowie die übrigen Bestandteile des zu versteuernden Einkommens werden aber zusammengerechnet und bilden somit die Grundlage für die weitere Ermittlung der Einkommensteuer mittels des so genannten Splittingverfahrens.²²¹

2.7.2 Festsetzungsverfahren

Nach Erfassung der Besteuerungsgrundlagen im Ermittlungsverfahren führt das Finanzamt ein Festsetzungsverfahren durch. In diesem Verfahren wird der bereits entstandene staatliche Steueranspruch gegenüber dem Steuerpflichtigen offenbart und dabei die Höhe der Steuerschuld festgesetzt.²²² Dies erfolgt in der Regel durch einen Verwaltungsakt, den so genannten „Steuerbescheid“ (§ 155 Abs. 1 AO). Hierbei ergibt sich die festzusetzende Einkommensteuer unmittelbar aus den ermittelten Besteuerungsgrundlagen und dem Einkommensteuertarif. Zunächst wird aus den Besteuerungsgrundlagen die Bemessungsgrundlage „das zu versteuernde Einkommen“ errechnet.²²³ Ferner ist mit Hilfe der tariflichen Vorschriften gemäß § 32 a EStG festzusetzen, wie viel Einkommensteuer auf das zu versteuernde Einkommen entfällt.²²⁴ In diesem Zusammenhang ist jedoch die Veranlagungsform zu berücksichtigen. Denn bei der Einzelveranlagung ist der Grundtarif (§ 32 a Abs. 1 EStG) anzuwenden, während im Rahmen der Zusammenveranlagung von Ehegatten der Splittingtarif (§ 32 a Abs. 5 EStG) heranzuziehen ist.²²⁵

²²⁰ Ausführlich zur Veranlagung bzw. Besteuerung von Ehegatten siehe die Kommentierungen zu §§ 26-26 c EStG; ferner Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 377-379.

²²¹ Vgl. hierzu Punkt 2.1.1.1.5, S. 18

²²² Vgl. Rose, G., **Abgabenordnung**, 2003, S. 77f.

²²³ Vgl. hierzu Punkt 2.1.1.1.4, S. 15f.

²²⁴ Vgl. hierzu Punkt 2.1.1.1.5, S. 16-18.

²²⁵ Dabei sei darauf hingewiesen, dass die Veranlagung eines Ehepaares unter Zugrundelegung des Splittingverfahrens – in der Regel – eine günstigere Steuerschuld ergibt, als wenn jeweils getrennte Veranlagungen für die beiden Ehegatten durchgeführt würden, wie das folgende Beispiel im Extremfall zeigt: Das zu versteuernde Einkommen des einen Ehegatten betrage 50.000 Euro, des anderen Ehegatten 0 Euro; das zu versteuernde Gesamteinkommen des Ehepaares beträgt also 50.000 Euro. Bei Anwendung des Splittingverfahrens wird dieser Betrag halbiert und dafür die Steuer nach dem Grundtarif (2007) berechnet. Diese beträgt (für 25.000 Euro) 4.272 Euro. Gemäß Splittingverfahren wird dieser Steuerbetrag verdoppelt, und das Ehepaar muss insgesamt 8.544 Euro entrichten. Würden beide Ehegatten getrennte Veranlagung beantragen, so müsste der einkommenslose Ehegatte keine Einkommensteuer, der andere Ehegatte für das zu versteuernde Einkommen von 50.000 Euro eine Einkommensteuer gemäß Grundtarif (2007) von 13.096 Euro entrichten. Der Splittingvorteil beträgt in diesem Extremfall also 4.552 Euro.

Der Steuerbescheid muss gemäß § 157 Abs. 1 AO schriftlich erteilt werden. Derselben Vorschrift ist außerdem Folgendes zu entnehmen: Der Steuerbescheid muss nicht nur die festgesetzte Steuerschuld und die Angaben über den betreffenden Steuerschuldner enthalten, sondern ihm muss eine Rechtsbehelfsbelehrung beigelegt werden, die Angaben darüber macht, mit welchem Rechtsbehelf und in welcher Frist sowie bei welcher Behörde gegen die Steuerfestsetzung angegangen werden kann.

Der Steuerpflichtige hat im Rahmen des so genannten Rechtsbehelfsverfahrens die Möglichkeit, die Festsetzung seiner Einkommensteuer anzufechten. Dabei ist zwischen außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren zu unterscheiden. Das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren ist in der AO geregelt (§§ 347-367 AO) und wird als Vorverfahren bezeichnet. Dieses Verfahren charakterisiert den ersten Schritt, in dem die Maßnahmen und Entscheidungen der Finanzbehörden im Festsetzungsverfahren durch ein so genanntes „Einspruchsverfahren“²²⁶ überprüft werden können. Führt die durch das Finanzamt erfolgte Überprüfung des Einspruches zur Änderung des Steuerbescheides im Sinne des Steuerpflichtigen, so ist der Einspruch als erledigt anzusehen; andernfalls bedarf es einer förmlichen Einspruchsentscheidung, die schriftlich zu erteilen ist und mit Begründung und Rechtsbehelfsbelehrung versehen sein muss (§§ 366, 367 AO).

Die gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren, die hier nur in äußerster Kürze²²⁷ beschrieben werden sollen, stellen dagegen den Rechtsweg vor den Finanzgerichten sowie dem Bundesfinanzhof dar, den der Steuerpflichtige erst einschlagen kann, nachdem er das außergerichtliche Vorverfahren beim Finanzamt „erfolglos“ hinter sich gebracht hat.²²⁸ Dabei kann der Steuerpflichtige mit einer Klage beim zuständigen Finanzgericht die Einspruchsentscheidung des Finanzamts anfechten. Gegen das sich hierbei ergebende Urteil des Finanzgerichts kann unter Beachtung der §§ 115ff. FGO sowohl der klagende Steuerpflichtige als auch das beklagte

²²⁶ Dabei ist der Einspruch schriftlich bei dem Finanzamt einzureichen, dessen Verwaltungsakt angefochten wird (§ 357 AO). Zudem muss der Einspruch fristgerecht eingelegt werden, d.h. dass er innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheides anzubringen ist (§ 355 AO).

²²⁷ Auf eine nähere bzw. ausführlichere Darstellung der gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren wird hier verzichtet; es kann diesbezüglich auf z.B. folgende Literatur verwiesen werden: Lammerding, J., **Abgabenordnung**, 2005, S. 587-697; Rose, G., **Abgabenordnung**, 2003, S. 119-135; Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 955-1005.

²²⁸ Die gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren sind in der FGO geregelt und werden durch die Finanzgerichte der Länder und den Bundesfinanzhof in München durchgeführt; vgl. Haberstock, L. / Breithecker, V., **Steuerlehre**, 2005, S. 38f.

Finanzamt Revision beim Bundesfinanzhof einlegen. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs hinsichtlich der Revision ist bindend für alle an diesem Verfahren Beteiligten und wird regelmäßig von der Finanzverwaltung in gleichartigen Fällen als maßgebend erachtet werden.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass es neben den finanzgerichtlichen Rechtsbehelfen in Form von Klagen bei den Finanzgerichten und der Revision beim Bundesfinanzhof auch Rechtsbehelfe beim Bundesverfassungsgericht gibt, auf die hier aber nicht eingegangen werden soll.²²⁹

2.7.3 Erhebungsverfahren

Im Erhebungsverfahren geht es darum, den staatlichen Steueranspruch, so wie er sich aufgrund der Steuerfestsetzung im Steuerbescheid ergibt, zu verwirklichen (§ 218 AO), oder konkreter, den Eingang fälliger Steuerzahlungen bei der Finanzkasse zu bewirken.

Die im Einkommensteuerbescheid durch Anwendung des Steuertarifs auf das zu versteuernde Einkommen berechnete Jahreseinkommensteuerschuld entspricht allerdings regelmäßig nicht dem Geldbetrag, den der Steuerpflichtige nach Erhalt des Einkommensteuerbescheids eventuell noch an das Finanzamt zahlen muss. Denn auf diese berechnete Einkommensteuer werden bestimmte, im Laufe des Kalenderjahres entrichtete Beträge im Sinne des § 36 Abs. 2 EStG angerechnet. Das sind z.B. die eventuell einbehaltene Kapitalertragsteuer und vor allem die für den betreffenden Veranlagungszeitraum entrichteten Einkommensteuervorauszahlungen. Da die Einkommensteuer im Regelfall mit Ablauf des Veranlagungszeitraums entsteht (§ 36 Abs. 1 EStG) und sie erst dann durch die Veranlagung ermittelt wird, schreibt der deutsche Gesetzgeber im § 37 EStG vor, dass der Steuerpflichtige schon im laufenden Veranlagungsjahr Vorauszahlungen auf die später festzusetzende Einkommensteuer zu entrichten hat. Dabei sind die Vorauszahlungen am 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember fällig, und zwar jeweils ein Viertel der auf das ganze Jahr entfallenden Vorauszahlungen. Die Höhe der Vorauszahlungen wird durch Vorauszahlungsbescheid festgesetzt. Sie bemisst sich im Regelfall nach der Einkommensteuer, die sich nach der Anrechnung der Steuerabzugsbeträge bei der letzten Veranlagung ergeben hat;

²²⁹Näheres hierzu siehe z.B. Rose, G., **Abgabenordnung**, 2003, S. 130-132.

allerdings kann das Finanzamt die Vorauszahlungshöhe an die Einkommensteuerhöhe anpassen, die sich für den Veranlagungszeitraum voraussichtlich ergeben wird (§ 37 Abs. 3 EStG).

Die Anrechnung der oben genannten Beträge führt nach § 36 Abs. 4 EStG entweder zu einer Abschlusszahlung zugunsten des Finanzamts oder zu einer Überzahlung, die dem Steuerpflichtigen zu erstatten ist. Ergibt sich nach der Anrechnung eine Abschlusszahlung, so ist diese vom Steuerpflichtigen innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheides an das Finanzamt zu entrichten. Ergibt sich dagegen eine Überzahlung, so wird diese nach Bekanntgabe des Steuerbescheides vom Finanzamt an den Steuerpflichtigen ausbezahlt.

Zum Abschluss sei darauf hingewiesen, dass das Finanzamt einen Säumniszuschlag in Höhe von 1% des abgerundeten rückständigen Steuerbetrags für jeden angefangenen Monat der Säumnis erhebt, wenn der Steuerpflichtige seine Steuerschuld bis zum Fälligkeitstermin nicht entrichtet (§ 240 Abs. 1 AO).²³⁰

Einen zusammenhängenden Überblick über das Ermittlungs-, Festsetzungs- und Erhebungsverfahren bietet die nachfolgende schematische Darstellung:

²³⁰ Allerdings kann das Finanzamt nach Ablauf der Fälligkeitsfrist die Steuerschuld im Rahmen eines Vollstreckungsverfahrens betreiben, worauf jedoch in dieser Arbeit nicht eingegangen werden kann; zu diesem Verfahren siehe §§ 249 -346 AO.

			<u>Stpfl.</u>	<u>FA</u>
Steuerermittlungsverfahren	01.01.-31.12. I	Stpfl. erzielt Einkünfte i.S.d. EStG	○	
	19.04. II	FA fordert durch Übersendung von Formularen zur Abgabe der ESt-Erklärung für das Jahr I auf	←	○
	02.05.-15.05. II	Stpfl. erstellt seine ESt-Erklärung	○	
	20.05. II	Abgabe der ESt-Erklärung	○	→
	15.10. II	FA fragt telefonisch beim Stpfl. an und erbittet die Zahlungsbelege für Lebensversicherungsprämienzahlungen	←	○
	18.10. II	Stpfl. übersendet die Belege	○	→
Steuerfestsetzungsverfahren	20.10. II	FA bearbeitet die Erklärung (eigentliche „Veranlagung“)		○
	25.10. II	Nach materieller Bearbeitung (...) Übermittlung an das Rechenzentrum		○
Steuererhebungsverfahren	04.12. II	Absendung des ESt-Bescheides für das Jahr I mit Fälligestellung der Abschlusszahlung zum 07.01. III	←	○
	06.01. III	Stpfl. überweist Abschlusszahlung auf ein Konto des Finanzamts	○	→

(In Anlehnung an eine Abbildung bei Rose, G., Abgabenordnung, 2003, S. 145)

2.8 Zusammenfassung

Das gegenwärtige System der Einkommensbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland besteht aus zwei Steuerarten: der Einkommensteuer, die das Einkommen natürlicher Personen, und der Körperschaftsteuer, die das Einkommen juristischer Personen besteuert (Punkt 2.1). Aufgrund der Themenstellung der Arbeit wird nur die Einkommensteuer betrachtet. Das wichtigste Merkmal der Einkommensteuer besteht darin, dass sie nur für natürliche Personen gilt, und dass die persönlichen Verhältnisse der dabei betroffenen Personen (wie z.B. Familienstand, Alter, Zahl der Kinder und bestimmte persönliche Ausgaben) berücksichtigt werden. Die natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unterliegen mit ihren gesamten Einkünften, die sie innerhalb eines Kalenderjahres weltweit erzielt haben, der Einkommensteuer. Das deutsche Einkommensteuergesetz kennt sieben Einkunftsarten, die in zwei Gruppen (Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte) aufgeteilt sind. Die Einkünfte des Steuerpflichtigen werden zusammen gerechnet und bilden nach Berücksichtigung der im Gesetz zugelassenen Abzüge die Steuerbemessungsgrundlage – das so genannte zu versteuernde Einkommen –, welches einem progressiven Steuertarif zu unterwerfen ist. Der Steuertarif wird in zwei Formen angewendet, nämlich Grundtarif oder – für Ehegatten bei Zusammenveranlagung – Splittingtarif. Für die steuerrechtliche Ermittlung der Gewinneinkünfte stehen dem Einkommensteuerpflichtigen fünf Methoden zur Verfügung. Dabei stellt die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG (betriebliche Überschussrechnung) die wichtigste Methode für das in der vorliegenden Arbeit angestrebte Ziel einer Einkommensbesteuerung für Kleinunternehmer dar.

Die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG wird im Allgemeinen dadurch gekennzeichnet, dass sie eine vereinfachte und selbständige Gewinnermittlungsmethode ist (Punkt 2.2). Der Steuerpflichtige kann nach § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen. Der Grundaufbau dieser Gewinnermittlung besteht darin, dass die Betriebseinnahmen eines Wirtschaftsjahres den im gleichen Zeitraum angefallenen Betriebsausgaben gegenübergestellt und die Differenz als Gewinn oder Verlust ausgewiesen wird. Deshalb werden bei dieser Ermittlungsmethode die Wertänderungen des Betriebsvermögens nicht erfasst. Sie verzichtet also gänzlich auf den Vergleich

von Vermögensbeständen, und somit spielen dabei z.B. die Vornahme einer Inventur und die Erstellung einer Bilanz bzw. einer Gewinn- und Verlustrechnung keine Rolle. Außerdem dürfen im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung die für die Steuerbilanz geltenden Ansatz- und Bewertungsregeln nicht beachtet werden. So sind z.B. Teilwertabschreibungen, Rückstellungen und Bewertungsregeln des § 6 EStG – abgesehen von der Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter gemäß § 6 Abs. 2 EStG und abgesehen von den Bewertungsvorschriften hinsichtlich der Sacheinlagen und Sachentnahmen – unerheblich. Insofern unterscheidet sich diese Gewinnermittlungsmethode wesentlich von den anderen Gewinnermittlungsmethoden und stellt eine eigene Gewinnermittlungstechnik dar, bei der keine Bücher geführt werden müssen, sondern nur bestimmte Aufzeichnungen.

Die beherrschenden Prinzipien im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung sind das Zufluss- und Abflussprinzip und das Prinzip der Gesamtgewinnlichkeit (Punkt 2.3). Das Zufluss- und Abflussprinzip regelt die Frage, zu welchem Zeitpunkt Einnahmen als Betriebseinnahmen bzw. Ausgaben als Betriebsausgaben anzusetzen sind. Nach diesem Prinzip müsste der Steuerpflichtige nur die ihm in der betrachteten Periode zugeflossenen Betriebseinnahmen und die in der betrachteten Periode gezahlten Betriebsausgaben ansetzen bzw. aufzeichnen. Davon lässt jedoch der Gesetzgeber bestimmte Abweichungen zu, um allzu große Schwankungen des Periodengewinns zu verhindern. So werden – um nur ein Beispiel zu nennen – die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht zum Zeitpunkt der Verausgabung als Betriebsausgabe abgesetzt, sondern erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme dieser Wirtschaftsgüter. Das Prinzip der Gesamtgewinnlichkeit stellt die Verbindung zwischen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG und der Gewinnermittlung aufgrund des Betriebsvermögensvergleichs her. Beide Arten der Gewinnermittlung dürfen sich zwar in der Höhe der jährlichen Gewinne, sollen sich aber nicht in der Höhe des Gesamtgewinns (also der Summe der von der Eröffnung des Betriebs bis zur Veräußerung bzw. Auflösung insgesamt erzielten Gewinne) unterscheiden.

Die wichtigsten begrifflichen und rechnerischen Säulen der betrieblichen Überschussrechnung sind Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben (Punkt 2.4). Nach der Rechtsprechung sind unter Betriebseinnahmen alle betrieblich veranlassten

Wertzugänge – jedoch unter Nichtberücksichtigung der Bareinlagen – zu verstehen. Für die Berücksichtigung der Wertzugänge im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung ist jedoch nicht nur die betriebliche Veranlassung maßgeblich, sondern auch, dass die Wertzugänge tatsächlich in der betrachteten Periode geschehen sein müssen. Dabei können diese Zugänge bzw. Einnahmen in Form von Geld, Geldeswert, Sachleistungen oder Nutzleistungen erfolgen. Zudem können sie dem Steuerpflichtigen aus Grund-, Hilfs- und Nebengeschäften oder aus anderen Anlässen zufließen. So sind beispielsweise neben Veräußerungserlösen des Umlaufvermögens auch Honorare und Zinseinnahmen sowie Einnahmen aus der Veräußerung von abnutzbaren und nicht abnutzbaren Anlagegütern zu den Betriebseinnahmen zu zählen. Den Betriebseinnahmen stehen auf der anderen Seite der Gewinnermittlungsrechnung die Betriebsausgaben gegenüber. Diese sind im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG alle durch den Betrieb veranlassten Ausgaben in Geld oder Geldeswert, die zum Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses aus dem Betrieb bei der Ermittlung des Periodengewinns berücksichtigt werden. Damit setzt das Vorliegen einer Betriebsausgabe bei der betrieblichen Überschussrechnung, analog wie bei den Betriebseinnahmen, den tatsächlichen Abfluss, in Geld oder Geldeswert und die betriebliche Veranlassung voraus. Zu den typischen Betriebsausgaben gehören u. a. Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Umlaufvermögen, Löhne, allgemeine Verwaltungskosten, Mieten und Zinsen für betriebliche Darlehenschulden.

Die betriebliche Überschussrechnung kann für kleine Gewerbetreibende (z.B. Handwerker, Einzelhändler), für freiberuflich Tätige (z.B. Ärzte, Rechtsanwälte, Steuerberater) und für Land- und Forstwirte in Betracht kommen (Punkt 2.5). Jedoch können die betroffenen Personengruppen die betriebliche Überschussrechnung nur anwenden und damit das für sie vorgesehene Wahlrecht zugunsten dieser Ermittlungsmethode nur ausüben, wenn bestimmte Voraussetzungen vorliegen. Diese sind, dass der Steuerpflichtige nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und er dies auch nicht freiwillig tut und – im Falle der Land- und Forstwirtschaft – seinen Gewinn nicht nach Durchschnittssätzen ermittelt.

Dem Steuerpflichtigen obliegen im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung gewisse Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Erklärungspflichten (Punkt 2.6). Nach den einzelsteuerlichen Vorschriften und der Abgabenordnung besteht für den

Überschussrechner die Verpflichtung der Aufzeichnung sämtlicher Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sowie der Führung besonderer Einzelaufzeichnungen. Wie der Überschussrechner den Aufzeichnungspflichten nachzukommen hat, ist im Einzelnen nicht vorgegeben. Es kann vom Einzelfall abhängen und genügen, wenn z.B. in einem Ordner sämtliche Belege geordnet abgelegt oder auf Datenträgern geführt werden. Unabhängig von der Aufzeichnungsform müssen die Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, damit der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird. Zu den Erklärungspflichten gehört die fristgerechte Abgabe der Einkommensteuererklärung auf dem amtlichen Erklärungshauptvordruck einschließlich eventuell erforderlicher Anlagen. Dabei erklärt der Steuerpflichtige alle Einkünfte, die er in den für ihn zutreffenden Einkunftsarten erzielt hat. Darüber hinaus muss der Steuerpflichtige neuerdings bei der betrieblichen Überschussrechnung dem Finanzamt eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck „Einnahmenüberschussrechnung – Anlage EÜR –“ einreichen, es sei denn, seine jährlichen Betriebseinnahmen liegen unter 17.500 Euro.

Die ausgefüllte und zum vorgeschriebenen Termin eingereichte Steuererklärung einschließlich Anlagen werden einem generell im Rahmen der Einkommensteuer bestehenden Veranlagungs- und Erhebungsverfahren unterzogen (Punkt 2.7). Eine Selbstveranlagung bzw. Selbstberechnung in der Weise, dass der Überschussrechner nicht nur seine gesamten Einkünfte einschließlich seines nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelten Gewinns bekannt macht, sondern darüber hinaus auch sein insgesamt zu versteuerndes Einkommen oder gar seine persönliche Einkommenssteuerschuld errechnet, gibt es im Rahmen der deutschen Einkommensbesteuerung nicht.

3 Grundzüge der Besteuerung nach dem syrischen Pauschal-einkommensteuergesetz für Kleinunternehmer

3.1 Die Stellung des Pauschaleinkommensteuergesetzes im Rahmen des syrischen Einkommensteuersystems

3.1.1 Überblick über die historische Entwicklung

Der Darstellung der syrischen Besteuerung im Rahmen der Einkommensteuer im Allgemeinen und der so genannten Pauschaleinkommensteuer im Besonderen müssen einige Ausführungen über Syrien, das syrische Steuersystem und seine Ausgangsbedingungen vorangeschickt werden. Dies ist für das Verständnis der steuerlichen Verhältnisse in Syrien und der gegenwärtigen Situation der Besteuerung im Rahmen der syrischen Pauschaleinkommensteuer, die in diesem Kapitel betrachtet werden soll, unerlässlich.

Die so genannten „Länder Syriens“, zu denen das heutige Syrien, der Libanon, Jordanien und Palästina zählten, befanden sich, wie fast die gesamte arabische Region, jahrhundertlang (von 1516 bis 1916) unter Herrschaft des Osmanischen Reiches.²³¹ Erst nach dem Ende des Ersten Weltkriegs entstand Syrien in seiner heutigen territorialen Form.²³² Im April 1920 setzte der Völkerbund, der sich mit der Aufteilung der arabischen Gebiete des ehemaligen Osmanischen Reiches befasste, Frankreich zur Mandatsmacht über Syrien (und auch über den Libanon) ein. Obwohl diese Entscheidung damals gegen den erklärten Willen einer in Damaskus zusammengetretenen „syrischen Konferenz“, die Syrien zu einer unabhängigen konstitutionellen Monarchie erklärt hatte, fiel, setzte Frankreich seine Mandatsmacht militärisch durch. Nach langen Auseinandersetzungen zwischen der französischen Mandatsmacht und der syrischen Nationalbewegung entstand im Jahr 1943 die formal unabhängige „Syrische Arabische Republik“. 1946 mussten die französischen Soldaten das Land verlassen, und Syrien erhielt seine volle Souveränität.²³³

²³¹ Vgl. Perthes, V., **Syrien**, 1990, S. 38f; Schmauder, K., **Das Darlehen**, 1998, S. 108f.

²³² Syrien mit der Hauptstadt Damaskus erstreckt sich über 185.180 Quadratkilometer. Es grenzt im Osten an den Irak, im Westen an den Libanon und das Mittelmeer, im Norden an die Türkei und im Süden an Jordanien und Palästina bzw. Israel. Die Einwohnerzahl Syriens liegt bei etwa 17,8 Millionen; vgl. **Weltentwicklungsbericht**, 2006, S. 351.

²³³ Vgl. Perthes, V., **Syrien**, 1990, S. 43f.

Auf dem Gebiet des Rechtswesens bestanden in Syrien, bis zum Zeitpunkt der Unabhängigkeit, sowohl osmanische als auch französische Gesetze. Dies galt ebenso für die Steuergesetzgebung. Hierbei wurden die Steuern in Form von direkten und indirekten Steuern erhoben.²³⁴ Sie dienten in erster Linie der Aufbringung von finanziellen Mitteln für die französische Mandatsmacht. Die Erfüllung gesellschafts-, wirtschafts- und sozialpolitischer Aufgaben in Syrien wurde dabei überhaupt nicht berücksichtigt.

Nach der Unabhängigkeit fand in Syrien eine Umgestaltung des bestehenden Steuersystems statt. Dabei wurde ein reformiertes und eigenes Steuersystem angestrebt. Der syrische Gesetzgeber schuf viele Steuerarten ab, die noch aus der Zeit der französischen bzw. vorfranzösischen Mandats Herrschaft herrührten. Zudem wurden einige Steuerarten neu eingeführt. Die Wichtigste davon war die Einkommensteuer. Hierbei stellte die Verabschiedung des Einkommensteuergesetzes im Jahr 1949 einen entscheidenden Schritt zur Umgestaltung des syrischen Steuersystems dar.

Allerdings dauerte die Umgestaltungsphase dieses Systems danach 15 Jahre. Sie wird als „Reformierung des syrischen Steuersystems“ bezeichnet.²³⁵ Während dieser Phase entwickelte sich das syrische Steuersystem in eine Form, die bis heute ohne nennenswerte Veränderungen bestehen blieb.²³⁶ Trotz aller Bemühungen gehen viele der gegenwärtig im syrischen Steuersystem bestehenden direkten und indirekten Steuern auf die französische Kolonialverwaltung zurück. Sie

²³⁴ Die direkten Steuern umfassten z.B. Steuern auf landwirtschaftliche Böden, Viehsteuer und Strassensteuer; während die indirekten Steuern beispielsweise Zündholzsteuer, Casino- und Restaurantsteuer, Tabaksteuer sowie Salz- und Zuckersteuer enthielten; vgl. Albatrik, J., u. a., **Steuergesetzgebung**, Damaskus, 1982, S. 160.

Allgemeiner Hinweis zu den Literaturangaben in Kapitel 3:

Alle in den Fußnoten dieses Kapitels aufgeführten Literaturhinweise sind – mit Ausnahme von zwei deutschen Büchern (Perthes, Schmauder) – Veröffentlichungen, die in Syrien in arabischer Sprache erschienen sind. Sie werden im vorliegenden Text in deutscher Übersetzung zitiert und sind jeweils mit einer syrischen Ortsangabe versehen. Die Übersetzung stammt vom Verfasser der vorliegenden Dissertation.

²³⁵ Algaza, H., **Steuersystem**, Damaskus, 1973, S. 22f.

²³⁶ Die Steuern und Abgaben gliedern sich im Rahmen des heute in Syrien bestehenden Steuer- und Abgabensystems wie folgt:

- a- Direkte Steuern und Abgaben: Sie sind in zwei Gruppen aufgeteilt:
 - Schedulesteuern (wie z.B. Einkommensteuer)
 - Kapital- und Vermögensteuer (wie z.B. Erbschaftsteuer und Hofsteuer)
- b- Indirekte Steuern: Sie sind sehr unterschiedlich; die Wichtigsten sind z.B.
 - Tabak- und Alkoholsteuer
 - Zölle
 - Steuermarken;

mehr zur Gliederung der derzeitigen syrischen Steuern und zu ihren Anteilen an den Gesamteinnahmen des Staatshaushalts vgl. Kanan, A., **Finanzen**, Damaskus, 2003, S. 25-40; Almahaini, M.-K., **Steuern**, in: Magazin der Universität Damaskus, 2003, S. 280-286.

wurden nach Erlangung der uneingeschränkten Souveränität übernommen und im Laufe der Zeit verschiedentlich modifiziert bzw. reformiert.

Die zwei wichtigsten durch diese Steuerreformen angestrebten Ziele²³⁷ des syrischen Steuersystems sind einerseits die Erhöhung des Steueraufkommens im Rahmen der direkten Steuern im Vergleich zu den indirekten Steuern und andererseits die Einbeziehung der vielen außerfiskalischen, insbesondere wirtschaftspolitischen Aufgaben der Besteuerung. Beide Ziele konnten trotz zahlreicher Teilreformen bislang noch nicht erreicht werden.

Inzwischen hat das syrische Steuersystem, durch das Steuergesetz Nr. 24 vom 13.11.2003, eine erneute Reform im Bereich der Einkommensteuer erfahren. Bei dieser Reform handelt es sich vorwiegend um formale bzw. zahlenmäßige Änderungen, wie z.B. die Höhe der Steuersätze. Die Besonderheit, dass es für jede Einkunftsart (= jede Schedule) eine eigene Einkommensteuer gibt, ist nicht verändert worden. Wie bisher wird in Syrien den verschiedenen Einkunftsarten insgesamt bzw. der Summe der Einkünfte keine Allgemeineinkommensteuer auferlegt, wie es in vielen Industrie- und Entwicklungsländern der Fall ist (z.B. Deutschland und Ägypten), sondern unterschiedliche Einkommensteuerarten (Realeinkommensteuer, Pauschaleinkommensteuer, Kapitalertragsteuer und Lohneinkommensteuer). Jede dieser Einkommensteuern bezieht sich auf eine Einkunftsart und hat dadurch ihr eigenes Besteuerungsverfahren.

Bezogen auf diese verschiedenen Besteuerungsverfahren wird sich diese Arbeit auf die Besteuerung im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer konzentrieren. Als Einführung dafür soll hier in der gebotenen Kürze der Versuch unternommen werden, zunächst einen einkommensteuerrechtlichen Überblick zu liefern (Punkt 3.1.2), welchem sich ein grober Einblick in die möglichen Formen der Einkommensbesteuerung anschließt (Punkt 3.1.3).

²³⁷ Ausführlich dazu vgl. Albatrak, J., u. a., **Steuergesetzgebung**, Damaskus, 1982, S. 217-224.

3.1.2 Einführung in das syrische Einkommensteuersystem

Als Steuern werden in Syrien Einnahmen des Staates bezeichnet, denen keine direkten Gegenleistungen durch den Staat zugunsten der Steuerpflichtigen gegenüberstehen; sie sind durch den Staat geregelte Abgaben, die mit hoheitlichem Zwang zur Deckung des Finanzbedarfs erhoben werden, sobald gesetzlich festgelegte und die Steuerpflicht begründende Tatbestände vorliegen.²³⁸

Die Steuern werden in Syrien ausschließlich als Quelle von Einnahmen betrachtet, die für das Bestehen des Staats notwendig sind. Sie werden ausschließlich zur Erzielung von Einnahmen erhoben, so dass das Erreichen anderer Ziele völlig außer Acht gelassen wird.²³⁹

Dabei stellt die Einkommensteuer eine der seinerzeit neu im syrischen Steuersystem eingeführten Steuerarten dar. Das Haupteinkommensteuergesetz wurde am 21.05.1949 mit dem legislativen Dekret Nr. 85 erlassen.²⁴⁰ Dieses Gesetz beinhaltet die verschiedenen Einkommensteuerarten samt deren Besteuerungs- bzw. Erhebungsverfahren, die bis heute weitgehend unverändert gelten. Hiernach sind folgende drei Steuerarten zu unterscheiden:

- Steuer auf Einkünfte aus industriellen, handelsgeschäftlichen und nicht handelsgeschäftlichen Tätigkeiten²⁴¹ mit einem progressiven Steuersatz von 10 bis 35%
- Steuer auf Löhne und Gehälter mit einem progressiven Steuersatz von 5 bis 20%
- Steuer auf Einkünfte aus beweglichem Kapital mit einem konstanten Steuersatz in Höhe von 7.5%²⁴²

Aus dieser Aufteilung ist deutlich zu sehen, dass der syrische Gesetzgeber sich für ein Einkommensteuersystem entschieden hat, das auf Einkommensteuern aufbaut,

²³⁸ Baschur, I., **Finanzen**, Damaskus, 1981, S. 202.

²³⁹ Anders als in Syrien können Steuern in Deutschland nicht nur zur Erzielung von Einnahmen erhoben werden, sondern auch zur Erreichung von anderen (außerfiskalischen) Nebenzielen; zum Begriff und zum Inhalt der Steuern in Deutschland siehe die in § 3 Abs. 1 AO kodifizierte Begriffsbestimmung, oben Punkt 2.1.1, S. 11.

²⁴⁰ Das syrische Haupteinkommensteuergesetz trat am 02.06.1949 in Kraft, nachdem es im Amtsblatt (Heft 28) veröffentlicht wurde; in Syrien sind Veröffentlichungen der Gesetze in diesem Blatt maßgeblich für ihr Inkrafttreten.

²⁴¹ Diese Bezeichnung der Steuer ist systematisch nicht überzeugend; sie stellt jedoch die wörtliche Übersetzung der syrischen Bezeichnung dar, die sich im arabischen Sprachgebrauch eingebürgert hat.

²⁴² Bei den Steuersätzen wurden hier die Änderungen des im Jahr 2003 verabschiedeten Steuergesetzes (Nr. 24) berücksichtigt, das als die neueste Reform des Haupteinkommensteuergesetzes angesehen wird.

die nicht auf das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen erhoben werden, sondern auf die verschiedenen Arten seines Einkommens.

In Syrien werden die Einkunfts- bzw. Einkommensarten entsprechend der verschiedenen Einkommensquellen gegliedert. Dabei sind diese Quellen: Die Arbeitsleistung, das Kapital und die Verflechtung der Arbeitsleistung und des Kapitals.²⁴³ Jedes Einkommen, das sich aus diesen Quellen ergibt, wird in Syrien einzeln besteuert: Die Einkünfte aus Arbeitsleistung unterliegen der Lohn- und Gehaltseinkommensteuer; die Einkünfte aus Kapital unterliegen der Kapitalertragsteuer; die Einkünfte aus Arbeitsleistung und Kapital zusammen unterliegen der so genannten Businessprofitsteuer (Steuer auf industrielle, handelsgeschäftliche und nicht handelsgeschäftliche Einkünfte).²⁴⁴

Damit ist festzuhalten, dass im Rahmen des syrischen Einkommensteuersystems drei spezifische Einkommensteuerarten nebeneinander gelten, eine Besteuerungsform, die heutzutage nur noch von wenigen Ländern angewendet wird. Im Jahr 1949 wurden die Gründe für die Einführung dieser Besteuerungsform vor allem in dem schlechten Entwicklungs- und Qualifikationsstand der syrischen Finanzverwaltung gesehen. Ferner wird die einkunftsartenspezifische Besteuerung deshalb bevorzugt und damit begründet, dass ihr von den Steuerpflichtigen eine höhere Akzeptanz entgegengebracht werden könnte.²⁴⁵ Die verschiedenen Einkunftsarten des Steuerpflichtigen werden von verschiedenen Einkommensteuern erfasst, die unterschiedliche Steuersätze haben. Dies führt zur Zerlegung der gesamten Steuerlast des Steuerpflichtigen, was sich jedoch auf seine Haltung gegenüber diesen Steuern positiv bzw. hinterziehungsmindernd auswirken könnte.²⁴⁶

Mit den soeben aufgeführten Gründen gab bzw. gibt sich der syrische Gesetzgeber zufrieden und hält heute immer noch an den spezifischen Einkommensteuern fest. Hinsichtlich dieser Steuern wird im Folgenden nur das Wesen der Einkommensteuer auf industrielle, handelsgeschäftliche und nicht handelsgeschäftliche Tätigkeiten veranschaulicht. Hierbei wird eine ähnliche Darstellungsweise verwendet,

²⁴³ Vgl. Karrat, S., **Besteuerung**, Aleppo, 1990, S. 64.

²⁴⁴ Im Rahmen dieser Arbeit wird nur die letzte Steuer behandelt. Die Lohnsteuer und die Kapitalertragsteuer sind für das in der vorliegenden Arbeit angestrebte Ziel irrelevant.

²⁴⁵ Vgl. Karrat, S., **Besteuerung**, Aleppo, 1990, S. 65f.

²⁴⁶ Vgl. Karrat, S., **Besteuerung**, Aleppo, 1990, S. 66.

wie sie im zweiten Kapitel dieser Untersuchung zur Darlegung der deutschen Einkommensteuer herangezogen wurde (Punkt 2.1.1.1).²⁴⁷

3.1.2.1 Die Einkommensteuerpflicht natürlicher und juristischer Personen

Der Einkommensteuer auf industrielle, handelsgeschäftliche und nicht handelsgeschäftliche Einkünfte unterliegen sowohl natürliche als auch juristische Personen. Das bedeutet, dass der syrische Gesetzgeber im Hinblick auf die Einkommensteuerpflicht zwischen Menschen und Körperschaften nicht unterscheidet. Danach können, um nur einige Beispiele zu nennen, staatliche und private Betriebe, Einzelunternehmen und Gesellschaften, Exporteure, Rechtsanwälte oder Architekten einkommensteuerpflichtig sein.

Außerdem ist noch zu erwähnen, dass der syrische Gesetzgeber keinen Unterschied zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht im deutschen Sinne macht. Die Einkommensteuerpflicht umfasst sämtliche industriellen, handelsgeschäftlichen und nicht handelsgeschäftlichen Einkünfte, sofern diese ausschließlich in Syrien erzielt worden sind. Dabei spielt es keine Rolle, ob die betroffenen natürlichen bzw. juristischen Personen in Syrien ansässig sind oder sie die syrische Staatsangehörigkeit besitzen (§ 3 Haupteinkommensteuergesetz).

Ferner ist zu beachten, dass die Einkommensteuerpflicht für alle (syrischen und ausländischen) Personen, die ihren Wohnsitz in Syrien haben oder sich dort langfristig aufhalten, insoweit nicht eintritt, als die Einkünfte aus im Ausland ausgeübten Tätigkeiten erzielt worden sind.

In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass der syrische Gesetzgeber bestimmte ausländische Steuerpflichtige von der Einkommensteuerpflicht ausgenommen hat, obwohl sie in Syrien tätig sind. Dazu gehören z.B. Lufttransport-, Schiffftransport- und Erdölunternehmen.²⁴⁸

3.1.2.2 Die sachliche Einkommensteuerpflicht

Das Steuerobjekt bzw. der Steuergegenstand im Rahmen der syrischen Einkommensteuer sind die industriellen, handelsgeschäftlichen und nicht handelsgeschäftlichen Tätigkeiten der natürlichen oder juristischen Personen. Das syrische Einkommensteuergesetz beinhaltet jedoch keine Definitionen für die oben ge-

²⁴⁷ Siehe oben Punkt 2.1.1.1, S. 12-18.

²⁴⁸ Artikel 1 des legislativen Dekrets Nr. 17, 1952.

nannten Tätigkeiten. Daher greift das Finanzministerium hierbei auf andere in Kraft getretene Gesetze (Zivil-, Handels-, Industrie- und Handwerksgesetzbuch), und auf die Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit zurück, um diese Tätigkeiten festzulegen.²⁴⁹

Die Ausübung der oben genannten Tätigkeiten der betroffenen Personen ist eine maßgebliche Voraussetzung für die Heranziehung der daraus resultierenden Einkünfte zur Einkommensteuer. Das bedeutet, dass die Einkünfte aus industriellen, handelsgeschäftlichen oder nicht handelsgeschäftlichen Tätigkeiten nur dann besteuert werden können, wenn die Person diese Tätigkeiten im Sinne des Einkommensteuergesetzes in Syrien ausgeübt hat. Dies ist der Fall, wenn der Steuerpflichtige sämtliche vom Finanzministerium vorgeschriebenen Ausübungsvoraussetzungen erfüllt hat. Hiernach sind diese Voraussetzungen wie folgt:²⁵⁰

- Gewerbsmäßige und ununterbrochene Ausübung der Tätigkeit
- Ausübung der Tätigkeit mit der Absicht, Einkünfte zu erzielen
- Ausübung der Tätigkeit sowohl auf eigene Kosten als auch auf eigenes Risiko

Daraus folgt, dass die Tätigkeit der natürlichen bzw. juristischen Person in Syrien als Steuergegenstand im Rahmen der Einkommensteuer auf industrielle, handelsgeschäftliche und nicht handelsgeschäftliche Einkünfte einzustufen ist, sofern die Person ihre Tätigkeit als eine auf längere Zeit auf die Erzielung von Einkünften gerichtete, selbständige Tätigkeit ausübt.²⁵¹ Trägt z.B. diese Person nicht das volle Risiko für ihre Tätigkeit, so wird die Tätigkeit hier als nichtselbständige Arbeit eingeordnet. Sie unterliegt damit nicht der oben erwähnten Einkommensteuer, sondern der Lohneinkommensteuer.²⁵²

²⁴⁹ Dabei werden als industrielle Tätigkeiten im Industriegesetzbuch diejenigen beschrieben, bei denen die maschinelle Produktion im Vordergrund steht; diese Tätigkeiten lassen sich in Gewinnungstätigkeiten (z.B. Bergwerke und Steinbrüche), Produktionstätigkeiten (z.B. Baugewerbe und Maschinenherstellung) und Transformationstätigkeiten (z.B. chemisch-technische Unternehmen) einteilen. Handelsgeschäftliche Tätigkeiten sind im Handelsgesetzbuch aufgezählt; hierbei handelt es sich z.B. um Wareneinkauf bzw. -verkauf und Geld- und Bankgeschäfte. Die nicht handelsgeschäftlichen Tätigkeiten sind in 3 Gruppen eingeteilt: handwerkliche Tätigkeiten (z.B. Schreinerei und Schmiede), wissenschaftliche Tätigkeiten (z.B. Heilkunde und Ingenieurwesen) und auf die Erbringung von Dienstleistungen gerichtete Tätigkeiten (z.B. Gastronomie); dazu vgl. Karrat, S., **Besteuerung**, Aleppo, 1990, S. 85-96.

²⁵⁰ Ausführlich zu den Ausübungsvoraussetzungen der industriellen, handelsgeschäftlichen und nicht handelsgeschäftlichen Tätigkeiten siehe die Anweisungen des Finanzministeriums Nr. 46/B, vom 07.02.1967.

²⁵¹ Vgl. die starke Übereinstimmung mit den deutschen Begriffsmerkmalen für den Gewerbebetrieb in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG: „Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist.“

²⁵² Vgl. Alkatieb, K. / Almahaini, M.-K., **Besteuerung**, Damaskus, 2003, S. 57-62.

3.1.2.3 Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer

Das syrische Haupteinkommensteuergesetz bestimmt in § 7 Abs.1 die Einkünfte, die im Rahmen der Einkommensteuer auf industrielle, handelsgeschäftliche und nicht handelsgeschäftliche Einkünfte zu erfassen sind. Diese Einkünfte gliedern sich folgendermaßen:

- *Betriebseinkünfte*: Im Sinne des syrischen Einkommensteuersystems werden unter Betriebseinkünften solche Nettoerträge verstanden, die der Steuerpflichtige während einer Periode ausschließlich aus seiner einkommensteuerpflichtigen Haupttätigkeit erzielt. Betreibt ein Steuerpflichtiger z.B. eine Metzgerei, so sind nur die Nettoerträge aus dem Verkauf von Fleischwaren als Betriebseinkünfte anzusehen.
- *Akzidenseinkünfte*: Diese Einkunftsart bilden solche Einkünfte, die der Steuerpflichtige aus zufälligen und unkontrollierbaren Vorkommnissen erlangt, die mit seiner Haupttätigkeit nicht in direkter Verbindung stehen. Als Beispiel hierfür sind erhaltene Schadenersatzleistungen von Versicherungen und Entschädigungen aus gewonnenen Prozessen anzuführen.
- *Veräußerungseinkünfte*: Das sind die Nettoerträge, die sich aus dem Verkauf des betrieblichen Anlagevermögens ergeben, wie z.B. der Nettoertrag aus dem Verkauf einer Maschine oder eines Grundstückes.

Somit ist festzustellen, dass das zu versteuernde Einkommen aus industriellen, handelsgeschäftlichen und nicht handelsgeschäftlichen Tätigkeiten in der Summe der Betriebs-, Akzidens- und Veräußerungseinkünfte seinen Ausdruck findet.²⁵³

Durch die Einbeziehung der drei genannten Einkunftsarten versucht der syrische Gesetzgeber, die Bemessungsgrundlage dieser Einkommensteuer möglichst weit zu fassen.

3.1.2.4 Der Einkommensteuertarif

Im syrischen Einkommensteuersystem wird kein einheitlicher Steuertarif angewendet. Jede Einkommensteuerart hat ihren eigenen Tarif bzw. ihre eigenen Steuersätze. Bei der Einkommensteuer auf industrielle, handelsgeschäftliche und nicht handelsgeschäftliche Einkünfte werden sogar zwei Formen von Steuertarifen

²⁵³ Mehr zu diesen Einkünften siehe z.B. Albatrik, J., u. a., **Steuergesetzgebung**, Damaskus, 1982, S. 231-238.

angewandt, die zuletzt im Jahr 2003 durch das Steuergesetz Nr. 24 modifiziert worden sind. Dabei können die Steuertarife in Form eines konstanten oder eines progressiven Satzes Gültigkeit haben.

Ein konstanter Steuersatz gilt nur für bestimmte juristische Personen. Das Steuergesetz Nr. 24 legt im § 16 Abs. 2 fest, dass Aktiengesellschaften, bei denen der Aktienstreubesitz an der Gesellschaft mehr als 50% ausmacht, einem einheitlichen Basissteuersatz von 20% des Gewinns unterliegen. Außerdem unterliegen die gewerblichen Gesellschaften mit beschränkter Haftung, deren in der Produktion verwendete Maschinen einen Wert von mehr als 5 Mio. syrische Pfund (SP) haben,²⁵⁴ einem einheitlichen Basissteuersatz von 25% des Gewinns.

Für den Rest der natürlichen und juristischen einkommensteuerpflichtigen Personen gilt der progressive Steuertarif. Er ist siebenstufig aufgebaut, so dass der zu besteuernde Gewinn auf diese Stufen verteilt wird und jeder Stufe ein festgelegter – jeweils höherer – prozentualer Steuersatz zugeordnet ist.

Gemäß § 20 Steuergesetz Nr. 24 ergibt sich im Rahmen der Einkommensteuer auf industrielle, handelsgeschäftliche und nicht handelsgeschäftliche Einkünfte folgender Steuertarif, der seit 2003 gilt:

Stufe	Gewinnstufe	Steuersatz
1.	über dem Freibetrag ²⁵⁵ bis einschl. 200.000 SP	10%
2.	über 200.000 bis einschl. 400.000 SP	15%
3.	über 400.000 bis einschl. 700.000 SP	20%
4.	über 700.000 bis einschl. 1.000.000 SP	23%
5.	über 1.000.000 bis einschl. 2.000.000 SP	26%
6.	über 2.000.000 bis einschl. 3.000.000 SP	29%
7.	über 3.000.000 SP	35%

²⁵⁴ Ausgedrückt in Euro sind 5 Mio. SP etwa 70.922 Euro; Grundlage für die Umrechnung war der offizielle Wechselkurs im Dezember 2007 in Höhe von 1 Euro zu ca. 70,50 SP; vgl. dazu die Wertangaben der „Commercial Bank of Syria“, Online-Ressource: <http://www.cbs-bank.com/exchangerate.php>.

²⁵⁵ Dabei handelt es sich um einen Existenzminimumfreibetrag. Dieser Freibetrag liegt derzeit in Syrien bei 50.000 SP und kann jedoch nur von natürlichen Personen in Anspruch genommen werden (§ 20 Abs. 1 Steuergesetz Nr. 24).

In diesem Anstoßtarif ergibt sich der Gesamtsteuerbetrag aus der Addition der jeweiligen Steuerbeträge der Gewinnstufen. Wenn ein Steuerpflichtiger (natürliche Person) z.B. 500.000 SP zu versteuern hat, ist die von ihm zu zahlende Einkommensteuer anhand der obigen Tabelle wie folgt zu berechnen:

Steuerbetrag der ersten Gewinnstufe : $150.000 \text{ SP} \times 10\% = 15.000 \text{ SP}$

Steuerbetrag der zweiten Gewinnstufe: $200.000 \text{ SP} \times 15\% = 30.000 \text{ SP}$

Steuerbetrag der dritten Gewinnstufe : $100.000 \text{ SP} \times 20\% = \underline{20.000 \text{ SP}}$

Die Einkommensteuer: 65.000 SP

Es bleibt darauf hinzuweisen, dass das syrische Einkommensteuergesetz eine Unterteilung in einen so genannten Splittingtarif (für Ehegatten) und einen Grundtarif, wie dies z.B. in Deutschland der Fall ist,²⁵⁶ nicht kennt. Ehegatten werden zur Einkommensteuer nicht zusammen veranlagt, sondern nur getrennt.

3.1.3 Formen der Besteuerung im Rahmen der Einkommensteuer auf Einkünfte aus industriellen, handelsgeschäftlichen und nicht handelsgeschäftlichen Tätigkeiten

Das syrische Haupteinkommensteuergesetz schreibt, wie bereits erwähnt, drei verschiedene Arten von Einkommensteuern vor (Steuer auf Einkünfte aus industriellen, handelsgeschäftlichen und nicht handelsgeschäftlichen Tätigkeiten; Steuer auf Löhne und Gehälter; Steuer auf Einkünfte aus beweglichem Kapital).²⁵⁷ Jede dieser Steuerarten verfügt über ihre eigene Besteuerungsmethode. Im Allgemeinen versteht man in Syrien unter einer Besteuerungsmethode „sämtliche vom Gesetzgeber vorgeschriebenen Regeln, Prinzipien und Verfahren, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung und der Steuerveranlagung sowie Steuerentrichtung zu beachten sind“.²⁵⁸

Die Einkommensbesteuerung im Rahmen der Einkommensteuer auf industrielle, handelsgeschäftliche und nicht handelsgeschäftliche Einkünfte, geht grundsätzlich vom Betriebsvermögensvergleich aus. Der Betriebsvermögensvergleich erfolgt hier unter Zugrundelegung der allgemein anerkannten handelsrechtlichen Grundsätze

²⁵⁶ Hierzu siehe Punkt 2.1.1.1.5, S. 16-18.

²⁵⁷ Hierzu siehe Punkt 3.1.2, S. 86.

²⁵⁸ Vgl. Razuk, H., **Besteuerung**, Damaskus, 1978, S. 4.

ordnungsmäßiger Buchführung. Dabei ist jedoch festzuhalten, dass bei der Gewinnermittlung die steuerrechtlichen Vorschriften bzw. Prinzipien Vorrang vor den handelsrechtlichen haben. Daher ist diese Ermittlungsmethode mit der gemäß § 4 Abs. 1 EStG in Deutschland vergleichbar, wo – zumindest im Konfliktfall – auch die steuerrechtlichen Vorschriften Vorrang vor den handelsrechtlichen Bestimmungen haben.²⁵⁹

Die Einkommensbesteuerung auf Grundlage des Betriebsvermögensvergleichs blieb jedoch im Rahmen der oben genannten Steuer nicht die einzige Methode. Der syrische Gesetzgeber musste während der ersten zehn Jahre nach der im Jahr 1949 erfolgten Einführung des Haupteinkommensteuergesetzes feststellen, dass der größte Teil der Steuerpflichtigen mit dieser Einkommensbestimmungsmethode überfordert war. Denn sie konnten, aus wirtschaftlichen und sozio-kulturellen Gründen²⁶⁰, die für die Durchführung dieser Ermittlungsmethode erforderlichen Bücher nicht führen. Als Ausweg dafür wurde im Jahr 1958 das Steuergesetz Nr. 112 erlassen. Es wurde als „Gesetz der Pauschaleinkommensteuer“²⁶¹ bezeichnet. Mit diesem Gesetz wurde bestimmten Steuerpflichtigen, die industrielle, handelsgeschäftliche und nicht handelsgeschäftliche Tätigkeiten betreiben, die Möglichkeit eingeräumt, ihre Gewinne nicht aufgrund eines Betriebsvermögensvergleichs zu versteuern, sondern pauschal.

Somit wird die Einkommensteuer auf industrielle, handelsgeschäftliche und nicht handelsgeschäftliche Einkünfte seit 1958 nebeneinander in Form von Realeinkommensteuer²⁶² und Pauschaleinkommensteuer erhoben, wobei für jede der beiden Steuerarten eine unterschiedliche Besteuerungsmethode besteht.

²⁵⁹ Zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG siehe oben Punkt 2.1.2.1, S. 22f.

²⁶⁰ Hierzu siehe Punkt 3.1.3.2, S. 97, und Punkt 3.2.1, S. 100f.

²⁶¹ Es bereitet Schwierigkeiten, den arabischen Namen jener syrischen Einkommensteuer, die den Untersuchungsgegenstand der vorliegenden Arbeit darstellt, ins Deutsche zu übersetzen. Der Verfasser ist der Ansicht, dass „Pauschaleinkommensteuer“ dem gemeinten Inhalt am nächsten kommt. (siehe ergänzend Wehr, H., **Arabisches Wörterbuch**, Beirut, 1977). Eine englische Übersetzung für die betrachtete Steuer lautet „fixed income tax“.

Der Name dieser Steuer ist auf die Ermittlungsweise ihrer Bemessungsgrundlage zurückzuführen. Die Gewinnermittlung beruht hier zum größten Teil auf Schätzung, und damit kann das zu versteuernde Einkommen nur pauschal ermittelt werden.

²⁶² Die so genannte Realeinkommensteuer stellt auf den Vermögensvergleich ab und wurde so genannt, weil es dem Gesetzgeber richtig erschien, dass der reale Gewinn (im Sinne eines richtigen, wahren, wirklichen, tatsächlich erzielten Gewinns) nur durch Betriebsvermögensvergleich und ordnungsmäßige Buchführung ermittelt werden könnte; vgl. Razuk, H., **Besteuerung**, Damaskus, 1978, S. 54f.

3.1.3.1 Realeinkommensbesteuerung

Zur Einkommensbesteuerungsmethode im Sinne der Realeinkommensteuer werden in der Regel natürliche und juristische Personen herangezogen, welche ein wirtschaftlich großes Potential besitzen. Aus der unsystematischen Liste²⁶³, die in § 2 Abs. 1 Steuergesetz Nr. 24 enthalten ist, seien willkürlich einige Beispiele herausgegriffen:

- Institutionen und Betriebe des staatlichen Sektors
- Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung
- Exporteure, Importeure
- Großhändler
- Handelsvertreter inländischer bzw. ausländischer Unternehmen
- Private Universitäten, Fachhochschulen und Schulen
- etc.

Die Realeinkommensbesteuerung setzt neben einer ordnungsmäßigen Buchführung voraus, dass zum Ende eines jeden Besteuerungszeitraums ein steuerlicher Gewinn ermittelt wird, der nach den steuerrechtlichen Besteuerungsprinzipien ausgewiesen wird, deren wichtigste im Folgenden in Kürze beschrieben werden.²⁶⁴

- *Das Territorialitätsprinzip:* Der weitgefasste Begriff der Bemessungsgrundlage der syrischen Einkommensteuer, nach dem jede Art des realisierten Vermögenszuwachses der Einkommensbesteuerung unterliegt, erfährt durch das für natürliche und juristische Personen geltende Territorialitätsprinzip (§ 3 Haupteinkommensteuergesetz) eine Beschränkung in geografischer Hinsicht. Aufgrund dieses Prinzips unterwirft die syrische Finanzverwaltung der Einkommensbesteuerung nur die realen Gewinne, die als in Syrien erwirtschaftet betrachtet werden. Das bedeutet, dass in die Berechnungsgrundlage der syrischen Einkommensteuer nur die Nettoerträge einbezogen werden, die durch in Syrien erbrachte Leistungen entstanden sind.

²⁶³ Der syrische Gesetzgeber hat im § 2 Haupteinkommensteuergesetz die der Realeinkommensbesteuerung unterliegenden Berufsgruppen und Steuerpflichtigen aufgezählt. Jedoch unterliegt diese Liste einer ständigen Veränderung. Zur derzeit gültigen Fassung siehe § 2 Abs. 1 Steuergesetz Nr. 24.

²⁶⁴ Ausführlich zu den im syrischen Steuerrecht bestehenden Besteuerungsprinzipien vgl. z.B. Alektiar, R., **Einkommensteuer**, Damaskus, 1968, S. 63-135; Karrat, S., **Besteuerung**, Aleppo, 1990, S. 260-303.

- *Das Kalenderjahrprinzip:* Das Kalenderjahrprinzip findet seine steuerliche Rechtsgrundlage im § 5 Haupteinkommensteuergesetz. Danach wird die Einkommensteuer auf Grundlage des im Kalenderjahr (von 01. Jan. bis 31. Dez.) erzielten Gewinns erhoben. Dabei knüpft dieses Prinzip an das im Handelsrecht bestehende Realisationsprinzip an. Damit der Erfolg in einem Kalenderjahr besteuert werden darf bzw. muss, muss er handelsrechtlich in dieser Periode realisiert sein.

Es sei darauf hingewiesen, dass der syrische Gesetzgeber bestimmten Einkommensteuerpflichtigen einen vom Kalenderjahr abweichenden Besteuerungs- bzw. Veranlagungszeitraum zubilligt. Dies setzt jedoch voraus, dass erstens die Art der Tätigkeit die Abweichung begründet (wie z.B. jahreszeitlich bedingte Tätigkeiten), und zweitens dass die Bewilligung des Finanzministeriums vorliegt.²⁶⁵

- *Das Einmalbesteuerungsprinzip:* Das Einmalbesteuerungsprinzip besagt, dass die Besteuerung im Rahmen der Einkommensteuer auf industrielle, handelsgeschäftliche und nicht handelsgeschäftliche Einkünfte nur in einer von zwei Formen erfolgen kann: entweder Realeinkommensbesteuerung (Betriebsvermögensvergleich) oder Pauschaleinkommensbesteuerung (Schätzung). Diesen beiden Besteuerungsarten kann ein Einkommensteuerpflichtiger nicht gleichzeitig unterworfen werden. Wenn der Steuerpflichtige verschiedene Tätigkeiten nebeneinander ausübt, die zum Teil der Realeinkommensteuer und zum Teil der Pauschaleinkommensteuer zuzuordnen sind, müssen sämtliche daraus resultierenden Gewinne ausschließlich durch den Betriebsvermögensvergleich besteuert werden.²⁶⁶ Das bedeutet, dass der Steuerpflichtige in diesem Fall eine ordnungsmäßige Buchführung nicht nur hinsichtlich der der Realeinkommensteuer unterliegenden Tätigkeiten führen muss, sondern auch hinsichtlich jener, die der Pauschaleinkommensteuer unterliegen.
- *Das Trennungsprinzip:* Das syrische Steuerrecht sieht bei der Einkommensbesteuerung vor, dass der betrieblich veranlasste Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Im § 7 Abs. 1 schreibt das Haupteinkommensteuergesetz vor, dass von den betrieblichen Einnahmen des Steuerpflichtigen die betrieb-

²⁶⁵ Vgl. Artikel 4 des legislativen Dekrets Nr. 928, 25.04.1968.

²⁶⁶ Vgl. Artikel 3 des legislativen Dekrets Nr. 52, 13.04.1971.

lichen Ausgaben abzusetzen sind. Für die Absetzung der Ausgaben ist maßgeblich, dass sie mit der Ausübung der Tätigkeit verbunden sind und sie nicht privat veranlasst sind. Außerdem müssen diese Ausgaben belegt werden, damit sie auch steuerlich als abzugsfähige Ausgaben anerkannt werden.²⁶⁷

Laut § 7 Abs. 2 des Haupteinkommensteuergesetzes sind beispielsweise folgende Ausgaben abzugsfähig:

- Allgemeine Ausgaben, die zur Erzielung und Erhaltung der industriellen, handelsgeschäftlichen und nicht handelsgeschäftlichen Einkünfte dienen, wie z.B. Miete, Strom-, Personal- und Verwaltungskosten
- Entschädigungen, Schadenersatzleistungen und Abfindungen an Arbeitnehmer, soweit sie aufgrund des Arbeitsgesetzes geleistet worden sind
- Abschreibungen
- Betriebsanteil an den Sozialversicherungsbeiträgen der Arbeitnehmer
- Steuern und Gebühren, ausgenommen der Realeinkommensteuer
- Spenden an wohltätige Institutionen, soweit sie 3% des Gewinns nicht übersteigen

Abschließend ist festzuhalten, dass die Gewinnermittlung im Rahmen der Realeinkommensteuer praktisch in zwei Phasen durchgeführt wird. Zunächst wird der Gewinn entsprechend der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt. Im zweiten Schritt wird diese Gewinnermittlung auf ihren Einklang mit den maßgeblichen Besteuerungsgrundsätzen überprüft. Wird hierbei eine Abweichung festgestellt, so wird der Gewinn im Sinne der steuerlichen Grundsätze modifiziert.

3.1.3.2 Pauschaleinkommensbesteuerung

Die als Pauschaleinkommensteuer bezeichnete Unterart der syrischen Einkommensteuer auf industrielle, handelsgeschäftliche und nicht handelsgeschäftliche Einkünfte lässt sich in einem ersten Überblick folgendermaßen kennzeichnen:

Wichtigstes Merkmal ist, dass die Gewinnfestlegung bzw. die Besteuerung auf Vereinfachung und Schätzung bzw. Pauschalierung beruht.

²⁶⁷ Nurallah, N., **Einkommensteuersystem**, Erklärung und Kommentar, Damaskus, 1960, S. 360.

Das im Jahre 1958 erlassene Gesetz der Pauschaleinkommensteuer beinhaltet eine vereinfachte Besteuerungsmethode, die die syrischen Verhältnisse berücksichtigt. Diese Methode wird in erster Linie, wie bereits erwähnt, von Steuerpflichtigen in Anspruch genommen, für die es einen unverhältnismäßig hohen Aufwand erfordern würde bzw. die aufgrund ihres Bildungsniveaus nicht in der Lage sind, ordnungsmäßige Buchführung durchzuführen und somit die Realeinkommensbesteuerungsmethode anzuwenden. Daher wird den Steuerpflichtigen im Rahmen der Pauschaleinkommensbesteuerung erlaubt, dass sie weder Bücher noch Aufzeichnungen²⁶⁸ führen. Die Vereinfachungsmaßnahmen führen hierbei nicht nur zu wesentlichen Erleichterungen für die Steuerpflichtigen, sondern auch für die Finanzverwaltung, nämlich hinsichtlich des Zeit- und Kostenaufwandes der Steuererhebung.

Dabei geht die Pauschalbesteuerung von einer Schätzung der Bemessungsgrundlage aus. Diese Schätzung erfolgt durch die so genannten Klassifizierungskommissionen der Finanzverwaltung für einen Zeitraum bzw. mit einer Bindungswirkung von fünf Jahren (oder von zwei Jahren in Ausnahmefällen) und für jeden einzelnen Steuerpflichtigen. Zudem fußt die Schätzung hier nicht auf reiner Willkür, sondern sie findet unter Beachtung von Verfahrensregeln statt, die im Verlauf der historischen Entwicklung geschaffen wurden und zum Teil in rechtlichen Normen geregelt sind.

Wer zu dieser Besteuerungsmethode herangezogen wird, und wie die zu versteuernden Gewinne hierbei ermittelt werden, wird im Folgenden dargestellt.

²⁶⁸ Ursprünglich (1958) bestanden keinerlei Aufzeichnungspflichten. Seit 1981 wurde bestimmten Pauschaleinkommensteuerpflichtigen eine Aufzeichnungspflicht auferlegt. Darauf wird im Verlauf dieser Arbeit näher eingegangen.

3.2 Die Pauschaleinkommensteuerpflichtigen und ihre Pflichten

3.2.1 Betroffene Personengruppen

Das Pauschaleinkommensteuergesetz (Gesetz Nr. 112 vom 11.05.1958) definiert in § 1 die Pauschaleinkommensteuerpflichtigen. Danach sind sie „diejenigen natürlichen und juristischen Personen, die industrielle, handelsgeschäftliche und nicht handelsgeschäftliche Tätigkeiten ausüben, und die nicht der Gruppe der Realinkommensteuerpflichtigen zuzuordnen sind“.

Der syrische Gesetzgeber betrachtet die Pauschaleinkommensteuer als „Regelfall-Steuer“.²⁶⁹ Er geht davon aus, dass im Grundsatz alle industriellen, handelsgeschäftlichen und nicht handelsgeschäftlichen Tätigkeiten der Pauschaleinkommensteuer unterliegen; ausgenommen sind jene Berufs- bzw. Steuerpflichtigengruppen, die in § 2 Haupteinkommensteuergesetz aufgelistet sind und damit der Realeinkommensteuer unterliegen²⁷⁰.

Zur besseren Einordnung einzelner Berufs- bzw. Steuerpflichtigengruppen hat das Finanzministerium eine Liste mit Berufsgruppen erstellt, die der Pauschaleinkommensteuer unterliegen. Diese Liste umfasst ca. 300 industrielle, handelsgeschäftliche und nicht handelsgeschäftliche Tätigkeiten; als Beispiele hierfür seien folgende Tätigkeiten angeführt:²⁷¹

- Industrielle Tätigkeiten, z.B. Herstellung von Frauen-, Männer- und Kinderbekleidung, Heizgeräten, Wand- und Deckenlampen, Nägeln, Schrauben und Muttern
- Handelsgeschäftliche Tätigkeiten, z.B. Verkauf von Fisch, Fleisch, Milch, Joghurt, Käse, Obst, Gemüse, Leder, Textilien, Zeitungen, Bücher, Elektro- und Haushaltsgeräten
- Nicht handelsgeschäftliche Tätigkeiten, z.B. die Tätigkeiten der Ärzte, Anwälte, Schreiner und kleinen Gaststättenbetreiber

²⁶⁹ Vgl. Alkatieb, K. / Almahaini, M.-K., **Besteuerung**, Damaskus, 2003, S. 377.

²⁷⁰ Dazu siehe Punkt 3.1.3.1, S. 94.

²⁷¹ Vgl. Liste der pauschaleinkommensteuerpflichtigen Tätigkeiten, Veröffentlichungen des Finanzministeriums, 2002.

Jeder natürlichen bzw. juristischen Person, die eine oder mehrere dieser Tätigkeiten ausübt, wird die Pauschaleinkommensteuer auferlegt.

Allerdings haben die Pauschaleinkommensteuerpflichtigen die Möglichkeit, zum Personenkreis der Realeinkommensteuer zu wechseln und damit ihre Gewinne auf Grundlage des Betriebsvermögensvergleichs zu ermitteln. Dazu müssen sie jedoch bei der Finanzverwaltung einen Antrag auf Besteuerungswechsel einreichen. Die Entscheidung darüber liegt in der Hand der Finanzverwaltung. Sie bestimmt, ob diese Steuerpflichtigen im Rahmen der Pauschaleinkommensbesteuerung bleiben oder ob sie von der Besteuerung im Sinne der Realeinkommensteuer Gebrauch machen können. Dabei wird für die Bewilligung des Wechselantrags vorausgesetzt, dass diese Steuerpflichtigen über eine ordnungsmäßige Buchführung verfügen, die ihre realen Gewinne ausweist.²⁷²

Es kann sogar vorkommen, dass der Pauschaleinkommensteuerpflichtige von der Finanzverwaltung zur Realeinkommensbesteuerung gezwungen wird, wenn sie anhand bestimmter auf den Einzelfall bezogener Kriterien entscheidet, dass die vorliegende Tätigkeit nicht mehr der Pauschaleinkommensteuer zu unterwerfen ist, sondern der Realeinkommensteuer.²⁷³ Hierbei ist der Gewinn ab dem nächsten Kalenderjahr, das nach der Entscheidung der Finanzverwaltung beginnt, durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln.

Das Pauschaleinkommensteuergesetz legt im § 2 die Personen fest, die nicht zur Pauschaleinkommensteuer herangezogen werden. Dazu gehören:

- Natürliche und juristische Personen, die der Realeinkommensteuer unterliegen
- Natürliche und juristische Personen, die in der Landwirtschaft tätig sind (sie unterliegen keiner Einkommensteuer)
- Bestimmte Freiberufler, wie Schriftsteller, Musiker, Maler und Bildhauer (sie unterliegen keiner Einkommensteuer)
- Genossenschaften, die keine Gewinne anstreben
- Natürliche und juristische Personen, deren jährlicher Gewinn 50.000 SP nicht übersteigt

²⁷² Vgl. Artikel 24 Abs. 1 des legislativen Dekrets Nr. 928, 1968.

²⁷³ Vgl. Artikel 24 Abs. 2 des legislativen Dekrets Nr. 928, 1968.

Trotz der vielen Freistellungen im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer nimmt die Anzahl der dieser Steuer unterliegenden Steuerpflichtigen weiter zu. Nach Schätzungen des Finanzministeriums stellten sie im Jahr 2002 ca. 85% aller Steuerpflichtigen der Einkommensteuer auf industrielle, handelsgeschäftliche und nicht handelsgeschäftliche Tätigkeiten dar.²⁷⁴

Folgende charakteristischen Merkmale zeichnen die Pauschaleinkommensteuerpflichtigen hauptsächlich aus.²⁷⁵

- Die meisten Pauschaleinkommensteuerpflichtigen sind Kleinhändler, Handwerker oder Freiberufler. Die Steuerpflichtigen, die industrielle bzw. relativ große handelsgeschäftliche Tätigkeiten ausüben, werden in der Regel wenige Jahre nach Beginn ihrer Tätigkeiten zur Realeinkommensbesteuerung herangezogen, unabhängig davon, ob sie dies beantragt haben oder nicht. Dabei zielt die Finanzverwaltung auf den „richtigen“ Gewinn ab, der sich jedoch nur durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln lässt, und nicht durch Schätzung bzw. Pauschalierung.
- Bei vielen pauschaleinkommensteuerpflichtigen Kleinhändlern und Handwerkern herrschen besondere Umstände vor, die der Führung von Büchern bzw. Aufzeichnungen nicht förderlich sind. Diese Umstände können wie folgt zusammengefasst werden:²⁷⁶
 - Unter den oben angesprochenen Steuerpflichtigen gibt es viele Analphabeten. Selbst die Steuerpflichtigen, die des Lesens und Schreibens einigermaßen kundig sind, vermeiden es, dem Finanzamt jegliche Art von Aufzeichnungen zu zeigen. Ansonsten würden sie nicht mehr als Analphabeten eingestuft, was jedoch bei Bekanntwerden den gegenteiligen Effekt auslösen könnte, so dass ihnen die Führung von bestimmten Aufzeichnungen auferlegt würde.
 - Bei den handelsgeschäftlich und handwerklich ausgeübten Tätigkeiten handelt es sich oft um kleine Geschäfte mit zahlreichen Verkaufsvorgängen, wie z.B. beim Verkauf von Obst und Gemüse. Dabei erweist es sich meistens als schwierig, alle Geschäftsvorfälle einzeln aufzuzeichnen.

²⁷⁴ Vgl. Alkatieb, K. / Almahaini, M.-K., **Besteuerung**, Damaskus, 2003, S. 378.

²⁷⁵ Vgl. Alkatieb, K. / Almahaini, M.-K., **Besteuerung**, Damaskus, 2003, S. 378-385.

²⁷⁶ Vgl. Karrat, S., **Besteuerung**, Aleppo, 1990, S. 216f.

- Aus den oben genannten Tätigkeiten lassen sich in Syrien keine allzu hohen Gewinne erzielen. Die finanzielle Lage der Kleinhändler und Handwerker hält sich in einem so engen Rahmen, so dass sie sich die Kosten eines Buchhalters nicht oder nur sehr schwer leisten können.

3.2.2 Pflichten der Pauschaleinkommensteuerpflichtigen

Den Steuerpflichtigen, deren Gewinne auf der Basis der Pauschalbesteuerung ermittelt werden, obliegen gemäß Pauschaleinkommensteuergesetz folgende Pflichten:

3.2.2.1 Mitteilungspflicht

Laut § 14 des Pauschaleinkommensteuergesetzes sind die Steuerpflichtigen verpflichtet, jeweils innerhalb von 30 Tagen dem Finanzamt folgende steuerlich relevante Umstände mitzuteilen:

- Ablauf ihrer fünfjährigen Klassifizierungsperiode, falls sie bereits pauschaleinkommensteuerpflichtig waren
- Eröffnung bzw. Beginn neuer pauschaleinkommensteuerpflichtiger Tätigkeiten
- Wechsel der Tätigkeit oder Verlegung des Tätigkeitsausübungsorts
- Abstellen von Teilaktivitäten der Tätigkeit oder Aufnehmen neuer Aktivitäten
- Übergabe des Geschäftsbesitzes oder Änderung der Rechtsform
- Aufnahme neuer Partner oder Ausscheiden alter Partner
- Aufgabe der Tätigkeit

Die Mitteilung ist entweder von den Steuerpflichtigen persönlich oder von ihren Bevollmächtigten beim Finanzamt abzugeben.²⁷⁷ Der Inhalt der Mitteilung richtet sich nach dem vorliegenden Umstand und ist diesem entsprechend zu erstellen. Reicht der Steuerpflichtige die Mitteilung z.B. aufgrund der Aufnahme der Tätigkeit ein, so muss diese Mitteilung den Namen des Steuerpflichtigen (gegebenenfalls auch die Namen der Partner), die Art und die Bezeichnung der Tätigkeit sowie ihres Aufnahmedatums enthalten.

²⁷⁷ Dabei ist zu erwähnen, dass die Verletzung der Erklärungspflicht eine Geldstrafe von 10 % der zu entrichtenden Steuer nach sich zieht (§ 22 Steuergesetz Nr. 21 von 1981).

Abweichungen ergeben sich jedoch, wenn der Steuerpflichtige die Mitteilung hinsichtlich des Ablaufs seiner fünfjährigen Klassifizierung abgibt. Dann müssen in dieser Mitteilung, zusätzlich zum Namen des Steuerpflichtigen und der Bezeichnung der Tätigkeit, folgende Werte enthalten sein: Der durchschnittliche Tagesumsatz und die sich daraus durch Hochrechnung ergebenden jährlichen Umsätze, die jährlichen Betriebsausgaben sowie der jährliche Gewinn. Diese Werte beziehen sich verständlicherweise auf das letzte Jahr der abgelaufenen Klassifizierungsperiode, da der Steuerpflichtige zu Beginn des neuen Klassifizierungsjahres noch keine jährlichen Werte ermitteln oder festlegen kann. Dennoch werden die oben genannten Werte von den Steuerpflichtigen in den meisten Fällen geschätzt bzw. beliebig festgelegt, weil diese Steuerpflichtigen die erforderlichen Bücher oder Aufzeichnungen nicht führen bzw. nicht führen müssen.

3.2.2.2 Aufzeichnungspflicht für bestimmte Steuerpflichtige

Grundsätzlich haben die Steuerpflichtigen im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer, wie bereits erwähnt, keine Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten. Jedoch führte der syrische Gesetzgeber im Jahr 1981 erstmals eine so genannte „Teilaufzeichnungspflicht“ ein (§ 5 Steuergesetz Nr. 21). In diesem Paragraph legte er fest, dass das Finanzministerium berechtigt ist, bestimmte Gruppen der Pauschaleinkommensteuerpflichtigen zur Führung von jährlichen Aufzeichnungen zu verpflichten.

Der Zweck der Einführung dieser Aufzeichnungspflicht ist auf zwei Punkte zurückzuführen. Erstens könnte das Finanzamt anhand der Aufzeichnungen, obwohl sie das vorangegangene Jahr betreffen, die steuerlichen Gewinne bestimmter Pauschaleinkommensteuerpflichtiger genauer und treffender schätzen. Zweitens trägt die Aufzeichnungspflicht zur Gewöhnung der Steuerpflichtigen an die Führung von Aufzeichnungen bei, was die Akzeptanz der Führung der im Rahmen der Realeinkommensbesteuerung bestehenden, ordnungsmäßigen Buchführung erleichtern würde, falls sie später zu dieser Besteuerungsmethode wechseln bzw. vom Finanzamt dazu gezwungen werden.²⁷⁸

Die Aufzeichnungspflicht im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer gilt nicht für alle Steuerpflichtigen. Das Finanzministerium legte im Jahr 1983 durch die Bestim-

²⁷⁸ Vgl. Alkatieb, K. / Almahaini, M.-K., **Besteuerung**, Damaskus, 2003, S. 385.

mungen Nr. 1337 und Nr. 2828 fest, welche Pauschaleinkommensteuerpflichtigen in welchem Umfang Aufzeichnungen zu führen haben. Nach der Bestimmung Nr. 1337 sind aufzeichnungspflichtig diejenigen natürlichen und juristischen Personen, die bestimmte industrielle und handelsgeschäftliche Tätigkeiten²⁷⁹ (wie z.B. Verkauf von Möbeln und Herstellung von Kleidung aller Art) ausüben und deren im letzten Klassifizierungsbeschluss festgelegten Gewinne die Grenze in Höhe von jährlich 300.000 SP²⁸⁰ übersteigen. Außerdem sind gemäß der Bestimmung Nr. 2828 folgende neun Freiberuflergruppen aufzeichnungspflichtig, und zwar unabhängig von der Höhe ihrer Gewinne:

Humanmediziner aller Fachgebiete, Zahnärzte, Tiermediziner, Röntgenologen, Laboranten, Apotheker, Ingenieure aller Fachgebiete, Rechtsanwälte und vereidigte Übersetzer.

Im Allgemeinen gibt es im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer ca. 40 Steuerpflichtigengruppen, die aufzeichnungspflichtig sind bzw. sein können. Die erforderlichen Aufzeichnungen hierbei sind unterschiedlich und hängen von der jeweils ausgeübten Tätigkeit ab. Das Finanzministerium schreibt jeder aufzeichnungspflichtigen Berufsgruppe vor, welche Aufzeichnungen zu führen und welche Belege hierzu aufzubewahren sind; beispielsweise zeigt die folgende Tabelle die vorgesehenen Aufzeichnungen und Belege ausgewählter pauschaleinkommensteuerpflichtiger Berufsgruppen.²⁸¹

²⁷⁹ Insgesamt enthält diese Bestimmung 31 Tätigkeiten von den ca. 300 Tätigkeiten, die der Pauschaleinkommensteuer unterliegen.

²⁸⁰ Die Grenzhöhe des Gewinns wurde inzwischen mehrmals angehoben. Dabei stellt die Grenzhöhe von 300.000 SP die letzte Änderung dar, die seit dem Jahr 1999 gilt; vgl. Die Bestimmung Nr. 2111, vom 8.11. 1998, Finanzministerium, Damaskus.

²⁸¹ Ausführlich zu den Aufzeichnungen und den aufzubewahrenden Belegen im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer siehe Daas, S., **Einkommensteuersystem**, Damaskus, 2002, S. 234-242.

Berufs- bzw. Steuerpflichtigengruppe	Vorgesehene Aufzeichnungen	Aufzubewahrende Belege
Textilienverkauf	- Verzeichnis des täglichen Umsatzes - Verzeichnis des täglichen Einkaufs	- Umsatzbelege - Einkaufsbelege
Möbelverkauf	- Verzeichnis des täglichen Einkaufs	- Einkaufsbelege
Gaststätte zweiter Klasse ²⁸²	- Verzeichnis des täglichen Umsatzes	- Einkaufsbelege
Bekleidungsproduktion	- Verzeichnis des täglichen Umsatzes - Verzeichnis des täglichen Einkaufs	- Umsatzbelege - Einkaufsbelege
Humanmediziner	- Verzeichnis der täglichen Patientenzahl - Verzeichnis des täglichen Umsatzes - Verzeichnis der täglichen Ausgaben	- Ausgabenbelege
Anwälte	- Verzeichnis der monatlichen Klientenzahl - Verzeichnis der monatlichen Prozesszahl	- Ausgabenbelege

Die Ordnung der zu führenden Aufzeichnungen ist grundsätzlich dem Steuerpflichtigen überlassen, soweit kein Verstoß gegen die Vorschriften des Steuergesetzes Nr. 24 vorliegt. Hiernach müssen die Aufzeichnungen im Rahmen der

²⁸² Warum das Finanzministerium für diese Berufs- bzw. Steuerpflichtigengruppe vorschreibt, dass die Einkaufsbelege aufzubewahren sind, obwohl die Umsätze aufzuzeichnen sind, konnte nicht geklärt werden.

Pauschaleinkommensteuer richtig und vollständig eingereicht werden; außerdem sind sie fristgemäß (innerhalb von 30 Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres) dem Finanzamt einzureichen, da dem Steuerpflichtigen sonst eine Geldstrafe in Höhe von 50% des jährlichen Steuerbetrags droht (§ 57 Steuergesetz Nr. 24).

3.2.2.3 Pflicht zum Empfang von Klassifizierungskommissionen

Die Prüfungen bzw. die Besuche, die die Klassifizierungskommissionen aus dem Finanzamt beim Steuerpflichtigen machen, stellen die wichtigsten Verfahren bezüglich der Besteuerung im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer dar. Durch diese Prüfungen versuchen die Kommissionen alle für die Besteuerung bzw. Festlegung des steuerlichen Gewinns relevanten Informationen und Unterlagen zusammenzutragen, worauf im nächsten Punkt 3.3 im Einzelnen eingegangen wird.

Angesichts der Relevanz der oben genannten Prüfungen erlegt das Finanzministerium den Pauschaleinkommensteuerpflichtigen eine Empfangspflicht für die vom Finanzamt entsendeten Kommissionen auf.²⁸³

Die Erfüllung dieser Pflicht setzt voraus, dass der Steuerpflichtige sich den Kommissionen gegenüber kooperativ verhält und die geforderten Informationen bzw. Dokumente offen legt. Zudem muss er alle von den Kommissionen gestellten Fragen, die sich auf seine Tätigkeiten beziehen, wahrheitsgemäß beantworten. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Pauschaleinkommensteuerpflichtige aufzeichnungspflichtig ist oder nicht. Das bedeutet, dass sämtliche der Pauschaleinkommensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen – ohne Ausnahme – der Empfangspflicht nachzukommen haben. Weigert sich ein Steuerpflichtiger dies zu tun, so werden seine jährlichen Umsätze und steuerlichen Gewinne ohne Beeinflussungsmöglichkeiten durch den Steuerpflichtigen direkt bzw. auf willkürliche Weise vom Finanzamt geschätzt, was jedoch nicht im Interesse des Steuerpflichtigen liegen kann.²⁸⁴

²⁸³ Hierzu vgl. Klassifizierungsanweisungen Nr. 182/B/8/24, Finanzministerium, Damaskus, 13.08.1969.

²⁸⁴ Vgl. Karrat, S., **Besteuerung**, Aleppo, 1990, S. 224f.

3.3 Das Verfahren der Besteuerung im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer

Die Besteuerung im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer geht, wie bereits erwähnt, von einer Schätzung der Bemessungsgrundlage aus. Dabei erfolgt die Schätzung durch die beim Finanzamt zuständigen Kommissionen. Das bedeutet, dass die Bemessungsgrundlagen bzw. die steuerlichen Gewinne nicht von den Pauschaleinkommensteuerpflichtigen ermittelt werden, wie es bei der Realeinkommensbesteuerung üblich ist, sondern von Amts wegen.

In diesem Zusammenhang legt zunächst das Finanzamt aufgrund bestimmter Verfahren den steuerlichen Gewinn fest. Danach beginnen andere amtliche Verfahren, die jedoch mit der Veranlagung und Entrichtung der auf diesen Gewinn zu zahlenden Steuer zusammenhängen. In den folgenden zwei Punkten (3.3.1 und 3.3.2) wird auf alle diese Verfahren ausführlich eingegangen.

3.3.1 Ermittlung des pauschaleinkommensteuerpflichtigen Gewinns durch das Finanzamt

Unter der Gewinnermittlung im Sinne des Pauschaleinkommensteuergesetzes ist die verwaltungsmäßige Handlung zu verstehen, durch die der jährliche, steuerliche Gewinn des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde festgelegt bzw. geschätzt wird. Diese Verwaltungshandlung beginnt, sobald der Pauschaleinkommensteuerpflichtige seine Mitteilung oder Anmeldung dem Finanzamt einreicht. Zudem ist sie alle fünf Jahre zu wiederholen, so dass während einer fünfjährigen Periode der festgelegte Jahresgewinn und die darauf anfallende Steuer für den Steuerpflichtigen konstant bleiben (§ 6 Pauschaleinkommensteuergesetz).

Dabei kann die durch das Finanzamt erfolgende Gewinnermittlung im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer in zwei Phasen eingeteilt werden:

3.3.1.1 Annahme der Mitteilung

Zwecks Pauschalbesteuerung muss der Steuerpflichtige beim Finanzamt, fristgerecht und dem jeweiligen Anlass entsprechend, eine Mitteilung einreichen.²⁸⁵ Der Mitteilung sind die erforderlichen Aufzeichnungen beizufügen, wenn der Steuerpflichtige aufzeichnungspflichtig ist. Dabei sei darauf hingewiesen, dass für den

²⁸⁵ Hierzu siehe Punkt 3.2.2.1, S. 101.

Pauschaleinkommensteuerpflichtigen die Möglichkeit besteht, der abgegebenen Mitteilung Aufzeichnungen bzw. auf seine Tätigkeit bezogene Belege beizufügen, und zwar unabhängig davon, ob er dazu gesetzlich verpflichtet ist oder nicht.²⁸⁶ Das Finanzamt muss im Rahmen der Pauschalbesteuerung die vom Steuerpflichtigen auf freiwilliger Basis abgegebenen Aufzeichnungen und Belege berücksichtigen. Die Berücksichtigung setzt hierbei jedoch nicht nur voraus, dass diese Aufzeichnungen und Belege vollständig und richtig sind, sondern auch, dass sie sich auf steuerlich anerkannte Vorgänge beziehen. Daher können beispielsweise manche Ausgabenbelege durch das Finanzamt nicht akzeptiert werden, wenn sie nicht unter die in § 7 Haupteinkommensteuergesetz kodifizierten, abzugsfähigen Betriebsausgaben fallen.²⁸⁷

Nach Annahme der Mitteilung und der gegebenenfalls beigefügten Unterlagen durch die zuständige Stelle beim Finanzamt werden sie an die Abteilung für Pauschaleinkommensteuer weitergeleitet. Dort werden zunächst die Mitteilungen nach den pauschaleinkommensteuerpflichtigen Berufsgruppen sortiert. Dann wird für jeden einzelnen Steuerpflichtigen eine Akte angelegt, in der sich, zusätzlich zu der abgegebenen Mitteilung und den Aufzeichnungen, folgendes befindet:²⁸⁸

- Die statistischen Tabellen über die wirtschaftlichen Leistungen aller anderen durch das zuständige Finanzamt besteuerten Pauschaleinkommensteuerpflichtigen, die auch in seiner Berufs- bzw. Tätigkeitsgruppe liegen
- Die allgemeine Merkmalsbeschreibung der ausgeübten Tätigkeit, die von der Zentralkommission des Finanzministeriums erstellt wird
- Die allgemeinen Klassifizierungsvorschriften des Finanzministeriums, die amtlich die wichtigsten Grundlagen der Besteuerung im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer darstellen

Im nächsten Schritt wird die gesamte Akte des Steuerpflichtigen an die so genannte Erstkommission weitergegeben, die für die Besteuerung bzw. die Klassifizierung seiner Berufsgruppe zuständig ist. Damit beginnt die zweite und wichtigste Phase der Pauschalbesteuerung.

²⁸⁶ Vgl. Das Steuerverzeichnis, Finanzministerium, Damaskus, 1984, S. 156f.

²⁸⁷ Hierzu siehe Punkt 3.1.3.1, S. 96.

²⁸⁸ Vgl. Das Steuerverzeichnis, Finanzministerium, Damaskus, 1984, S. 172.

3.3.1.2 Klassifizierungsprozess der Erstkommission

Der Begriff „Besteuerung“ wird im Sinne des Pauschaleinkommensteuergesetzes auch als „Klassifizierung“ betrachtet bzw. umschrieben. Denn die Besteuerung geht hierbei von der Klassifizierung der Steuerpflichtigen nach Berufsgruppen aus, bei der für jede Berufsgruppe gesonderte Besteuerungsverfahren vorliegen.

Das Pauschaleinkommensteuergesetz schreibt in § 5 vor, dass die betroffenen Steuerpflichtigen durch die Klassifizierung mit der „gerechten“ (d.h. wirtschaftlich angemessenen) Steuer belegt werden müssen, und dass diese Klassifizierung zunächst von den zuständigen Erstkommissionen durchzuführen ist.

Die Erstkommissionen werden durch Beschluss des Finanzministers gebildet. Dabei hängt die Zahl der im Finanzamt gebildeten Erstkommissionen in erster Linie von der Gesamtzahl der Pauschaleinkommensteuerpflichtigen ab.²⁸⁹

Gemäß § 8 Pauschaleinkommensteuergesetz ist die Erstkommission aus 3 Personen zusammenzustellen:

„Leiter der Kommission“	Höherer Beamter aus der Finanz- oder Einkommensprüfungsabteilung
„1. Mitglied der Kommission“	Repräsentant einer staatlichen Einrichtung bzw. Institution, die mit der besteuerten Tätigkeit im Zusammenhang steht
„2. Mitglied der Kommission“	Repräsentant aus der Berufs- und Handelskammer, der vom Leiter des Finanzamts ausgewählt wird

Die Erstkommission wird von ihrem Leiter einberufen und ist beschlussfähig, wenn alle vorgesehenen Mitglieder anwesend sind. Entscheidungen werden durch Mehrheitsbeschluss getroffen.

Das Finanzministerium bestimmt die Vorgehensweise dieser Kommissionen in Bezug auf Gewinnfestlegung bzw. Klassifizierung der Steuerpflichtigen. Dabei kann diese in drei Schritten zusammengefasst werden:

²⁸⁹ Nach eigenen im Jahr 2004 durchgeführten Befragungen ergab sich in der Finanzverwaltung von Lattakia (Küstenstadt in Syrien mit mehr als 890.000 Einwohnern), dass auf ca. 13 Erstkommissionen etwa 5.000 Pauschaleinkommensteuerpflichtige kommen. Für die Finanzverwaltung von Aleppo (Stadt in NW-Syrien mit mehr als 3,8 Millionen Einwohnern) ergab sich, dass auf ca. 28 Erstkommissionen etwa 19.000 Pauschaleinkommensteuerpflichtige kommen.

3.3.1.2.1 Der Besuch beim Steuerpflichtigen

Alle Mitglieder der Erstkommission sind verpflichtet, gemeinsam den Steuerpflichtigen am Ausübungsort seiner Tätigkeit aufzusuchen. Im Rahmen dieses Besuches fordert sie ihn auf, alle steuerlich relevanten Dokumente und Unterlagen, die sich auf das jeweils relevante Klassifizierungsjahr beziehen, vorzulegen.²⁹⁰

Grundsätzlich hat die Erstkommission den Steuerpflichtigen nur einmal aufzusuchen. Jedoch überlassen die Anweisungen des Finanzministeriums der Erstkommission die Entscheidung, ob wiederholtes Aufsuchen (maximal aber dreimal) geboten ist. Die Erstkommission kann den Steuerpflichtigen z.B. zweimal aufsuchen, wenn sie mehr Aufschlüsse / Informationen über bestimmte Geschäftsvorfälle bzw. damit zusammenhängende Ereignisse benötigt, die für die möglichst genaue Schätzung der Bemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen erforderlich sind.²⁹¹

Der Besuch der Erstkommission beim Steuerpflichtigen soll ohne vorherige Anmeldung erfolgen. Dennoch ist die Kommission gehalten, darauf zu achten, dass der normale Ablauf der Tätigkeit durch den Besuch bzw. die Besuche nicht gestört wird, und dass der Steuerpflichtige selbst nicht über Gebühr lange aufgehalten wird. Denn dies hat den größten Einfluss auf den Kooperations- bzw. Mitwirkungsgrad des Steuerpflichtigen.

Im Allgemeinen soll die Erstkommission den Besuch beim Steuerpflichtigen nutzen, um vor allem Ort und Ausmaß der Tätigkeit, die eventuell geführten Aufzeichnungen, den tägliche Geschäftsverkehr und die Anzahl der Beschäftigten festzustellen. Außerdem führt sie mit dem Steuerpflichtigen ein Gespräch über seine wirtschaftlichen Aktivitäten. Kernstück dieses Gespräches sind z.B. die Höhe der für die Geschäftsausstattung investierten finanziellen Mittel, der Gewinn, der tägliche Umsatz und die Anzahl der jährlichen Arbeitstage.

Die Erstkommission hält schließlich in einem so genannten Aufsuchensbericht alle aus den Besuchen gewonnenen Informationen und Hinweise fest. Davon ausgehend legt sie am Ende dieses Berichtes die Größe und die Bezeichnung der vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit fest. Diese Festlegung ist für den weiteren

²⁹⁰ Vgl. Klassifizierungsanweisungen Nr. 182/B/8-24, Finanzministerium, Damaskus, 13.08.1969.

²⁹¹ Vgl. Klassifizierungsanweisungen Nr. 27341/B/2-77, Finanzministerium, Damaskus, 30.11.1977.

Verlauf der Klassifizierung bzw. Pauschalbesteuerung in vielerlei Hinsicht äußerst wichtig.²⁹²

Erstens hinsichtlich der Bestimmung der Besteuerungsart:

Aufgrund der genaueren Bezeichnung der Tätigkeit kann überprüft werden, ob diese Tätigkeit richtigerweise der Liste der pauschaleinkommensteuerpflichtigen Berufsgruppen zugeordnet ist. Stellt die Kommission anhand der Bezeichnung und der Tätigkeitsgröße fest, dass die vorliegende Tätigkeit vielmehr der realeinkommensteuerpflichtigen Berufsliste zu unterwerfen ist, so darf sie nicht mehr gemäß der Pauschalbestimmungsmethode besteuert werden, sondern gemäß der Realbesteuerungsmethode (Betriebsvermögensvergleich). Das bedeutet, dass der betroffene Steuerpflichtige zur Gruppe der Realeinkommensteuerpflichtigen eingeordnet wird.

Zweitens hinsichtlich der Bestimmung des Gewinnsatzes:

Zum Zwecke der Gewinnfestlegung wendet die Erstkommission z.B. auf den geschätzten Umsatz des Steuerpflichtigen einen vom Finanzministerium für jede Berufsgruppe vorgesehenen Gewinnsatz an. Somit ist die richtige Einordnung des Berufs maßgeblich für die zutreffende Auswahl des dazu heranzuziehenden Gewinnsatzes. Beispielsweise werden für die zwei Berufsgruppen „Textilienverkauf“ und „Textilien- und Resttextilienverkauf“ zwei verschiedene Gewinnsätze bestimmt.

Drittens hinsichtlich der Bestimmung der zuständigen Revisionskommission:

Bei Anfechtung der von der Erstkommission durchgeführten Klassifizierung wird diese Klassifizierung von einer zuständigen Revisionskommission überprüft, die aufgrund der Art und Größe der Tätigkeit zu bestimmen ist.

3.3.1.2.2 Die Bewertung der Tätigkeit und der abgegebenen Mitteilung

Ausgehend von den Informationen und Hinweisen, die die Erstkommission während der Besuche beim Steuerpflichtigen gesammelt hat, muss diese Kommission zunächst einen so genannten Bewertungsbericht über die Tätigkeit bzw. den Beruf des Steuerpflichtigen verfassen.²⁹³ Dieser Bericht stützt sich auch auf die statistischen Tabellen, die die Erstkommission vom Finanzamt erhalten hat.²⁹⁴ Aus

²⁹² Vgl. Klassifizierungsanweisungen Nr. 364/B/8-24, Finanzministerium, Damaskus, 09.09.1969.

²⁹³ Vgl. Klassifizierungsanweisungen Nr. 182/B/8-24, Finanzministerium, Damaskus, 13.08.1969.

²⁹⁴ Dazu siehe Punkt 3.3.1.1, S. 107.

dem Bewertungsbericht sollen unter anderem folgende Einschätzungen hervor-
gehen:

- Der Einflussgrad des Tätigkeitsorts (an einer Hauptstrasse, im Zentrum der Stadt, am Rande der Stadt, etc.) auf das Geschäftsvolumen
- Das Verhältnis von Eigenkapital zu Verbindlichkeiten
- Das Ausmaß der Konkurrenz im regionalen und branchenbezogenen Bereich der Tätigkeit
- Die Einstufung des Steuerpflichtigen im Vergleich zu den anderen Steuerpflichtigen, die eine ähnliche Tätigkeit ausüben
- Entwicklungsverlauf der Tätigkeit während der letzten zwei Klassifizierungsperioden (in der Regel 10 Jahre)

Zudem wertet die Erstkommission die Mitteilung und die ihr beigefügten Aufzeichnungen hinsichtlich ihrer Richtigkeit und Vollständigkeit aus. Hierbei schätzt diese Kommission ein, inwieweit die vorgelegte Mitteilung und die beigefügten Aufzeichnungen als Grundlage des weiteren Klassifizierungs- bzw. Besteuerungsprozesses herangezogen werden können.²⁹⁵

Es bleibt noch zu erwähnen, dass alle Einschätzungen und Entscheidungen der Erstkommission begründet bzw. mit stichhaltigen Argumenten versehen sein müssen.

3.3.1.2.3 Die Festlegung des steuerlichen Gewinns

Die Erstkommission hat bei der „rechnerischen“ Festlegung des jährlichen pauschaleinkommensteuerpflichtigen Gewinns eine der beiden folgenden Gleichungen anzuwenden:²⁹⁶

$$\text{Jährliche Einkäufe} \times \text{einkaufbezogener Nettogewinnsatz} = \text{Steuerlicher Gewinn}$$

$$\text{Jährlicher Umsatz} \times \text{umsatzbezogener Nettogewinnsatz} = \text{Steuerlicher Gewinn}$$

Bei der Auswahl der anzuwendenden Gleichung hat die Erstkommission – nach den oben genannten Klassifizierungsanweisungen – zu beachten, ob der Steuerpflichtige aufzeichnungspflichtig ist oder nicht.

²⁹⁵ Vgl. Klassifizierungsanweisungen Nr. 46232/D/16-97, Finanzministerium, Damaskus, 22.10.1982.

²⁹⁶ Vgl. Klassifizierungsanweisungen Nr. 46232/D/16-97, Finanzministerium, Damaskus, 22.10.1982.

Musste der Steuerpflichtige bestimmte Aufzeichnungen führen, die im Ergebnis des Bewertungsberichts der Erstkommission als steuerlich anerkannt eingeschätzt wurden, so muss die Gleichung für die steuerliche Gewinnfestlegung entsprechend dieser Aufzeichnungen herangezogen werden. Beispielsweise ist hierbei von den jährlichen Einkäufen auszugehen (erste Gleichung), wenn der Steuerpflichtige Verzeichnisse für die täglichen Einkäufe geführt hat. Im Gegensatz dazu müsste hier die zweite Gleichung angewendet werden, wenn der Steuerpflichtige Verzeichnisse und Belege für den täglichen Umsatz eingereicht hätte.

Wenn der Steuerpflichtige tatsächlich aber Verzeichnisse und Belege sowohl für Einkäufe als auch für Umsätze eingereicht hat, überlässt das Finanzministerium der Erstkommission die Entscheidung, die angemessene Methode anzuwenden, durch die sich der tatsächliche Gewinn des Steuerpflichtigen mit größter Annäherung ermitteln lässt. Dabei kann die Erstkommission den Betrag der jährlichen Einkäufe oder des jährlichen Umsatzes entweder, wie er in diesen Verzeichnissen ausgewiesen ist, festsetzen, was jedoch in syrischen Finanzämtern selten der Fall ist, oder ihn nach ihrem Ermessen modifizieren. Bei Letzterem muss die Erstkommission die Gründe, aus denen sie den oben genannten Betrag ändert, anführen.

Hingegen ist die Erstkommission im vorherrschenden Fall, dass der Steuerpflichtige keine Aufzeichnungen führt oder die geführten Aufzeichnungen schwerwiegende Mängel aufweisen, an die Anwendung der oben genannten zweiten Gleichung gebunden. Das bedeutet, sie muss dabei im Hinblick auf die Ermittlung des pauschaleinkommensteuerpflichtigen Gewinns nicht die jährlichen Einkäufe des Steuerpflichtigen, sondern den jährlichen Umsatz pauschal schätzen. Das Finanzministerium begründet dies damit, dass die Schätzung der Einkäufe für das Finanzamt mit mehr Schwierigkeiten und größerem Zeitaufwand verbunden wäre als die des Umsatzes. Denn bei Orientierung an den Einkäufen müsste sich das Finanzamt bezüglich der Schätzung sowohl der Anschaffungsausgaben als auch der Anschaffungsnebenkosten²⁹⁷ der Einkäufe auf viele Einwendungen und Diskussionen seitens der Steuerpflichtigen einlassen, wie dies die bereits gemachten Klassifizierungserfahrungen gezeigt haben.

²⁹⁷ Anschaffungsnebenkosten im Sinne des syrischen Einkommensteuersystems sind sämtliche Ausgaben, die der Steuerpflichtige zusätzlich zum Einkaufspreis der Ware leisten muss, wie z.B. Versandkosten, Vermittler- und Zollgebühren, etc; hierzu vgl. § 22 des legislativen Dekrets Nr. 928 vom 25.04.1968; Klassifizierungsanweisungen Nr. 182/B/8-24, Finanzministerium, Damaskus, 13.08.1969.

Damit ist festzustellen, dass im Rahmen der Pauschalbesteuerung in erster Linie auf die Schätzung des jährlichen Umsatzes abgestellt wird. Bei dieser Schätzung hat sich die Erstkommission an die im Allgemeinen für die steuerlich durchzuführenden Pauschalschätzungen vorgeschriebenen Vorschriften zu halten (§ 9 Pauschaleinkommensteuergesetz). Hiernach muss die Erstkommission bei der Schätzung versuchen, unter Verwendung aller bekannten Anhaltspunkte und Daten den tatsächlichen Umsatz des Steuerpflichtigen zu ermitteln.

Unter Zugrundelegung der von der Zentralkommission des Finanzministeriums vorbereiteten, allgemeinen Merkmalsbeschreibung²⁹⁸ der ausgeübten Tätigkeit und der von ihr erstellten Aufsuchens- und Bewertungsberichte²⁹⁹ über die Tätigkeit des zu klassifizierenden Steuerpflichtigen setzt die Erstkommission zunächst eine durchschnittliche tägliche Umsatzsumme fest. Zudem ermittelt sie die Anzahl der jährlichen Arbeitstage des Steuerpflichtigen, und zwar unter Berücksichtigung der verschiedenen Feiertage und der Arbeitsunterberechnungstage, wie es z.B. bei saisonbedingten Tätigkeiten (Freibäder) der Fall ist. Aus der Multiplikation der täglichen Umsatzsumme mit der Anzahl der jährlichen tatsächlichen Arbeitstage ergibt sich die Summe des jährlichen Umsatzes und damit die erste Komponente der oben erwähnten Gleichung bezüglich der Festlegung des jährlichen Gewinns des Steuerpflichtigen.

Die zweite Komponente „Nettogewinnsatz“ muss die Erstkommission nicht selber ermitteln. Sie entnimmt ihn der oben genannten, allgemeinen Merkmalsbeschreibung der Zentralkommission des Finanzministeriums. Diese Kommission bestimmt für alle industriellen, handelsgeschäftlichen sowie nicht handelsgeschäftlichen Tätigkeiten, die der Pauschaleinkommensteuer unterliegen, zwei Arten von Nettogewinnsätzen (einkaufbezogene und umsatzbezogene Nettogewinnsätze). Sie gelten gleichermaßen für alle Finanzverwaltungen in den verschiedenen Provinzen

²⁹⁸ Hierzu siehe Punkt 3.3.1.1, S. 107.

²⁹⁹ Hierzu siehe Punkt 3.3.1.2.1, S. 109 und Punkt 3.3.1.2.2, S. 110f.

Syriens und werden in der Regel durch die Zentralkommission alle fünf Jahre neu festgesetzt.³⁰⁰

Bei der Festsetzung der Nettogewinnsätze versucht die Zentralkommission die Tatsache zu berücksichtigen, dass diese Sätze von verschiedenen, unvorhersehbaren Faktoren beeinflusst werden können, die sich nicht nur von Provinz zu Provinz extrem unterscheiden können, sondern auch von Steuerpflichtigem zu Steuerpflichtigem. Daher legt diese Kommission die Nettogewinnsätze in Form von Gewinnspannen fest, wie das Beispiel in der Fußnote 298 zeigt. Von den Gewinnspannen haben die Erstkommisionen jeweils den Gewinnsatz auszuwählen, der am ehesten der wirtschaftlichen Lage und den Aktivitäten des Steuerpflichtigen entspricht. Dabei sollen diese Kommissionen sich nach den in der Bestimmung des Finanzministeriums kodifizierten Leitlinien richten.³⁰¹ Hiernach soll die Erstkommision dem Steuerpflichtigen einen niedrigeren Nettogewinnsatz auferlegen, wenn folgende Umstände vorliegen:

- Der Ort der Tätigkeitsausübung befindet sich in einem Geschäftsviertel, in welchem die Konkurrenz sehr stark ist
- Die Kaufkraft der Kunden ist eingeschränkt
- Die Betriebsausgaben sind unverhältnismäßig hoch
- Der Steuerpflichtige ist neu im Geschäft, und ihm fehlt es an entsprechender Erfahrung und Bekanntheit
- Die vorhandenen Maschinen bzw. Geschäftsausstattungen sind sehr einfach

³⁰⁰ Die folgende Tabelle zeigt beispielhaft die auf den jährlichen Umsatz bezogenen Nettogewinnsätze bestimmter Tätigkeiten:

Tätigkeit	Nettogewinnsätze
Verkauf von Fleisch	10 bis 20%
Verkauf von Büchern und Zeitungen	10 bis 13%
Herstellung von Tüten	15 bis 25%
Apotheker	7 bis 9%

Dabei sei darauf hingewiesen, dass die Zentralkommission des Finanzministeriums die Nettogewinnsätze im Rahmen der Pauschalbesteuerung aufgrund bestimmter Schätzungsverfahren festsetzt, worauf jedoch in der vorliegenden Arbeit nicht eingegangen werden kann; hierzu siehe die Bestimmung Nr. 365, vom 07.01.1998, Finanzministerium, Damaskus.

Außerdem ist noch zu erwähnen, dass die Struktur der oben genannten Nettogewinnsätze mit der der deutschen amtlichen Richtsätze, die die Finanzverwaltungen bei der Gewinnschätzung heranziehen können, vergleichbar ist; vgl. Richtsatzsammlung für das Kalenderjahr 2004, BMF-Schreiben vom 30.05.2005, BStBl. I, 2005, S. 678-695.

³⁰¹ Hierzu vgl. die Bestimmung Nr. 2437, vom 26.01.1983, Finanzministerium, Damaskus.

- Der Steuerpflichtige hält sich an die durch die amtlichen Preisbildungskommissionen festgesetzten Verkaufspreise

Auf der anderen Seite soll die Erstkommission für den Steuerpflichtigen einen höheren Nettogewinnsatz bestimmen, und zwar wenn

- die oben genannten Bedingungen für den geringeren Gewinnsatz nicht zutreffen,
- wenn ein Teil der Einkäufe durch Import abgewickelt wird oder
- wenn ein Teil der Produkte an Großhändler verkauft wird.

Nach Festsetzung des Nettogewinnsatzes errechnet die Erstkommission den steuerlichen, jährlichen Gewinn des Steuerpflichtigen, indem sie den festgesetzten Nettogewinnsatz mit dem geschätzten, jährlichen Umsatz multipliziert. Auf den sich daraus ergebenden Gewinn wird die Pauschaleinkommensteuer gemäß § 20 Steuergesetz Nr. 24 festgesetzt.³⁰² Zudem fasst die Erstkommission einen entsprechenden so genannten vorläufigen Klassifizierungsbeschluss. Aus diesem Beschluss geht nicht nur der Betrag der Pauschaleinkommensteuer hervor, sondern auch sämtliche Anhaltspunkte bzw. Indizien, die die Erstkommission der Klassifizierung zugrunde gelegt hat. Der vorläufige Klassifizierungsbeschluss wird sowohl dem Steuerpflichtigen als auch einem beim Finanzamt beschäftigten Finanzprüfer zugeschickt, der für die Nachprüfung dieses Beschlusses zuständig ist.

Damit beginnt der nächste und letzte Teil der Klassifizierungs- bzw. Besteuerungsverfahren im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer, worauf im folgenden Punkt eingegangen wird.

³⁰² Dazu siehe Punkt 3.1.2.4, S. 91.

3.3.2 Veranlagung und Entrichtung der Pauschaleinkommensteuer

3.3.2.1 Veranlagung der Pauschaleinkommensteuer

Unter Veranlagung der Pauschaleinkommensteuer versteht man in Syrien die durch das Finanzamt durchgeführten Verfahren, die dazu führen, dass die Steuerschuld des Pauschaleinkommensteuerpflichtigen endgültig festgesetzt wird.³⁰³ Der Steuerbetrag, den die Erstkommission in ihrem Klassifizierungsbeschluss festgesetzt hat, ist noch nicht verbindlich bzw. rechtskräftig. Denn dieser Klassifizierungsbeschluss ist laut Steuergesetz anfechtbar. Der syrische Gesetzgeber schreibt nämlich im § 10 des Pauschaleinkommensteuergesetzes vor, dass sowohl der Steuerpflichtige als auch die zuständige Stelle beim Finanzamt (der Finanzprüfer) das Recht haben, beim Finanzamt Einspruch gegen den Klassifizierungsbeschluss der Erstkommission einzulegen, und zwar binnen 30 Tagen nach Zustellung des Klassifizierungsbeschlusses.³⁰⁴

Daraus ergibt sich, dass Komplexität und Länge der Veranlagungsverfahren im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer davon abhängen, ob der Klassifizierungsbeschluss der Erstkommission anerkannt wird oder nicht. Erheben nun sowohl der Steuerpflichtige als auch der Finanzprüfer gegen diesen Beschluss keine Einwände, so werden die einschlägigen Verfahren kurz und unkompliziert durchgeführt. Das Finanzamt erstellt hierbei eine so genannte Steuerberechnung, auf der zusätzlich zum Namen des Steuerpflichtigen und der betreffenden Steuerart der zu zahlende Steuerbetrag ausgewiesen wird. Der Steuerbetrag belastet das Steuerkonto des Steuerpflichtigen solange, bis er an das Finanzamt abgeführt wird.

Hingegen nimmt die Veranlagung der Pauschaleinkommensteuer bei einem Einspruch durch den Steuerpflichtigen oder den Finanzprüfer einen anderen Verlauf, der im legislativen Dekret Nr. 146 im Einzelnen geregelt ist. Hiernach setzt die Annahme eines Einspruches beim Finanzamt zunächst voraus, dass die oben erwähnte Einspruchsfrist eingehalten wird, also vom Steuerpflichtigen und vom Finanzprüfer (§ 13). Außerdem setzt sie aber seitens des Steuerpflichtigen folgendes voraus (§ 14):

³⁰³ Vgl. Karrat, S., **Besteuerung**, Aleppo, 1990, S. 312; Farhoud, M.-S., **Finanzwissenschaft**, Aleppo, 2003, S. 284.

³⁰⁴ Nach den im Jahr 2004 gemachten Aussagen des Leiters der Pauschaleinkommensteuerabteilung fechten in der Finanzverwaltung von Lattakia durchschnittlich 20 bis 25% der klassifizierten Steuerpflichtigen die Klassifizierungsbeschlüsse der Erstkommissionen an. Auf der anderen Seite werden 15 bis 20% der Klassifizierungsbeschlüsse dieser Kommissionen von den Finanzprüfern angefochten.

- Der Einspruch muss schriftlich erfolgen und vom Steuerpflichtigen bzw. von seinem Bevollmächtigten unterschrieben sein.
- Dem Einspruch muss eine Quittung beigefügt werden, die bestätigt, dass der Steuerpflichtige Einspruchsgebühren in Höhe von 10% der von der Erstkommission für ihn festgesetzten Steuer an das Finanzamt geleistet hat. Im Falle eines zugunsten des Steuerpflichtigen abgeschlossenen Anfechtungsverfahrens sind jedoch diese geleisteten Gebühren dem Steuerpflichtigen zu erstatten.
- Der Steuerpflichtige hat in seiner Einspruchsbegründung exakt anzuführen, welche Punkte der von der Erstkommission herangezogenen Klassifizierungs- bzw. Besteuerungsgrundlagen er anführt, und inwieweit er sie akzeptiert.³⁰⁵

Für die Bearbeitung der Einsprüche der Steuerpflichtigen oder der Finanzprüfer sind die beim Finanzamt tätigen Revisionskommissionen zuständig. Je nach Bedarf der Finanzämter werden die Revisionskommissionen aufgrund des Beschlusses des Finanzministers gebildet.³⁰⁶ Jede Revisionskommission besteht aus folgenden drei Personen (§ 11 Abs. 1 Pauschaleinkommensteuergesetz):

„Leiter der Kommission“	Finanzbeamter mit besonderer Qualifikation in Sachen Besteuerung und Rechnungswesen
„1. Mitglied der Kommission“	Spezialisierte Angestellter (Experte) in einer staatlichen Einrichtung bzw. Institution, die mit der besteuerten Tätigkeit im Zusammenhang steht
„2. Mitglied der Kommission“	Repräsentant aus der Berufs- und Handelskammer, der vom Finanzminister ernannt wird

Die Revisionskommission überprüft die Erstkommissionsklassifizierung und den sich daraus ergebenden Klassifizierungsbeschluss. Insbesondere werden hierbei die Punkte bzw. Sachverhalte überprüft, die den Gegenstand des Einspruchs dar-

³⁰⁵ Allerdings gilt diese Voraussetzung ab dem Jahr 2003 auch für den Finanzprüfer, so dass er – ebenso wie der Steuerpflichtige – verpflichtet ist, die Gründe für seine Beanstandungen anzugeben, und zudem die Gewinnsumme zu nennen, die er für richtig bzw. angemessen hält (§ 49 Abs. 4 Steuergesetz Nr. 24).

³⁰⁶ Hierzu vgl. §§ 17, 20 des legislativen Dekrets Nr. 928 vom 25.04.1968.

stellen. Die Überprüfung durch die Revisionskommission kann sich auch auf die gesamten Klassifizierungsgrundlagen ausweiten, wenn dies für die Klärung der steuerlichen Auseinandersetzung und damit für die Ermittlung bzw. Feststellung des „richtigen“ Gewinns des Steuerpflichtigen notwendig ist. Dazu bedarf es aber der Einwilligung des Finanzamtsleiters.³⁰⁷

Bei der Gewinnfeststellung wendet die Revisionskommission ähnliche Verfahren wie die Erstkommission an. Insofern hat z.B. die Revisionskommission ihre Nachprüfungs- bzw. Klassifizierungsverfahren mit dem Aufsuchen des Steuerpflichtigen einzuleiten.

Im Zuge dieser Verfahren trifft die Revisionskommission ihre Entscheidung, die sich sowohl auf die umstrittenen Punkte im Rahmen der Erstkommissionsklassifizierung als auch auf den festzustellenden Gewinn beziehen soll. In diesem Zusammenhang kann die Revisionskommission den durch die Erstkommission festgelegten Gewinn entweder modifizieren (erhöhen bzw. mindern) oder unverändert festsetzen. Gemäß § 11 Abs. 2 des Pauschaleinkommensteuergesetzes müssen die Entscheidungen der Revisionskommission begründet sein. Diese Entscheidungen sind weder von den Finanzämtern noch von den Steuerpflichtigen anfechtbar. Das bedeutet, dass die durch die Revisionskommissionen ermittelten Gewinne endgültig festgesetzt werden und damit die darauf basierenden Pauschaleinkommensteuern zu entrichten sind.

3.3.2.2 Entrichtung der Pauschaleinkommensteuer

Die im Steuergesetz Nr. 21 geregelte Steuerentrichtung stellt den letzten Vorgang im Rahmen der Pauschaleinkommensbesteuerung dar. Er beginnt, sobald das Finanzamt die so genannte Steuerberechnung aufgrund des Klassifizierungsbeschlusses der Erstkommission oder gegebenenfalls aufgrund der Entscheidung der Revisionskommission erstellt und dem betroffenen Steuerpflichtigen eine Abschrift davon ausgehändigt hat. Hiermit wird die Steuer erst 2 Monate nach Ablauf des Monats, in dem die Steuerberechnung zugegangen ist, zur Zahlung angewiesen und ist dann binnen eines Monats an das Finanzamt abzuführen.

Da aber der syrische Gesetzgeber vorsieht, dass die Klassifizierung im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer für 5 Jahre gilt, muss der Steuerpflichtige seine Steuer

³⁰⁷ Anweisungen des Finanzministeriums Nr. 94/B, vom 18.03.1983, Damaskus.

für weitere vier Jahre – jeweils zu Beginn eines Kalenderjahres – abführen.³⁰⁸ Falls sich innerhalb des Fünfjahreszeitraums der Steuersatz ändert, wird ab dem Änderungszeitpunkt auf die unveränderte Bemessungsgrundlage der neue Steuersatz angewendet. Dabei wird die jährliche Steuer auf Grundlage des zu Beginn des ersten Geschäfts- bzw. Klassifizierungsjahres geschätzten Gewinns erhoben, und sie wird entweder ab Anfang des Folgemonats zur Geschäftsaufnahme oder direkt ab Ablauf der vorherigen Klassifizierungsperiode berechnet (§ 6 Steuergesetz Nr. 21).

Meldet ein Steuerpflichtiger beispielsweise am 05.03.2006 die Aufnahme seiner pauschaleinkommensteuerpflichtigen Tätigkeit an, und wird ihm am 10.05.2006 der endgültige Klassifizierungsbeschluss mit der dazu gehörigen Steuerberechnung ausgehändigt, so ist die Steuer nach dem Steuergesetz Nr. 21 wie folgt zu erheben:

Die Steuerpflicht beginnt am 01.04.2006. Dabei erstreckt sich die fünfjährige Klassifizierungsdauer vom 01.04.2006 bis 31.03.2011. Für das Jahr 2006 ist die Steuer im August zu entrichten. Jedoch muss der Steuerpflichtige in diesem Jahr nicht den ganzen Jahressteuerbetrag zahlen, sondern nur für 9 Monate (also vom 01.04.06 bis 31.12.06). In den nächsten Jahren von 2007 bis 2010 hat der Steuerpflichtige jeweils bis Ende Januar die Jahressteuer in voller Höhe zu entrichten. Abschließend muss er im Januar 2011 die Steuer für die verbleibenden 3 Monate begleichen.

³⁰⁸ Im Ausnahmefall kann das Finanzamt die Klassifizierungsdauer für Pauschaleinkommensteuerpflichtige von 5 auf 2 Jahre verkürzen. Dies kann der Fall sein, wenn die Umsätze des Steuerpflichtigen sich – nach Schätzungen des Finanzamts – um mindestens 25% Prozent vermehrt oder verringert haben (§ 1 des Steuergesetzes Nr. 21, vom 01.07.1981).

3.4 Zusammenfassung

Die vorausgehenden Ausführungen haben verdeutlicht, dass das zur Zeit in Syrien bestehende System mehrerer Einkommensteuerarten innerhalb der Einkommensteuer auf Einkünfte aus industriellen, handelsgeschäftlichen und nicht handelsgeschäftlichen Tätigkeiten zwischen zwei Steuerarten unterscheidet, der Realeinkommensteuer und der Pauschaleinkommensteuer. Diese Unterscheidung beruht darauf, dass der syrische Gesetzgeber die in Frage kommenden natürlichen und juristischen Personen, die industrielle, handelsgeschäftliche und nicht handelsgeschäftliche Tätigkeiten ausüben, in zwei Gruppen aufteilt.

Zur ersten Personengruppe gehören vor allem diejenigen, die über ein relativ großes Wirtschaftspotential verfügen. Sie werden vom Gesetzgeber als buchführungsfähige Steuerpflichtige eingestuft, die in der Lage sind, ihre Gewinne entsprechend den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu ermitteln. Deswegen unterliegen diese Steuerpflichtigen der Realeinkommensbesteuerung, die sich auf den Betriebsvermögensvergleich stützt.

Hingegen werden der zweiten Gruppe die natürlichen und juristischen Personen zugeordnet, deren geschäftliche Betätigung sich in eher bescheidenen Verhältnissen abspielt. Diese Steuerpflichtigen werden von der Buchführungspflicht entlastet und damit zur Pauschaleinkommensbesteuerung herangezogen, bei der das Finanzamt von Schätzung und Pauschalierung des steuerlichen Gewinns ausgeht. Die wichtigsten Aspekte der Pauschalbesteuerungsmethode können wie folgt zusammengefasst werden:

- Der steuerliche Gewinn des Steuerpflichtigen wird aufgrund bestimmter Parameter und spezieller Verfahrensregeln geschätzt und pauschal festgelegt. Dabei erfolgt diese Gewinnfestlegung im Voraus für das erste Kalenderjahr des Fünfjahreszeitraums und wird in derselben Höhe für die folgenden vier Jahre beibehalten. Daher kann das Finanzamt die realen bzw. genauen Bemessungsgrundlagen der Pauschaleinkommensteuer nicht ermitteln. Deshalb ergibt sich in den meisten Fällen eine erhebliche Diskrepanz zwischen der Schätzung und der tatsächlichen Gewinnsituation des Steuerpflichtigen.
- Im Rahmen der Pauschalbesteuerungsmethode ist der Steuerpflichtige grundsätzlich weder buchführungs- noch aufzeichnungspflichtig, abgesehen von den im Jahr 1981 mit dem Steuergesetz Nr. 21 eingeführten Modifikationen, wonach bestimmte

Steuerpflichtige zur Führung von verschiedenen Aufzeichnungen verpflichtet werden können. Dabei sei jedoch darauf hingewiesen, dass diese Aufzeichnungen nicht den jährlichen Gewinn aufzeigen, sondern meistens den jährlichen Umsatz und / oder die jährlichen Einkäufe, die sich auf das vorangegangene Kalenderjahr beziehen.

- Die Besteuerungs- bzw. Klassifizierungsverfahren beginnen, sobald der Steuerpflichtige sich beim Finanzamt anmeldet. Diese Anmeldung erfolgt nicht jährlich, sondern entweder anlässlich des Vorliegens bestimmter im Pauschaleinkommensteuergesetz kodifizierter Anlässe oder nur einmal während einer Klassifizierungsdauer, die sich in der Regel auf fünf Jahre erstreckt.

- Bei der Durchführung des Besteuerungs- bzw. Klassifizierungsprozesses stützt sich das Finanzamt auf zuständige Klassifizierungskommissionen. Zunächst wird der jährliche Gewinn des Steuerpflichtigen durch die Erstkommission festgelegt. Im Falle einer Einwendung (des Steuerpflichtigen oder des Finanzprüfers) gegen diese Gewinnfestlegung wird dann die Erstkommissionsklassifizierung durch die Revisionskommission überprüft und der Steuerpflichtige neu klassifiziert. Daraus folgt nicht zwingend ein anderer Steuerbetrag. Hierbei wird der pauschaleinkommensteuerpflichtige Gewinn und die darauf entfallende Steuer endgültig festgelegt, so dass sie, wenn keine Steuersatzänderungen eintreten, in gleicher Höhe auch für weitere vier Jahre vom betreffenden Steuerpflichtigen zu entrichten ist. Das folgende Schema zeigt zusammenfassend die Vorgehensweise der Kommissionen bei der Klassifizierung des Steuerpflichtigen:

Klassifizierungsphasen	Klassifizierungsschritte
Erstkommissionsklassifizierung	<ul style="list-style-type: none"> - Aufsuchen des Steuerpflichtigen und Anfertigen eines Aufsuchensberichts - Bewertung der Tätigkeit des Steuerpflichtigen und der abgegebenen Mitteilung - Schätzung der jährlichen Einkäufe oder des jährlichen Umsatzes unter Zugrundelegung evtl. vorhandener, steuerlich anerkannter Aufzeichnungen bzw. Belege oder - Schätzung des jährlichen Umsatzes, falls die Belege nicht vorhanden bzw. steuerlich nicht anerkannt sind - Anwendung eines Gewinnsatzes auf die jährlichen Einkäufe bzw. auf den jährlichen Umsatz - Festsetzung des jährlichen Gewinns und der darauf basierenden Pauschaleinkommensteuer in einem Klassifizierungsbeschluss
Revisionskommissionsklassifizierung	<ul style="list-style-type: none"> - Überprüfung der vom Steuerpflichtigen bzw. vom Finanzprüfer bezüglich der Erstkommissionsklassifizierung erhobenen Einwendung - Aufsuchen des Steuerpflichtigen und Überprüfen der Klassifizierungsgrundlagen, insbesondere der strittigen - Bewertung der Erstkommissionsklassifizierung - Beibehaltung des Gewinns und der darauf basierenden Pauschaleinkommensteuer, wie sie durch die Erstkommission festgesetzt wurden oder - Erhöhung des durch die Erstkommission festgesetzten Gewinns und der darauf basierenden Steuer oder - Minderung des durch die Erstkommission festgesetzten Gewinns und der darauf basierenden Steuer

4 Analyse der Übertragbarkeit der deutschen Kleinunternehmerbesteuerung gemäß § 4 Abs. 3 EStG auf Syrien

4.1 Grundsätzliche Überlegungen zur Übertragungsproblematik

4.1.1 Das hier zugrunde gelegte Verständnis der Übertragungsproblematik

4.1.1.1 Die inhaltliche Abgrenzung der zu untersuchenden Übertragungsproblematik

Die Worte „Übertragung“, „Übertragbarkeit“, „übertragen“ sind in der deutschen Alltagssprache so gebräuchlich, dass sie im aktuellen (Rechtschreib-) Duden³⁰⁹ zwar vorhanden sind, ihre Bedeutung aber nicht definiert, sondern allenfalls in sprachlichen Anwendungsbeispielen erläutert wird.³¹⁰ Dasselbe gilt für das Duden-Bedeutungswörterbuch.³¹¹

Eine betriebswirtschaftliche Definition von „Übertragbarkeit“ ließ sich nicht auffinden. Von den Wortkonstruktionen her bedeutet „Übertragung“, dass etwas übertragen wird oder wurde (z.B. von einem Land in ein anderes), während mit „Übertragbarkeit“ die Fähigkeit bzw. Möglichkeit, etwas zu übertragen, angesprochen wird.

Für das Gelingen einer Übertragung ist wichtig zu beachten,

- dass die angesprochene Anwendung in einem neuen Bereich (Land) stattfinden muss, in dem vergleichbare Bedingungen wie in der Ausgangssituation herrschen,
- dass die zu übertragenden Erfahrungen auch im Empfängerland auf Interesse stoßen sowie Geltung und Anerkennung genießen,
- dass diese Erfahrungen sich manchmal nicht ohne weiteres oder nicht uneingeschränkt auf die dortige Situation anwenden lassen.

Um das hier vertretene Verständnis von Übertragung besser zu klären und abzugrenzen, ist es zunächst sinnvoll, allgemein auf Übertragungsprozesse hinzuweisen, die sich zwischen zwei Ländern abspielen können. In diesem Sinne wird

³⁰⁹ Vgl. Duden, **Rechtschreibung**, 2006, S. 1037.

³¹⁰ Umgekehrt wird im Duden, **Rechtschreibung**, 2006, S. 1018, das Wort „Transfer“ u. a. durch die Formulierung „Übertragung erlernter Vorgänge auf eine andere Aufgabe“ umschrieben.

³¹¹ Vgl. Duden, **Bedeutungswörterbuch**, 2002, S. 919f.

beispielsweise von Technologietransfer oder angepassten Technologien für die so genannten Entwicklungsländer³¹² am häufigsten gesprochen.³¹³ Der Transfer von Technologien aus den Industrieländern in die Entwicklungsländer stellt eine sehr wichtige Thematik dar, die zum großen Teil mit der Behandlung der Entwicklungsfragen von angepassten Technologien und entwicklungspolitischen Diskussionen zusammenhängt.³¹⁴ Diese Technologien bzw. die für Entwicklungsländer erforderlichen angepassten Technologien werden von Industrieländern auf verschiedene Art und Weise angeboten, angefangen von wissenschaftlichen Veröffentlichungen bis hin zur Implementierung schlüsselfertiger Industrien.³¹⁵ Daraus ergibt sich, dass sich das Ausmaß des Technologietransfers sehr weit fassen lässt, so dass die Übertragung sich nicht nur auf die theoretischen Erkenntnisse zur Verwirklichung einer Technologie beschränkt, sondern auch die praktische Umsetzung dieser Technologie umfassen kann.

Nun können zum besseren Verständnis der Übertragungsproblematik in dieser Arbeit folgende Überlegungen angestellt werden:

- Bei der hier zu untersuchenden angestrebten Übertragung besteht das Übertragungsobjekt in bestimmten steuerrechtlichen Erfahrungen bzw. Technologien (Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG) aus einem Industrieland (Deutschland), die von einem Entwicklungsland (Syrien) übernommen werden sollen, um dort bestehende steuerrechtliche Regelungen (Besteuerung im Rahmen der bisherigen Pauschaleinkommensteuer) weiter zu entwickeln bzw. zu reformieren.
- Die Überprüfung der Übertragbarkeit gilt somit für die deutschen Erfahrungen und nicht für die syrischen. Untersucht wird ein nur in eine Richtung (von Deutschland nach Syrien) wirkender Prozess. Daher bleibt in dieser Arbeit eine Untersuchung

³¹² Der Begriff „Entwicklungsländer“ wird an Stelle von „unterentwickelte Länder“ (die so genannten unterdeveloping countries) und als Synonym für „Dritte Welt“ verwendet. Zu dieser Welt gehören verschiedene Länder, die bestimmte Charakteristika aufweisen, die durch politisch, wirtschaftlich sowie soziologisch instabile Rahmenbedingungen gekennzeichnet sind; hierzu vgl. Lachmann, W., **Entwicklungspolitik**, 2004, S. 15-22.

³¹³ Anpassung von Technologien und Technologietransfer in die Entwicklungsländer ist Gegenstand eines sehr umfangreichen Schrifttums, das seine Vielfältigkeit von den verschiedenen Problembereichen in den Entwicklungsländern erlangt hat; vgl. hierzu z.B. Baumer, J., u. a., **Angepasste Technologien**, (Bibliographie), 1977; Louven, E., **Technologietransfer**, 1982.

³¹⁴ Grundsätzlich kann man von Technologietransfer in folgenden Zusammenhängen sprechen:

Erstens, wenn der Technologietransfer zwischen Industrieländern erfolgt.

Zweitens, wenn der Technologietransfer zwischen Entwicklungsländern erfolgt.

Drittens, wenn dieser Transfer von Industrieländern in Entwicklungsländer erfolgt; vgl. Louven, E., **Technologietransfer**, 1982, S. 149.

³¹⁵ Vgl. Louven, E., **Technologietransfer**, 1982, S. 156-160.

wechselseitiger Übertragungsmöglichkeiten steuerrechtlicher Regelungen der angesprochenen Länder ausgeschlossen.

- Die Erfahrungsübertragung bezieht sich auf den gesamten Prozess, der vom Steuerpflichtigen – oder dessen Steuerberater – und der Finanzverwaltung durchgeführt werden muss, nämlich von der Ermittlung des steuerlichen Gewinns bis zur Steuerveranlagung, wobei der Übertragungsprozess hier nicht so ausführlich und weitgehend sein soll wie beim Technologietransfer. Insbesondere sollen – aus Gründen der stofflichen Begrenzung – Fragen der Implementation nur angedeutet werden; es sollen also weder alle Einzelheiten der deutschen Erfahrungen auf ihre Anwendbarkeit in Syrien überprüft noch die Folgen der Implementation in der syrischen Praxis untersucht werden.

- Es handelt sich dabei nicht um Übertragung von Technologien, die Sachmittel oder materieller Art sind, wie z.B. Kapital und Güter; in diesen Fällen kann im Extremfall ein alle Elemente umfassendes Paket übertragen werden, wie es z.B. bei schlüsselfertigen Projekten der Fall ist.

- Zwar kann es im Rahmen einer Übertragung von steuerrechtlichen Erfahrungen um die erstmalige Einführung neuer Regelungen bzw. neuer Steuern in das Steuersystem des Empfängerlandes oder auch die erstmalige Anwendung einer neuen Besteuerungsprozedur gehen, jedoch ist eine solche „Radikalkur“ hier nicht beabsichtigt. Die in Syrien bestehende spezifische Einkommensteuer (Schedule) für Kleinunternehmer und Freiberufler soll als Steuerart weiter bestehen; die Besteuerungsmethode soll jedoch grundlegend reformiert, d.h. an das deutsche Vorbild angepasst werden. Da die derart veränderte Einkommensbesteuerung für Kleinunternehmer nicht mehr auf Schätzung und Pauschalierung beruht, müssen die bisherigen Bezeichnungen „Pauschaleinkommensteuer“ bzw. „Pauschaleinkommensbesteuerung“ durch andere ersetzt werden, die der neuen Besteuerungsmethode entsprechen. Im Folgenden werden die Bezeichnungen „reformierte Einkommensteuer für Kleinunternehmer“ bzw. „reformierte Einkommensbesteuerung für Kleinunternehmer“ verwendet.

- Es soll jedoch nicht ausgeschlossen werden, dass diese Übertragung zu einer mehr oder weniger großen Reform der Einkommensbesteuerung für Kleinunternehmer führen könnte. Die wichtigen Elemente der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG werden auf die besonderen syrischen Gegebenheiten angepasst. Demzufolge

kann es zu einigen Modifikationen der einzuführenden Elemente kommen. Hierbei gilt es sorgfältig zu überlegen, was aus den deutschen Erfahrungen in diesem Bereich verwendet werden kann, um die Verbesserung der Besteuerung für syrische Kleinunternehmer zu fördern oder zu gewährleisten.

- Daraus ergibt sich, dass es sich bei der angestrebten Übertragung nicht um eine umfassende bzw. vollständige Übernahme aller Regelungstechniken der deutschen Besteuerungsmethode handelt, sondern um eine modifizierte Übernahme, die die Gestaltung und Einführung einer ähnlichen Besteuerung in Syrien anstrebt. Bei der Übertragung der deutschen Regelungen geht es nicht um eine Art von schlichtem Rechtsimport, bei dem der Wortlaut des § 4 Abs. 3 EStG und aller anderen damit zusammenhängenden Bestimmungen nach Syrien transportiert und vom dort bestehenden Steuerrecht aufgenommen und dementsprechend von den Kleinunternehmern angewendet wird.³¹⁶

- Worauf es in diesem Zusammenhang ankommt, ist die Verbesserung der vorhandenen Rechtsnormen hinsichtlich der Besteuerung für Kleinunternehmer in Syrien durch den Erwerb von bzw. die Ergänzung mit neuen aus Deutschland übertragenen Normen und deren Anpassung an syrische Verhältnisse.

- Auf die Fragen, warum die Verbesserung der in Syrien bestehenden Besteuerung für Kleinunternehmer notwendig ist und an welchen Zielvorstellungen diese Verbesserung sich orientieren sollte, wird im Rahmen dieser Arbeit später eingegangen.³¹⁷

Den Übertragbarkeitsüberlegungen werden dabei bestimmte fundamentale Annahmen zugrunde gelegt, die für Entstehung und Fortsetzung dieser Arbeit zwingend erfüllt sein müssen, weil sonst das ganze Übertragungsprojekt scheitern würde.

Diese grundlegenden Annahmen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. *Eine Reformierung der bisherigen Pauschaleinkommensteuer ist aus Sicht des syrischen Gesetzgebers erwünscht.* Diese Annahme findet nicht nur in der Anzahl der verschiedenen Reformen bzw. Reformversuche des sy-

³¹⁶ Der Rechtsexport bzw. Rechtsimport impliziert für das Empfängerland die komplette Übernahme der importierten Rechtsnormen aus dem Geberland. Dies ist jedoch sehr problematisch und kritisch; eine erfolgreiche komplette Übernahme im Rechtsbereich hängt von vielen Faktoren ab, die dabei berücksichtigt werden müssen. Mehr dazu siehe Babeck, W., **Rechtsexport**, in: Forum Recht Online, Heft 4 / 2002, Fundstelle im Internet: http://www.forum-recht-online.de/2002/402/402_babeck.htm, abgerufen am 19.12.2007.

³¹⁷ Hierzu siehe Punkt 4.1.2, S. 130-154.

rischen Einkommensteuerrechts³¹⁸ ihre Rechtfertigung, sondern lässt sich auch durch theoretische Überlegungen begründen: So werden dem Gesetzgeber neue Wege aufgezeigt, um verschiedene Reformmöglichkeiten der Kleinunternehmerbesteuerung auszuschöpfen. Offen bleibt hierbei die Haltung der Steuerpflichtigen gegenüber diesen Reformbestrebungen, was jedoch im weiteren Verlauf der Untersuchung geklärt wird.

2. *Die Einkommensteuer für die syrischen Kleinunternehmer ist reformfähig.* Diese Annahme stützt sich darauf, dass die Besteuerung für die syrischen Kleinunternehmer reformiert werden kann, weil die möglichen Widerstände bzw. Hemmnisse sich überwinden lassen werden. Welcher Art diese Widerstände sind, wird im Einzelnen später erläutert.³¹⁹
3. *Die Übertragung der deutschen Erfahrungen ist prinzipiell möglich, unabhängig von Art und Ausmaß der Übertragung im Einzelnen.* Wegen der prinzipiell ähnlichen Bedingungen beider Besteuerungsmethoden (wie z.B., dass beide Methoden für Kleinunternehmer gelten und beide keine Buchführung oder Abschlüsse erfordern) wird unterstellt, dass die Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG auch eine Alternative für die Lösung der Besteuerungsprobleme der syrischen Kleinunternehmer ist. Außerdem besteht für die steuerrechtlichen Erfahrungen in Deutschland kein Patentschutz, der die Übertragung dieser Erfahrungen auf Syrien oder auf andere Entwicklungsländer verhindern würde.

4.1.1.2 Das methodische Vorgehen bei der Untersuchung der Übertragungsproblematik

Nach der im vorherigen Abschnitt erfolgten inhaltlichen Präzisierung der zu untersuchenden Übertragungsproblematik wird anschließend (in Abschnitt 4.1.2) begründet, warum eine Übertragung der deutschen Besteuerungsmethode zur Beseitigung der Mängel der syrischen Kleinunternehmerbesteuerung angestrebt wird.

Eine Untersuchung der Übertragbarkeit der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG auf Syrien darf nicht von den Ausgangsbedingungen abstrahieren, die in Syrien bezüglich der wirtschaftlichen, rechtlich-politischen und sozio-kulturellen Verhältnisse

³¹⁸ Hierzu siehe Punkt 4.1.2.1.1, S. 130-136.

³¹⁹ Hierzu siehe Punkt 4.2, S. 155-171.

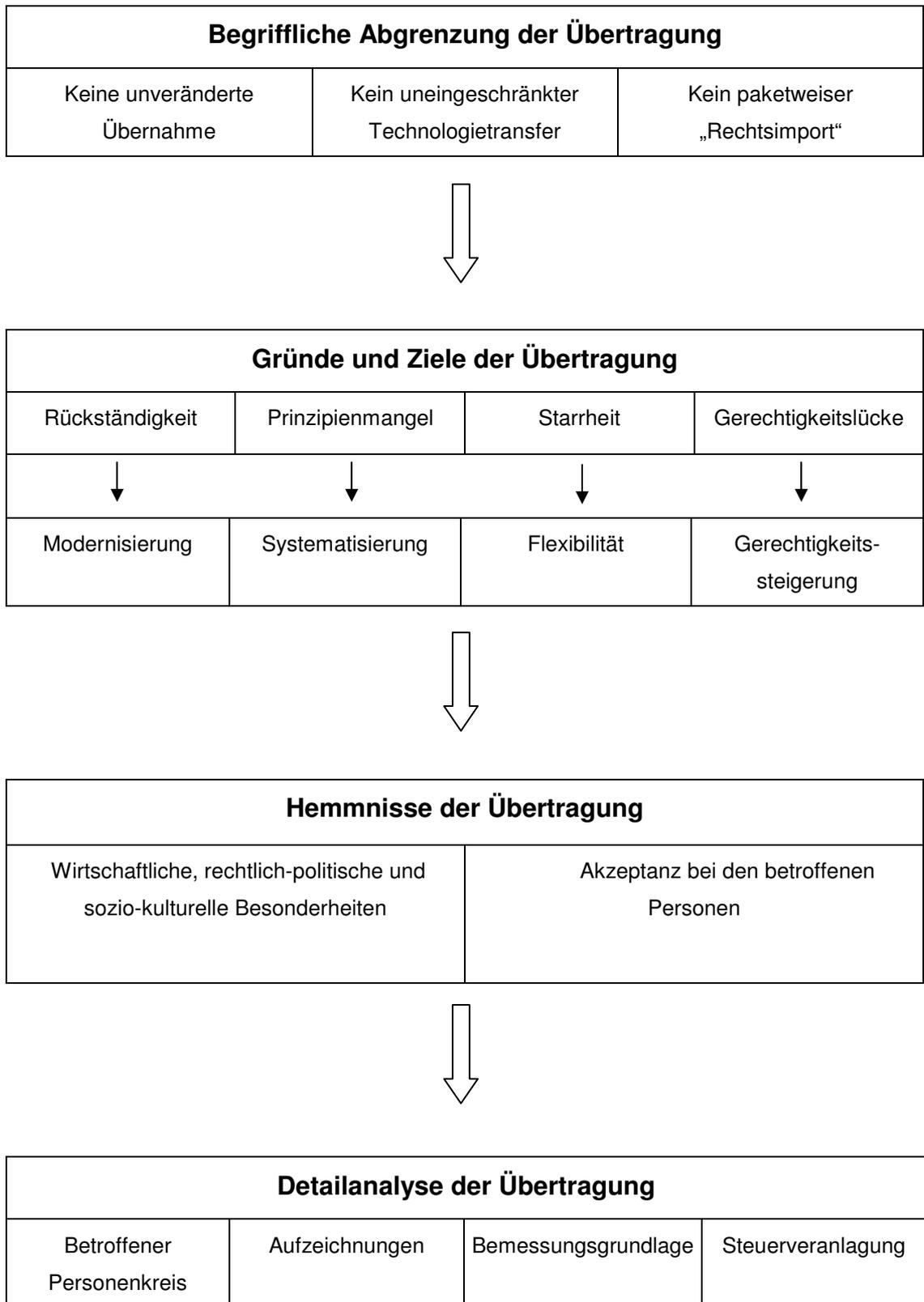
gegeben sind; diese werden in Abschnitt 4.2.1 dargestellt. Daneben müssen in Abschnitt 4.2.2 weitere Faktoren berücksichtigt werden, welche die Übertragungsmöglichkeit einschränken bzw. erschweren würden.

Bei der ausführlichen Analyse der Übertragungsproblematik wird das Ausmaß der Übertragbarkeit der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht auf der Basis von Kosten-Nutzen-Analysen bestimmt, weil die Höhe der zukünftigen Aufkommensentwicklung und der dafür erforderlichen Kosten sich nur subjektiv schätzen lässt; d. h. eine exakte Ermittlung ist nicht möglich. Vielmehr möchte die Arbeit hier den Versuch unternehmen, qualitativ zu prüfen, in welchem Maße und unter welchen Bedingungen eine Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG in Syrien anwendbar ist.

Dabei werden für die in Abschnitt 4.3 durchzuführende Detailanalyse folgende vier Bereiche unterschieden: Personenkreis, Aufzeichnungen, Bemessungsgrundlage, Steuerveranlagung. Diese Bereiche sind in jedem geordneten Besteuerungsprozess anzutreffen. Zunächst ist der Kreis der Steuerpflichtigen festzulegen und zu bestimmen, welche Aufzeichnungspflichten sie zu erfüllen haben. Aus ihren Aufzeichnungen errechnen die Steuerpflichtigen die Steuerbemessungsgrundlage und übermitteln sie dem Finanzamt, das die Steuerveranlagung durchführt.

Für jeden Bereich werden zuerst die wichtigsten in Deutschland gegebenen Anwendungsvoraussetzungen dargestellt. Außerdem wird überprüft, inwieweit diese Bedingungen in Syrien gegeben sind bzw. geschaffen werden können. Erst dabei kann man feststellen, welche Elemente der deutschen Besteuerung übertragbar wären und welche Besonderheiten (Modifikationen oder Ergänzungen) die syrischen Gegebenheiten erfordern könnten, woraus sich Ansatzpunkte für eine neuartige und angemessene Besteuerungsmethode für die syrischen Kleinunternehmer ableiten lassen könnten.

Das folgende Schema vermittelt einen Überblick darüber, wie die Untersuchung der Übertragbarkeit der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG auf syrische Verhältnisse in diesem Kapitel erfolgen wird:



4.1.2 Begründung für die angestrebte Übertragung

Das wesentliche Ziel der in der vorliegenden Arbeit beabsichtigten Übertragung besteht in der Reform der in Syrien für bestimmte Steuerpflichtige geltenden Besteuerungsmethode. Dabei erfolgt diese Reform, deren Notwendigkeit sich aufgrund der veralteten Technik der syrischen Besteuerungsmethode aufdrängt, unter Zugrundelegung bestimmter deutscher Erfahrungen im Rahmen der Gewinnermittlungsmethode gemäß § 4 Abs. 3 EStG.

Deshalb sollen im Folgenden die Hauptschwierigkeiten in Bezug auf die Besteuerung der Pauschaleinkommensteuer dargelegt werden (in Abschnitt 4.1.2.1). Dies wird ein klareres Bild über die Grundprobleme liefern, die die Reform dieser Besteuerung erforderlich machen. Der problematische Istzustand in Syrien soll dadurch verbessert werden, dass die deutsche Gewinnermittlungsmethode gemäß § 4 Abs. 3 EStG als Vorbild herangezogen wird. Da diese Methode nicht unreflektiert übernommen werden soll, muss (in Abschnitt 4.1.2.2) ihre Eignung als Übertragungsobjekt überprüft werden. Somit kann man dann die Relevanz der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG für Syrien fundierter beurteilen.

4.1.2.1 Problematik der Besteuerung im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer

In dem vorliegenden Abschnitt wird die in Syrien bestehende Pauschaleinkommensteuer und ihrer Problematik umfassend analysiert. Zunächst soll die geschichtliche Entwicklung dieser Besteuerung untersucht werden, weil dies zusätzliche Aufschlüsse über ihren Charakter gibt. Einschränkend ist hierbei darauf hinzuweisen, dass in diesem entwicklungsgeschichtlichen Punkt nur die wesentlichen Modifikationen behandelt werden, nicht dagegen die administrativ geringfügigen Änderungen, die in Bezug auf die materielle Bedeutung der Besteuerung nur eine untergeordnete Rolle spielen, wie z.B. im Jahr 1982 die Verlängerung der Einspruchsfrist, innerhalb derer die Steuerpflichtigen die Steuerfestsetzung anfechten können, von zwei Wochen auf vier Wochen.

4.1.2.1.1 Zur Entwicklung der Besteuerung im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer

Die Entwicklungsgeschichte der syrischen Pauschaleinkommensbesteuerung lässt sich in vier Phasen einteilen:

Phase 1: Die Entwicklung der Besteuerung von 1958 bis 1968

Mit dem Gesetz Nr. 112 vom 11.05.1958 wurde, wie bereits im 3. Kapitel dargelegt, die so genannte Pauschaleinkommensteuer eingeführt. Dadurch kam es zur Modifizierung des § 2 des Haupteinkommensteuergesetzes vom 21.05.1949, wonach alle Einkommensteuerpflichtigen ausschließlich der Realeinkommensteuer unterlagen. Der neue Paragraph sah vor, dass eine Pauschaleinkommensteuer sowohl den natürlichen als auch den juristischen Personen, die im syrischen Territorium³²⁰ industrielle, handelsgeschäftliche sowie nicht handelsgeschäftliche Tätigkeiten betreiben, auferlegt wird; allerdings wurden von der Besteuerung auf der Basis der Pauschaleinkommensteuer unter anderem diejenigen befreit,³²¹ die ihre industriellen, handelsgeschäftlichen sowie nicht handelsgeschäftlichen Tätigkeiten aufgrund der Realeinkommensteuer besteuern lassen mussten. Somit kann man den Schluss ziehen, dass die Pauschaleinkommensteuer als Hauptsteuer im syrischen Steuerrecht verankert wurde, sogar vor der Realeinkommensteuer.³²² Der Gesetzgeber war damals mit der Tatsache konfrontiert, dass die Mehrzahl der Steuerpflichtigen Analphabeten waren. Sie waren nicht in der Lage, Bücher zu führen oder Abschlüsse zu machen. Außerdem konnten sie wegen ihrer sehr beschränkten finanziellen Lage weder Buchhalter einstellen noch die Leistungen eines Steuerberaters³²³ bezahlen. Dies hatte zur Folge, dass die Durchführung der Besteuerung im Rahmen der Realeinkommensteuer unmöglich bzw. mehr als fraglich war. Als Lösung für dieses heikle Problem wurde die Pauschaleinkommensteuer geschaffen. Hierbei fielen unter diese Besteuerungsform mehr als 90% der Steuerpflichtigen mit industriellen, handelsgeschäftlichen und nicht handelsgeschäftlichen Gewinnen; der Rest musste bei der Besteuerungsform der Realeinkommensteuer bleiben.³²⁴

³²⁰ Es hieß syrisches Territorium und nicht Syrien bzw. Syrische Arabische Republik, weil das Gesetz während der Vereinigungsperiode zwischen Syrien und Ägypten erlassen wurde; die Vereinigung dauerte von 1958 bis 1961 und der Gesamtstaat hieß damals: „die Vereinigte Arabische Republik“; mehr dazu vgl. Perthes, V., **Syrien**, 1990, S. 48.

³²¹ Für die von Pauschaleinkommensteuer befreiten Personen siehe Punkt 3.2.1, S. 99.

³²² Hierzu siehe Punkt 3.2.1, S. 98.

³²³ Mit der Bezeichnung „Steuerberater“ ist ein Beruf gemeint, der in Syrien (wörtlich in das Deutsche übersetzt) „gesetzlicher Buchhalter“ heißt. Anders als in Deutschland müssen sie die Steuerpflichtigen nicht nur bei der Abgabe von Steuererklärungen unterstützen, sondern diese vor der Einreichung auch prüfen und beglaubigen.

³²⁴ Die Zuordnung der Steuerpflichtigen auf Pauschal- oder Realeinkommensteuer erfolgte nach Ermessen der Finanzverwaltung; entscheidend war dabei jedoch die Art und der Umfang der Tätigkeit des Steuerpflichtigen.

Für die Besteuerung im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer verlangte der Gesetzgeber keinerlei Aufzeichnungen oder Erklärungen. Der Steuerpflichtige musste beim Finanzamt nur den Beginn seiner Tätigkeit melden. Daraufhin erfolgte die Besteuerung, indem die Erstkommission direkt die Steuer festsetzte, ohne dass sie die tatsächlich erzielten Gewinne des Steuerpflichtigen berücksichtigte. Für eine Behandlung von Einwendungen war eine zweite Kommission („Revisionskommission“) zuständig.³²⁵

Die Erstkommission setzte die Steuer für jeden Steuerpflichtigen anhand eines bestimmten Verzeichnisses³²⁶ fest; aus diesem Verzeichnis gingen 20 Steuerpflichtigenklassen hervor; für jede Klasse wurde pauschal ein fester Betrag als Steuer bestimmt; somit waren sowohl Maßnahmen für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlagen als auch ein Steuertarif, der an diese zahlenmäßig hätte anknüpfen können, überflüssig.

Bei der Zuordnung der Steuerpflichtigen auf die 20 verschiedenen Klassen waren einige Merkmale zu beachten; die Erstkommission musste Ort, Art und Ausmaß der Tätigkeiten des Steuerpflichtigen sowie die Zahl seiner Kunden heranziehen, um ihn in die angemessene Klasse einzuordnen. Diese Klassifizierung galt für 5 Jahre, so dass der Steuerpflichtige den jährlich gleichen Steuerbetrag während dieses Zeitraums zahlen musste. Es ist darauf hinzuweisen, dass die Klassifizierungen hier alle 5 Jahre zum selben Zeitpunkt für sämtliche Steuerpflichtigen durchgeführt werden mussten, die so genannte Allgemeinklassifizierung (§ 6 Pauschaleinkommensteuergesetz). Personen, die mit ihren steuerpflichtigen Aktivitäten erst nach dem Stichtag der Ausführung der Allgemeinklassifizierung begannen, wurden extra klassifiziert; ihre festgesetzte Steuer hatten sie aber nur bis zum Ende des bestehenden Allgemeinklassifizierungszeitraums zu entrichten. Die erste Allgemein-

³²⁵ Hierzu siehe Punkt 3.3.2.1, S. 117.

³²⁶ Die Steuerpflichtigenklassen und die pro Klasse zu entrichtenden Pauschaleinkommensteuern:

Klasse	Jährliche Pauschalsteuer in SP	Klasse	Jährliche Pauschalsteuer in SP
1	100	11	800
2	150	12	900
3	200	13	1000
4	250	14	1250
5	300	15	1500
6	350	16	1750
7	400	17	2000
8	500	18	2250
9	600	19	2500
10	700	20	3000

klassifizierung ist zu Anfang des Jahres 1959 durchgeführt worden. Wenn z.B. damals ein Steuerpflichtiger zu Anfang des Jahres 1963 mit der Tätigkeit begann und der Klasse 14 zugeordnet wurde, musste er dann nur einmal eine jährliche Steuer von 1.250 SP entrichten; denn am Anfang des Jahres 1964 war die zweite Allgemeinklassifizierung durchzuführen, und demzufolge musste er – wie alle anderen Steuerpflichtigen – für 5 weitere Jahre neu klassifiziert werden.

Die Besteuerung auf diese Art und Weise dauerte von der Einführung der Pauschal-einkommensteuer im Jahre 1958 bis zum Jahre 1968. Während dieser Zeit fanden zwei Allgemeinklassifizierungen in den Jahren 1959 und 1964 statt, die mit viel Pauschalierung, Ungenauigkeit und Unbestimmtheit verbunden waren.³²⁷

Phase 2: Die Entwicklung der Besteuerung von 1968 bis 1981

Diese Entwicklungsphase zeichnete sich durch den Erlass von mehreren legislativen Dekreten³²⁸ aus. Die Dekrete trugen dazu bei, dass das Verfahren der Besteuerung für die Pauschaleinkommensteuer eine bedeutsame Wende erfuhr. Als wichtigste Reformen sind zu nennen:

- Abschaffung der Besteuerung aufgrund der durch Steuerpflichtigenklassen vorgenommenen Festsetzung einer jährlichen Steuer. Stattdessen wurde vorgeschrieben, dass die Erstkommission bei der Besteuerung vom jährlichen Gewinn des Steuerpflichtigen auszugehen hatte. Das bedeutet, dass die Erstkommission die Steuer nicht mehr direkt und ohne weiteres festlegen konnte, sondern sie musste erst den Gewinn des Steuerpflichtigen ermitteln.
- Die Ermittlung der Gewinne der Steuerpflichtigen erfolgte jedoch durch Schätzung. Um diese Schätzung möglichst der Realität nahe zu bringen, sah der Gesetzgeber vor, dass die Erstkommission den Steuerpflichtigen aufzusuchen hat. Dabei sollte sie feststellen, wie groß und rentabel seine Geschäfte wären und welche Kosten für

³²⁷ Die im vorstehenden Abschnitt beschriebene Entwicklung der Besteuerung von 1958 bis 1968 stützt sich auf die Darstellung in **Veröffentlichungen des Finanzministeriums**, 1970, S. 207-226.

³²⁸ Zu diesen Dekreten gehören unter anderem:

- Das legislative Dekret Nr. 41 vom 26.02.1968 über die Bestimmung der industriellen, handelsgeschäftlichen sowie nicht handelsgeschäftlichen Tätigkeiten, die der Real- oder Pauschaleinkommensteuer unterliegen.
- Das legislative Dekret Nr. 928 vom 25.04.1968 über die Besteuerungssystematik für Real- und Pauschaleinkommensteuer.
- Das legislative Dekret Nr. 21 vom 18.01.1969 über die Anwendung des für die Realeinkommensteuerpflichtigen geltenden Steuertarifs auch im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer.

das Betreiben dieser Geschäfte entstehen würden. Erst dann schätzt die Kommission, wie hoch „ungefähr“ sein jährlicher Gewinn sein könnte.

- Der Steuertarif, der zuvor nur für die Realeinkommensteuer galt, wurde zum ersten Mal im Rahmen der Besteuerung der Pauschaleinkommensteuer angewendet. Hierbei war der von der Erstkommission geschätzte Jahresgewinn – nach Abzug von 1.200 SP als Existenzminimum – das zu versteuernde Jahreseinkommen. Der darauf anzuwendende Steuertarif bestand aus denselben progressiven Steuersätzen, die für die Realeinkommensteuer maßgeblich waren. Diese Steuersätze stammten zuerst vom legislativen Dekret Nr. 58 von 1948 (§ 16); dabei betrug der Höchstsatz 52% für den Gewinn von über 750.000 SP.³²⁹

Es bleibt darauf hinzuweisen, dass die dabei berechnete Jahressteuer jährlich während des gesamten Fünfjahreszeitraums, wie in der vorherigen Entwicklungsphase, zu entrichten war. Darüber hinaus wurde diese 5-jährige Klassifizierung wie bisher zeitgleich für alle Steuerpflichtigen vorgenommen; die so genannte Allgemeinklassifizierung blieb somit weiterhin bestehen.

Phase 3: Die Entwicklung der Besteuerung von 1981 bis 2003

Im Jahr 1981 wurde in Syrien das steuerliche Gesetz Nr. 21 erlassen, dessen Ziel es war, die Besteuerung der industriellen, handelsgeschäftlichen und nicht handelsgeschäftlichen Tätigkeiten genauer und sachlich zutreffender zu gestalten. Was dies im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer zu bedeuten hatte, ist wie folgt zusammenzufassen:

- Das oben genannte Gesetz Nr. 21 sah in § 1 Abs. 1 die Abschaffung der so genannten Allgemeinklassifizierung vor. Die 5-jährige Klassifizierung war hierbei nicht mehr zu einem bestimmten Zeitpunkt für alle Steuerpflichtigen gleichzeitig durchzuführen bzw. zu wiederholen. Jeder Steuerpflichtige hatte somit sein individuelles Datum für Anfang und Ende der von der Erstkommission vorgenommenen Klassifizierung, die jeweils in der Regel für 5 Jahre gültig war.

- Als Ausnahme zu dieser 5-jährigen Klassifizierungsdauer sah dieses Gesetz die Möglichkeit vor, dass die Klassifizierung eines Steuerpflichtigen nach den ersten 2 Jahren unterbrochen und wiederholt werden kann. Dies konnte auf Verlangen ent-

³²⁹ Die Steuersätze wurden mehrmals modifiziert; die letzte Modifizierung während dieser Phase wurde im Jahr 1975 mit dem Gesetz Nr. 31 vollzogen; hierbei wurde ein Höchstsatz von 66% für einen Gewinn über 700.000 SP festgesetzt.

weder des Steuerpflichtigen oder der Finanzverwaltung geschehen, sobald der jährliche Umsatz sich um mehr als 25% erhöht oder gemindert hatte (§ 1 Abs. 2 Gesetz Nr. 21).

- Gemäß § 5 dieses Gesetzes mussten alle, oder auch nur näher spezifizierte, Steuerpflichtigen, die bestimmte industrielle, handelsgeschäftliche sowie nicht handelsgeschäftliche Tätigkeiten ausüben, bei der Finanzverwaltung gewisse Aufzeichnungen (Kaufregister, Umsatzregister, etc.) einreichen. Diese Tätigkeiten und die dabei abzugebenden Aufzeichnungen wurden im Einzelnen durch den Beschluss Nr. 1337 von 1983 bestimmt, der später im Jahr 1998 modifiziert wurde.³³⁰

Jedoch bleibt in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass die Entscheidung, ob der betroffene Steuerpflichtige überhaupt diesen Paragraph befolgen muss oder nicht, sich nach dem Ausmaß seiner Aktivitäten und dem Ermessen der Finanzverwaltung richtete.

- Bei der von der Erstkommission vorgenommenen Schätzung des Gewinns wurde von nun an nicht nur von Lage und Ort der Geschäfte des Steuerpflichtigen – wie in der vorherigen Phase – ausgegangen, sondern auch von eventuell vorhandenen Aufzeichnungen, unabhängig davon ob diese aufgrund einer Vorschrift oder freiwillig zustande gekommen waren. Hierbei ermittelte man den jährlichen Gewinn, indem der auf der Basis des Umsatzregisters geschätzte Umsatz mit einem für jede Tätigkeit spezifisch festgelegten Gewinnanteil multipliziert wurde.³³¹ Anschließend wurde auf diesen Gewinn der Steuertarif³³² angewendet und somit die jährliche Steuer festgesetzt.

Phase 4: Die aktuelle Entwicklung

Die aktuelle Entwicklung für die Pauschaleinkommensteuer bezieht sich auf die Phase ab dem Jahr 2003, in dem das steuerliche Gesetz Nr. 24 vom 13.11. 2003 erlassen wurde. Dieses Gesetz stellt die neueste, heute noch gültige Steuerreform in Syrien dar. Was die Besteuerung im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer betrifft, lässt sich jedoch hierbei keine bedeutsame Änderung feststellen.³³³ Das bedeutet, dass die von der vorherigen Phase geprägte Struktur der Besteuerung

³³⁰ Hierzu siehe Punkt 3.2.2.2, S.102-105.

³³¹ Mehr dazu siehe Punkt 3.3.1.2.3, S. 111-115.

³³² Während dieser Phase wurde der Steuertarif mit dem steuerlichen Gesetz Nr. 20 vom 06.07.1991 wiederum modifiziert; dabei wurde der Höchstsatz auf 45% für einen Gewinn über 1.000.000 SP festgesetzt.

³³³ Nur die Modifizierung des Steuertarifs ist in diesem Zusammenhang festzuhalten; inzwischen beträgt der Höchstsatz (gemäß § 16) 35% für einen Gewinn über 3.000.000 SP.

weiterhin Bestand hat. Der Erlass des steuerlichen Gesetzes von 2003 ist somit alles andere als eine entscheidende bzw. gewichtige Wende hinsichtlich der Besteuerungsentwicklung für die Pauschaleinkommensteuer.³³⁴

4.1.2.1.2 Zur Kritik an der gegenwärtigen Besteuerung im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer

Aus den obigen Ausführungen ist festzuhalten, dass die Besteuerung im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer sich im Laufe ihrer Entwicklung von der Schätzung nicht befreien konnte. Dabei tritt die mit der Schätzung verbundene Ungenauigkeit in mehrfacher Hinsicht in Erscheinung: Zum einen lässt sich die Höhe der Umsätze bzw. der Wareneinkäufe, die der Besteuerung zugrunde gelegt wird, nicht genau bestimmen;³³⁵ zum anderen sind die auf diese Größen angewendeten Nettogewinnsätze eher zu pauschal.³³⁶ Dazu kommt noch der Umstand, dass die Dauer dieses Ungenauigkeitszustandes sich auf 5 Jahre (auf 2 Jahre im Ausnahmefall) erstreckt.

Somit ist die derzeitige Besteuerung in Rahmen der Pauschaleinkommensteuer Gegenstand eines großen Problemfeldes im syrischen Steuerrecht. Die wichtigsten Mängel dieser Besteuerung sind hierbei:

- Rückständigkeit aufgrund der historischen Entwicklung
- Prinzipienmangel und fehlende Systemhaftigkeit
- Mangelhafte Anpassung an die tatsächliche Gewinnentwicklung der Betriebe
- Entfernung vom Postulat der Gerechtigkeit

Was dies im Konkreten heißt, wird im Folgenden erörtert:

- Dass die zu entrichtende Pauschaleinkommensteuer zu Beginn ihrer Einführung ohne Rückgriff auf eine Bemessungsgrundlage allein durch Einstufung in eine bestimmte Steuerpflichtigenklasse betragsmäßig festgesetzt wurde, wirft ein Licht auf die Schwierigkeiten und Hindernisse, mit denen der syrische Gesetzgeber vor einem halben Jahrhundert zu kämpfen hatte. Der sehr bescheidene Entwicklungsstand der betriebswirtschaftlich-rechnerischen Fähigkeiten der Steuerpflichtigen und

³³⁴ Zur gegenwärtigen Besteuerungsstruktur der Pauschaleinkommensteuer siehe Punkt 3.3, S. 106-119.

³³⁵ Hierzu siehe Punkt 3.3.1.2.3, S. 112.

³³⁶ Hierzu siehe Punkt 3.3.1.2.3, S. 113f.

das beschränkte Potenzial der Finanzverwaltungen standen im Vordergrund dieser Schwierigkeiten. Deswegen galt die Besteuerung der Pauschaleinkommensteuer damals als angemessen sowohl seitens der Steuerpflichtigen als auch der Finanzverwaltung.³³⁷

Heutzutage ist jedoch diese Position anzuzweifeln. Denn einerseits sind die technischen Möglichkeiten der Finanzverwaltung, das jährliche Einkommen bzw. den steuerlichen Gewinn exakter festzustellen, nun besser gegeben; andererseits sind die Fähigkeiten der Steuerpflichtigen, die Steuererklärungsformulare und die ergänzenden Anlagen auszufüllen, sehr gestiegen.³³⁸ Letzteres kann sogar vom Gesetzgeber nicht verneint werden, weil er selber ab dem Jahr 1981 Aufzeichnungen und Steuererklärungen von bestimmten Pauschaleinkommensteuerpflichtigen verlangte. Somit ist die mit dem Gesetz Nr. 24 aus dem Jahr 2003 erreichte höchste Entwicklungsstufe der Pauschaleinkommensbesteuerung insgesamt als enttäuschend anzusehen; daran ändern auch die seit 1981 bestehenden Aufzeichnungspflichten kaum etwas, weil diese je nach Berufsgruppe unterschiedlich und nicht allgemeinverbindlich waren. Dabei gab der Gesetzgeber dieser Besteuerung wiederum keine entscheidende neue Richtung, das bedeutet keine maßgebliche Reform der auf Pauschalierung basierenden Besteuerung, so dass man unglücklicherweise auf dem Stand von 1981³³⁹, oder sogar davor, verblieben ist.

- Die gegenwärtige Besteuerung im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer lässt kein für den Steuerpflichtigen nachvollziehbares System erkennen. Diese Systemlosigkeit besteht in erster Linie darin, dass die oben genannte Besteuerung ihrer Struktur nach die wichtigste Voraussetzung einer gerechten Einkommensbesteuerung nicht erfüllen kann, nämlich die genaue Ermittlung des Einkommens. Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass das Einkommen nur aufgrund einer Deklaration

³³⁷ Vgl. Karrat, S., **Besteuerung**, Aleppo, 1990, S. 217.

³³⁸ Nach eigener in der Finanzverwaltung von Lattakia durchgeführter Befragung wurde im Jahr 2004 festgestellt, dass immer mehr Computeranlagen zur Erleichterung des Besteuerungsprozesses eingesetzt werden; zudem verfügt hierbei die Abteilung für Pauschaleinkommensteuer über ein sehr qualifiziertes Personal (insgesamt 54 Angestellte), von denen 26 Hochschulabschluss besitzen (vorwiegend aus Rechts- und Wirtschaftswissenschaft) und genau so viele eine 2-jährige steuerrechtliche Ausbildung nach dem Abitur haben, nur zwei haben kein Abitur; darüber hinaus zeigten die Erörterungen mit dem Abteilungsleiter für Pauschaleinkommensteuer, dass schätzungsweise nur noch weniger als 20% der dieser Steuer unterliegenden Steuerpflichtigen als Analphabeten einzuordnen sind. In diesem Zusammenhang existieren leider in Syrien keine detaillierten Angaben bzw. genauen Statistiken.

³³⁹ Vgl. hierzu Punkt 4.1.2.1.1, S. 133f.

durch den Steuerpflichtigen genau feststellbar ist.³⁴⁰ Grundsätzlich sind die meisten Steuerpflichtigen im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer dazu verpflichtet, Angaben über Art und Beginn ihrer industriellen, handelsgeschäftlichen sowie nicht handelsgeschäftlichen Tätigkeiten zu machen. Diese Angaben können jedoch nicht als Steuererklärung angesehen werden. Sie können nicht dazu beitragen, dass der steuerliche Gewinn richtig bzw. genau ermittelt wird.

Dabei ergibt sich ein weiterer Kritikpunkt für die Mängel dieser Besteuerung daraus, dass der Steuerpflichtige seinen Gewinn – für steuerliche Zwecke – nicht ermitteln muss oder auch nicht kann. Nur die Finanzverwaltung hat die Aufgabe, die Gewinne der Steuerpflichtigen festzustellen. Der Gesetzgeber bietet hierbei dem Steuerpflichtigen weder eine systematische Methode noch relevante Prinzipien zur Gewinnermittlung an. Auch selbst jene Steuerpflichtigen, die bestimmte Aufzeichnungen machen müssen,³⁴¹ können anhand der vorgeschriebenen Aufzeichnungen (z.B. über die Umsätze oder über die Wareneinkäufe) keinen Gewinn errechnen.

Zwar kann – allgemein betrachtet – die Ermittlung der Besteuerungsgrundlage entweder dem Steuerpflichtigen allein oder nur der Finanzverwaltung überlassen werden, jedoch kommt letzteres eher bei einer Besteuerung des Grund und Bodens in Betracht als bei der Einkommensteuer. Die Einkommensbesteuerung, die hauptsächlich auf den Erkundigungen der Finanzverwaltung beruht, ohne Mitwirkung der Steuerpflichtigen, führt zur Schätzung der Bemessungsgrundlage dieser Steuerpflichtigen. Dabei erwies sich diese Besteuerungsform als mangelhaft, und so wurde darauf vor vielen Jahrzehnten, z.B. in Europa, verzichtet.³⁴² Eine derart unzureichende Form besteht leider im syrischen Steuerrecht am Beispiel der Pauschaleinkommensbesteuerung immer noch.

- Dass der Steuerpflichtige den zu Beginn seiner Klassifizierung festgestellten Steuerbetrag 5 Jahre lang jährlich an das Finanzamt abführt, ohne dass er jedes Jahr neu klassifiziert bzw. besteuert wird, gehört zu den größten Problemen dieser Besteuerungsmethode. Denn die wirtschaftlichen Ergebnisse einer einkommensteuerrechtlich relevanten Tätigkeit können wahrscheinlich nicht so erzielt werden, dass der für das erste Jahr geschätzte Gewinn in derselben Höhe in den darauf folgenden vier Jahren erwirtschaftet wird, erst recht nicht in einer Volkswirtschaft,

³⁴⁰ Vgl. Neumark, F., **Finanzwissenschaft**, 1980, S. 270f.

³⁴¹ Zu diesen verpflichtenden Aufzeichnungen siehe Punkt 3.2.2.2, S. 102-105.

³⁴² Vergleiche zu dem vorstehenden Absatz Neumark, F., **Finanzwissenschaft**, 1980, S. 270f.

die selbst starken Schwankungen unterworfen ist, wie die syrische Volkswirtschaft.³⁴³

Bei der Besteuerung kann die Nichtberücksichtigung der tatsächlichen Gewinnentwicklung unterschiedliche Folgen haben. Erzielt z.B. ein Steuerpflichtiger während seiner 5-jährigen Klassifizierungsdauer steigende Gewinne, so ist dies für ihn ohne Zweifel ein Vorteil; auf der anderen Seite stellt dies jedoch für die Finanzverwaltung Einnahmeausfälle dar. Hätte hingegen dieser Steuerpflichtige im Laufe der Klassifizierungsdauer eine sinkende Gewinnentwicklung, so wäre er benachteiligt, weil er auch in diesem Fall die selbe Steuer entrichten muss, als ob seine erzielten Gewinne nicht gesunken wären.

Weiterhin ist die Fixierung des jährlich zu entrichtenden Steuerbetrags für 5 Jahre dahingehend zu kritisieren, dass der Gesetzgeber hierbei die nicht unbeachtliche Inflationsrate außer Acht lässt, was für den Fiskus aufgrund der zu erwartenden Kaufkraftverluste einen erheblichen Nachteil darstellt.

Daraus ergibt sich, dass sich die Besteuerung im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer den kontinuierlich sich verändernden ökonomischen Umständen gar nicht rasch und effizient anpassen kann.

- Deutliche und wesentliche Kritik gefallen lassen muss sich ebenfalls die Pauschaleinkommensbesteuerung hinsichtlich ihrer Unvereinbarkeit mit den Besteuerungsgrundsätzen der Gerechtigkeit.³⁴⁴ Nach Neumark steht im Mittelpunkt der Gerechtigkeitsgrundsätze das Postulat der gleichmäßigen und verhältnismäßigen Besteuerung.³⁴⁵ Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit verlangt, alle juristischen und natürlichen Personen, die sich in gleichen steuerlich relevanten Umständen befinden, gleich und ohne Ansehen der Person zu behandeln; somit sind Personen,

³⁴³ Vgl. Aladi, E. / Alkatieb, K., **Besteuerung**, Damaskus, 1996, S. 402.

³⁴⁴ In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass die vorliegende Arbeit eine ausführliche Untersuchung über die Grundsätze der Gerechtigkeit oder über die anderen allgemeinen Besteuerungsgrundsätze nicht liefern soll; hierbei sei auf die mittlerweile in Deutschland umfangreiche Literatur verwiesen, die Fundamentalprinzipien für eine gerechte und zielgerichtete Besteuerung bietet; hierzu vgl. z.B. Neumark, F., **Steuerpolitik**, 1970; Birk, D., **Leistungsfähigkeitsprinzip**, 1983; Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 77-130; Haller, H., **Steuern**, 1981. Darüber hinaus sei angemerkt, dass die in Syrien bestehenden Besteuerungsgrundsätze sich grundsätzlich auf die alten bzw. klassischen Besteuerungsmaximen von Adam Smith (Gleichmäßigkeit, Bestimmtheit, Bequemlichkeit und Billigkeit der Besteuerung) stützen; ihre Inhalte wurden ohne Fachdiskussion in die syrische Literatur übernommen; vgl. Farhoud, M.-S., **Finanzwissenschaft**, Aleppo, 2003, S. 161. - Zu einer deutschsprachigen Darstellung der vier genannten Besteuerungsgrundsätze vgl. Smith, A., **Wohlstand**, 1974, S. 703f.

³⁴⁵ Die Gerechtigkeitspostulate setzen sich aus dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz der Besteuerung zusammen; zum Inhalt und der allgemeinen Bedeutung dieser Grundsätze im Einzelnen vgl. Neumark, F., **Steuerpolitik**, 1970, S. 74-185.

die sich in ungleichen steuerlich relevanten Verhältnissen befinden, entsprechend ungleich zu behandeln. Nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist die Steuerlast den Steuerpflichtigen entsprechend ihrer individuellen Leistungsfähigkeiten aufzuerlegen, so dass die durch die Besteuerung entstandene Minderung an ökonomisch-finanzieller Dispositionskraft bei allen Steuerpflichtigen als relativ gleich schwer anzusehen ist.³⁴⁶

Daraus ergibt sich, dass eine gerechte Besteuerung die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und der Verhältnismäßigkeit zu beachten hat. Davon ausgehend kann in Bezug auf die Pauschaleinkommensbesteuerung der Schluss gezogen werden, dass die Erfüllung der oben genannten Postulate äußerst fraglich ist. Der Prozess der Einkommensermittlung, wie er im Rahmen der Pauschaleinkommensbesteuerung abläuft, ist nicht in der Lage, gleiche Behandlung gleicher steuerlich relevanter Fälle zu gewährleisten. Denn die Pauschaleinkommensteuer stellt auf die Schätzung und (unter Umständen) Aushandlung der Besteuerungsgrundlage ab. Dabei ist festzuhalten, dass die bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns bestehende Subjektivität und Willkür wichtige Argumente und Hinweise für die Verstöße dieser Besteuerung gegen den Gleichmäßigkeitsgrundsatz und zugleich auch gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gibt. Die Subjektivität und Willkürlichkeit, die die Pauschaleinkommensbesteuerung hier prägen, führen dazu, dass der Raum für ungerechte und unrichtige Besteuerung vergrößert wird. Die Steuerpflichtigen können hierbei sehr unterschiedlich steuerlich belastet werden, obwohl sie in ähnlichen Verhältnissen leben.

Darüber hinaus sei in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass der Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung in Syrien umfassenden Charakter hat. Er steht auch heute noch unverändert in Artikel 19 der syrischen Verfassung vom 13. März 1973.³⁴⁷ Dieser Artikel verlangt die Besteuerung auf gerechten Grundlagen, so dass die Gleichheit und soziale Gerechtigkeit unter allen Steuerpflichtigen gewährleistet ist. Somit richtet dieses Postulat an den syrischen Gesetzgeber einen Gerechtigkeitsauftrag, der bei jeglicher Art der Besteuerung zu erfüllen ist. Jedoch scheint der Gesetzgeber die Erfüllung dieses Auftrags im Rahmen der Pauschaleinkommensbesteuerung aus den Augen verloren zu haben.

³⁴⁶ Vgl. Neumark, F., **Steuerpolitik**, 1970, S. 120, S. 135.

³⁴⁷ Vgl. Verfassung der Syrischen Arabischen Republik, legislatives Dekret Nr. 208 vom 13.03.1973, S. 14.

Trotz der ausgeführten Nachteile der vorliegenden Besteuerungsmethode sollen die „Vorteile“ dieser Methode nicht verschwiegen werden. Diese Vorteile können mit dem Stichwort "Einfachheit" umschrieben werden. Hierbei ist diese Methode verwaltungstechnisch relativ leicht und deshalb auch billig zu handhaben; sie befreit sowohl die Finanzverwaltung als auch eine große Anzahl von Steuerpflichtigen von einem komplizierten Besteuerungsverfahren, das z.B. im Rahmen der Realeinkommensteuer durchzuführen ist. Dies könnte das Motiv für den Gesetzgeber sein, um an dem weiteren Bestehen der angesprochenen Besteuerungsmethode festzuhalten und somit die umstrittene Sollbesteuerung im Rahmen einer Einkommensteuer weiter beizubehalten.³⁴⁸ Dabei sei jedoch noch einmal hervorgehoben, dass der Einfachheitsvorteil hier zwingend mit dem Fehlen genauerer Klassifizierungs- bzw. Besteuerungskriterien verbunden ist; denn hierdurch wird die jeder Schätzung bzw. Pauschalierung anhaftende Differenz zum tatsächlichen Gewinn tendenziell vergrößert.

Daraus ergibt sich, dass die übermäßige Vereinfachung der Besteuerungsmethode im Rahmen der bisherigen Pauschaleinkommensteuer in erheblichem Maße zur Einschränkung der Einzelfallgerechtigkeit führen kann. Zwar gehen die Bestrebungen, das Steuerrecht grundlegend zu vereinfachen, von einem Konflikt zwischen Einfachheit und Gerechtigkeit aus,³⁴⁹ dennoch darf der Zuwachs an Steuervereinfachung „nicht durch einen beträchtlichen Verlust an Einzelfallgerechtigkeit erkaufte werden“.³⁵⁰

4.1.2.2 Eignung der Gewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG im Hinblick auf die Übertragung auf Syrien

Die Eignung soll in zwei Schritten betrachtet werden. Zunächst erfolgt in Abschnitt 4.1.2.2.1 eine Beurteilung der Gewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG aufgrund ausgewählter Kriterien, die vor allem die Aussagefähigkeit dieser Methode betreffen. Anschließend wird in Abschnitt 4.1.2.2.2 herausgearbeitet, dass die deutsche Gewinnermittlungsmethode für die Beseitigung der Mängel der syrischen Pauschaleinkommensbesteuerung geeignet und insofern relevant ist.

³⁴⁸ Auf den Punkt, dass eine gerechte Einkommensteuer nur auf einer so genannten Istbesteuerung und nicht auf einer so genannten Sollbesteuerung beruhen kann, weist Neumark hin; hierzu vgl. Neumark, F., **Steuerpolitik**, 1970, S. 165f.

³⁴⁹ Vgl. Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 101.

³⁵⁰ Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 101.

4.1.2.2.1 Beurteilung der Gewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG

Zwecks Beurteilung der Gewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG wird hier eine systematische Evaluierung im Hinblick auf verschiedene Beurteilungskriterien durchgeführt. Diese Beurteilungskriterien wurden vom Verfasser größtenteils aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung abgeleitet. Bei der nachfolgenden Einzelbetrachtung der Kriterien wird jeweils herausgearbeitet, inwieweit die ursprünglich für den Betriebsvermögensvergleich entwickelten Kriterien auch für die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG relevant sein können.

Folgende Beurteilungskriterien werden herangezogen:

- Einfachheit
- Richtigkeit
- Klarheit
- Vollständigkeit
- Nachprüfbarkeit aufgrund von Belegen

4.1.2.2.1.1 Beurteilungskriterium Einfachheit

Zur Beurteilung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG im Hinblick auf ihre Einfachheit erscheint es sinnvoll, die grundsätzlichen Vereinfachungsgedanken dieser Gewinnermittlungsmethode kurz zusammenzufassen. Dabei ist folgendes zu prüfen:

- Warum wurde diese vereinfachte Gewinnermittlungsmethode entwickelt?
- Was sind die Folgen aus diesen Vereinfachungen?

Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist, wie bereits dargelegt, durch ihre Einfachheit gekennzeichnet. Sie sollte in erster Linie bestimmten Steuerpflichtigen Erleichterungen bei ihrer Gewinnermittlung verschaffen.³⁵¹ Der wesentliche Einfachheitsgedanke bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist die prinzipielle Beschränkung auf Zahlungsvorgänge unter dem Leitgedanken des Zufluss- und Abflussprinzips³⁵² gemäß § 11 EStG. Sie verzichtet auf jeglichen Bestandsvergleich und beruht auf Gegenüberstellung der nach dem Zufluss- und Abflussprinzip zu

³⁵¹ Vgl. Ramb, J. / Schneider, J., **Einnahme-Überschussrechnung**, 2005, S. 2.

³⁵² Näher dazu siehe Punkt 2.3.1.1, S. 36-38.

erfassenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, um die Gewinnermittlung so einfach wie möglich zu gestalten.³⁵³

Bei der Frage nach den Vereinfachungsgründen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG geht man davon aus, dass der Gesetzgeber mit der Vereinfachung bestimmte Ziele erreichen wollte. Die Anwendung bzw. Durchführung dieser Gewinnermittlung sollte sowohl seitens der Steuerpflichtigen als auch seitens der Finanzverwaltung keine großen Schwierigkeiten hervorrufen, und die sich dabei ergebenden materiellen und zeitlichen Belastungen sollten so gering wie möglich gehalten werden. Es ist anzunehmen, dass die Mehrzahl der Steuerpflichtigen, bei denen die Vorschrift des § 4 Abs. 3 EStG Anwendung findet, kleine bzw. einfache Verhältnisse haben³⁵⁴ und einer anspruchsvolleren Gewinnermittlungsmethode wie dem Betriebsvermögensvergleich nur unzulänglich nachkommen könnten.

Zur Frage nach der Einfachheit der Durchführbarkeit dieser Gewinnermittlungsmethode hinsichtlich der Finanzverwaltung sei angemerkt, dass die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG wegen des Fehlens der Überprüfung der umfangreichen doppelten Buchführung und damit verbundenen Bewertungsschwierigkeiten keine großen Anforderungen an die Fähigkeiten der Finanzämter oder ihrer Beamten stellt. Das bedeutet, dass diese Gewinnermittlungsmethode im Vergleich zum Betriebsvermögensvergleich weniger Verwaltungsaufwand (Geld und Zeit) beansprucht.

Bei den Steuerpflichtigen führt die Anwendung der Gewinnermittlungsmethode gemäß § 4 Abs. 3 EStG zu einer Vereinfachung ihres Rechnungswesens, doch bedeutet dies keineswegs, dass die Gewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG stets eine unproblematische Methode ist.

Betrachtet man nur das einfachste Grundprinzip bei der Ermittlung des Gewinns gemäß § 4 Abs. 3 EStG – tatsächliche Betriebseinnahmen ./ tatsächliche Betriebsausgaben –, so wäre diese Gewinnermittlung in der Praxis einfacher als das Einrichten einer Buchführung sowie das Erstellen von Bilanzen und folglich billiger für den Steuerpflichtigen. Gleichwohl sind bestimmte Nachteile bzw. manche

³⁵³ Vgl. Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 33; Ramb, J. / Schneider, J., **Einnahme-Überschussrechnung**, 2005, S. 2.

³⁵⁴ Vgl. Groh, M., **Überschußrechnung**, in: FR, 1986, S. 393.

Schwierigkeiten, die sich bei der Anwendung dieser Gewinnermittlungsmethode ergeben, nicht zu übersehen.

Beispielsweise ist man sich in der Literatur nicht einig, ob diese Gewinnermittlungsmethode als reine Geldrechnung³⁵⁵ oder als Erfolgsrechnung³⁵⁶ anzusehen ist. Fest steht jedenfalls, dass eine einfache Geldrechnung zwar dem Vereinfachungsziel genügt, jedoch zu Jahresgewinnen führen kann, die stark von den Jahresgewinnen bei Betriebsvermögensvergleich abweichen können.

Um trotz der Vereinfachung bei der betrieblichen Überschussrechnung einen ähnlichen Gewinn wie beim Betriebsvermögensvergleich auszuweisen, sind viele Ausnahmen und Sonderregelungen erforderlich, die das Prinzip der Geldrechnung durchbrechen.³⁵⁷

Generell kann man sagen, dass dadurch nur eine eingeschränkte Verwirklichung des Vereinfachungsgedankens vorliegt. Die die Einfachheit störenden Durchbrechungen werden in Kauf genommen bzw. sind notwendig, um mit der Gewinnermittlungsmethode gemäß § 4 Abs. 3 EStG einen Jahresgewinn zu errechnen, der in seiner Höhe nicht allzu sehr vom Jahresgewinn abweicht, der sich bei Anwendung des Betriebsvermögensvergleichs ergibt.

4.1.2.2.1.2 Beurteilungskriterium Richtigkeit

Hierbei stellen sich die Fragen: Welche Komponenten sind maßgebend für die Prüfung der Richtigkeit einer Gewinnermittlungsmethode? Was soll überhaupt unter Richtigkeit verstanden werden?

Man stellt sich hier unter Richtigkeit einen Grundsatz vor, der zu den Rahmengrundsätzen³⁵⁸ der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gehört. Leffson versteht unter dem Grundsatz der Richtigkeit, dass die Abbildungen der wirtschaft-

³⁵⁵ So schreibt etwa Ritzrow, die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sei „grundsätzlich eine reine Geldrechnung (Kassenrechnung).“ Ritzrow, M., **Überschuß**, in: StW, 1988, S. 139.

³⁵⁶ Vgl. Ramb, J. / Schneider, J., **Einnahme-Überschussrechnung**, 2005, S. 4; Groh, M., **Überschußrechnung**, in: FR, 1986, S. 395; Saam, H.-J., **Gewinnermittlung**, in: SteuerStud, 1990, S. 88.

³⁵⁷ Insbesondere bestehen Ausnahmen in folgenden Fällen:

- Durchlaufende Posten
- Anschaffung und Veräußerung von Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens
- Anschaffung und Veräußerung von Wirtschaftsgütern des nicht abnutzbaren Anlagevermögens
- Darlehnsaufnahme und Darlehenstilgung
- Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben
- Sachentnahmen und Sacheinlagen. Näheres dazu siehe Punkt 2.3.1.2, S. 38-40.

³⁵⁸ Vgl. Leffson, U., **Grundsätze**, 1987, S. 179; Baetge, J., u. a., **Bilanzen**, 2005, S. 116.

lichen Geschäftsvorgänge auf richtigen Aufzeichnungen beruhen müssen;³⁵⁹ das bedeutet, die Buchungen müssen sachlich richtig sein und die Ansätze sowie die Werte im Jahresabschluss im Sinne der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ausgewiesen bzw. ermittelt werden. Dies führt zu objektiv, d.h. intersubjektiv nachprüfbar³⁶⁰ Jahresabschlüssen und zu einer richtigen Ausweisung des Jahreserfolgs, der schließlich den Maßstab für die Richtigkeit einer Gewinnermittlungsmethode bilden sollte.

Die Gewerbetreibenden, welche die Gewinnermittlungsmethode „Betriebsvermögensvergleich“ gemäß § 5 EStG anwenden müssen oder dies freiwillig tun, haben sowohl bei der Ermittlung ihrer Gewinne als auch bei der Verbuchung von Geschäftsvorfällen sowie der Erstellung der Bilanz die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten (§ 5 Abs. 1 EStG). Sofern sich die betroffenen Steuerpflichtigen nicht an die oben genannten Normen gehalten haben, bestehen Zweifel an der Richtigkeit ihrer durch Betriebsvermögensvergleich erfolgten Gewinnermittlung.

Anders ist der Fall bei den Steuerpflichtigen, die ihre Gewinne nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Obwohl nicht alle handelsrechtlichen GoB bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu beachten sind, ist dies kein Grund, die Richtigkeit dieser Gewinnermittlungsart prinzipiell anzuzweifeln. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG stellt auf eigene Grundsätze³⁶¹ ab, die vom Zufluss- und Abflussprinzip gemäß § 11 EStG gedeckt sind. Deswegen ist die Richtigkeit hier in einer anderen Weise zu bestimmen als beim Betriebsvermögensvergleich. Sie wird dadurch gewährleistet, dass die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben unter Zugrundelegung der nur für diese Gewinnermittlungsmethode maßgeblichen Vorschriften bzw. Grundsätze aufgezeichnet werden.

Die Richtigkeit der Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ist gegeben, wenn die in ihr aufgezeichneten Einzelwerte vollständig sowie bezogen auf die geltenden Regeln ausgewiesen sind. In diesem Sinne müsste auch hier der sich aus der Gegenüberstellung dieser Einnahmen und Ausgaben ergebende Jahreserfolg richtig sein. Dabei setzt Leffson Grenzen für den Grundsatz der Richtigkeit hinsichtlich der ausgewiesenen Werte, weil einige davon, wie z.B. für Rückstel-

³⁵⁹ Vgl. Leffson, U., **Grundsätze**, 1987, S. 200-201.

³⁶⁰ Vgl. Baetge, J., u. a., **Bilanzen**, 2005, S.116.

³⁶¹ Näher dazu siehe Punkt 2.3, S. 36-43.

lungen, Forderungen sowie Rechnungsabgrenzungsposten, zum Teil geschätzt werden müssen³⁶². Diese Problematik entfällt teilweise bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG. Denn die oben genannten bilanziellen Posten gibt es im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gar nicht; außerdem finden die Bewertungsvorschriften des § 6 EStG in der Regel keine Berücksichtigung.

Schätzprobleme könnten gleichermaßen beim Betriebsvermögensvergleich und bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG bei der AfA-Berechnung bzw. der Nutzungsdauerschätzung für abnutzbare Anlagegüter auftreten. Der Schätzung sind in beiden Fällen die amtlichen AfA-Tabellen zugrunde zu legen. Ein weiteres Schätzproblem ergibt sich in beiden Fällen bei der Bestimmung der Nutzungsanteile (eigenbetrieblich, privat) gemischt genutzter Anlagegegenstände.³⁶³

Damit könnte man sagen, dass die Schätzungs- bzw. Bewertungsproblematik bei dieser Gewinnermittlungsmethode im Vergleich zum Betriebsvermögensvergleich entschärft ist. Aufgrund der verringerten Schätznotwendigkeiten bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG wird die Eindeutigkeit und Richtigkeit dieser Gewinnermittlung positiv beeinflusst. Zudem lassen sich die in den Aufzeichnungen erfassten Werte, die überwiegend keine Schätzwerte sind, leicht und objektiv nachprüfen.

In der Praxis ist die Ermittlung des richtigen Periodengewinns von großer Bedeutung. In diesem Zusammenhang ist jedoch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG im Hinblick auf die Richtigkeit als Nachteil zu sehen, dass die zeitliche Erfassung der Geschäftsvorfälle von den Steuerpflichtigen beeinflusst werden kann.³⁶⁴ Dies bedeutet, dass die Steuerpflichtigen den Periodenerfolg durch Verlagerung des Zeitpunkts der Erfassung zulässigerweise manipulieren können. Das resultiert aus der Eigenheit dieser Gewinnermittlungsmethode, dass die Betriebs-einnahmen und Betriebsausgaben nicht nach dem Entstehungsprinzip wie beim Betriebsvermögensvergleich, sondern nach dem Zufluss- und Abflussprinzip zu erfassen sind. Das begründet allerdings die unterschiedlichen Periodengewinne gegenüber dem Betriebsvermögensvergleich; wie es z.B. der Fall ist, wenn ein Arzt die Honorarrechnung eines Rechtsanwalts, der ihn in einer beruflichen Angelegen-

³⁶² Vgl. Leffson, U., **Grundsätze**, 1987, S. 197.

³⁶³ Vgl. Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2002, S. 321; Ramb, J. / Schneider, J., **Einnahme-Überschussrechnung**, 2005, S. 234.

³⁶⁴ Pickert spricht von der Möglichkeit der Gewinnverlagerung bei den Überschussrechnern (Vorverlagerung bzw. Nachverlagerung); vgl. Pickert, G., **Gewinnermittlung**, in: DB, 1994, S. 1582.

heit vertreten hat, im Dezember 2006 erhält. Ermittelt der Arzt seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, so muss er die Honorarrechnung im Kalenderjahr 2006 buchen, weil die Dienstleistung in 2006 erbracht wurde. Damit wirkt sich schon die rechtswirksame Entstehung der Honorarverbindlichkeit im Jahr 2006 auf den Gewinn aus, unabhängig davon, ob er die Rechnung im Kalenderjahr 2006 oder im Kalenderjahr 2007 bezahlen würde.

Wendet der Arzt hingegen die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG an, so hat er die Möglichkeit, die Höhe seines Periodengewinns bzw. den Zeitpunkt seines Anfalls zu beeinflussen. Entweder zahlt der Arzt den Rechnungsbetrag im Kalenderjahr 2006, und damit kann er den Betrag noch in diesem Jahr in voller Höhe als Betriebsausgaben abziehen oder er verzögert die Zahlung über den Jahreswechsel, und damit wird die Betriebsausgabe erst im Kalenderjahr 2007 erfasst. Das bedeutet, dass sich hier nur die tatsächliche Zahlung der Honorarrechnung auf den Gewinn auswirkt.

Ogleich die Beeinflussung des Gewinns eines Jahres bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG durch die zeitliche Koordination der tatsächlichen Zahlungseingänge und Zahlungsausgänge von Rechtsprechung³⁶⁵ und Literatur³⁶⁶ akzeptiert wird, bleibt festzuhalten, dass die Gestaltung dieser Gewinnermittlungsmethode dem Steuerpflichtigen gewisse Freiheiten gibt. Er kann insbesondere über die Wahl der Zahlungszeitpunkte seiner Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben den jeweiligen Periodenerfolg beeinflussen. Damit richtet sich der richtige Gewinn nicht nur nach den Prinzipien und Vorschriften dieser Gewinnermittlungsmethode, sondern auch nach den Entscheidungen des Steuerpflichtigen.

³⁶⁵ Vgl. BFH, Urt. v. 24.09.1985, BStBl. II, 1986, S. 284: Danach habe der Gesetzgeber durch § 11 EStG in Kauf genommen, dass es durch die Zusammenstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben in einem Veranlagungszeitraum zu steuerlichen Zufallsergebnissen kommen kann.

³⁶⁶ Vgl. Pickert, G., **Gewinnermittlung**, in: DB, 1994, S. 1581; Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 372.

4.1.2.2.1.3 Beurteilungskriterium Klarheit

Der Grundsatz der Klarheit wird in der betriebswirtschaftlichen Literatur als einer der wichtigsten GoB angesehen.³⁶⁷ Es handelt sich bei der Klarheit um die formalen Aspekte der Darstellung der Geschäftsvorfälle und der einzelnen Abschlussposten,³⁶⁸ so dass sie eindeutig, übersichtlich und für Dritte verständlich sind.³⁶⁹

Den im Rechnungswesen allgemein geltenden Grundsatz der Klarheit muss man analog auch bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG beachten. Eine steuerliche Gewinnermittlungsmethode kann nur dann klar sein, wenn sie der Finanzverwaltung eine vollständige Übersicht über die der Ermittlung des Gewinns zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle ermöglicht. Darüber hinaus hängt die Klarheit einer Gewinnermittlungsart von ihrer Technik ab. Beim Betriebsvermögensvergleich sind die Geschäftsvorfälle und Posten in Büchern und Abschlüssen darzustellen. Daher stützt sich hier die Klarheit auf die klare und übersichtliche Erfassung der Geschäftsvorfälle sowie die Darstellung der Posten in den Büchern und in den Abschlüssen. Die vereinfachte Technik der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG dagegen macht ihre Klarheit nur von der klaren bzw. übersichtlichen Erfassung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben abhängig. Man geht dabei davon aus, dass die allgemeinen Klarheitsforderungen, die für den Jahresabschluss verlangt werden,³⁷⁰ bei den für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG maßgebenden Aufzeichnungen entsprechend erfüllt werden sollen. Steuerrechtlich sind die allgemeinen Anforderungen an Aufzeichnungen in § 145 Abs. 2 AO verankert. Danach sind die Aufzeichnungen „so vorzunehmen, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird“.

Es ist aber nicht zu vergessen, dass die Klarheit einer Gewinnermittlungsmethode ganz anders beschrieben würde, wenn sie nicht aus der Sicht der Finanzverwaltung, sondern aus der Sicht der Steuerpflichtigen betrachtet würde. Wichtig für den Steuerpflichtigen ist, dass ihm die steuerrechtlichen Anwendungsvorschriften einer gewählten Gewinnermittlungsmethode klar und nicht schwer verständlich sind. Auf

³⁶⁷ Vgl. Leffson, U., **Grundsätze**, 1987, S. 207.

³⁶⁸ Ebenroth, C. T., **Klar und übersichtlich**, 1986, S. 265.

³⁶⁹ § 238 Abs. 1 HGB schreibt vor: „Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann“; ebenso auch § 145 Abs. 1 AO.

³⁷⁰ Vgl. § 243 Abs. 2 HGB; ausführlich dazu vgl. Küting / Weber, **Rechnungslegung**, Kommentar, 1995, § 243, Anm. 41-84.

grund der vorher festgestellten relativen Einfachheit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gegenüber dem Betriebsvermögensvergleich würde man hier sagen, dass die Erstere den Steuerpflichtigen mehr Klarheit anbieten könnte. Es sollte an dieser Stelle jedoch nicht außer Acht gelassen werden, dass beim Betriebsvermögensvergleich ein permanenter Überblick z.B. über Forderungen und Verbindlichkeiten sowie den Bestand an Umlaufvermögen besteht. Dies ist bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht möglich. Damit lassen sich aus ihr weder übersichtliche oder detaillierte noch zuverlässige Daten über die Vermögenslage des Betriebs herleiten.³⁷¹

Außerdem kann sich die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG für den Steuerpflichtigen in bestimmten Fällen als nicht genügend klar und verständlich erweisen. Durch zahlreiche Sonderregelungen³⁷² und gerichtliche Einzelfallentscheidungen³⁷³, die z.B. im Zusammenhang mit der Verwirklichung der Totalgewinnlichkeit oder mit den Gewinnkorrekturen bzw. Bewertungen der Wirtschaftsgüter beim Wechsel der Gewinnermittlungsmethode stehen, werden die Verständlichkeit und Übersichtlichkeit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG beeinträchtigt.

4.1.2.2.1.4 Beurteilungskriterium Vollständigkeit

Bei der Beurteilung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG hinsichtlich der Vollständigkeit wird hier auf die Vorschriften des HGB zurückgegriffen. Unter dem Vollständigkeitsprinzip gemäß § 246 Abs. 1 HGB ist zu verstehen, dass sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge im Jahresabschluss enthalten sein müssen.

In Anlehnung an die obige Ausführung könnte die Vollständigkeit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG so interpretiert werden, dass die Aufzeichnungen alle Betriebseinnahmen und alle Betriebsausgaben erfassen müssen, so dass diese Aufzeichnungen die Ermittlung des Jahresgewinns möglichst richtig und ohne Schwierigkeiten erlauben. Bei dieser Vollständigkeitsüberlegung wird hauptsächlich auf die Erfassung sämtlicher Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben abgestellt, weil zur Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 3 EStG nur die zu Betriebsein-

³⁷¹ Vgl. Ramb, J., **Einnahmeüberschussrechnung**, 1999, S. 7.

³⁷² Vgl. Saam, H.-J., **Gewinnermittlung**, in: SteuerStud, 1990, S. 89; Ramb, J. / Schneider, J., **Einnahmeüberschussrechnung**, 2005, S. 6.

³⁷³ Vgl. Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 27.

nahmen und Betriebsausgaben führenden Geschäftsvorfälle heranzuziehen sind. Insofern ist die Vollständigkeit der anderen Geschäftsvorfälle, wie z.B. Forderungen und Verbindlichkeiten, für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG irrelevant.

Allerdings enthalten weder die Regelung des § 4 Abs. 3 EStG noch die AO Aufzeichnungspflichten für alle Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben.³⁷⁴ Somit müssen sich Aufzeichnungspflichten aus anderen Vorschriften im Steuerrecht ergeben.³⁷⁵ Jedoch sind Umfang und Ausmaß der Aufzeichnungen im Vergleich zum Betriebsvermögensvergleich sehr gering. Nach Federmann gilt das handelsrechtliche Vollständigkeitsprinzip (§ 246 Abs. 1 HGB) im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs steuerrechtlich in gleicher Weise,³⁷⁶ darüber hinaus betont auch § 146 Abs. 1 AO die Vollständigkeit der Aufzeichnungen. Er schreibt nicht nur vor, dass die Aufzeichnungen richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen sind, sondern sie müssen darüber hinaus auch vollständig sein. Entsprechend gilt dies auch nach herrschender Meinung für die Steuerpflichtigen, die die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG anwenden.³⁷⁷

Abschließend sei hervorgehoben, dass die Vollständigkeit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eng mit ihrer Richtigkeit bzw. Objektivität verknüpft ist.³⁷⁸ Daraus erklärt sich, dass eine unvollständige Aufzeichnung nicht richtig ist und eine richtige Aufzeichnung zwingend vollständig sein muss.

4.1.2.2.1.5 Beurteilungskriterium Nachprüfbarkeit aufgrund von Belegen

Das Belegprinzip, welches besagt, dass „alle Aufzeichnungen zu belegen sind“³⁷⁹, ist ausdrücklich weder im Steuerrecht noch im Handelsrecht verankert. Jedoch kann keine Buchführung ohne das Belegprinzip auskommen. Es gilt: „keine Buchführung ohne Beleg“³⁸⁰. Die Belege bilden somit die Grundvoraussetzungen für die Beweiskraft bzw. die Nachprüfbarkeit der Buchungen; in diesem Zusammenhang weisen Baetge u.a. darauf hin, dass diese Nachprüfbarkeit eine entsprechende

³⁷⁴ Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 374; Ramb, J. / Schneider, J., **Einnahme-Überschussrechnung**, 2005, S. 135.

³⁷⁵ Vgl. Ramb, J. / Schneider, J., **Einnahme-Überschussrechnung**, 2005, S. 135-138. Ausführlich zu den Aufzeichnungspflichten im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung vgl. Punkt 2.6.1, S. 60-65.

³⁷⁶ Vgl. Federmann, R., **Bilanzierung**, 2000, S.153; siehe ergänzend § 90 Abs. 1 AO.

³⁷⁷ Vgl. Offerhaus, K., **Überschußrechnung**, in: BB, 1977, S. 1496; Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 62; Ramb, J. / Schneider, J., **Einnahme-Überschussrechnung**, 2005, S. 139.

³⁷⁸ Im Rahmen der GoB steht für Leffson der Grundsatz der Vollständigkeit gleichgeordnet neben dem der Richtigkeit; vgl. Leffson, U., **Grundsätze**, 1987, S. 219.

³⁷⁹ Leffson, U., **Grundsätze**, 1987, S. 164.

³⁸⁰ Lang, J., **Buchführung II**, 1986, S. 242.

Verweistechnik vom Beleg auf die Buchung und von der Buchung auf den Beleg benötigt.³⁸¹

Innerhalb der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nehmen die Belege eine besondere Stellung ein. Dies erklärt sich aus zwei Gründen:

- Erstens sind sie ein wichtiges Mittel, anhand dessen die Finanzverwaltung die Richtigkeit und die Vollständigkeit der betrieblichen Einnahmen und Ausgaben nachprüfen kann,³⁸² vorausgesetzt, dass Anzahl und Inhalt der Belege korrekt sind.
- Zweitens werden sie in der Form einer „geordneten Ablage von Belegen“ als ausreichende Aufzeichnungen von der Finanzverwaltung akzeptiert (vgl. § 146 Abs. 5 AO; § 239 Abs. 4 HGB)³⁸³.

Das bedeutet, dass das geordnete Ausstellen bzw. Sammeln der Einnahmen- und Ausgabenbelege sowie die vollständige und zeitlich fortlaufende Ablage dieser Belege genügen, die Funktion von Grundaufzeichnungen zu übernehmen.³⁸⁴ In diesem Zusammenhang könnte dies jedoch als zusätzliche Vereinfachung im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG angesehen werden, so dass schon die geordnete Ablage von Belegen die Hauptgrundlage für die Steuererklärung des Steuerpflichtigen darstellen könnte.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die Aufbewahrungspflichten sowohl für die Aufzeichnungen als auch für die Belege gelten. Die Vorschriften sind in diesem Bereich zwar allgemein und nicht ganz so eindeutig und klar wie im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs, doch ist u. a. Segebrecht³⁸⁵ der Auffassung, dass diese Aufbewahrungspflichten auch für die Steuerpflichtigen gelten, die den Gewinn durch Anwendung des § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

³⁸¹ Vgl. Baetge, J., u. a., **Bilanzen**, 2005, S. 114f.

³⁸² Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 375.

³⁸³ Hier wird auch gestattet, dass die Aufzeichnungen auf elektronischen Datenträgern geführt werden; mehr dazu siehe Punkt 2.6.1.2, S. 62.

³⁸⁴ Vgl. Ritzrow, M., **Gewinnermittlung**, in: SteuerStud, 2000, S. 60.

³⁸⁵ Vgl. Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 109f.

4.1.2.2.2 Relevanz der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG für Syrien

Bevor zur Relevanz des deutschen Gewinnermittlungsmodells nach § 4 Abs. 3 EStG für Syrien Stellung genommen wird, sollen die Vor- und Nachteile dieses Modells, gestützt auf die Analyse im vorangegangenen Abschnitt 4.1.2.2.1, einander gegenübergestellt werden. Betrachtet man zunächst einmal die Vorteile, so zeichnen sich vor allem folgende Vorzüge ab:

- Der größte Vorzug besteht in der Einfachheit. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG stellt eine Erleichterung gegenüber der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung dar. Aufgrund der Einfachheit dieser Gewinnermittlungsmethode ist es, wenn keine besonderen Umstände vorliegen, einem entsprechend vorgebildeten Steuerpflichtigen sogar möglich, seinen Gewinn selbständig zu ermitteln, ohne Inanspruchnahme eines Steuerberaters, wodurch sich der Aufwand erheblich reduziert.
- Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG bietet eine eigene Gewinnermittlungstechnik. Anders als beim Betriebsvermögensvergleich stützt sie sich nicht auf die Rechengrößen Ertrag und Aufwand, sondern auf Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, die – zumindest im Prinzip – auf Zahlungsvorgängen beruhen. Insofern stellt sie eine eigenständige Gewinnermittlungsart dar.
- Ausgehend von der Eigenständigkeit und der eigenen Technik sowie den Rechtsvorschriften dieser Gewinnermittlungsmethode weist sie einen eigenen Periodengewinn aus, dessen Berechnung nachvollziehbar und dessen Richtigkeit anhand der für die betriebliche Überschussrechnung geltenden Regeln (einschließlich deren Ausnahmebestimmungen) zu beurteilen ist.

Neben den gerade genannten Vorzügen sind aber auch einige Probleme oder Schwachstellen anzuführen:

- Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG enthält verschiedene Ausnahmen und Sonderregelungen. In den Fällen, in denen diese Durchbrechungen in großem Maße in Betracht kommen, bereitet diese Gewinnermittlungsmethode gewisse Schwierigkeiten oder Unsicherheiten. Dies ist z.B. der Fall, sobald Abschreibungen von Gegenständen des abnutzbaren Anlagevermögens in nicht unerheblichem Maße in die Gewinnermittlung einfließen. Dadurch wird die Ein-

fachheit gestört, aber nicht die Richtigkeit im Verhältnis zum Betriebsvermögensvergleich.

- Die Höhe der in einem bestimmten Kalenderjahr anfallenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben kann der Steuerpflichtige willkürlich beeinflussen, indem er die entsprechenden Zahlungszeitpunkte absichtlich in ein bestimmtes Kalenderjahr legt. Das bedeutet, dass die Ausweisung des Periodengewinns im Hinblick auf die Richtigkeitsanforderung teilweise mit Willkürentscheidungen³⁸⁶ behaftet sein kann.
- Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kann – anders als bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich – keine vollständigen Angaben über sämtliche Geschäftsvorfälle und über die wirtschaftliche Lage des Betriebs vermitteln. Daher stellt sie eine vergleichsweise schwache Informationsquelle dar. Daraus erklärt sich auch, dass sie eine nur steuerrechtliche (keine handelsrechtliche) Gewinnermittlungsmethode ist.

Es soll darauf hingewiesen werden, dass die praktische Bedeutsamkeit der beschriebenen Schwachstellen je nach Art und Ausmaß der Tätigkeiten der Steuerpflichtigen unterschiedlich sein kann. Beispielsweise ist das Auftreten mancher Probleme (wie z.B. die Außerachtlassung der Wertschwankungen im Betriebsvermögen) bei Freiberuflern oder kleineren Gewerbebetrieben, sofern dort die Betriebsvermögen bzw. die Anlagevermögen eine geringfügige Rolle spielen, ziemlich begrenzt. Insofern kann die schwache Informationsvermittlung, wie sie § 4 Abs. 3 EStG gewährt, für die Zwecke der Kleinunternehmer ausreichend sein; ihr direkter Kontakt mit dem Betriebsgeschehen erfordert kein kompliziertes Informations- bzw. Berichtssystem.

Die Frage der Eignung des deutschen Gewinnermittlungs- bzw. -besteuerungsmodells zur Übertragung auf Syrien hängt nicht nur von den gerade betrachteten Vor- und Nachteilen dieses Modells ab. Vielmehr müssen zusätzlich folgende Bedingungen erfüllt sein, damit das deutsche Besteuerungsmodell Relevanz für die Reform der syrischen Kleinunternehmerbesteuerung erlangen kann:

- Die beiden Besteuerungsmethoden müssen eine in den Grundzügen ähnliche Struktur haben und sich insbesondere an Kleinunternehmer richten, die eine

³⁸⁶ Vgl. ergänzend zur Willkürfreiheit Leffson, U., **Grundsätze**, 1987, S. 202.

einfache Gewinnermittlungsmethode benötigen.

- Die Eigenschaften der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG müssen zur Beseitigung der Besteuerungsnachteile der bisherigen Pauschaleinkommensteuer beitragen können, vor allem die Sollbesteuerung durch Istbesteuerung ersetzen.³⁸⁷
- Die Problemlösung muss prinzipiell in Syrien realisierbar sein; das bedeutet, dass ihr keine unüberwindbaren rechtlichen oder wirtschaftlichen Hindernisse im Wege stehen dürfen.³⁸⁸

Die bisher in der vorliegenden Arbeit angestellten Überlegungen zur Struktur des deutschen Besteuerungsmodells und der syrischen Kleinunternehmerbesteuerung haben gezeigt, dass die soeben formulierten drei Bedingungen erfüllbar erscheinen. Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, wie sie in Deutschland konzipiert ist, ermöglicht bei entsprechender Ausgestaltung und Umsetzung erhebliche Verbesserungen gegenüber der bisherigen syrischen Gewinnermittlungsmethode für Kleinunternehmer. Denn der größte Teil der syrischen Steuerpflichtigen, nämlich all diejenigen, die seither der so genannten Pauschaleinkommensteuer unterliegen, könnte eine auf Grundlage der deutschen betrieblichen Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG entwickelte Gewinnermittlungsmethode anwenden. Außerdem haben die obigen Ausführungen deutlich gemacht, dass eine einfache Besteuerungsmethode nicht unbedingt auf Richtigkeit, Plausibilität und Systematik verzichten muss, wie es im Rahmen der in Syrien derzeit bestehenden Kleinunternehmerbesteuerung bedauerlicherweise der Fall ist.

Somit ist festzuhalten, dass die deutsche Gewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG das nach Mittel und Zweck angemessenste Übertragungsobjekt für die syrischen Verhältnisse bzw. für die syrischen Kleinunternehmer ist, unbeschadet der mit der Übertragung verbundenen Schwierigkeiten und Hindernisse, worauf im folgenden Abschnitt eingegangen wird.

³⁸⁷ Hierzu siehe oben, S. 141, insbesondere Fn. 348.

³⁸⁸ Hierbei wird von den im Punkt 4.1.1.1 erörterten Annahmen und Überlegungen ausgegangen; hierzu vgl. S. 126f.

4.2 Schwierigkeiten der Übertragung auf Syrien

Was sind die entscheidenden Probleme und die limitierenden Faktoren, die die Erreichbarkeit des Ziels der angestrebten Übertragung einschränken bzw. erschweren?

Die Beantwortung dieser Frage ist deshalb wichtig, weil man diese limitierenden Besonderheiten bei der im nachfolgenden Abschnitt 4.3 vorzunehmenden Analyse der Übertragbarkeit auf syrische Verhältnisse zu berücksichtigen hat. Außerdem wird durch Beantwortung dieser Frage verdeutlicht, warum die Mängel der bestehenden Pauschaleinkommensteuer – obwohl als zentrale Probleme im Rahmen des syrischen Einkommensteuerrechts erkannt – bis jetzt anscheinend nicht erfolgreich angegangen werden konnten.

Ausgehend von den in Punkt 4.1.1.1 angestellten Überlegungen,³⁸⁹ dass die Übertragung im Sinne dieser Untersuchung als fundamentale Weiterentwicklung der syrischen Kleinunternehmerbesteuerung anzusehen ist, werden im folgenden wichtige Gesichtspunkte untersucht, von denen die Einführung und die Erfolgsaussichten solcher einkommensteuerrechtlichen Reformen zum größten Teil abhängig sein könnten.

Es handelt sich dabei (in Abschnitt 4.2.1) zunächst um in Syrien bestehende wirtschaftliche, rechtlich-politische und sozio-kulturelle Rahmenbedingungen, die Probleme hinsichtlich der Anwendung bzw. Einführung der angestrebten Reform der bisherigen Pauschaleinkommensteuer aufwerfen, die nur schwer zu überwinden sind.³⁹⁰

Anschließend geht es (in Abschnitt 4.2.2) um die in Frage gestellte Bereitschaft der Steuerpflichtigen und der Finanzbeamten sowie der Steuerberater, diese Reform zu akzeptieren.

³⁸⁹ Hierzu siehe Punkt 4.1.1.1, S. 123-127.

³⁹⁰ In diesem Zusammenhang sei klarstellend darauf hingewiesen, dass eine ausführliche Darstellung dieser besonderen Rahmenbedingungen und der damit verbundenen Probleme hier nicht stattfinden soll; es wird nur auf jene syrischen Besonderheiten eingegangen, die sich mutmaßlich problematisch auf die angestrebte Übertragung bzw. Reformierung auswirken könnten.

4.2.1 Einschränkungen bei der Umsetzung der angestrebten Reform

4.2.1.1 Wirtschaftliche Besonderheiten

Eine effiziente Reform des syrischen Einkommensteuerrechts scheiterte bisher – unter anderem – daran, dass die für die Umsetzung dieser Reformen erforderlichen finanziellen Mittel wegen instabiler und prekärer Wirtschaftslage sehr schwer aufzubringen waren. Dies gilt zweifellos nicht nur im Rahmen der steuerlichen Reformansätze, sondern auch für alle anderen syrischen Reformbemühungen.

Zwar befindet sich die Volkswirtschaft Syriens in einer neuen Entwicklungsphase, die durch eine Reihe von Maßnahmen zur Wirtschaftsreform gekennzeichnet ist, wie z.B. die Öffnung der Wirtschaft im Finanzbereich und im Ölsektor.³⁹¹ Jedoch steht der Beseitigung der gesamtwirtschaftlichen Störungen in Syrien noch ein langer und steiniger Weg bevor. Diese wirtschaftlichen Schwierigkeiten schlagen sich in Inflation, Arbeitslosigkeit, niedrigen Löhnen und Gehältern, Auslandsverschuldung, niedrigem Pro-Kopf-Einkommen und Wachstumsschwäche nieder.³⁹²

Um reformunterstützende Finanzverwaltungen schaffen zu können, benötigt der Staat finanzielle Mittel. Der Zugang zu diesen Mitteln hängt nicht nur von der vorherrschenden Wirtschaftslage, sondern auch von der Wirksamkeit der Finanzverwaltungsbehörden ab. Wie in den meisten Entwicklungsländern besteht auch in Syrien das Problem darin, dass gerade diese Institutionen nur unzureichend arbeiten.

Die vorherigen Ausführungen machen deutlich, dass der Staat nur schwer über die erforderlichen Ressourcen verfügen kann, um Modernisierungen der Finanzverwaltung zu ermöglichen. Es sei darauf hingewiesen, dass die Weiterentwicklung der Einkommensteuer für Kleinunternehmer, wie bereits erwähnt, nicht durch eine komplette Übernahme aller Regelungstechniken der deutschen Besteuerung nach

³⁹¹ Vgl. **Wirtschaftsentwicklung / Syrien**, in: bfai, Köln, 2003, S. 5.

³⁹² Die Auseinandersetzung mit diesen besonderen Entwicklungsproblemen erfordert eine Untersuchung der wirtschaftlichen Merkmale Syriens. Dies kann jedoch in dieser Arbeit, wie schon oben angedeutet, nicht geleistet werden. Dennoch können nachfolgende Werte gewisse Vorstellungen von der in Syrien bestehenden Wirtschaftslage ermöglichen.

Grundlegende Daten:

- Inflationsrate: 7,2% (2005)
- Arbeitslosenquote, offiziell: 12,3% (2004)
- Arbeitslosenquote, inoffiziell: 30-35% (2004)
- Wirtschaftswachstum: 3,1% (2004)
- Bevölkerungswachstum: 2,5% p.a. (2000-2005)
- Bruttoinlandsprodukt: 1.360 US \$ je Einwohner (2004).

Quelle dieser Angaben: http://www.bfai.de/ext/anlagen/pubAnlage_2618.pdf; abgerufen am 22.03.2007.

§ 4 Abs. 3 EStG erfolgen sollte. Trotzdem würde diese Entwicklung für Syrien eine umfangreiche Innovation bedeuten, deren Umsetzungsaufwand jedoch sowohl die technischen und ökonomischen Kapazitäten der Finanzverwaltung als auch die der Steuerpflichtigen übersteigen könnte.

Inwieweit die technische Ausstattung der Finanzverwaltung in Syrien den Ansprüchen der angestrebten Reform genügt oder wie viel die für diese Reform erforderliche Ausstattung und Ausbildung kosten würde, ist jedoch schwer festzustellen. Gewiss ist aber, dass in den syrischen Finanzbehörden trotz der merklichen Erhöhung an moderner EDV noch relativ viel über die veraltete und unzureichende Ausstattung mit Büromaschinen (Computer, Rechenmaschinen, Fax- und Fotokopiergeräte usw.) geklagt wird.

Es leuchtet ein, dass die fehlenden finanziellen Ressourcen zu technischen Einschränkungen führen, so dass anspruchsvolle Reformen, wie die in dieser Arbeit angestrebte Reform, nur schwer umsetzbar sind. Ein Beispiel hierfür ist das Realisierungsproblem bezüglich der jährlichen, maschinellen Überprüfung und Verarbeitung aller Steuererklärungen und der dazu gehörigen Unterlagen. Hierbei stellen die erforderlichen Computer und anderen Ausrüstungsgegenstände eine hohe finanzielle Belastung dar. Nicht nur ihre Anschaffungspreise, auch ihre regelmäßigen Wartungs- und Überwachungskosten sind sehr hoch. Zudem bringt der Einsatz von Computern besondere Probleme mit sich, deren Überwindung wiederum mit viel Aufwand und erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist: Man muss Systemanalytiker, Programmierer, Operatoren und Personen für die Instandhaltung dieser Computer finden und einstellen.

Wie und wo sollen vorhandene Fachkräfte ausgebildet werden? Wer wird das deutsche Besteuerungssystem gemäß § 4 Abs. 3 EStG auf spezielle Aufgaben umstellen, wenn z.B. dieses System an die syrischen Verhältnisse angepasst werden soll? Ist dieses Personal in Syrien nicht vorhanden, so müssten sowohl syrische Fachkräfte zur Ausbildung nach Deutschland geschickt werden als auch deutsche Fachkräfte nach Syrien geholt werden, was wiederum zu extrem hohen finanziellen Zusatzbelastungen für Reise- und Aufenthaltskosten sowie für die Sprachausbildung führen würde.

Außerdem ergeben sich in diesem Zusammenhang ernste infrastrukturelle Fragen hinsichtlich der Qualität und Stetigkeit der Stromversorgung und hinsichtlich der

notwendigen Vorkehrungen gegen einen eventuellen Computerausfall. Es ist deshalb rechtzeitig vorher zu überlegen, wie und wo die Computeranlagen im Rahmen der Kleinunternehmerbesteuerung eingesetzt werden könnten, damit sie einerseits zur Reform dieser Besteuerung beitragen, andererseits aber keine größeren Probleme schaffen als sie beseitigen.³⁹³

Ein weiterer Punkt, der bei der Reform der bisherigen Pauschaleinkommensteuer Probleme bereiten könnte, kann in der betriebswirtschaftlichen Situation der Steuerpflichtigen bestehen. Viele der der Pauschaleinkommensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen betreiben sehr kleine Gewerbe bzw. althergebrachte Betriebe, die tief in der orientalisches-arabischen Kultur verankert sind.³⁹⁴ Diese Steuerpflichtigen haben im Allgemeinen ein wirtschaftlich sehr schwaches Potential. Sie können es sich nur schwer leisten, Aufzeichnungen ihrer Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben von Steuerberatern erstellen zu lassen oder diese selbst durch Anwendung entsprechender EDV-Programme durchzuführen.

4.2.1.2 Rechtlich-politische Besonderheiten

In Syrien gab und gibt es viele soziale und wirtschaftliche Spannungen, in denen die Forderung nach mehr Gerechtigkeit und Rationalität im Rahmen des Steuersystems generell und des Einkommensteuersystems speziell zum Ausdruck gekommen sind.³⁹⁵ Dennoch blieben die erhofften grundlegenden Reformen in diesem Zusammenhang aus. Die wenigen Steuerreformen, die bislang stattfanden, spielten sich innerhalb des traditionellen Rahmens ab, nämlich in der Änderung der Spitzensteuersätze oder in den einfachen Änderungen mancher administrativen Regelungen.

Dabei können die rechtlich-politischen Rahmenbedingungen Syriens, die sich hemmend bzw. einschränkend auf die Reformierung der bisherigen Pauschaleinkommensteuer auswirken würden, unter zwei Blickwinkeln gesehen werden: Zum einen

³⁹³ Mehr dazu vgl. Punkt 4.3.2.2.1, S. 186.

³⁹⁴ Zu diesen Steuerpflichtigen siehe Punkt 3.2.1, S. 98-101.

³⁹⁵ Im Interesse gerechterer Einkommensverteilung und steigender Steueraufkommen wurde in weiten Teilen der syrischen steuerrechtlichen Literatur z.B. verlangt, dass das analytische (d.h. nach Einkommensteuerarten differenzierte) Einkommensteuersystem abgeschafft und durch das synthetische ersetzt werden soll und dass eine Mehrwertsteuer bzw. allgemeine Umsatzsteuer eingeführt werden soll.

hinsichtlich der politisch schwierigen Lage des syrischen Staates,³⁹⁶ zum anderen unter dem Aspekt der Eignung des syrischen Steuerrechts selbst zur Reformierung:

- Die syrische Regierung ist durch innen- und außenpolitische Probleme stark belastet. Während viele Regierungen in den Entwicklungsländern sich typischerweise mit den gewaltigen Aufgaben der Armutsbekämpfung und nachhaltiger Entwicklung sowie mit neu entstandenen Aufgaben, wie schnellem technologischen Wandel, steigendem Bevölkerungsdruck, Umweltverschmutzung, Globalisierung der Märkte und dem Übergang zu demokratischen Regierungsformen, zu befassen haben, muss sich Syrien zusätzlich besonderen Herausforderungen stellen. Hierzu zählen vorrangig die sich aus den Nahostkonflikten ergebenden Schwierigkeiten: Seit dem Ende des letzten Kriegs mit Israel im Jahr 1973 und aufgrund der immer noch andauernden israelischen Besetzung syrischer Gebiete (der so genannten Golanhöhen³⁹⁷) befindet sich Syrien in einem passiven Dauerkriegszustand mit Israel. Dazu kommen auch die ständigen Unruhen und Kriege in den Nachbarländern, wie z.B. im Libanon und im Irak (einschließlich der damit verbundenen Flüchtlingsprobleme).

Durch diese außerordentlich problematischen Umstände sah sich der syrische Staat gezwungen, die Umsetzung der Entwicklungspläne unter Zugrundelegung einer Prioritätenskala der strategischen Entwicklungsbereiche vorzunehmen, bei der der militärische Bereich den absoluten Vorrang hat. Dabei widmet der Staat der Entwicklung des Militärbereiches viel Aufmerksamkeit und stellt für diesen Zweck den größten Teil der öffentlichen Mittel bereit.

Infolgedessen werden wichtige Entwicklungsprojekte zurückgestellt oder vernachlässigt, und somit bleiben die Entwicklungen in der Steuerpolitik bzw. in den verschiedenen rechtlichen, sozialen und wirtschaftlichen Bereichen ziemlich weit hinter den militärischen zurück.

Betrachtet man die zurzeit vorherrschenden Spannungen im Nahen Osten, so liegt folgender Schluss nahe: Eine Stabilisierung dieser Region, die eine Reduktion der

³⁹⁶ Der staatliche Sektor spielt in Syrien eine zentrale Rolle. Die staatliche Administration ist seit der Unabhängigkeit (1946) stetig gewachsen und ist zu einem der größten Arbeitgeber geworden. Dabei hat der Staat auch seine Rolle als Hauptakteur im Bereich der Ökonomie ausgebaut. In Syrien sind Staatsbetriebe in vielen Branchen vorherrschend. Hierbei gibt es z.B. 7 staatliche Ämter für die Produktion von Zement, Baumaterial, chemische Güter, Lebensmittel, Zucker, Textilien und Maschinen.

³⁹⁷ Die Golanhöhen sind ein wirtschaftlich und militärisch bedeutsames Gebiet im äußersten Südwesten Syriens. Sie wurden im Jahr 1967 von Israel besetzt und im Jahr 1981 annektiert.

sehr hohen Rüstungsaufwendungen und der militärbezogenen Aufmerksamkeit der Regierung ermöglichen würde, kann leider kurzfristig nicht erwartet werden.

Ein weiterer rechtlich-politisch bedeutender Aspekt, der für die Reform der bisherigen Pauschaleinkommensteuer eine beschränkende Rolle spielen kann, besteht in der Kompetenz und der Funktionsweise des Staatsapparats. Wie in den meisten Entwicklungsländern stellen auch in Syrien die geringe Kompetenz der staatlichen Entscheidungsträger und die staatliche Überregulierung, die sowohl Ursachen als auch Folgen eines bürokratischen Staatsapparats und der Korruption sind, Hindernisse für weitere Entwicklungsfortschritte dar und machen somit eine angemessene Durchsetzung von Reformen sehr fraglich. Damit steuerrechtliche Reformen wirkungsvoll und fair in die Praxis umgesetzt werden können, müssen sie mit tief greifenden administrativen und institutionellen Reformen verbunden werden. Unter den oben aufgeführten politischen Bedingungen dürfte dies jedoch aus staatlicher Sicht sehr schwer sein.

- Auf der anderen Seite können sich Hindernisse für die Weiterentwicklung der Kleinunternehmerbesteuerung aus manchen Eigenschaften des in Syrien bestehenden Einkommensteuersystems ergeben.³⁹⁸ Insbesondere stellt dabei das Nebeneinander mehrerer Einkommensteuern einen einschränkenden Faktor dar. Die einzelnen Verwaltungsbereiche für diese verschiedenen Einkommensteuern stehen unter einem gemeinsamen Dach, der so genannten Einkommensteuerabteilung. Dabei wird es schwierig sein, die Modernisierung bzw. die Reformierung allein bezüglich der bisherigen Pauschaleinkommensteuer zu vollziehen, wie z.B. Errichtung einer EDV-gestützten Steuerveranlagung nur im Rahmen der reformierten Einkommensteuer für Kleinunternehmer, ohne Berücksichtigung der bestehenden Situation bei den übrigen Einkommensteuern, die ebenfalls verbesserungsbedürftig sind. Um eine bessere Harmonisierung und Koordinierung der Verwaltungszweige bei diesen Steuern zu erreichen, müssten sie auf den gleichen Entwicklungsstand gebracht werden, was jedoch viele organisatorische und technische Probleme aufwirft.

Außerdem ist Folgendes festzuhalten: Um die auf Basis der deutschen Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG zu reformierende Pauschaleinkommensbesteuerung leistungsfähig und durchsetzungsfähig zu machen, muss sie in einen geeigneten

³⁹⁸ Zu den Eigenschaften des syrischen Einkommensteuersystems siehe Punkt 3.1.2, S. 86-88.

Rechts- und Regulierungsrahmen eingebettet sein. Dabei ist ein transparentes System von Gesetzen und Vorschriften erforderlich, um die richtige Anwendung der reformierten Besteuerung zu fördern, bei der sich sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Finanzbeamten über ihre Rechte und Pflichten im Klaren sind. Bei ihren wechselseitigen Beziehungen sollten sie sich verantwortungsvoll und umsichtig verhalten, um zu einer wirkungsvollen Zusammenarbeit zu gelangen. In diesem Zusammenhang ist jedoch fraglich, ob das in Syrien bestehende Steuerrecht die passende Rechtsgrundlage zu diesem System bieten und ob die Eigenart des syrischen Steuerrechts die Integration von modernen Besteuerungsmethoden zulassen würde. Denn das gesamte Steuerrecht ist durch seine Kompliziertheit, Schwerfälligkeit und Rückständigkeit gekennzeichnet.³⁹⁹ Es ist mit Dutzenden von Steuern überladen, aus denen nur geringe Einnahmen erzielt werden. Zudem wird dieses juristische Relikt aus der französischen Kolonialzeit (im Anschluss an den ersten Weltkrieg) nicht ausreichend sein, um sich den neu ergebenden und sich ständig im Wandel befindlichen Bedürfnissen einer modernen Volkswirtschaft anzupassen.⁴⁰⁰

Allerdings hängen die rechtlichen Schwierigkeiten der Besteuerungsreform im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer nicht nur mit dem schwach ausgebildeten steuerrechtlichen System, sondern auch mit den politischen Durchsetzungsmöglichkeiten dieser Reform zusammen. In den arabischen Ländern sind Steuerreformen nicht von Erfolg gekrönt, weil sie nicht mit einem starken politischen Willen verbunden sind, der sich gegenüber den Partikularinteressen politischer Machtgruppen durchsetzen kann.⁴⁰¹

Die steuerlichen Reformgesetze werden in Syrien von der Legislative geschaffen, wie alle anderen Gesetze bzw. Reformgesetze. Diese Gesetze beruhen somit zu einem großen Teil auf den eigenen Interessen der in diesem parlamentarischen Organ vertretenen Personen und ihrer Anhänger bzw. Freunde. Daraus ergibt sich,

³⁹⁹ Mehr dazu siehe Punkt 3.1.1., S. 83-85.

⁴⁰⁰ Die Steuerreformen, die in Syrien in den letzten Jahrzehnten durch den Gesetzgeber durchgeführt wurden, sind, wie bereits erwähnt, hinter den Erwartungen zurückgeblieben. Im Allgemeinen wurden nur geringfügige Reformmaßnahmen formuliert und nur sehr zögerlich durchgeführt. Man hatte sich erhofft, dass die Steuerreformen eine radikale Neugestaltung des gesamten ererbten Steuersystems ermöglichen. Die wichtigsten Ziele dieser Reformen sollten die Rationalisierung des Steuersystems, die Verbesserung der Steuergerechtigkeit und die Modernisierung der Steuerverwaltung sein, so dass der Mangel an verlässlichen und umfangreichen Angaben über die Steuerpflichtigen und ihre Geschäfte sowie die Probleme der unzulänglichen Funktion der Finanzbehörden behoben werden könnten.

⁴⁰¹ Vgl. Altuni, N., **Steuerpolitik**, in: Wachstum und Wirtschaftspolitik, Kuwait, 2000, S. 93.

dass die politische Durchsetzbarkeit von Reformen für die Kleinunternehmerbesteuerung außer vom Willen der Regierung auch davon abhängig ist, ob die sich aus dieser Reform ergebenden Neuerungen in Einklang mit den Interessen zahlreicher Parlamentarier stehen.

In diesem Zusammenhang sollte nicht unerwähnt bleiben, dass die politischen Widerstände gegen die Reform der Besteuerung für Kleinunternehmer, die sich aus dem administrativen Bereich (Exekutive) ergeben könnten, in einem zentralistisch organisierten Staat wie Syrien im Vergleich zu einem föderalistisch geprägten Staat relativ gering sind, weil es nur ein einziges (zentrales) Machtzentrum gibt.

4.2.1.3 Sozio-kulturelle Besonderheiten

Auf dem Weg der Weiterentwicklung der syrischen Kleinunternehmerbesteuerung durch Übertragen deutscher Erfahrungen können sich einige Hindernisse ergeben, die im sozio-kulturellen Bereich zu suchen sind.

Die in der vorliegenden Arbeit angestrebte Übertragung soll, wie schon erwähnt, zur Reform bzw. Entwicklung der oben genannten Besteuerung in Syrien beitragen. Diese Entwicklung ist als Angelegenheit der ganzen Gesellschaft zu betrachten. Dabei beruht die Entwicklung hier auf der Einführung völlig neuer Verfahren bzw. Maßnahmen, die sich nach der deutschen Besteuerungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG richten sollen. Zwar sollen diese Maßnahmen den syrischen Verhältnissen angepasst werden, dennoch ändert dies nichts an der Tatsache, dass diese Besteuerungsmaßnahmen grundsätzlich nicht nur einem anderen steuerrechtlichen, politischen und sozioökonomischen System entstammen, sondern vor allem auch einen anderen kulturellen Hintergrund haben.

Das bedeutet, dass die zu übertragende Besteuerung – in kultureller Hinsicht – die Wertvorstellungen der europäisch westlichen Gesellschaft widerspiegelt, so dass diese Besteuerung bereits Werte impliziert, die sich gleichbedeutend nicht unbedingt in der syrischen Gesellschaft finden lassen, wie z.B. die „Selbstbestimmung“ oder die „Gleichmäßigkeit“ hinsichtlich der Einkommensverteilung.

Dies liegt in erster Linie daran, dass die sozio-kulturellen Unterschiede zwischen Deutschland und Syrien sehr groß sind. Eine ausführliche Analyse der Unterschiede zwischen der deutschen und der syrischen Kultur kann die vorliegende Arbeit nicht liefern. Um jedoch die kulturellen Unterschiede zwischen den beiden

Ländern hinsichtlich bestimmter kultureller Merkmale verdeutlichen zu können, wird „hilfsweise“ das 5-Dimensionen-Modell von Hofstede⁴⁰² herangezogen, auf das in der wirtschaftswissenschaftlichen Literatur häufig zurückgegriffen wird. (Hofstedes Studien sind allerdings allgemein kultureller Natur und nicht ausdrücklich auf steuerliche Themen bezogen.) Mit Hilfe dieses Modells können die Kulturen unterschiedlicher Länder verglichen werden. Dabei legt Hofstede diese 5-Kulturdimensionen wie folgt fest:⁴⁰³

Machtdistanz: „Der Grad, bis zu dem die weniger mächtigen Mitglieder von Institutionen und Organisationen in einem Land die ungleiche Verteilung der Macht erwarten und akzeptieren.“

Individualismus / Kollektivismus: „Individualismus repräsentiert eine Gesellschaftsform, in der die sozialen Bindungen zwischen Individuen nicht sehr fest sind. Von jedem wird erwartet, dass er sich nur um sich selbst oder seine eigene, unmittelbare Familie kümmert.“

„Kollektivismus repräsentiert eine Gesellschaft, in der die Menschen von Geburt an in Wir-Gruppen leben, d.h. in Gruppen mit einem starken Zusammengehörigkeitsgefühl, die ihnen das ganze Leben lang Schutz für ihre außer Frage stehende Loyalität gewähren.“

Maskulinität / Feminität: „Maskulinität steht für eine Gesellschaft, in der die emotionalen Geschlechterrollen klar festgelegt sind: Männer sollen durchsetzungsfähig und hart sein und sich auf materiellen Erfolg konzentrieren; Frauen sollen bescheiden und zärtlich sein und sich mit der Lebensqualität beschäftigen.“

„Feminität repräsentiert eine Gesellschaft, in der sich die emotionalen Geschlechterrollen überschneiden: sowohl Männer wie Frauen gelten als bescheiden, sensibel und um Lebensqualität bemüht.“

Unsicherheitsvermeidung: „Der Grad, bis zu dem sich die Angehörigen einer Kultur durch uneindeutige oder unbekannte Situationen bedroht fühlen.“

⁴⁰² Hofstede beschäftigt sich seit mindestens 1980 mit den kulturellen Unterschieden zwischen Ländern bzw. Nationen. Sein erstes grundlegendes Buch war **Culture's Consequences**, 1980. Sein aktuellstes Buch, auf das in der vorliegenden Arbeit zurückgegriffen wird, ist **Lokales Denken**, 2006.

⁴⁰³ Vgl. Hofstede, G. / Hofstede, G. J., **Lokales Denken**, 2006, S. 519-524.

Langzeitorientierung / Kurzzeitorientierung: „Langzeitorientierung steht für das Hegen von Tugenden, die auf künftigen Erfolg hin ausgerichtet sind, insbesondere Sparsamkeit und Beharrlichkeit.“

„Kurzzeitorientierung steht für das Hegen von Werten, die auf die Vergangenheit und Gegenwart bezogen sind, insbesondere Respekt für Traditionen, Wahrung des „Gesichts“ und Erfüllung sozialer Pflichten.“

In Anlehnung an die Hofstede'schen Kulturdimensionen gibt die nachfolgende Tabelle die kulturellen Unterschiede zwischen Deutschland und den arabischen Ländern in Form von Punktwerten wieder, die sich auf Syrien als arabisches Land übertragen lassen:⁴⁰⁴

Land	Machtdistanz		Individualismus		Maskulinität		Unsicherheitsvermeidung		Langzeitorientierung	
	Index	Rang	Index	Rang	Index	Rang	Index	Rang	Index	Rang
Deutschland	35	63-65	67	18	66	11-13	65	43	31	25-27
Arab. Länder	80	12-14	38	39-40	53	31-32	68	40-41	-	-

Die Tabelle zeigt, dass die Unterschiede zwischen den verglichenen Ländern bei den Dimensionen „Machtdistanz“ und „Individualismus“ am größten sind. So ist die Dimension „Machtdistanz“ in den arabischen Ländern mit 80 gegenüber Deutschland mit 35 besonders stark ausgeprägt. Oder mit Hilfe des Rangfolgekriteriums ausgedrückt: Bezüglich der Machtdistanz liegen die arabischen Länder auf Platz 12-14, Deutschland auf den Plätzen 63-65 der Weltrangliste.

Es ist festzuhalten, dass kulturelle Unterschiede zwischen allen Nationen existieren, sogar zwischen denen, die zum selben Kulturkreis zählen. Jedoch sind diese Unterschiede verständlicherweise größer, wenn zwei Nationen, wie z.B. Deutschland und Syrien, zu zwei verschiedenen Kulturkreisen zählen. Während Deutschland zur europäischen, westlich-christlichen Kultur zu rechnen ist, gehört Syrien zur ara-

⁴⁰⁴ Die Punktwerte in der obigen Tabelle zeigen die Indexwerte und die Rangwerte der verglichenen Nationen unter 74 Ländern und Regionen. Dabei geben vergleichsweise niedrige Indexwerte eine niedrige Ausprägung, vergleichsweise hohe Indexwerte eine hohe Ausprägung der jeweiligen Dimensionen an. Des Weiteren ist 1 der höchste Rang und 74 der niedrigste, wobei der niedrigste Rang für die Langzeitorientierung 39 ist. Hinsichtlich der arabischen Länder finden sich für die Langzeitorientierung bei Hofstede keine Werte. Alle genannten Werte sind aus den nach Hofstede zusammengestellten Tabellen entnommen worden; hierzu siehe Hofstede, G. / Hofstede, G. J., **Lokales Denken**, 2006, S. 56, 105, 166, 234, 294.

bischen, orientalisches-islamische Kultur. Zudem ist die Gesellschaft in Deutschland eine Industriegesellschaft kapitalistischen Typs, während die syrische Gesellschaft eine Entwicklungsgesellschaft sozialistischer Prägung ist.

Daraus könnte sich z.B. ergeben, dass die sozio-kulturellen Übertragungsschwierigkeiten darin bestehen könnten, dass die Menschen in Syrien prinzipiell Neuerungen reserviert gegenüber stehen. Darüber hinaus kann diese zurückhaltende Haltung der Menschen dadurch verstärkt werden, dass die zu übertragende deutsche Besteuerungsmethode in Syrien weder bekannt noch erprobt ist. Das bedeutet, dass ihre Aufnahme in die syrische Kultur eine Einführung erheblicher Neuerungen und Veränderungen darstellt. Deshalb wird das Ausmaß der Einschränkungen der angestrebten Übertragung davon abhängig sein, wie stark die syrische Kultur wandelbar oder inwieweit sie belastbar ist.

Allerdings ergeben sich die Schwierigkeiten der Übertragung nicht nur aus den großen sozio-kulturellen Abweichungen zwischen Deutschland und Syrien. Bestimmte in Syrien bestehende sozio-kulturelle Probleme und Besonderheiten können sich ebenfalls hemmend auf die Übertragung und die Umsetzung von Entwicklungsmaßnahmen auswirken: Im Rahmen der angestrebten Reform der bisherigen Pauschaleinkommensbesteuerung stellt z.B. die hohe Analphabetenquote in der syrischen Gesellschaft einen einschränkenden Faktor dar.⁴⁰⁵ Dabei muss man nicht nur die Qualifikation der jetzigen Steuerpflichtigen berücksichtigen, sondern auch die der zukünftigen. Denn der Ausbildungsstand der Steuerpflichtigen beeinflusst stark die Wahl und den Umfang der zu übertragenden Besteuerungsregelungen und ihre zukünftigen Erfolgsaussichten bei der Durchsetzung.

Zudem sei darauf hingewiesen, dass noch weitere sozio-kulturelle Besonderheiten hierbei eine ungünstige Rolle spielen können, die aber sehr allgemeiner Natur sind. Diese sind bestimmte Einstellungen und Verhaltensweisen der Bevölkerung, die in den meisten arabischen Ländern anzutreffen sind. Dazu gehören vor allem starke Abneigung gegenüber dem Staatsapparat und ein ausgeprägtes Misstrauen gegenüber Behörden und Ämtern. Hinweise auf solche kulturellen Gegebenheiten finden sich auch in den Zahlenwerten der obigen Tabelle. Auf die große Kluft zwischen der Bevölkerung und der Regierung deutet z.B. der in den arabischen Ländern fest-

⁴⁰⁵ Die Analphabetenquote in Syrien betrug im Jahr 2004 20% bei Erwachsenen über 15 Jahren; hierzu vgl. <http://www.bfai.de/ext/anlagen/pubAnlage2618.pdf>; abgerufen am 22.03.2007.

gestellte hohe Punktwert für die Machtdistanz (Indexwert von 80) hin. Angesichts dieser Kluft sind das geringe politische Interesse und der mangelnde Kooperationswille der Bevölkerung nachvollziehbar. In den arabischen Ländern kommt die Entwicklung oft nur langsam voran, weil nur eine geringe Innovationsbereitschaft und ein gewisser Widerstand gegenüber Veränderungen bestehen. Das führt zu einer an der Tradition orientierten Lebenseinstellung, die sich in dem arabischen Sprichwort: „Was man schon kennt, ist doch besser als was man noch kennen lernt“ offenbart.

Es wird in Syrien auch Menschen geben, die die Übertragung der deutschen Besteuerungsmethode schon vom Prinzip her für unpassend halten. Das sind die Menschen, die Globalisierungsgegner sind oder die liberale Denkweisen nicht vertreten. Sie sind im Allgemeinen nicht für die Übertragung von westlichen Methoden oder Ideen. Denn es käme nach ihrer Auffassung mit dieser Übertragung aus den Industrieländern zur kulturellen Dominanz mit der hohen Wahrscheinlichkeit einer Anpassung der eigenen Kultur oder zur Vermischung der Kulturen, und somit käme es zum Verschwinden der arabischen Identität Syriens.⁴⁰⁶

Nach alledem bleibt festzuhalten, dass es beim Bestehen einer solchen Mentalität außerordentlich schwierig sein wird, die steuerlichen Weiterentwicklungsversuche erfolgreich vorzunehmen, die Neuerungen durchzusetzen und die Entwicklungsziele zu erreichen.

⁴⁰⁶ Ähnlich wurde vor einiger Zeit in Syrien im Rahmen der Reformierung des wirtschaftlichen Systems diskutiert. Dabei hat man festgestellt, dass die Wirtschaftsreformierung nach fremden Mustern bei der so genannten „Konservativen Strömung“ auf Ablehnung stößt. Denn dies bedeutet für sie das Verzicht auf das traditionelle sozialistische Denkbekenntnis und die Abhängigkeit von fremden Systemen; vgl. Jamal, T., **Wirtschaftliche Identität**, in: Die Wirtschaft, Damaskus, 2004, S. 18.

4.2.2 Akzeptanz der Reform durch die betroffenen Personengruppen

Außer den wirtschaftlichen, rechtlich-politischen und sozio-kulturellen Besonderheiten, die die Weiterentwicklung bzw. die Reformierung der bisherigen Pauschal-einkommensbesteuerung beeinflussen und somit für die angestrebte Übertragung maßgebend sind, ist ein weiterer äußerst wichtiger Einflussfaktor zu berücksichtigen. Die Umsetzung der angestrebten Reform wird in hohem Maße davon abhängig sein, inwieweit die betroffenen Personengruppen diese Neuerungen akzeptieren.⁴⁰⁷ Denn ohne die Annahme der neuen, unter Beachtung des deutschen Vorbilds zu entwickelnden, Besteuerungsmethode durch die betroffenen Personengruppen ist die Durchsetzung dieser Methode zum Scheitern verurteilt. Hierbei betrifft das Akzeptanzproblem die Steuerpflichtigen, die Finanzbeamten und die Steuerberater.

4.2.2.1 Akzeptanz bei den Steuerpflichtigen

Auf der Seite der bisher der Pauschaleinkommensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen sind vor allem die wirtschaftlichen Verhältnisse, die Wertvorstellungen, das Bildungsniveau und die Steuermentalität wichtige Bestimmungsfaktoren für den Akzeptanzgrad der Neuerungen im Rahmen der Kleinunternehmerbesteuerung. Dabei muss der letztgenannte Faktor „Steuermentalität“ besonders hervorgehoben werden. Denn je positiver die vorherrschende Steuermentalität in einem Land ist, desto mehr Einsicht gibt es in die Notwendigkeit der steuerlichen Maßnahmen und somit in die sich „notwendigerweise“ daraus ergebenden Reformen. Angesichts der in Syrien vorherrschenden politischen Kultur⁴⁰⁸ und hohen Steuerhinterziehungsquoten⁴⁰⁹ ist hier von einer schwachen Steuermentalität und Steuermoral auszugehen, so dass die allgemeinen Einstellungen der syrischen Steuerpflichtigen zur Besteuerung und zum Steuersystem sehr kritisch sind.

⁴⁰⁷ Die voraussichtliche Akzeptanz der einzuführenden Neuerungen bei den betroffenen Personengruppen lässt sich jedoch nur empirisch mit Hilfe von Befragungen und Einführungstests sinnvoll ermitteln; diese Erhebungsmethode scheidet aber für die vorliegende Arbeit aus. Hierbei kann nur ein wissenschaftlich bescheidenerer Weg beschritten werden, indem aus den in Punkt 4.2.1. ausgeführten Besonderheiten das Ausmaß der Akzeptanz abgeleitet wird.

⁴⁰⁸ Hierzu siehe Punkt 4.2.1.3, S. 162-166.

⁴⁰⁹ Allerdings gibt es bisher in Syrien noch keine Studie, die verlässliche Informationen über den gesamten Ausfall durch Steuerhinterziehungen darbietet. Lediglich wurde ganz grob im Jahr 2003 geschätzt, dass die Steuerausfälle aus allen Steuern ungefähr 200 Milliarden SP (mehr als 100% der Steuereinnahmen) betragen würden; vgl. Hanna, D., **Steuerhinterziehungsgesetz**, in: Die Wirtschaft, Damaskus, 2003, S. 7. Zudem sei darauf hingewiesen, dass es im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer überhaupt keine Studien gibt, die sich mit der Steuerhinterziehung auseinandersetzen. Nur mit der Steuerhinterziehung bei der Realeinkommensteuer hat man sich beschäftigt und dabei festgestellt, dass infolge der Steuerhinterziehung der Fiskus nur ca. 20% der ihm eigentlich rechtmäßig zustehenden Steuereinnahmen erhält; vgl. dazu z.B. Askar, A., **Steuerhinterziehung**, Damaskus, 1993, S. 34-48; Aldali, S., **Realeinkommensteuer**, Aleppo, 1998, S. 82-119.

Bei solchen Einstellungen (sehr ungünstige Steuermentalität) würde ein Zusammentreffen ungünstiger Bedingungen bei manchen bisher Pauschaleinkommensteuerpflichtigen sowohl hinsichtlich ihrer schreib- und rechentechnischen Fähigkeiten als auch ihrer wirtschaftlichen Lage⁴¹⁰ dazu führen, dass der reformierten Einkommensbesteuerung von solchen Steuerpflichtigen, wie etwa Handwerkern und Kleineinzelhändlern, in beträchtlichem Umfang Widerstand entgegengebracht wird. Daraus folgt, dass der Widerstand gegen die nach deutschem Vorbild reformierte Einkommensbesteuerung für Kleinunternehmer in den Reihen derjenigen am größten sein wird, die nur über einen sehr begrenzten Ausbildungsstand verfügen. Aufgrund dieser Feststellung lässt sich jedoch auch im Umkehrschluss vermuten, dass die Akzeptanz bei den meisten Freiberuflern, die mehrheitlich über einen höheren Bildungsstand und einen besseren wirtschaftlichen Hintergrund verfügen, größer sein wird. Sofern die gerade genannten Bedingungen bei den Einkommensteuerpflichtigen unterschiedlich vorkommen, kann man demzufolge von unterschiedlicher Akzeptanz bzw. Ablehnungsbereitschaft für die Neuerungen sprechen. Deshalb dürfte man nicht von allen Steuerpflichtigen erwarten, dass sie jede aus der Reform resultierende Vorschrift genauestens befolgen und sich bemühen, das Aufzeichnen ihrer Geschäftsvorfälle den neuen steuerlichen Erfordernissen anzupassen.

Es wird auch für die Haltung der Steuerpflichtigen gegenüber den Neuerungen von entscheidender Bedeutung sein, ob sie aufgrund dieser Neuerungen höhere Steuerzahlungen entrichten müssen oder nicht. Mit der im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer bisher bestehenden Besteuerungsmethode können die Steuerpflichtigen, bei einer nicht vorhandenen positiven Steuermentalität, leicht die Möglichkeiten der illegalen Verkürzung der Bemessungsgrundlagen ausnutzen und somit größere Steuerbeträge hinterziehen.⁴¹¹ Die Steuerhinterziehung dürfte jedoch bei der reformierten Besteuerungsmethode viel schwieriger sein, weil der Steuerpflichtige seinen Gewinn anhand von Belegen und Aufzeichnungen jährlich ermitteln und erklären soll. Daher könnten die Besteuerungsneuerungen auf viel weniger Ablehnung stoßen, wenn z.B. die Steuersätze gesenkt würden, so dass die

⁴¹⁰ Hierzu siehe Punkt 4.2.1.1, S. 158.

⁴¹¹ Viele Pauschaleinkommensteuerpflichtige sind daran gewöhnt, mäßige Steuerbeträge an das Finanzamt abzuführen. Manchen von ihnen gelingt es sogar, weniger Steuern als die der Lohnsteuer unterliegenden unselbständig Tätigen zu zahlen, obwohl sie das drei- oder vierfache Einkommen der letzteren verdienen; vgl. Saafan, S., **Finanzielle Reform**, Damaskus, 2003, S. 59.

Steuerpflichtigen möglichst nach ihren wirklichen Gewinnen besteuert werden, aber ohne eine steuerliche Mehrbelastung gegenüber der alten Besteuerung. Man kann wohl keine große Bereitschaft der Steuerpflichtigen zum Steuerzahlen erwarten, besonders wenn es am Sinn und Verständnis für die Notwendigkeit solcher Maßnahmen fehlt, und diese Haltung ist, wie bereits erwähnt, sicherlich in Syrien noch die vorherrschende.

Auf weniger Ablehnung könnten die Veränderungen bei den Steuerpflichtigen stoßen, die sich gegenüber anderen Steuerpflichtigen, welche ihre Steuerlast durch bessere Beziehungen zum Leiter der Erstkommission oder zum Finanzprüfer stark manipulieren können und somit weniger Steuern entrichten, benachteiligt fühlen. Zudem ist auch anzunehmen, dass eine ganze Reihe von bisher Pauschaleinkommensteuerpflichtigen sich für die neue Besteuerung nach dem tatsächlichen Gewinn entscheiden und auf das Verschweigen von Teilen ihrer Gewinne verzichten würde, wenn alle anderen Steuerpflichtigen dies ebenfalls täten und sie selbst nicht zu viel Steuern zahlen würden.⁴¹²

Da unter den Kleineinzelhändlern und Handwerkern der Analphabetismus weit verbreitet ist, die Honorare der Steuerberater nicht gezahlt werden können und der Kooperationswille nur in niedrigem Maße vorhanden ist, ist zu vermuten, dass der Akzeptanz der Modernisierung der Besteuerung bei diesen Steuerpflichtigen sehr enge Grenzen gesteckt sind.

4.2.2.2 Akzeptanz bei den Finanzbeamten

Auf der Seite der von der Reform betroffenen Finanzbeamten könnten der Akzeptanz der Neuerungen aus vielen Gründen gewisse Hindernisse entgegenstehen.

Die Einführung einer nach dem deutschen Vorbild reformierten Besteuerungsmethode stellt, wie jede andersartige neue Methode, eine Veränderung dar. Diese Veränderung bringt für das Finanzamt nicht nur eine Menge rechtlicher und technischer Probleme. Der Faktor Mensch darf ebenfalls nicht außer Acht gelassen werden. Der eine ist Neuerungen gegenüber aufgeschlossen, ein anderer ist abwartend, mancher ist gar ablehnend, wobei in Anlehnung an die Erörterungen im

⁴¹² Diese Annahme beruht auf Erörterungen mit einigen Pauschaleinkommensteuerpflichtigen (ca. 10 Steuerpflichtigen), die versicherten, dass sie bereit wären, die angestrebte Reformierung der bisherigen Pauschaleinkommensbesteuerung zu akzeptieren. Diese Erörterungen fanden im Sommer 2004 in Aleppo und in Lattakia statt.

Rahmen der in Syrien bestehenden kulturellen Besonderheiten⁴¹³ eher von Letzterem auszugehen wäre.

Es wird viele Finanzbeamten geben, welche die reformierte Einkommensbesteuerung für Kleinunternehmer nicht annehmen „können“ oder „wollen“. Bei Ersteren handelt es sich meistens um Finanzbeamten, die relativ alt sind oder sich seit mehreren Jahrzehnten mit der herkömmlichen Besteuerung im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer beschäftigen. Eine andere Besteuerungsweise käme für sie nicht in Frage, weil die neuen Arbeitsweisen das Gewohnte zerstören und sie dadurch unsicher machen würden. Dabei könnte sich die Unsicherheit dieser Finanzbeamten auch aus der Überforderung ergeben, die durch die notwendige Umschulung bzw. Ausbildung verursacht und durch die im Rahmen der Durchführung der reformierten Kleinunternehmerbesteuerung auftretenden Komplikationen verstärkt würde. Hierbei stellen z.B. die Überprüfung und die maschinelle Verarbeitung der Betriebseinnahmen- und Betriebsausgabenaufzeichnungen sowie der eventuell geforderten Anlagenverzeichnisse besondere Probleme dar, die im Rahmen der herkömmlichen Pauschaleinkommensbesteuerung noch nie vorgekommen sind.

Somit besteht die hauptsächliche Schwierigkeit für die älteren Finanzbeamten darin, dass sie den neuen Forderungen nicht gewachsen sein könnten, so dass die neu entstandenen Aufgaben von jungen oder anderen besser qualifizierten und aufgeschlosseneren Mitarbeitern erledigt werden müssten.

Außerdem kann die Ablehnung der angestrebten Besteuerungsreform durch die betroffenen Finanzbeamten daran liegen, dass die Akzeptanz dieser Neuerungen seitens der Finanzbeamten einer spezifischen Steuermoral und Steuermentalität unterliegt, die sich nicht grundsätzlich von den Einstellungen der Steuerpflichtigen unterscheidet. Dies bedeutet, dass die Notwendigkeit der Reform und die Relevanz der zu übertragenden Regelungen von vielen Finanzbeamten nicht wahrgenommen bzw. anerkannt werden könnten.

Darüber hinaus bringt die der deutschen Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG zugrunde liegende, jährliche Einkommensteuerveranlagung den Finanzbeamten viel Arbeit, die angesichts der niedrigen bzw. kaum steigerungsfähigen Löhne nur auf Ablehnung stoßen könnte.

⁴¹³ Hierzu siehe Punkt 4.2.1.3, S. 162-166.

Dabei impliziert die neue Veranlagung die Abschaffung der Schätzung und der Klassifizierung, die zum größten Teil auf den Besuchen bestimmter Finanzbeamten bei den Steuerpflichtigen beruhen. Aus dieser Abschaffung ergibt sich, dass die Willkür dieser Beamten und ihre Kontakte mit den Steuerpflichtigen außerhalb des Finanzamts sehr eingeschränkt werden würden. Dies führt dazu, dass die Korruptions- bzw. Bestechungsmöglichkeiten, denen manche dieser Finanzbeamten erliegen, um ihre niedrigen Löhne zu kompensieren, sehr erschwert würden, und daher könnte hierbei nur mit ihrem Widerstand gegen die angestrebten Änderungen gerechnet werden.

4.2.2.3 Akzeptanz bei den Steuerberatern

Die Steuerberater⁴¹⁴ spielen bisher bei der Besteuerung im Rahmen der Pauschal-einkommensteuer keine besondere Rolle. Anders als bei der Realeinkommensteuer müssen die Steuermittelungen und die von bestimmten Steuerpflichtigen geforderten Aufzeichnungen im Rahmen der bisherigen Pauschaleinkommensteuer von Steuerberatern nicht geprüft und beglaubigt werden. Jene Pauschaleinkommensteuerpflichtigen, die schon bisher gewisse Aufzeichnungen führen müssen, können diese schlichten Aufzeichnungen selbst erstellen und dem Finanzamt übergeben.⁴¹⁵

Im Falle der Reformierung der Besteuerung könnte sich dieser Zustand ändern, so dass immer mehr Steuerpflichtige aufgrund rechenmäßiger, technischer oder sogar zeitlicher Probleme die Leistung eines Steuerberaters in Anspruch nehmen müssten, wodurch sich das Geschäftsfeld der Steuerberater erheblich erweitern würde.

Somit ist zu vermuten, dass die Einführung der im Rahmen der vorliegenden Arbeit angestrebten Neuerungen, die das Erfordernis eines Steuerberaters verstärken könnte, mit viel Akzeptanz seitens dieser Steuerberater verbunden sein wird.

⁴¹⁴ Vgl. Fn. 323, S. 131.

⁴¹⁵ Hierzu siehe Punkt 3.2.2.2, S. 102-105.

4.3 Analyse der Übertragbarkeit im Einzelnen

Wie im Verlauf der bisherigen Arbeit immer wieder betont, lässt sich die in Deutschland für Kleinunternehmer bzw. Kleingewerbetreibende und Freiberufler bestehende Besteuerungsmethode nicht unverändert und nicht ohne Schwierigkeiten auf Syrien übertragen. Was diese Feststellung für die Form und das Ziel der im Sinne dieser Arbeit angestrebten Übertragung bedeutet und welche Schwierigkeiten bei dieser Übertragung zu erwarten bzw. zu überwinden sind, wurde in den vorangegangenen Abschnitten aufgezeigt. Nunmehr ist – sowohl in Anlehnung an die im zweiten Kapitel vorgenommene Darstellung des Übertragungsobjekts (die deutsche Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG) als auch in Ergänzung dazu – auf die Inhalte einer Übertragung und deren Ausgestaltung bezogen auf die syrischen Verhältnisse näher einzugehen.

Die in Syrien bestehenden wirtschaftlichen, rechtlich-politischen und sozio-kulturellen Rahmenbedingungen,⁴¹⁶ die in keinerlei Weise den deutschen Rahmenbedingungen ähnlich sind, führen dazu, dass die angestrebte Übertragung nicht durch die bloße Übernahme deutscher Gesetzesvorschriften in das syrische Steuerrecht bewirkt werden kann. Denn für die praktische Anwendbarkeit einer Gewinnermittlungs- bzw. Gewinnbesteuerungsmethode ist entscheidend, dass sie in ihrer Ausgestaltung auf die im jeweiligen Land herrschenden Rahmenbedingungen abgestimmt ist.

Die deutsche Gewinnermittlungsmethode für Kleingewerbetreibende und Freiberufler gemäß § 4 Abs. 3 EStG soll, bei Beibehaltung ihrer grundlegenden Zielsetzung und Struktur, partiell so an die syrischen Gegebenheiten angepasst werden, dass dadurch eine in Syrien praktikierbare moderne Form der Kleinunternehmerbesteuerung erreicht wird. Die angestrebte Reform soll – inhaltlich betrachtet – die bisherige Pauschaleinkommensteuer abschaffen, nicht aber auf eine spezifische Einkommensteuer für Kleinunternehmer verzichten.

Für die nachfolgende Analyse werden vier Bereiche einer syrischen Kleinunternehmerbesteuerung unterschieden, die in ihrer Reihenfolge den typischen Ablauf des Besteuerungsprozesses beschreiben. Erstens muss (in Abschnitt 4.3.1) der von der Steuer betroffene Personenkreis abgegrenzt werden. Zweitens muss (in Abschnitt

⁴¹⁶ Hierzu siehe Punkt 4.2.1, S. 156-166.

4.3.2) geregelt werden, welche Aufzeichnungen von den Steuerpflichtigen zu führen sind. Drittens muss (in Abschnitt 4.3.3) die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage festgelegt werden. Viertens muss (in Abschnitt 4.3.4) das Verfahren der Steuerveranlagung erläutert werden.

In jedem der vier verschiedenen Bereiche (Steuerpflichtige, Aufzeichnungen, Bemessungsgrundlagenermittlung, Veranlagung) wird der Übertragungsprozess in der gleichen Weise erörtert:

Zunächst müssen aus der umfangreichen deutschen Fachliteratur die wesentlichen Voraussetzungen herausgearbeitet werden, an die die Anwendung der deutschen Besteuerungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG in den vier Bereichen anknüpft bzw. gebunden ist, um diese Methode überhaupt zweckgemäß einsetzen zu können.

Im nächsten Schritt ist zu überprüfen, inwieweit die in dem jeweiligen Bereich festgestellten Elemente der Anwendungsvoraussetzungen auch in Syrien gegeben sind bzw. das syrische Steuerrecht und die dortigen Gegebenheiten sie erfüllen können, und inwiefern diese Elemente zur Entwicklung eines verbesserten Konzepts der syrischen Einkommensbesteuerung für Kleinunternehmer beitragen können. Durch diese Untersuchung werden in jedem Bereich die wesentlichen charakteristischen Unterschiede bzw. Abweichungen zwischen Deutschland und Syrien deutlich herausgestellt, wodurch es zu einer Konkretisierung der auf Syrien zu übertragenden deutschen Erfahrungen kommt.

Aus dieser Analyse werden Empfehlungen bzw. Ansatzpunkte für eine mögliche Anwendung der jeweils in den verschiedenen Bereichen zu übertragenden Erfahrungen abgeleitet, so dass sie einerseits dem Übertragungsziel sowie den syrischen Verhältnissen Rechnung tragen, und andererseits von vornherein möglichst ausschließen, dass sich diese Erfahrungen später als isolierte Fremdkörper im syrischen Steuerrecht ausnehmen.

Die Darstellungsweise kann nicht nur Aufschluss darüber geben, inwiefern in Syrien eine Besteuerungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG tatsächlich mit all ihren charakteristischen Merkmalen realisierbar wäre, sondern kann auch die Frage beantworten, welche Modifikationen der syrischen Verhältnisse erforderlich wären, um eine Reform der syrischen Kleinunternehmerbesteuerung nach deutschem Vorbild zu gewährleisten.

4.3.1 Betroffener Personenkreis

4.3.1.1 Anwendungsvoraussetzungen der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG in Deutschland

Im Rahmen der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG können bestimmte Steuerpflichtige ihren Gewinn durch die so genannte betriebliche Überschussrechnung ermitteln. Bei diesen Steuerpflichtigen handelt es sich vor allem um kleine Gewerbetreibende und Angehörige der freien Berufe.⁴¹⁷

Die für die Anwendung maßgeblichen Voraussetzungen lassen sich, was den in Frage kommenden Personenkreis betrifft, zum größten Teil unmittelbar aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 3 EStG ableiten; dabei lassen sich drei Bedingungen für eine Anwendung der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG angeben.

4.3.1.1.1 Keine gesetzliche Buchführungspflicht

In der Regel haben Gewerbetreibende sowohl nach handelsrechtlichen als auch nach steuerrechtlichen Vorschriften eine Buchführungspflicht. Dennoch kann für kleine Gewerbetreibende in bestimmten Fällen keine Buchführungspflicht bestehen, und somit haben sie dann die Möglichkeit, die betriebliche Überschussrechnung anzuwenden.⁴¹⁸ Einerseits ist dies „handelsrechtlich gesehen“ der Fall, wenn der Gewerbetreibende ein Kleingewerbe betreibt, das „nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert“ (§ 1 Abs. 2 HGB). Die Feststellung, ob ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich ist oder nicht, hängt jedoch von dem Einzelfall ab und entzieht sich somit einer Typisierung.⁴¹⁹ Andererseits ist der Kleingewerbetreibende „steuerrechtlich gesehen“ nicht buchführungspflichtig, wenn seine Umsätze oder Gewinne bestimmte in § 141 Abs. 1 Nr. 1 und 4 AO kodifizierte Größenmerkmale nicht übersteigen.

⁴¹⁷ Mehr zu den Einkommensteuerpflichtigen, für die die betriebliche Überschussrechnung in Betracht kommen kann, siehe Punkt 2.5, S. 57-59.

⁴¹⁸ Hierzu siehe Punkt 2.5.2, S. 57f.

⁴¹⁹ In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass zur Beurteilung, ob nach Art oder Umfang ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich ist, bestimmte Merkmale herangezogen werden, wie z.B.

- Vielfalt der Erzeugnisse und der Leistungen,
- Teilnahme am Bank- und Kreditverkehr,
- Umfang des Anlage- und Umlaufvermögens,
- Zahl der Beschäftigten und
- Größe des Geschäftslokals;

maßgeblich dabei ist das Gesamtbild des Gewerbebetriebs; vgl. Baumbach / Duden / Hopt, **Handelsgesetzbuch**, Kommentar, 2000, § 1, Anm. 23.

Dagegen ist die soeben genannte Voraussetzung für die Freiberufler gegenstandslos, weil sie in keinem Fall buchführungspflichtig sind. Freiberufler sind weder nach Handelsrecht noch nach Steuerrecht zur Buchführung verpflichtet.⁴²⁰ Folglich haben sie stets die Möglichkeit, ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln, und zwar unabhängig von dem Überschreiten der steuerrechtlich bestimmten Buchführungsgrenzen in § 141 AO.

Damit fällt auf, dass der Steuergesetzgeber ein Sonder- oder Ausnahmerecht für die Angehörigen der freien Berufe gegenüber den Kleingewerbetreibenden eingeräumt hat, wodurch sie stets berechtigt sind, ihre Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG durchzuführen.

4.3.1.1.2 Keine freiwillige Buchführung

Die Erfüllung dieser Voraussetzung gilt sowohl für die Gewerbetreibenden als auch für die Freiberufler, wenn sie die betriebliche Überschussrechnung in Anspruch nehmen wollen. Hierbei sind beide Steuerpflichtigengruppen daran gebunden, dass auch freiwillig keine Bücher geführt und keine Abschlüsse gemacht werden. Anderenfalls – wenn schon eine Buchführung ohne gesetzliche Verpflichtung vorhanden ist – ist der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) zu ermitteln, weil die Buchführung hier wegen ihrer größeren Zuverlässigkeit und Genauigkeit Grundlage der Gewinnermittlung sein soll.⁴²¹

Dabei lassen die vorherigen Ausführungen erkennen, dass der Betriebsvermögensvergleich aus Sicht des Gesetzgebers Vorrang vor der betrieblichen Überschussrechnung hat, so dass der steuerliche Gewinn grundsätzlich durch den Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln ist, während die Überschussrechnung zur Erleichterung bzw. Vereinfachung für bestimmte Steuerpflichtige gedacht ist.

4.3.1.1.3 Führung erforderlicher Aufzeichnungen

Wenngleich eine gesetzliche Verpflichtung zu Aufzeichnungen im Text des § 4 Abs. 3 EStG nicht enthalten ist und sie sich aus anderen Bestimmungen im Steuerrecht ergeben muss,⁴²² lässt sich jedoch diese dritte Voraussetzung für die Anwen-

⁴²⁰ Hierzu siehe Punkt 2.5.3, S. 58.

⁴²¹ Vgl. BFH, Urt. v. 24.11.1959, BStBl. III, 1960, S. 188; Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 548.

⁴²² Hierzu siehe Punkt 2.6.1, S. 60.

dung der betrieblichen Überschussrechnung mittelbar aus diesem Paragraphen ableiten.

Diese Voraussetzung ist hier allerdings in Verbindung mit dem unmittelbar aus § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG abzuleitenden Wahlrecht zwischen den beiden Gewinnermittlungsmethoden (betriebliche Überschussrechnung oder Betriebsvermögensvergleich) zu sehen.⁴²³ Wenn der Steuerpflichtige § 4 Abs. 3 EStG anwenden will, muss er sich dafür bewusst entscheiden.

In diesem Zusammenhang setzt die Inanspruchnahme der betrieblichen Überschussrechnung voraus, dass der Steuerpflichtige die Wahl zugunsten dieser Gewinnermittlungsmethode trifft, und zwar indem er unter Verzicht auf eine Buchführung die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben aufzeichnet oder indem er die Einnahmen- und Ausgabenbelege geordnet sammelt.⁴²⁴ Demzufolge sind die erforderlichen Aufzeichnungen bzw. die geordnete Belegsammlung für die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben eine unerlässliche Voraussetzung, die erfüllt werden muss, wenn der nichtbuchführungspflichtige Steuerpflichtige von § 4 Abs. 3 EStG Gebrauch machen will. Ob der Kleingewerbetreibende bzw. der Freiberufler selbst oder dessen Steuerberater die Aufzeichnungen erstellt, spielt indessen keine Rolle. Dabei ist jedoch zwingend, dass diese Aufzeichnungen den gesetzlichen Vorschriften (§§ 145 und 146 AO) genügen.

4.3.1.2 Möglichkeiten und Grenzen einer Übertragung auf syrische Verhältnisse

Im Rahmen der Einkommensteuer unterscheidet der syrische Gesetzgeber – im Gegensatz zum deutschen – nicht zwischen natürlichen und juristischen Personen. Somit kann jede Person und auch jede Personen- und Kapitalgesellschaft in Syrien einkommensteuerpflichtig sein. Die maßgebliche Voraussetzung ist, dass die Steuerpflichtigen Einkünfte aus industriellen, handelsgeschäftlichen und nicht handelsgeschäftlichen Tätigkeiten erzielen. Der Gesetzgeber ordnet aber die einkommensteuerpflichtigen Personen in zwei Gruppen ein: Realeinkommensteuerpflichtige und Pauschaleinkommensteuerpflichtige. Bei den Pauschaleinkommen-

⁴²³ Zum Wahlrecht im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG siehe Punkt 2.2.1, S. 25f.

⁴²⁴ Vgl. Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 144f.

steuerpflichtigen, um die es in der vorliegenden Arbeit geht, handelt es sich hauptsächlich um Kleinunternehmer, Handwerker oder Freiberufler.⁴²⁵

Dieser Personenkreis ist im Allgemeinen mit dem in Deutschland zur betrieblichen Überschussrechnung berechtigten Personenkreis vergleichbar.⁴²⁶ Damit das deutsche Überschussrechnungsmodell (Besteuerungsmodell) im Hinblick auf den betroffenen Personenkreis in Syrien rezipiert werden kann, müssen die Elemente der oben festgestellten Anwendungsvoraussetzungen dort sichergestellt werden.

4.3.1.2.1 Nichtbestehen einer Buchführungspflicht

In Syrien sind im Sinne des Handelsgesetzes alle Personen, die industrielle bzw. handelsgeschäftliche Tätigkeiten ausüben, zur Buchführung und zur Erstellung von regelmäßigen Abschlüssen verpflichtet (§ 16 Syrisches Handelsgesetz). Zu steuerrechtlichen Zwecken hat jedoch der syrische Gesetzgeber den Geltungsbereich dieser Vorschrift eingeschränkt, so dass Unternehmer und Händler nur zur Buchführungspflicht herangezogen werden, wenn sie der Realeinkommensteuer unterliegen, also nicht der Pauschaleinkommensteuer.⁴²⁷

Nach § 6 Haupteinkommensteuergesetz sind ausschließlich die Realeinkommensteuerpflichtigen zur Buchführung verpflichtet, und zwar unabhängig von der Art ihrer industriellen, handelsgeschäftlichen und nicht handelsgeschäftlichen Tätigkeiten. Sofern Freiberufler zur Gruppe der Realeinkommensteuerpflichtigen gehören, unterliegen sie, anders als in Deutschland, einer Buchführungspflicht.

Die Pauschaleinkommensteuerpflichtigen sind dagegen immer nichtbuchführungspflichtig. Dabei spielt es keine Rolle, ob diese Steuerpflichtigen Gewerbetreibende, Händler oder Freiberufler sind. Maßgeblich ist aber in diesem Zusammenhang, dass das Ausmaß ihrer Tätigkeiten und die geschätzten Gewinne bzw. Umsätze die in Artikel 24 Abs. 2 des legislativen Dekrets Nr. 928 festgelegten Grenzen nicht überschreiten. Werden die Grenzen überschritten, so wird der Gewerbetreibende oder der Freiberufler buchführungspflichtig. Denn in diesem Fall ist eine Entscheidung der Finanzverwaltung über einen Übergang zur Realeinkommensbesteuerung unumgänglich, so dass der Steuerpflichtige nicht mehr der Pauschaleinkommensteuer unterworfen ist, sondern der Realeinkommensteuer.

⁴²⁵ Hierzu siehe Punkt 3.2.1, S. 98-101.

⁴²⁶ Zum betroffenen Personenkreis in Deutschland siehe Punkt 2.5, S. 57-59.

⁴²⁷ Zu den Realeinkommensteuerpflichtigen siehe Punkt 3.1.3.1, S. 94.

Im Hinblick darauf, dass im Rahmen der Pauschaleinkommensteuer keine Buchführungspflicht besteht, lässt sich feststellen, dass die im Anwendungsbereich des deutschen Besteuerungsmodells bestehende Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige keiner gesetzlichen Verpflichtung zur Bilanzierung bzw. Buchführung unterliegt, in Syrien problemlos erfüllt werden könnte.

4.3.1.2.2 Keine freiwillige Entscheidung zur Buchführung

Zwar räumt die syrische Steuergesetzgebung dem Nichtbuchführungspflichtigen bzw. dem Pauschaleinkommensteuerpflichtigen, unter Berücksichtigung der Bewilligung der Finanzverwaltung, den Anspruch auf einen Wechsel zum Personenkreis der Realeinkommensteuer und damit den auf eine Gewinnermittlung auf Grundlage des Betriebsvermögensvergleichs ein;⁴²⁸ in Wirklichkeit aber wird von diesem Anspruch so gut wie nie Gebrauch gemacht.⁴²⁹ Dies ist einerseits auf den Schwierigkeitsgrad des Betriebsvermögensvergleichs im Vergleich zur sehr einfachen Pauschalierungsmethode, die beim Steuerpflichtigen nur alle 5 Jahre erfolgt, andererseits auf die wirtschaftlich eingeschränkte Situation vieler Pauschaleinkommensteuerpflichtigen zurückzuführen.

Da das auf Syrien zu übertragende Besteuerungsmodell nach § 4 Abs. 3 EStG – gegenüber dem Betriebsvermögensvergleich – auch der Erleichterung und der Vereinfachung für bestimmte Steuerpflichtige dient, ist davon auszugehen, dass der Erfüllung der Voraussetzung des Nichtführens bzw. Nichtvorliegens einer Buchführung nichts im Wege stehen würde.

4.3.1.2.3 Führung bestimmter Aufzeichnungen

Gemäß § 5 des syrischen Steuergesetzes Nr. 21 unterliegen die Pauschaleinkommensteuerpflichtigen der so genannten Teilaufzeichnungspflicht. Danach werden vom Finanzministerium nur bestimmte Gruppen dieser Steuerpflichtigen zur Führung von unterschiedlichen Aufzeichnungen verpflichtet.⁴³⁰ Bei diesen Gruppen handelt es sich vor allem um Kleinunternehmer bzw. Händler, deren Gewinne bestimmte Grenzen überschreiten, sowie die meisten selbständig tätigen Akademiker.

⁴²⁸ Vgl. Artikel 24 Abs. 1 des legislativen Dekrets Nr. 928, 1968.

⁴²⁹ Laut Aussagen der Leiter der Pauschaleinkommensteuerabteilungen in den Finanzverwaltungen von Aleppo und Lattakia wechseln jährlich in Ersterer ca. 7% der Steuerpflichtigen und in Letzterer ca. 4% der Steuerpflichtigen zur Gewinnermittlung nach Betriebsvermögensvergleich; hierbei erfolgt der Wechsel nicht freiwillig bzw. auf ihr Verlangen hin, sondern aufgrund der alleinigen Entscheidung der Finanzverwaltung. Diese eigene Befragung wurde im Sommer 2004 durchgeführt.

⁴³⁰ Zu den aufzeichnungspflichtigen Gruppen siehe Punkt 3.2.2.2, S. 103.

Dennoch stellen diese Steuerpflichtigen in Syrien nur einen kleinen Anteil der gesamten Pauschaleinkommensteuerpflichtigen dar. Das bedeutet, dass die meisten Steuerpflichtigen, die in Syrien der Pauschaleinkommensteuer unterliegen, im Allgemeinen keine Aufzeichnungspflicht kennen.⁴³¹

Daher würde es sich als äußerst schwierig erweisen, eine generell für alle Steuerpflichtigen geltende Aufzeichnungspflicht nach deutschem Modell (Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben) im Rahmen der syrischen Einkommensteuer für Kleinunternehmer einzuführen.

Unter Berücksichtigung der besonderen Umstände der Pauschaleinkommensteuerpflichtigen erscheint es jedoch empfehlenswert, jene Steuerpflichtigen einer so genannten „Aufzeichnungs- bzw. Belegsammlungspflicht“ zu unterwerfen.

Dabei wären die bisher Pauschaleinkommensteuerpflichtigen hinsichtlich dieser Pflicht in zwei Gruppen einzuteilen: Aufzeichnungspflichtige Gruppe und belegsammlungspflichtige Gruppe. Ersterer würden die steuerpflichtigen (juristischen und natürlichen) Personen angehören, welche bereits aufzeichnungspflichtig im Sinne des Pauschaleinkommensteuergesetzes sind; das sind, wie oben schon erwähnt, Kleinunternehmer, deren Gewinne bestimmte Grenzen übersteigen, und bestimmte freiberufliche Akademiker. Zur zweiten Gruppe würden die übrigen pauschaleinkommensteuerpflichtigen Personen, die seither gar keine Aufzeichnungspflicht hatten, zählen.

Außerdem ist in diesem Zusammenhang zu empfehlen, dass die Einteilung der Steuerpflichtigen in aufzeichnungspflichtige und belegsammlungspflichtige Gruppen anhand von im Finanzministerium zu entwickelnden Richtlinien erfolgen sollte, und nicht fakultativ den Steuerpflichtigen überlassen wird, um Missbrauch oder beliebigen Wechsel der Steuerpflichtigen zu verhindern.

Auf die Gestaltung und die Beschaffenheit der Aufzeichnungen und der Belegsammlung, die auf Syrien zu übertragen sind, wird im Rahmen des folgenden Abschnitts eingegangen.

⁴³¹ Zur Frage, warum die meisten Pauschaleinkommensteuerpflichtigen in Syrien von Aufzeichnen entlastet sind, siehe Punkt 3.2.1, S. 100f.

4.3.2 Art und Qualität der Aufzeichnungen

4.3.2.1 Anwendungsvoraussetzungen der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG in Deutschland

Aufzeichnungen haben besondere Bedeutung für die Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG. Diese Besteuerungsmethode beruht nicht auf Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, sondern in der Regel auf der Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben. Hinsichtlich dieser Aufzeichnungen wird in der Literatur⁴³² ständig vom Fehlen einer ausdrücklichen Vorschrift bezüglich der Aufzeichnungspflicht gesprochen; denn in § 4 Abs. 3 EStG sucht man sie vergeblich.

Auffällig ist, dass es bisher bei der betrieblichen Überschussrechnung nicht dazu gekommen ist, eine allgemeine Pflicht zur Aufzeichnung vorzuschreiben. Dies könnte darauf zurückzuführen sein, dass der Gesetzgeber, im Interesse der Vereinfachung der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG, den Überschussrechnern mehr Freiheit bzw. Flexibilität in der Gestaltung und Erstellung ihrer Aufzeichnungen einräumen wollte, so dass den Aufzeichnungen die Verhältnisse des jeweiligen Einzelfalls zugrunde liegen, und nicht eine allgemeine Pflicht für alle Steuerpflichtigen.

Unabhängig vom Bestehen oder Nichtbestehen einer allgemeinen Aufzeichnungspflicht gibt es jedoch im Rahmen der Gewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG maßgebliche Voraussetzungen bzw. Merkmale für die geforderten Aufzeichnungen. Diese Voraussetzungen sollen bzw. müssen bei der Führung der Aufzeichnungen berücksichtigt werden. Sie lassen sich wie folgt darstellen:

4.3.2.1.1 Bloßes Aufzeichnen bestimmter Geschäftsvorfälle

Anders als beim Betriebsvermögensvergleich sind im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung die Geschäftsvorfälle nur einfach aufzuzeichnen bzw. festzuhalten und nicht auf Buchführungskonten zu buchen.

Bei der betrieblichen Überschussrechnung werden die Betriebsvorgänge nur über die damit verbundenen Zahlungsvorgänge erfasst, so dass der Steuerpflichtige in der Regel nur die ihm zugeflossenen Betriebseinnahmen und die gezahlten

⁴³² Vgl. z.B. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 522; Littmann, **Einkommensteuerrecht**, Kommentar, §§ 4, 5, Anm. 1512; Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 374.

Betriebsausgaben einzeln aufzuzeichnen braucht (System einer einfachen Ist-Rechnung nach § 11 EStG).⁴³³

Somit müssen im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung im Gegensatz zur Buchführung z.B. Waren- oder Geldbestände, Forderungen und Verbindlichkeiten nicht aufgezeichnet werden. Zudem sind Inventuren bzw. Inventurlisten und Aufzeichnungen über Entnahmen und Einlagen von Geld nicht erforderlich. Allerdings sind die Überschussrechner dazu verpflichtet, zusätzlich zu den grundlegenden Aufzeichnungen der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben besondere Einzelaufzeichnungen zu führen, bei denen es sich um im Gesetz vorgeschriebene Verzeichnisse handelt, wie z.B. die Verzeichnisse für bestimmte Wirtschaftsgüter im Sinne des § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG.⁴³⁴

Schließlich sei darauf hingewiesen, dass die Aufzeichnungen der betrieblichen Überschussrechnung nicht nur in der oben erwähnten Schriftform bestehen können. Denn die Überschussrechner haben nach § 146 Abs. 5 AO auch die Möglichkeit, die schriftlichen Aufzeichnungen für die Geschäftsvorfälle entweder durch die geordnete Belegablage oder durch Aufzeichnungen auf elektronischen Datenträgern zu ersetzen.⁴³⁵ Dabei ist davon auszugehen, dass der Überschussrechner in der Wahl der Aufzeichnungsform frei ist.

Damit ist festzuhalten, dass die Beschaffenheit der Aufzeichnungen, je nach Art ihrer Dokumentation, im Rahmen der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht nur durch ihre Einfachheit gekennzeichnet ist, sondern auch durch ihre Vielfältigkeit.

4.3.2.1.2 Gewährung von Aufzeichnungserleichterungen in bestimmten Fällen

Prinzipiell handelt es sich bei den Aufzeichnungen im Rahmen der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG um erfassungstechnisch einfache Einzelaufzeichnungen aller Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben.⁴³⁶ Jedoch können selbst von diesem einfachen Grundsatz der Einzelaufzeichnung zusätzliche Ausnahmen bzw. Er-

⁴³³ Auf die Voraussetzungen für die Erfassung der betrieblichen Einnahmen und Ausgaben nach dem Zufluss- und Abflussprinzip ist unter dem nachfolgenden Punkt 4.3.3 näher einzugehen.

⁴³⁴ Zu den besonderen Einzelaufzeichnungen im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung siehe Punkt 2.6.1.3, S. 63-65.

⁴³⁵ Vgl. Offerhaus, K., **Überschußrechnung**, in: BB, 1977, S. 1496; Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 97-99.

⁴³⁶ Zu den Aufzeichnungspflichten im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung siehe Punkt 2.6.1, S. 60-65.

leichterungen gewährt werden, sofern die Anwendung des Grundsatzes der Einzelaufzeichnung unzumutbar und unpraktikabel ist.⁴³⁷

Daraus ergibt sich, dass das Finanzamt die unterschiedlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen zu beachten hat. Es kann Erleichterungen für einzelne Fälle bzw. für bestimmte Steuerpflichtigengruppen bewilligen, wenn die Erfüllung der Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung Härten mit sich bringt. Somit müssen die Steuerpflichtigen (wie z.B. Einzelhandelsunternehmer und Handwerker mit Ladengeschäften), die Waren bzw. Produkte von geringem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkaufen, die baren Betriebseinnahmen nicht einzeln aufzeichnen.⁴³⁸ Hierbei reicht es aus, wenn diese Steuerpflichtigen die baren Geschäftsvorfälle täglich in einer Summe festhalten oder wenn sie beim Vorhandensein von so genannten Registrierkassen die Tagesendsummenbons aufbewahren.

Dabei ist zu erwähnen, dass die Gewährung von Aufzeichnungserleichterungen bei einzelnen Arten von Geschäftsvorfällen im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung voraussetzt, dass diese Erleichterungen sich als notwendig erweisen. Unter welchen Bedingungen dies zutrifft, ist vom Finanzamt objektiv unter Berücksichtigung der Zumutbarkeit und der Praktikabilität der Aufzeichnungen zu beurteilen.⁴³⁹

4.3.2.1.3 Besondere Aufzeichnungen als Voraussetzung für die Inanspruchnahme bestimmter Steuervergünstigungen

Nach bestimmten Vorschriften des Einkommensteuergesetzes bestehen einige Steuervergünstigungen, die auch von den Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, in Anspruch genommen werden können. Bei diesen Steuervergünstigungen handelt es sich z.B. um die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG), die Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter (§ 6 c EStG) und die Berücksichtigung der degressiven AfA sowie der erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen (§ 7 Abs. 2, § 7 a EStG).⁴⁴⁰

⁴³⁷ Vgl. Kirchhof / Söhn, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. D 53; Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 80.

⁴³⁸ Vgl. BFH, Urt. v. 12.05.1966, BStBl. III, S. 372.

⁴³⁹ Vgl. BFH, Urt. v. 12.05.1966, BStBl. III, S. 372.

⁴⁴⁰ Vgl. Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 99-104.

Um in den Genuss dieser Steuervergünstigungen zu kommen, reichen jedoch die normalerweise zu führenden Aufzeichnungen der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben nicht aus. Hierbei müssen die Steuerpflichtigen zusätzliche Aufzeichnungen bzw. Verzeichnisse führen, die den im Gesetz vorgeschriebenen Anforderungen jeder einzelnen Vergünstigung entsprechen.⁴⁴¹

So darf der Steuerpflichtige beispielsweise abzugsfähige Aufwendungen für Werbegeschenke oder für Bewirtungspesen aus geschäftlichem Anlass gemäß § 4 Abs. 7 EStG tatsächlich nur abziehen, wenn er diese Aufwendungen einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzeichnet.

Die hier betrachteten Steuervergünstigungen können sowohl von den Steuerpflichtigen mit Betriebsvermögensvergleich als auch von den Steuerpflichtigen mit Überschussrechnung in Anspruch genommen werden. Das bedeutet, dass sofern der Überschussrechner die für die Gewährung einer Steuervergünstigung geforderten Aufzeichnungen geführt hat, er die Möglichkeit hat, wie der bilanzierende Steuerpflichtige, diese Vergünstigung zu beanspruchen. Dabei ist allerdings bemerkenswert, dass der Steuergesetzgeber hinsichtlich der Gewährung von Steuervergünstigungen die Steuerpflichtigen, die § 4 Abs. 3 EStG anwenden, auf die gleiche Stufe mit den Steuerpflichtigen gestellt hat, die vom Betriebsvermögensvergleich Gebrauch machen. Dies kann nicht nur zur Stärkung des Gleichbehandlungsgefühls bei diesen Steuerpflichtigen führen, sondern auch zur Verringerung der Kluft zwischen den Periodengewinnen der beiden Gewinnermittlungsmethoden.

4.3.2.1.4 Erfüllung der an die Aufzeichnungen zu stellenden Anforderungen

Aufzeichnungen sind im Rahmen der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG, wie bereits erwähnt, unerlässlich für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen. Insofern verpflichtet der Gesetzgeber den Überschussrechner zur Führung von ordnungsmäßigen Aufzeichnungen, die in einer nachprüfbaren und zweckmäßigen Form erstellt werden müssen. Hierbei sind hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen insbesondere die Ordnungsvorschriften der §§ 145 und 146 AO zu beachten.⁴⁴²

⁴⁴¹ Zu den Voraussetzungen der geforderten Aufzeichnungen und ihrer Form bzw. erforderlichen Angaben im Einzelnen siehe Ramb, J. / Schneider, J., **Einnahme-Überschussrechnung**, 2005, S. 135-140.

⁴⁴² Bei den Vorschriften der §§ 145 und 146 AO handelt es sich um allgemeine und formelle Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen. Diese Vorschriften gelten auch entsprechend für die Aufzeichnungen im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung; vgl. Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 61.

Nach § 145 Abs. 2 AO müssen die Aufzeichnungen so vorgenommen werden, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird. Darüber hinaus müssen sie nach § 146 Abs. 1 Satz 1 AO vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet sein.⁴⁴³ Dabei sind diese Anforderungen unabhängig von der Form der Aufzeichnungen zu erfüllen; sie gelten also sowohl für die geordnete Belegablage als auch für das Festhalten in schriftlicher Form oder auf elektronischen Datenträgern. Nur so können die Aufzeichnungen der betrieblichen Überschussrechnung ihre maßgebliche Aufgabe erfüllen, dass der Gewinn entsprechend den steuerrechtlich relevanten Vorschriften möglichst exakt und nachprüfbar ermittelt wird.

In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass die Missachtung der vorerwähnten Aufzeichnungserfordernisse zur steuerlichen Aberkennung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen führen kann. Sind die Mängel in der Vollständigkeit bzw. in der Richtigkeit der Aufzeichnungen von so gravierender Art, dass das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen nicht mehr ermitteln oder berechnen kann, so kann dann nur eine Schätzung dieser Besteuerungsgrundlagen durch das Finanzamt in Betracht kommen (§ 162 Abs. 1 Satz 1 AO).⁴⁴⁴

Die vom Gesetzgeber geforderte Qualität der Aufzeichnungen ergibt sich – wie dargestellt – aus den §§ 145 und 146 AO. Darüber hinaus sind die Aufbewahrungsvorschriften des § 147 AO zu beachten. Aus § 147 AO ergibt sich eine allgemeine steuerliche Aufbewahrungspflicht von Unterlagen, die auch für Aufzeichnungen der Überschussrechnung besteht.⁴⁴⁵ Demzufolge hat der Überschussrechner die Aufzeichnungen aufzubewahren, um die Richtigkeit und Vollständigkeit der Gewinnermittlung bei einer eventuellen späteren Nachprüfung durch das Finanzamt darlegen und nachweisen zu können; kommt er dieser Pflicht nicht nach, so muss er mit der Schätzung des Gewinns bzw. der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO rechnen.⁴⁴⁶

⁴⁴³ Was diese Begriffe für die Aufzeichnungen im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung bedeuten, wurde zum Teil im Punkt 4.1.2.2.1 erörtert; hierzu siehe oben, S. 142-151.

⁴⁴⁴ Wenn eine Schätzung erforderlich ist, soll das Finanzamt zunächst versuchen, sich mit dem Steuerpflichtigen über die mögliche Beseitigung der Mängel bzw. Fehler der Aufzeichnungen zu verständigen, bevor es zu einer Voll- oder Teilschätzung kommt. Wichtig ist dabei, dass die Schätzung einerseits von einer genauen Untersuchung der Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls, andererseits von dem Verzerrungsgrad der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen ausgeht; vgl. Lademann, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 428.

⁴⁴⁵ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 525 - 526.

⁴⁴⁶ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 4, Anm. 527.

4.3.2.2 Möglichkeiten und Grenzen einer Übertragung auf syrische Verhältnisse

Anders als in Deutschland sind die Aufzeichnungen für die Einkommensbesteuerung der gewerblich bzw. freiberuflich tätigen Kleinunternehmer in Syrien nicht von großer Bedeutung. Denn diese Besteuerung (die so genannte Pauschalbesteuerung) beruht nicht auf Buchführung oder Aufzeichnungen, sondern auf Schätzung bzw. Pauschalierung, die unter Beachtung von bestimmten historisch gewachsenen Verfahrensregeln stattfindet.

Will man nun diesen Umstand in Syrien verändern bzw. verbessern und somit Aufzeichnungen und Belegsammlung im Sinne des deutschen Besteuerungsmodells in die syrische Kleinunternehmer-Einkommensbesteuerung übertragen, so sind die Art und die Qualität der Aufzeichnungen einerseits an den oben dargestellten deutschen Anwendungsvoraussetzungen zu orientieren und andererseits die in Syrien bestehenden Verhältnisse zu berücksichtigen und erforderlichenfalls anzupassen.

4.3.2.2.1 Schriftliche Aufzeichnungen oder geordnete Belegablage

Wie bereits erwähnt besteht im Rahmen der bisherigen Pauschaleinkommensteuer keine allgemeine Verpflichtung zur Aufzeichnung, sondern eine Teilaufzeichnungspflicht. Hiernach werden vom Finanzministerium nur bestimmte Gruppen der Pauschaleinkommensteuerpflichtigen zur Führung von Aufzeichnungen verpflichtet, die sie dem Finanzamt jährlich einreichen müssen. Dabei unterscheiden sich aber die geforderten Aufzeichnungen und die aufzubewahrenden Belege von einer Gruppe bzw. einer Tätigkeit zur anderen. Die Festlegung der Art und des Umfangs der geforderten Aufzeichnungen beruht auf den über Jahre gesammelten Erfahrungen der Finanzverwaltung mit den Aufzeichnungen und Belegen, die im Rahmen jeder betroffenen Gruppe bzw. Tätigkeit der zutreffenderen Schätzung des steuerlichen Gewinns am besten dienen.⁴⁴⁷ Somit können nach derzeitiger Rechtspraxis von manchen Steuerpflichtigengruppen z.B. Aufzeichnungen über den täglichen Umsatz und/oder den täglichen Einkauf verlangt werden, während von anderen Gruppen Aufzeichnungen über die täglichen Ausgaben bzw. die Kundenzahl gefordert werden.⁴⁴⁸

⁴⁴⁷ Vgl. Karrat, S., **Besteuerung**, Aleppo, 1990, S. 223.

⁴⁴⁸ Mehr dazu siehe Punkt 3.2.2.2, S. 102-105.

Diese unterschiedlichen Arten der Aufzeichnungen und das Fehlen eines allgemein gültigen Aufzeichnungssystems führen zu der Schlussfolgerung, dass die im Rahmen der bisherigen Pauschaleinkommensteuer bestehende Teilaufzeichnungspflicht keine geeignete Grundlage für eine Besteuerung im Sinne des deutschen Besteuerungsmodells ist; denn dieses basiert nicht auf Schätzung bzw. Pauschalierung, sondern auf „exakter“ Ermittlung des Gewinns unter Zugrundelegung der aufgezeichneten Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben.

Deshalb sollte diese Teilaufzeichnungspflicht in Syrien abgeschafft und durch eine neue Dokumentationspflicht (eine so genannte Aufzeichnungs- bzw. Belegsammlungspflicht) ersetzt werden, welche für die in zwei Gruppen einzuordnenden ehemals Pauschaleinkommensteuerpflichtigen gelten soll.⁴⁴⁹

Aufgrund dieser neuen Verpflichtung sollte auf der einen Seite die aufzeichnungspflichtige Gruppe Aufzeichnungen über ihre jährlichen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben schriftlich führen. Dabei erfolgt die schriftliche Erfassung dieser Einnahmen und Ausgaben nicht aufgrund der relativ schwierigen doppelten Buchführung, die Bestandsvergleich erfordert, sondern im Rahmen eines einfachen Systems des Zufluss- und Abflussprinzips, auf dessen Anwendbarkeit in Syrien später eingegangen wird. Zwar sind in Deutschland außer schriftlichen auch elektronische Aufzeichnungen auf Datenträgern zulässig, jedoch ist dies momentan für Syrien nicht zu empfehlen, da weder die technische Ausstattung der Finanzverwaltung noch die der Steuerpflichtigen den Anforderungen eines EDV-basierten Besteuerungs- bzw. Gewinnermittlungsverfahrens genügt.⁴⁵⁰

Auf der anderen Seite sollte der belegsammlungspflichtigen Gruppe, der aufgrund ihrer wirtschaftlich eingeschränkten Lage und ihres Ausbildungsstands schriftliche Aufzeichnungen nicht zugemutet werden kann, die geordnete Ablage von Belegen als Aufzeichnungersatz gestattet werden. Das bedeutet, dass bei bestimmten steuerpflichtigen Kleinunternehmern die Belege in Form einer geordneten Belegablage die Funktion von Aufzeichnungen übernehmen. Dabei genügt es beispielsweise, wenn in einem Ordner sämtliche Belege nach Sachgruppen (Erlöse, Wareneinkäufe, Miete, etc.) geordnet gesammelt werden und am Monats- bzw. Jahres-

⁴⁴⁹ Zu diesen Gruppen siehe Punkt 4.3.1.2.3, S. 178f.

⁴⁵⁰ Zu den Schwierigkeiten und Problemen in diesem Zusammenhang siehe Punkt 4.2.1.1, S. 156-158.

ende zum Zwecke der Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben eine Addition der einzelnen Positionen durchgeführt wird.

4.3.2.2 Beanspruchung einzelner Steuervergünstigungen

Es gibt im Rahmen der bisherigen Pauschaleinkommensteuer keine Steuervergünstigungen, die sich auf Aufzeichnungen stützen bzw. diese voraussetzen. Steuervergünstigungen werden ausschließlich den Realeinkommensteuerpflichtigen gewährt. Bei diesen Vergünstigungen handelt es sich vor allem um die Sonderabschreibungen, die sich aus § 7 Haupteinkommensteuergesetz ergeben. Dabei können die Steuerpflichtigen beispielsweise die Abschreibung entweder in steuerrechtlich vorgesehenen, gleichen Jahresbeträgen oder in unterschiedlichen Jahresbeträgen bemessen; außerdem können sie die Anschaffungskosten der nach dem syrischen einheitlichen Buchführungssystem bezeichneten „kleinen und beweglichen Anlagegüter“ (wie z.B. Schreibtische, Arbeitsstühle, etc.) in voller Höhe im Jahr der Anschaffung abschreiben.⁴⁵¹

Die Inanspruchnahme der Vergünstigungen setzt voraus, dass die Anwendung des § 7 Haupteinkommensteuergesetz anhand der ordnungsmäßigen Buchführung und der entsprechenden Aufzeichnungen überwacht werden kann. Deshalb können die Einkommensteuerpflichtigen, die der Pauschalbesteuerung unterliegen und somit keine Buchführung haben, diese Steuervergünstigungen nicht in Anspruch nehmen.

Im Gegensatz dazu macht das deutsche Einkommensteuerrecht hinsichtlich der Gewährung von bestimmten Steuervergünstigungen keinen Unterschied zwischen bilanzierenden und nicht bilanzierenden Einkommensteuerpflichtigen. Dabei können die Vergünstigungen von allen Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften beansprucht werden, sofern die für die Gewährung einer Steuervergünstigung geforderten Aufzeichnungen geführt werden. Dementsprechend muss die Gewährung der Steuervergünstigungen in Syrien von der Buchführung abgekoppelt und für Kleinunternehmer nur an Aufzeichnungen geknüpft werden, um die steuerliche Gleichbehandlung unter den Real- und Pauschaleinkommensteuerpflichtigen herzustellen. Dann kann z.B. die Sofortabschreibung der kleinen und beweglichen Anlagegüter auch den bisher Pauschaleinkommensteuerpflichtigen zur Verfügung stehen, wenn

⁴⁵¹ Die Abschreibungen bzw. Sonderabschreibungen, die im Rahmen des syrischen Haupteinkommensteuergesetzes bestehen, beruhen auf dem so genannten „einheitlichen Buchführungssystem“ (exekutives Dekret Nr. 21 von 19.03.1974) und auf den Anweisungen der Steuerkommission (Verordnung Nr. 323 vom 17.02.1975); ausführlich dazu vgl. Karrat, S., **Besteuerung, Anwendung**, Aleppo, 1982, S. 44-60.

sie die begünstigten Güter unter Angabe des Anschaffungstages und der Anschaffungskosten in ein besonderes Verzeichnis aufnehmen.

Dabei sei darauf hingewiesen, dass das Erfordernis von Aufzeichnungen für die Inanspruchnahme möglicher Steuervergünstigungen im Rahmen der Einkommensteuer für Kleinunternehmer für alle Steuerpflichtigen gelten sollte. Hierbei spielt es keine Rolle, ob die Steuerpflichtigen aufzeichnungspflichtig oder belegsammlungspflichtig sind. Jeder einkommensteuerpflichtige Kleinunternehmer, der die bestehenden Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen will, hat die hierfür notwendigen Aufzeichnungen bzw. Verzeichnisse zu führen.

4.3.2.2.3 Ordnungsmäßige Erstellung der Aufzeichnungen oder der Belegablage

Die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen, die derzeit im Rahmen der bestehenden Pauschaleinkommensteuer von bestimmten Kleinunternehmern und Freiberuflern vorzunehmen sind, besteht in der Richtigkeit, der Vollständigkeit und der fristgemäßen Abgabe der Aufzeichnungen (§ 57 des Steuergesetzes Nr. 24). Allgemeine an Aufzeichnungen zu stellende Anforderungen, wie sie in Deutschland herrschen, nämlich dass die Aufzeichnungen den Besteuerungszweck erfüllen sollen (§ 145 Abs. 2 AO) und somit im konkreten Fall dem Zweck der Gewinnermittlung bzw. -besteuerung dienen, gibt es im Rahmen der bestehenden Pauschaleinkommensteuer allerdings nicht. Dies scheint dem syrischen Gesetzgeber überflüssig zu sein, denn einerseits besteht bei dieser Einkommensteuerart keine allgemeine Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen, andererseits kann man anhand der vorgeschriebenen Aufzeichnungen den steuerlichen Gewinn weder berechnen noch überprüfen.⁴⁵²

Bei der Übertragung des deutschen Modells müssen die Anforderungen an die Aufzeichnungspflichten im Rahmen der Kleinunternehmerbesteuerung verschärft werden. Dabei müssen die Aufzeichnungen bzw. die Belegsammlungen der Betriebsinnahmen und der Betriebsausgaben nicht nur förmlich in Ordnung sein, sondern auch inhaltlich, so dass anhand dieser der jährliche steuerliche Gewinn exakt und

⁴⁵² Die für bestimmte Pauschaleinkommensteuerpflichtige vorgesehenen Aufzeichnungen dienen dem Finanzamt als Hilfsmittel für die Schätzung des Ausmaßes der geschäftlichen Tätigkeiten und der daraus resultierenden Gewinne; vgl. Punkt 3.2.2.2, S. 102-105.

nachprüfbar ermittelt werden kann. Erfüllen die tatsächlich gemachten Aufzeichnungen die formellen oder die allgemeinen Anforderungen nicht, so müssen die Mängel vom Steuerpflichtigen beseitigt werden, da ihm sonst die direkte Schätzung seines steuerlichen Gewinns durch das Finanzamt droht.

In steuerrechtlicher Hinsicht würde der Übernahme strengerer Aufzeichnungserfordernisse in die Vorschriften der Einkommensbesteuerung für Kleinunternehmer in Syrien nichts entgegenstehen. Denn es gibt im syrischen Einkommensteuerrecht vergleichbare Ansätze, die aber nur im Rahmen der Realeinkommensteuer gelten. In diesem Zusammenhang schreibt der syrische Gesetzgeber vor, dass die Aufzeichnungen steuerlich nur anerkannt werden, wenn sich alle tatsächlichen Geschäftsvorfälle in den Aufzeichnungen verfolgen lassen und diese Aufzeichnungen den realen Gewinn des Steuerpflichtigen dokumentieren. Außerdem setzt die steuerliche Anerkennung der Aufzeichnungen bei der Realeinkommensteuer voraus, dass die Aufzeichnungen auf den entsprechenden Belegen beruhen und dass sie die in den §§ 17-19 des syrischen Handelsgesetzbuches niedergelegten Vorschriften erfüllen, die die Form und die Art der Erstellung sowie der Aufbewahrung von Aufzeichnungen regeln (§ 6 Haupteinkommensteuergesetz i. V. m. § 11 Steuergesetz Nr. 24).⁴⁵³

4.3.3 Ermittlung der Bemessungsgrundlage durch den Steuerpflichtigen oder den Steuerberater

4.3.3.1 Anwendungsvoraussetzungen der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG in Deutschland

Die betriebliche Überschussrechnung stellt eine besondere Form der Gewinnermittlung dar, die eingeführt worden ist, um bestimmten Steuerpflichtigengruppen die Ermittlung des steuerlichen Gewinns zu erleichtern. Hierbei kann sie nur bei jenen einkommensteuerrechtlichen Einkunftsarten zur Anwendung kommen, bei denen der Gewinn die Bemessungsgrundlage bildet.⁴⁵⁴

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage bzw. des Gewinns im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung wird in der Literatur oft darauf hingewiesen, dass diese

⁴⁵³ Ausführlich zu den steuerlich anerkannten Aufzeichnungen im Rahmen der Realeinkommensteuer vgl. Aladi, E. / Alkatieb, K., **Besteuerung**, Damaskus, 1996, S. 345-363.

⁴⁵⁴ Vgl. Punkt 2.1.2, S. 21.

Gewinnermittlungsmethode über keinen eigenen Gewinnbegriff verfügt.⁴⁵⁵ Der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG liegt eine mit § 4 Abs. 1 EStG übereinstimmende Gewinnvorstellung zugrunde, die auf einen unternehmerisch erwirtschafteten Vermögenszuwachs abstellt.⁴⁵⁶ Die gemeinsame Gewinnkonzeption bewirkt, dass beide Gewinnermittlungsmethoden zum selben Totalgewinn führen.⁴⁵⁷ Dabei ist jedoch die Berechnungsmethode der Periodengewinne unterschiedlich zwischen diesen Methoden. Denn die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ist durch den Vergleich des Betriebsvermögens an zwei Stichtagen geprägt, während die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG durch den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben geprägt ist. Bei Letzterer kann die relativ einfache Ermittlungsweise des Gewinns dazu beitragen, dass die Steuerpflichtigen die Errechnung der Bemessungsgrundlagen unter Umständen selber durchführen können. Selbst wenn hierbei die Leistung eines Steuerberaters herangezogen wird, sind die Kosten immer noch günstiger als beim Betriebsvermögensvergleich.

Unabhängig davon, wer die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 4 Abs. 3 EStG durchführt, sind zwei zu erfüllende Anwendungsvoraussetzungen zu beachten.

4.3.3.1.1 Erfassung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben

§ 4 Abs. 3 Satz 1 EStG sieht vor, dass bestimmte Steuerpflichtige als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen können. Daraus ergibt sich, dass das deutsche Einkommensteuergesetz die den Gewinn beeinflussenden Vorgänge der betrieblichen Überschussrechnung als „Betriebseinnahmen“ und „Betriebsausgaben“ bezeichnet. Dabei stellen sie die wesentlichen Rechenelemente dieser Gewinnermittlungsmethode dar, so dass sich der Gewinn (bzw. der Verlust) durch eine Gegenüberstellung dieser Elemente bestimmen lässt.

Somit wird der betriebliche Überschuss aufgrund der erfassten Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ermittelt. Hierbei ist es für die Erfassung dieser betrieblichen

⁴⁵⁵ Vgl. z.B. Falterbaum, u. a., **Buchführung**, 2001, S. 911; Ritzrow, M., **Gewinnermittlung**, in: SteuerStud, 2000, S. 58; Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 26.

⁴⁵⁶ Tipke/Lang betonen, dass die Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG eine vereinfachte Gewinnermittlung darstellt, „deren Leitbild aber der Betriebsvermögensvergleich ist“; Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 642.

⁴⁵⁷ Die Überlegung lehnt sich hier an den Grundsatz der einheitlichen Auslegung der grundlegenden Begriffsbestimmungen bei der Gewinnermittlung an: „Die Identität des Totalgewinns ist nur erreichbar, wenn die für die einzelnen Gewinnermittlungsarten maßgeblichen Grundbegriffe einheitlich ausgelegt werden“; Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 19.

Einnahmen und Ausgaben von entscheidender Bedeutung, welche Sachverhalte bzw. Geschäftsvorfälle unter diese Begriffe einzuordnen sind und wie bzw. wann sich die Vorgänge auf den zu ermittelnden Gewinn auswirken.

In diesem Zusammenhang gilt es nun, die im Rahmen der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG bestehenden Voraussetzungen für die Erfassung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben in einer für die Übertragung geeigneten Weise darzustellen, um darauf aufbauend die Möglichkeit der Übertragung dieser Voraussetzungen auf Syrien zu klären.

1) Übertragungsorientierte Interpretation der Begriffe Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

Die Erfassung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlungsmethode nach § 4 Abs. 3 EStG setzt eine eindeutige Klärung der Begriffe voraus.⁴⁵⁸ Denn eine vorhandene Begriffsklarheit wird dazu führen, dass die Anwender dieser Methode exakt und unmissverständlich bestimmen können, welche betrieblichen Ereignisse bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG den Gewinn verändern. Das bedeutet, dass dieses Erfordernis die Frage regelt, welche Geschäftsvorfälle des Steuerpflichtigen „dem Grunde nach“ begrifflich als Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben im Sinne der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG einzuordnen sind.

Die herrschende Meinung in der deutschen Literatur geht davon aus, dass die Begriffe „Betriebseinnahmen“ und „Betriebsausgaben“ einheitlich für den Betriebsvermögensvergleich und die betriebliche Überschussrechnung gelten.⁴⁵⁹ Dabei stellen die betrieblich veranlassten Güterzugänge bzw. Güterabgänge in Geld oder Geldeswert Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben dar.⁴⁶⁰

Allerdings setzen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nicht nur voraus, dass die vorstehend erwähnten Zugänge und Abgänge durch den Betrieb veranlasst sein müssen, sondern auch, dass sie eine Zu- bzw. Abnahme des Betriebsvermögens

⁴⁵⁸ Dabei sei darauf hingewiesen, dass es nicht Aufgabe dieser Untersuchung ist, in die ausführliche deutsche Diskussion über die richtige Definition bzw. Auslegung der Begriffe der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung einzugreifen oder sie sogar darzustellen. In diesem Zusammenhang kann aber auf die Ausführungen von Fein verwiesen werden; vgl. Fein, O., **Einnahme-Überschussrechnung**, 2003, S. 67-107.

⁴⁵⁹ Vgl. Schmidt, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 420; Littmann, **Einkommensteuerrecht**, Kommentar, §§ 4, 5, Anm. 1616.

⁴⁶⁰ Zu den Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sowie deren betrieblicher Veranlassung im Einzelnen siehe Punkt 2.4, S. 44-56.

hervorrufen, d.h. dass sie prinzipiell geeignet sind, das Betriebsvermögen in seiner Höhe zu verändern. Dies kann durch das Beispiel „Aufnahme eines Kredits zu betrieblichen Zwecken“ verdeutlicht werden. Zwar führt die Kreditaufnahme beim Steuerpflichtigen zu einem betrieblichen Zufluss von Geld, jedoch kann er diesen Geschäftsvorgang nicht als Betriebseinnahme qualifizieren. Denn diesem Zufluss steht eine entsprechende Erhöhung der Verbindlichkeiten gegenüber, und somit stellt dies keine Änderung der Höhe des Betriebsvermögens dar.⁴⁶¹

Betriebliche Vorgänge haben den Charakter von Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben, wenn es sich um durch den Betrieb veranlasste Güterzugänge bzw. -abgänge handelt, die in Geld oder Geldeswert bestehen und die die Höhe des Betriebsvermögens beeinflussen. Wird beispielsweise an einen Mitarbeiter statt eines Geldlohnes ein Naturallohn (z.B. Sachbezüge) gewährt, so ist der Geldwert dieser Sachbezüge als Betriebsausgabe zu erfassen. Werden vom Steuerpflichtigen verkaufte Waren vom Abnehmer nicht in Geld, sondern in Gütern (Naturaltausch) abgegolten, so wird der Geldwert der vom Steuerpflichtigen empfangenen Güter als Betriebseinnahme erfasst.⁴⁶²

2) Berücksichtigung der zeitlichen Zuordnungsregel für Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

Wenn die gerade betrachteten begrifflichen Kriterien dafür erfüllt sind, dass „dem Grunde nach“ eine Betriebseinnahme bzw. eine Betriebsausgabe vorliegt, so führt dies nicht zwangsläufig dazu, dass sie gewinn- bzw. erfolgswirksam in demselben Kalenderjahr rechnerisch erfasst wird, in dem sie entsteht. Werden z.B. in der Periode 01 Waren auf Ziel verkauft, so ist damit beim Steuerpflichtigen der Zugang des Rechts auf Bezahlung (in buchhalterischem Sinne: die Entstehung einer Forderung) verbunden. Materiell wird dadurch eine Erhöhung des Betriebsvermögens bewirkt, und insoweit kann man „dem Grunde nach“ von einer Betriebseinnahme sprechen. Wann die Betriebseinnahme in der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG rechnerisch erfasst wird, hängt vom Zeitpunkt des tatsächlichen Zahlungsmiteingangs ab. Zahlt der Kunde erst in der Periode 02, so wird der Geldeingang in der Gewinnermittlung für das Jahr 02 erfolgswirksam berücksichtigt.

⁴⁶¹ Vgl. Wöhe, G. / Döring, U., **Betriebswirtschaftslehre**, 2000, S. 863

⁴⁶² Hierzu siehe Punkt 2.4.1.1, S. 46.

Das bedeutet, dass man die Erfassung eines zu betrachtenden Geschäftsvorgangs im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung gedanklich in zwei Stufen zerlegen kann. In der ersten Stufe wird überprüft, ob der durch den Vorgang entstandene Zufluss bzw. Abfluss als Betriebseinnahme bzw. Betriebsausgabe „dem Grunde nach“ feststellbar ist. Wird dies bejaht, so wird in der zweiten Stufe die festgestellte Einnahme bzw. Ausgabe „dem Zeitpunkt nach“ der richtigen Periode zugeordnet und somit erfolgswirksam erfasst.

Daher ist für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage gemäß § 4 Abs. 3 EStG wichtig, dass man zwischen dem (begrifflichen) Vorliegen der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben und dem Zeitpunkt ihrer erfolgswirksamen Berücksichtigung unterscheidet.⁴⁶³

Die Antwort auf die Frage, zu welchem Zeitpunkt bzw. in welcher Periode ein als Betriebseinnahme bzw. Betriebsausgabe qualifizierter Vorgang den jährlichen Gewinn erhöht oder mindert, bestimmt sich nach dem Zufluss- und Abflussprinzip gemäß § 11 EStG. Danach werden die betrieblichen Einnahmen und Ausgaben in dem Kalenderjahr berücksichtigt, in welchem sie dem Überschussrechner zugeflossen oder von ihm geleistet worden sind.⁴⁶⁴

Daraus ergibt sich, dass dieses Prinzip einen Leitfaden bzw. ein System für die Zuordnung der betrieblichen Einnahmen und Ausgaben zum jeweiligen Besteuerungsabschnitt (zum Kalenderjahr) darstellt und es damit der Periodenabgrenzung zwischen den einzelnen Veranlagungszeiträumen dient.⁴⁶⁵ Durch dieses Zuordnungssystem wird der Erfassungszeitpunkt der im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung vorliegenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben festgelegt. Hierbei kommt es ausschließlich auf den tatsächlichen Zufluss bzw. Abfluss von Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben an.⁴⁶⁶ Daher ist dabei ohne Bedeutung, ob die wirtschaftliche Verursachung dieser Einnahmen und Ausgaben in dem Jahr der Erfassung liegt.⁴⁶⁷ Dies stellt einen wesentlichen Unterschied gegenüber dem Betriebsvermögensvergleich dar, wo nicht das Zufluss- und Abflussprinzip gilt,

⁴⁶³ Vgl. Fein, O., **Einnahme-Überschussrechnung**, 2003, S. 95.

⁴⁶⁴ Zum Zufluss- und Abflussprinzip siehe Punkt 2.3.1.1, S. 36-38.

⁴⁶⁵ Vgl. Herrmann / Heuer / Raupach, **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, § 11, Anm. 1.

⁴⁶⁶ In diesem Zusammenhang stellt sich wiederum die Frage, wann die betrieblichen Einnahmen und Ausgaben des Steuerpflichtigen als zugeflossen bzw. abgeflossen gelten. Maßgeblich ist dabei, ob der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Einnahmen erlangt und über die Ausgaben verliert; zu Erlangung bzw. Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht und zu deren Besonderheiten siehe die Literaturhinweise Punkt 2.3.1.1, S. 37f.

⁴⁶⁷ Hierzu siehe das Beispiel, Punkt 2.3.1.1, S. 37.

sondern die Grundsätze periodengerechter Gewinnermittlung (insbesondere das Realisationsprinzip und das Imparitätsprinzip)⁴⁶⁸.

4.3.3.1.2 Annäherung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG an den Betriebsvermögensvergleich

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage gemäß § 4 Abs. 3 EStG knüpft nicht nur an die Erfassung der im Kalenderjahr vorliegenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nach dem Zufluss- und Abflussprinzip an, sondern es müssen hierbei auch bestimmte Ausnahmen und Sonderregelungen beachtet werden, die zur Abweichung von dieser Erfassungsart führen und der Anpassung bzw. der Angleichung der betrieblichen Überschussrechnung an den Betriebsvermögensvergleich dienen.

Damit ist das Ziel dieser Regelungen erstens die Vermeidung von größeren Differenzen zwischen den Periodengewinnen der betrieblichen Überschussrechnung und des Betriebsvermögensvergleichs, und zweitens die Gewährleistung der so genannten Gesamtgewinnleichheit zwischen den beiden Gewinnermittlungsmethoden.⁴⁶⁹

1) Vermeidung von größeren Differenzen zwischen den Periodengewinnen beider Gewinnermittlungsmethoden

Ausgehend davon, dass der steuerliche Gewinn eines Betriebs nicht einmalig am Ende seiner Lebensdauer in einer Gesamtrechnung zu ermitteln ist, sondern periodisch für jedes Kalenderjahr,⁴⁷⁰ kann die Aufspaltung der Gesamtrechnung in mehrere Periodenrechnungen bei den einzelnen Gewinnermittlungsarten zu unterschiedlichen zeitlichen Zuordnungen der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben führen und es dadurch zu Unterschieden in der Höhe der jährlichen Gewinne kommen. Da aber dem Betriebsvermögensvergleich nach Ansicht des Gesetzgebers eine Leitbildfunktion zukommt, hat er im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG einige Ausnahme- bzw. Sonderregelungen geschaffen, die vorschreiben, dass bestimmte Geschäftsvorgänge genauso wie beim Betriebsvermögensvergleich zu erfassen sind.⁴⁷¹ Daher sollen beispielsweise die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagever-

⁴⁶⁸ Hierzu vgl. Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 658f.

⁴⁶⁹ Vgl. Schmidt, L., u.a., **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 10, 11.

⁴⁷⁰ Vgl. Schmidt, L., u.a., **Einkommensteuergesetz**, Kommentar, 2007, § 4, Anm. 2.

⁴⁷¹ Zu verschiedenen Fallgruppen siehe Punkt 2.3.1.2, S. 38-40.

mögens nicht im Jahr der Bezahlung (im Falle von Anschaffungskosten) bzw. des Abflusses (im Falle von Herstellungskosten) in voller Höhe erfolgswirksam berücksichtigt werden, sondern in Form der Absetzung für Abnutzung über die Nutzungsdauer verteilt als Betriebsausgaben erfasst werden.

Auch bezüglich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wird eine Vermeidung der Periodengewinnverzerrung gegenüber dem Betriebsvermögensvergleich angestrebt. Deshalb wird in § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG vorgeschrieben, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung, sondern erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

2) Gewährleistung der Gesamtgewinnlichkeit zwischen den beiden Gewinnermittlungsmethoden

Außerdem muss bei der Anwendung der Besteuerung nach § 4 Abs. 3 EStG der dem Prinzip der Gesamtgewinnlichkeit⁴⁷² zugrunde liegende Grundgedanke, dass die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zum selben Gesamt- bzw. Totalgewinn wie der Betriebsvermögensvergleich führen muss,⁴⁷³ stets beachtet werden. Aus diesem Grunde müssen im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG einzelne Geschäftsvorfälle, die sonst im Sinne der betrieblichen Überschussrechnung keine Beachtung finden, entsprechend der Regelungen bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich erfasst werden.

Als Beispiel hierfür lässt sich die Behandlung der Entnahmen und der Einlagen anführen. Trotz der Tatsache, dass im Wortlaut des § 4 Abs. 3 EStG über Vorfälle wie Entnahmen und Einlagen nichts gesagt ist und dass solche den Übergang zwischen Privatvermögen und Betriebsvermögen betreffenden Vorfälle begrifflich keine Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben darstellen, werden Sacheinlagen und Sachentnahmen dennoch bei dieser Gewinnermittlungsmethode, nämlich zur

⁴⁷² Zu diesem Prinzip und seine Bedeutsamkeit siehe Punkt 2.3.2, S. 40-43.

⁴⁷³ Dabei sei darauf hingewiesen, dass die Gesamtgewinnlichkeit der beiden Gewinnermittlungsmethoden über Jahrzehnte eine sehr umstrittene Einschränkung erfahren hatte. Diese ergab sich daraus, dass die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens bei der betrieblichen Überschussrechnung nicht zugelassen war. Jedoch hat die aktuelle Rechtsprechung des BFH dies geändert bzw. korrigiert und somit den Weg zur Herstellung der Übereinstimmung des Gesamtgewinns frei gemacht; vgl. BFH, Urt. v. 02.10.2003, BStBl. II, 2004, S. 985; Segebrecht, H., **Überschussrechnung**, 2005, S. 47.

Wahrung des Prinzips der Gesamtgewinnlichkeit, steuerlich berücksichtigt.⁴⁷⁴ Der allgemein dahinter stehende Grundsatz ist, dass außerbetriebliche bzw. die Privatsphäre betreffenden Vorgänge die betriebliche Gewinnermittlung nicht beeinflussen dürfen. Dies wird im Falle der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich durch die Regeln der doppelten Buchführung (insbesondere durch das Vorhandensein eines Privatkontos) sichergestellt. Um bei Anwendung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu einem Gesamtgewinn in gleicher Höhe wie beim Betriebsvermögensvergleich zu kommen, darf man das Problem der Privatentnahmen und Privateinlagen auch bei der Überschussrechnung nicht ignorieren. Sachentnahmen bzw. Sacheinlagen sind dadurch zu berücksichtigen, dass ihr Wert dem Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben hinzugerechnet bzw. davon abgezogen wird.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die Ermittlung des Gewinns durch die betriebliche Überschussrechnung Sachverstand erfordert. Sie beschränkt sich nicht auf die reine Anwendung des Zufluss- und Abflussprinzips, sondern es muss darüber hinaus auf andere Regelungen zurückgegriffen werden, die zu Periodengewinnen führen, welche dem durch Betriebsvermögensvergleich ermittelten Gewinn möglichst nahe kommen.

4.3.3.2 Möglichkeiten und Grenzen einer Übertragung auf syrische Verhältnisse

Die Ermittlung des einkommensteuerlichen Gewinns erfolgt in Syrien entweder im Rahmen einer Realeinkommensbesteuerung auf Grundlage des Betriebsvermögensvergleichs oder im Rahmen einer Pauschalbesteuerung durch Schätzung bzw. Pauschalierung. Die auf Schätzung beruhende Gewinnermittlungsmethode wird durch das Finanzamt für jeden Pauschaleinkommensteuerpflichtigen im Normalfall nur einmal alle fünf Jahre durchgeführt. Sie ist für bestimmte Kleingewerbetreibende und Freiberufler gedacht, denen der Betriebsvermögensvergleich nicht zugemutet werden kann. Der syrische Gesetzgeber kennt damit nur die Schätzung als vereinfachte bzw. erleichterte Form der Gewinnermittlung. Zwar hat das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen unter Beachtung bestimmter Verfahren zu

⁴⁷⁴ Bareinlagen und Barentnahmen werden im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung nicht berücksichtigt; hierzu siehe Punkt 2.2.2.4, S. 31f.

schätzen, dennoch kann dies nicht ausschließen, dass diese Schätzung eine gewisse Willkür und Ungerechtigkeit mit sich bringt.⁴⁷⁵

Als vereinfachte bzw. erleichterte Gewinnermittlungsmethode gegenüber dem Betriebsvermögensvergleich wird in Deutschland nicht die Gewinnermittlung durch Schätzung betrachtet,⁴⁷⁶ sondern die betriebliche Überschussrechnung.⁴⁷⁷ Diese Gewinnermittlungsmethode, die vor allem von nichtbuchführungspflichtigen Kleingewerbetreibenden und Freiberuflern in Anspruch genommen wird, verzichtet auf einen Betriebsvermögensvergleich und stellt zur Gewinnermittlung Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben gegenüber.

Damit in Syrien eine dem deutschen Überschussrechnungsmodell ähnliche Gewinnermittlungsmethode angewendet werden kann, soll einerseits der Grundaufbau dieses Ermittlungsmodells und sein grundlegendes Zufluss- und Abflussprinzip gesichert sein. Andererseits soll die Annäherung solch einer vereinfachten Gewinnermittlungsmethode an die Gewinnermittlung aufgrund des Betriebsvermögensvergleichs gewährleistet werden.

4.3.3.2.1 Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben

Wie oben bereits angedeutet, ermittelt der Steuerpflichtige im Rahmen der Pauschalbesteuerung seine der Einkommensteuer unterliegende Bemessungsgrundlage nicht selbst. Der syrische Gesetzgeber überlässt dies dem zuständigen Finanzamt. Es muss den steuerlichen Gewinn des Steuerpflichtigen im Wege einer vorgeschriebenen, verwaltungsmäßigen Handlung festlegen bzw. schätzen. Der Pauschaleinkommensteuerpflichtige muss dem Finanzamt hauptsächlich bestimmte mit seinen einkommensteuerlichen Tätigkeiten zusammenhängende Umstände mitteilen, wie z.B. Eröffnung bzw. Aufgabe der Tätigkeiten, und eventuell verschiedene Verzeichnisse über z.B. seine täglichen Umsätze und/oder Einkäufe abgeben, falls er überhaupt aufzeichnungspflichtig ist bzw. wird.⁴⁷⁸

⁴⁷⁵ Zur Problematik der Gewinnermittlung im Rahmen der Pauschalbesteuerung siehe Punkt 4.1.2.1.2, S.136-141.

⁴⁷⁶ Dabei sei darauf hingewiesen, dass die Gewinnermittlung durch Schätzung in Deutschland von der Finanzbehörde nur ausnahmsweise in bestimmten Fällen anzuwenden ist. Diese sind z.B. gegeben, wenn der Steuerpflichtige die zur Besteuerung geforderten Bücher oder Aufzeichnungen nicht vorlegen kann oder sie wegen ihrer mangelhaften Erstellung der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden können; mehr zur Schätzung von Besteuerungsgrundlagen siehe § 162 AO und die Kommentierungen dazu.

⁴⁷⁷ Vgl. Punkt 2.2.2, S. 26.

⁴⁷⁸ Ausführlich zu den Pflichten der Pauschaleinkommensteuerpflichtigen in Syrien siehe oben, Punkt 3.2.2, S. 101-105.

Aus der Übertragung des in Deutschland praktizierten, vereinfachten Gewinnermittlungsverfahrens durch betriebliche Überschussrechnung auf Syrien wird sich ergeben, dass der Steuerpflichtige seinen steuerlichen Gewinn (oder Verlust) selbst ermittelt. Dies hat jährlich zu geschehen, und zwar indem er die aus den jährlichen Aufzeichnungen bzw. Belegsammlungen hervorgehenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben gegenüberstellt. Dabei kann die Gewinnermittlung vom Steuerpflichtigen oder von seinem Steuerberater vorgenommen werden, wobei eher davon auszugehen ist, dass angesichts der wirtschaftlich eingeschränkten Lage vieler betroffener Steuerpflichtigen in Syrien auf die Leistung eines Steuerberaters verzichtet werden würde. Damit die Steuerpflichtigen in der Lage wären, ihre steuerlichen Gewinne selbst zu ermitteln, sollte man in Syrien den betroffenen Steuerpflichtigen Kurse oder Schulungen anbieten, in denen die praktische Anwendung der neuen vereinfachten Gewinnermittlungsmethode erklärt wird. Diese Kurse und Schulungen könnten z.B. als Abend- oder Wochenendveranstaltungen in den Finanzämtern oder in den Berufs- und Handelskammern stattfinden.

Es stellt sich nun die Frage, ob und inwieweit es zu den im deutschen Einkommensteuerrecht verwendeten Begriffen „Betriebseinnahmen“ und „Betriebsausgaben“ Entsprechungen im syrischen Einkommensteuerrecht gibt. Im syrischen Haupteinkommensteuergesetz sind weder Betriebseinnahmen noch Betriebsausgaben definiert. Der syrische Gesetzgeber weist im § 7 des Haupteinkommensteuergesetzes lediglich darauf hin, dass Einnahmen und Ausgaben steuerrechtlich anzuerkennen sind, wenn sie mit den der Einkommensteuer unterliegenden industriellen, handelsgeschäftlichen und nichthandelsgeschäftlichen Tätigkeiten zusammenhängen (§ 7 Abs. 1 Haupteinkommensteuergesetz). Somit stellt der Gesetzgeber auf die betriebliche Veranlassung für Einnahmen und Ausgaben ab, und er setzt hierfür voraus, dass diese Einnahmen und Ausgaben durch die oben genannten Tätigkeiten entstehen.⁴⁷⁹

Im syrischen Einkommensteuerrecht werden nur die in Geld bestehenden betrieblich veranlassten Zugänge oder Abgänge als Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben berücksichtigt. Dagegen werden in Deutschland nicht nur Güterzugänge bzw. Güterabgänge, die in Form von Geld bestehen, als Betriebseinnahmen bzw.

⁴⁷⁹ Vgl. Karrat, S., **Besteuerung, Anwendung**, Aleppo, 1982, S. 38; Alkatieb, K. / Almahaini, M.-K., **Besteuerung**, Damaskus, 2003, S. 279.

Betriebsausgaben bezeichnet, sondern auch die, die in Form von Geldeswert bestehen.

In Syrien würde sich die Übernahme dieser Bedeutung für Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben als problematisch erweisen. Dies ist einerseits auf die großen Schwierigkeiten zurückzuführen, die mit Änderungen etlicher, seit mehreren Jahrzehnten bestehender Begriffe verbunden wären, andererseits auf die zusätzliche Problematik, die die Bewertung der geldwerten Zugänge bzw. Abgänge mit sich bringen würde. Deshalb empfiehlt es sich für Syrien, die dort herrschenden Begriffe der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben nicht auszuweiten (bezüglich der Berücksichtigung von Sachentnahmen und Sacheinlagen siehe im unmittelbar folgenden Abschnitt 4.3.3.2.2).

Aus deutscher Sicht erscheint eine Begriffsbildung, welche nur die in Geld bestehenden betrieblich veranlassten Zugänge bzw. Abgänge als Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben bezeichnet, als zu eng. Nach deutscher Auffassung kann man den Jahresgewinn vollständig nur erfassen, wenn sämtliche betrieblich veranlassten Erhöhungen und Minderungen des Betriebsvermögens, die während des betrachteten Jahres stattfanden, einbezogen werden, also neben den Güterzu- bzw. -abgängen in Geld auch solche in Geldeswert. Wird etwa einem Gewerbetreibenden von einem Lieferanten zur Festigung der Geschäftsbeziehungen (also aus betrieblichem Anlass) eine für ihn kostenlose Reise zugewendet, so ist nach der deutschen steuerlichen Rechtsprechung der – notfalls zu schätzende – Wert dieser Reise als Betriebseinnahme zu erfassen.⁴⁸⁰ Zahlt ein Arbeitgeber seinem Mitarbeiter statt eines Geldlohnes einen Naturallohn (z.B. in Form von Waren), so ist der Wert dieser zugewendeten Waren beim Arbeitgeber als Betriebsausgabe zu erfassen.

Die unterschiedlichen Auffassungen in Syrien und Deutschland sind – allgemein betrachtet – Ausdruck eines möglichen Konflikts im Rahmen der Gewinnermittlung, nämlich zwischen größtmöglicher Richtigkeit und größtmöglicher Objektivität und Einfachheit der Gewinnermittlung. Die syrische Auffassung räumt einer einfachen und nachprüfbaren Erfassung der Rechengrößen Vorrang ein und klammert die Erfassung von nichtgeldlichen betrieblich veranlassten Betriebsvermögenserhöhungen und -minderungen aus. Bei der deutschen Auffassung steht die vollständige

⁴⁸⁰ Vgl. BFH, Urt. v. 20.04.1989, BStBl. II, S. 641.

(und insofern richtige) Gewinnermittlung im Vordergrund; die kompliziertere bzw. teurere Erfassung der nichtgeldlichen betrieblich veranlassten Betriebsvermögenserhöhungen und -minderungen wird in Kauf genommen.

Nunmehr ist es erforderlich, das in Deutschland angewendete, zeitliche Zuordnungssystem für die betrieblich veranlassten Einnahmen und Ausgaben auf Syrien zu übertragen. Dieses System beruht, wie ausführlich dargelegt, auf dem Zufluss- und Abflussprinzip gemäß § 11 EStG.⁴⁸¹ Solch ein Prinzip, das bei der steuerlichen zeitlichen Zuordnung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nur auf den Zeitpunkt ihres tatsächlichen Zuflusses und Abflusses abstellt, gibt es in Syrien nicht. Der syrische Gesetzgeber sieht für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen lediglich die steuerrechtlichen Besteuerungsprinzipien vor, welche sich weitgehend auf die im Rahmen der ordnungsmäßigen Buchführung heranzuziehenden Prinzipien stützen. Dabei sei darauf hingewiesen, dass diese Besteuerungsprinzipien bisher nur bei der Realeinkommensbesteuerung gelten.⁴⁸²

Ausgehend davon, dass das Zufluss- und Abflussprinzip der Bestimmung des Erfassungszeitpunkts der Einnahmen und Ausgaben dient und es somit für die Ermittlung des Periodengewinns im Sinne der vereinfachten, für Kleinunternehmer geltenden Besteuerungsmethode unerlässlich ist, muss es vom syrischen Einkommensteuerecht übernommen werden. Bei Anwendung dieses Prinzips werden in Syrien die in Geld erfolgten Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben sich zu dem Zeitpunkt auf die Höhe des jährlichen Gewinns auswirken, zu dem sie dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen tatsächlich zufließen bzw. aus ihm abfließen, und zwar unabhängig davon, ob sie dem betroffenen Kalenderjahr wirtschaftlich zugehören oder nicht. Dabei liegt ein Zufluss oder ein Abfluss beim Steuerpflichtigen vor, sobald er die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Geld erlangt bzw. verliert. In diesem Zusammenhang sei angemerkt, dass man sich bei der Entscheidung über das Erlangen oder Verlieren der Verfügungsmacht z.B. auf die im Rahmen des syrischen einheitlichen Buchführungssystems bestehenden Regelungen (hinsichtlich der Verfügung über eine Zahlung durch Scheck und Wechsel) berufen könnte. Der Rückgriff auf bereits in Syrien vorhandene Be-

⁴⁸¹ Mehr dazu siehe Punkt 2.3.1.1, S. 36-38.

⁴⁸² Hierzu siehe Punkt 3.1.3.1, S. 94-96.

stimmungen würde zur besseren Integration des Zufluss- und Abflussprinzips ins syrische Einkommensteuerrecht führen.

4.3.3.2 Annäherung der vereinfachten Gewinnermittlungsmethode an den Betriebsvermögensvergleich

Wie bekannt müssen die betriebliche Überschussrechnung und der Betriebsvermögensvergleich – über die gesamte Lebensdauer der Unternehmung betrachtet – zu demselben Ergebnis führen, obwohl sie zwei verschiedene Gewinnermittlungsarten sind. Dies ergibt sich aus dem Prinzip der Gesamtgewinnlichkeit.⁴⁸³

Ein dem deutschen Prinzip der Gesamtgewinnlichkeit entsprechendes Prinzip konnte sich in Syrien aus verschiedenen Gründen nicht entwickeln.

Während in Deutschland der (exakte) Betriebsvermögensvergleich und die (vereinfachte) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG über ein gemeinsames Leitbild der Gewinnermittlung verfügen, bestehen in Syrien für die Realeinkommensbesteuerung und die bisherige Pauschaleinkommensbesteuerung völlig unterschiedliche Gewinnermittlungsvorstellungen. Die Methode der Realeinkommensbesteuerung beruht auf Buchführung und Bilanzierung, die Methode der Pauschaleinkommensbesteuerung hingegen auf subjektiver Schätzung und fehlenden Aufzeichnungen. Die bisher praktizierte Pauschaleinkommensbesteuerung lässt sich nicht durch Vereinfachung aus dem Betriebsvermögensvergleich ableiten, so dass das Streben nach Gesamtgewinnlichkeit beider Methoden außerhalb des Vorstellbaren liegt.

Will man in Syrien eine weitgehende Gleichbehandlung bei der Einkommensbesteuerung sichern und somit die zu übertragende, vereinfachte Gewinnermittlungsmethode an die Realeinkommensbesteuerung nach dem Betriebsvermögensvergleich annähern, so muss das Prinzip der Gesamtgewinnlichkeit auch in Syrien beachtet werden. Die Befolgung dieses Prinzips begründet dann insbesondere die steuerliche Berücksichtigung bestimmter Entnahmen und Einlagen im Rahmen der vereinfachten Gewinnermittlungsmethode, wobei es hier gemäß der Gewinnermittlungstechnik dieser Methode nur auf Sachentnahmen und Sacheinlagen ankommt.⁴⁸⁴

⁴⁸³ Hierzu siehe Punkt 2.3.2, S. 40-43.

⁴⁸⁴ Zum Ausschluss der Berücksichtigung von Geldentnahmen und Geldeinlagen im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung siehe Punkt 2.2.2.4, S. 31f.

Die Annäherung der vereinfachten Gewinnermittlungsmethode an den Betriebsvermögensvergleich soll in Syrien nicht nur durch die Beachtung des oben genannten Prinzips der Gesamtgewinnlichkeit bewirkt werden. Außerdem müssen dort auch die Ausnahmen bzw. Abweichungen von der grundsätzlichen Regelung des Zufluss- und Abflussprinzips berücksichtigt werden.⁴⁸⁵ Das würde zur Vermeidung von großen Periodengewinnverzerrungen zwischen den beiden Methoden beitragen.⁴⁸⁶

Dabei darf jedoch als sicher angenommen werden, dass die Übertragung der vorerwähnten Anpassungsregelungen auf die reformierte syrische Kleinunternehmerbesteuerung zur Erschwerung der Anwendung dieser Methode in Syrien führen wird, erst recht, wenn man weiß, dass diese Sonderregelungen in Deutschland als die Hauptnachteile der von der betrieblichen Überschussrechnung bezweckten Vereinfachung gelten.

Diese aus der Annäherung der vereinfachten Gewinnermittlungsmethode an den Betriebsvermögensvergleich erwachsenden Schwierigkeiten müssen in Syrien in Kauf genommen werden, wenn man eine objektive, methodisch gesicherte Gewinnbesteuerung erreichen will, die trotz der vereinfachten Ermittlungstechnik im Ergebnis dem durch Betriebsvermögensvergleich errechneten Gewinn nahe kommt.

4.3.4 Einkommensteuerveranlagung

4.3.4.1 Anwendungsvoraussetzungen der Einkommensteuerveranlagung in Deutschland

Die im zweiten Kapitel gemachten Ausführungen über die deutsche Einkommensteuerveranlagung zeigen, dass das Veranlagungsverfahren die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und die Festsetzung der Steuerschuld bezweckt und dass hierbei der Steuerpflichtige und die Finanzverwaltung die wichtigsten Beteiligten an diesem Verfahren sind.⁴⁸⁷

Die Veranlagung und die Erhebung der Steuer ist ausschließlich Aufgabe der Finanzverwaltung. Darüber hinaus ermittelt gemäß § 88 AO die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen (Untersuchungsgrundsatz); sie hat die Herrschaft

⁴⁸⁵ Zu den wichtigsten Abweichungen vom Zufluss- und Abflussprinzip siehe Punkt 2.3.1.2, S. 38-40.

⁴⁸⁶ Ausführlich dazu siehe Punkt 4.3.3.1.2, S. 194f.

⁴⁸⁷ Hierzu siehe Punkt 2.7, S. 72-78.

über die Sachverhaltsermittlung.⁴⁸⁸ Die Bereitstellung der für die Sachaufklärung und Steuerfestsetzung notwendigen Informationen und Beweismittel bzw. Nachweise obliegt dem Steuerpflichtigen. Deshalb wird der Besteuerungsvollzug bzw. die Erhebung der Steuer zum größten Teil davon bestimmt, wie oder inwieweit die Finanzverwaltung und der Steuerpflichtige miteinander kooperieren. Führende Steuerrechtswissenschaftler sehen die steuerrechtliche Sachverhaltsermittlung nicht mehr im Zusammenhang eines einseitigen hoheitlichen Verwaltungsakts, sondern vor dem Hintergrund einer kooperativen „Verantwortungsgemeinschaft“ bzw. „Arbeitsgemeinschaft“ von Steuerpflichtigem und Steuerbehörde.⁴⁸⁹ So sind beide Seiten in einem solchen Rechtsverhältnis auf das gegenseitige Wohlwollen und die Bereitschaft zu einer fairen Zusammenarbeit bzw. einem fairen „Zusammenspiel“ angewiesen, das von der so genannten Kooperationsmaxime geprägt ist. Je kooperativer die Finanzverwaltung und der Steuerpflichtige zusammenarbeiten, desto mehr können alle steuerlich relevanten Sachverhalte untersucht bzw. aufgeklärt werden und desto zutreffender wird der Steueranspruch verwirklicht.

Um zu einer zweckmäßigen und der Kooperationsmaxime dienlichen Durchführung der Einkommensteuerveranlagung im Sinne der deutschen Steuergesetze zu gelangen, müssen sowohl von den Finanzbehörden als auch von den Steuerpflichtigen gewisse in der AO geregelte Vorschriften und Verfahrensregeln (z.B. §§ 85, 88, 90 AO) eingehalten werden. Somit kann festgestellt werden, dass diese Vorschriften und Verfahrensregeln die Anwendungsvoraussetzungen der Veranlagung darstellen, von deren Erfüllung die zutreffende und sichere Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und damit die Festsetzung sowie die Erhebung der Steuern maßgeblich abhängen.

Die wichtigsten Ausprägungen dieser Voraussetzungen werden zunächst seitens des Steuerpflichtigen und dann seitens der Finanzbehörde nachstehend erörtert.

4.3.4.1.1 Mitwirkung des Steuerpflichtigen

Damit die Finanzbehörde ihrem Ziel, den steuerlich zutreffenden Sachverhalt zu ermitteln, gerecht werden kann, bedarf es in erster Linie der nachhaltigen Mithilfe oder Mitwirkung des betroffenen Steuerpflichtigen. Denn ohne diese Mitwirkung

⁴⁸⁸ Die Finanzbehörde wird im Rahmen des Steuerermittlungsverfahrens sogar als „Herrin des Verfahrens“ bezeichnet; vgl. Rose, G., **Abgabenordnung**, 2003, S. 55.

⁴⁸⁹ Vgl. Tipke, K./Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 820; Birk, D., **Steuerrecht**, 2003, S. 18f.

kann die Finanzbehörde aus eigener Wahrnehmung nur wenig zur Aufklärung des Sachverhalts und seiner Merkmale, die im Allgemeinen der Steuerpflichtige am besten kennt, beitragen. Deshalb hat der Gesetzgeber in § 90 AO eine allgemeine Mitwirkungspflicht der Beteiligten⁴⁹⁰, insbesondere also des Steuerpflichtigen, angeordnet. Danach ist der Steuerpflichtige zur Mitwirkung verpflichtet, indem er die für die Besteuerung wesentlichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offen legt und die ihm bekannten Beweismittel angibt (§ 90 Abs. 1 AO); bei Vorgängen außerhalb Deutschlands hat der Steuerpflichtige sogar den Sachverhalt selber aufzuklären und dabei alle für ihn „bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen“ (§ 90 Abs. 2 Satz 2 AO).

Die wichtigsten Mitwirkungspflichten im Rahmen der betrieblichen Überschussrechnung drücken sich in der Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung sowie zur Führung und Aufbewahrung von Aufzeichnungen der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben aus.⁴⁹¹

Die allgemeine Mitwirkungspflicht ist in zahlreichen weiteren Vorschriften (wie z.B. §§ 93, 97, 100 AO, die die so genannten „speziellen“ Mitwirkungspflichten darstellen⁴⁹²) konkretisiert. Insbesondere ist dabei die Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen und anderer Personen (Dritte)⁴⁹³ gemäß § 93 AO hervorzuheben, weil im Besteuerungsverfahren die Einholung von Auskünften das von den Finanzbehörden am häufigsten verwendete Beweismittel ist⁴⁹⁴. Hiernach ist der Steuerpflichtige verpflichtet, den Finanzbehörden „die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlichen Auskünfte zu erteilen“ (§ 93 Abs. 1 Satz 1 AO). Dritte Personen können erst dann zur Erteilung von Auskünften herangezogen werden, wenn die Aufklärung durch den Steuerpflichtigen nicht zum Ziel führt (§ 93 Abs. 1 Satz 3 AO).

Dabei ist jedoch zu beachten, dass dem Steuerpflichtigen grundsätzlich kein Auskunfts- bzw. Mitwirkungsverweigerungsrecht zusteht.⁴⁹⁵ Er kann weder die Auskunft noch jegliche Form der Mitwirkung verweigern. In diesem Zusammenhang sei da-

⁴⁹⁰ Der Begriff der Beteiligten ergibt sich aus § 78 AO. Beteiligter ist im Besteuerungsverfahren in erster Linie der Steuerpflichtige. Zur Bedeutung des Beteiligtenbegriffs vgl. z.B. Hübschmann / Hepp / Spitaler, **Abgabenordnung**, Kommentar, § 78, Anm. 11, 12.

⁴⁹¹ Ausführlich zu den Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Erklärungspflichten siehe Punkt 2.6, S. 60-71.

⁴⁹² Vgl. Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 871f.

⁴⁹³ Zu diesem Begriff vgl. Rose, G., **Abgabenordnung**, 2003, S. 28f.

⁴⁹⁴ Vgl. Lammerding, J., **Abgabenordnung**, 2005, S. 153.

⁴⁹⁵ Vgl. Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 872.

rauf hingewiesen, dass ein Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrecht nur für Dritte (also andere Personen) bestehen kann. Dies kann sich z.B. aus persönlichen Gründen als Angehöriger des Steuerpflichtigen, zum Schutz bestimmter Berufsgeheimnisse oder bei der Gefahr strafgerichtlicher Verfolgung ergeben.⁴⁹⁶

4.3.4.1.2 Beachtung bestimmter Verfahrensgrundsätze durch die Finanzverwaltung

Bei der Durchführung der Besteuerung bzw. der Veranlagung obliegen den Finanzbehörden bestimmte Pflichten, die ausdrücklich in der deutschen Abgabenordnung (§ 85 AO) niedergelegt sind. § 85 Satz 1 AO verpflichtet die Finanzbehörden, die Steuern „nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben“. Zudem hebt § 85 Satz 2 AO hervor, dass die Finanzbehörden auch sicherzustellen haben, dass „Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden.“

Die aus verfahrensrechtlicher Sicht ideale Erfüllung dieser Verpflichtungen setzt jedoch voraus, dass die Handlungen der Finanzbehörden den für die Besteuerung allgemein geltenden Verfahrensgrundsätzen genügen.⁴⁹⁷ Die Wichtigsten dieser Grundsätze, die vor allem die Finanzbehörden betreffen, können für die Zwecke der vorliegenden Untersuchung wie folgt zusammengefasst werden:

1) Der Untersuchungsgrundsatz

Im Rahmen des Besteuerungsverfahrens hat die Finanzbehörde unter Beachtung des Untersuchungsgrundsatzes die Besteuerungsgrundlagen bzw. die Sachverhalte zu ermitteln. Dieser Grundsatz ist in § 88 AO verankert. Nach § 88 Abs. 1 Satz 1 AO ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen, sobald die Voraussetzungen für den Beginn der finanzbehördlichen Ermittlungen im Sinne des § 86 AO vorliegen.⁴⁹⁸

Dabei trägt die Finanzbehörde die Verantwortung für die Sachaufklärungen und „bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen“; außerdem ist sie „an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden“ (§ 88 Abs. 1 Satz 2 AO).

⁴⁹⁶ Vgl. Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 873; vgl. auch §§ 101-104 AO.

⁴⁹⁷ Die allgemeinen Verfahrensgrundsätze sind im ersten Abschnitt des dritten Teils der Abgabenordnung geregelt (§§ 78-117 AO). Sie sind nicht nur im Rahmen der Veranlagungs- und Erhebungsverfahren zu beachten und anzuwenden, sondern auch im Vollstreckungsverfahren und im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren; ausführlich hierzu vgl. Lammerding, J., **Abgabenordnung**, 2005, S. 131-169.

⁴⁹⁸ Tipke / Kruse, **Abgabenordnung**, Kommentar, § 88, Anm. 1.

Zwar ist die Finanzbehörde bei der Sachverhaltsuntersuchung in erster Linie auf die Mitwirkung der Beteiligten angewiesen, dennoch ist die Mitwirkungspflicht der Beteiligten nur eines von mehreren Mitteln zur Sachverhaltsaufklärung durch die Finanzbehörden.⁴⁹⁹

Die Finanzbehörde kann alle relevanten, zulässigen und geeigneten Erkenntnis-mittel zur Sachaufklärung heranziehen.⁵⁰⁰ Dies soll sich aber nach den Umständen des Einzelfalls richten (§ 88 Abs. 1 Satz 3 AO). Daraus ergibt sich, dass die Finanz-behörde nicht verpflichtet ist, den Sachverhalt auf alle möglichen Fallgestaltungen zu erforschen, wenn dafür keine besonderen Anhaltspunkte bestehen.⁵⁰¹ Liegen keine greifbaren Umstände vor, die darauf hinweisen, dass die Angaben des Steuerpflichtigen falsch oder unvollständig sind, so kann die Finanzbehörde bei der Durchführung der Veranlagung diesen Angaben Glauben schenken und somit von deren Vollständigkeit und Richtigkeit ausgehen.⁵⁰²

Darüber hinaus muss die Finanzbehörde alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände berücksichtigen (§ 88 Abs. 2 AO). Dieser Paragraph verlangt von der Finanzbehörde Objektivität, so dass sie nicht einseitig als Vertreter des Fiskus auftreten darf, sondern auch die Interessen der Beteiligten zu wahren hat.⁵⁰³ Dazu gehört z.B., dass die Steuererklärung und deren Anlagen nicht stets misstrauisch geprüft werden.⁵⁰⁴

2) Der Grundsatz der Unbeschränktheit der Aufklärungsmittel

Der Grundsatz der Unbeschränktheit der Aufklärungsmittel findet in der Vorschrift des § 92 AO seine rechtliche Grundlage.⁵⁰⁵ Diese Vorschrift befasst sich mit den der Finanzbehörde zur Erfüllung ihrer amtlichen Untersuchungspflicht (§ 88 AO) zur Verfügung stehenden Aufklärungs- bzw. Beweismitteln. Nach § 92 Abs. 1 Satz 1 AO muss sich die Finanzbehörde derjenigen Beweismittel bedienen, „die sie nach

⁴⁹⁹ Zum Verhältnis der Mitwirkungspflichten des Beteiligten zum Untersuchungsgrundsatz siehe Hübschmann / Hepp / Spitaler, **Abgabenordnung**, Kommentar, § 88, Anm. 92-131.

⁵⁰⁰ Die hierbei in Betracht kommenden Erkenntnis-mittel sind in § 92 AO geregelt, worauf im Rahmen des fol-genden Grundsatzes (Grundsatz der Unbeschränktheit der Aufklärungsmittel) eingegangen wird.

⁵⁰¹ Vgl. Lammerding, J., **Abgabenordnung**, 2005, S. 144.

⁵⁰² Vgl. BFH, Urt. v. 11.07.1978, BStBl. II, 1979, S. 57.

⁵⁰³ Vgl. Lammerding, J., **Abgabenordnung**, 2005, S. 143.

⁵⁰⁴ In diesem Zusammenhang sei angemerkt, dass die Finanzbehörden hinsichtlich der zeitgerechten und vor-schriftsmäßigen Abgabe der Steuererklärung und deren Berichtigung sogar Beratungs- und Auskunftspflichten haben. Diese Pflichten ergeben sich aus der Fürsorgepflicht der Finanzbehörde gegenüber dem Steuerpflich-tigen und haben den Zweck, die Abgabe von Erklärungen und die Stellung von Anträgen anzuregen (§ 89 Abs. 1 AO).

⁵⁰⁵ Vgl. Hübschmann / Hepp / Spitaler, **Abgabenordnung**, Kommentar, § 92, Anm. 11.

pflichtgemäßem Ermessen zur Ermittlung des Sachverhalts für erforderlich hält.“ Die finanzbehördliche Entscheidung wird somit mit der Prüfung der Frage eingeleitet, ob zur Aufklärung des Sachverhaltes im Sinne des oben dargestellten Untersuchungsgrundsatzes überhaupt Beweismittel herangezogen werden müssen, d.h. ob die für die Besteuerung bedeutsamen Tatsachen beweisbedürftig sind.⁵⁰⁶ Wird die Beweisbedürftigkeit bejaht, so hat die Finanzbehörde wiederum nach pflichtgemäßem Ermessen⁵⁰⁷ zu entscheiden, welches Beweismittel sie anwenden will. Dabei ist sie in der Wahl des Beweismittels grundsätzlich frei und darf alle für die Sachaufklärung geeigneten Mittel in Anspruch nehmen.⁵⁰⁸

In § 92 Abs. 1 Satz 2 AO sind jedoch die geeigneten Beweismittel nur beispielhaft aufgeführt; hiernach kann die Finanzbehörde „insbesondere

1. Auskünfte jeder Art von den Beteiligten und anderen Personen einholen,
2. Sachverständige zuziehen,
3. Urkunden und Akten beiziehen,
4. den Augenschein einnehmen.“⁵⁰⁹

Zwar darf sich die Finanzbehörde im Rahmen der Beweiserhebung, wie bereits erwähnt, nur solcher Beweismittel bedienen, die zur Ermittlung des Sachverhalts objektiv erforderlich sind. Dennoch unterliegt sie zudem weiteren Beweiserhebungskriterien, die bei der Beweismittelverwendung zu beachten sind. Das an den Steuerpflichtigen bzw. andere Personen gerichtete Beweisverlangen muss verhältnismäßig, erfüllbar und zumutbar sein.⁵¹⁰

3) Der Grundsatz des rechtlichen Gehöres

Zu den Verfahrensgrundsätzen, die die Finanzbehörde im Rahmen einer Besteuerung zu berücksichtigen hat, gehört ferner der Grundsatz des rechtlichen Gehöres gemäß § 91 AO. Dieser Grundsatz beruht auf einer fairen und vertrauensbildenden

⁵⁰⁶ Vgl. Tipke / Kruse, **Abgabenordnung**, Kommentar, § 92, Anm. 5; Hübschmann / Hepp / Spitaler, **Abgabenordnung**, Kommentar, § 92, Anm. 14.

⁵⁰⁷ Es sei darauf hingewiesen, dass die Ermessenshandlung der Finanzbehörde bestimmten Regeln unterliegt; nach § 5 AO hat die Finanzbehörde ihr Ermessen „entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten.“

⁵⁰⁸ Vgl. Tipke / Kruse, **Abgabenordnung**, Kommentar, § 92, Anm. 2.

⁵⁰⁹ Zu den Einzelheiten hinsichtlich der Zulässigkeit und des Verfahrens dieser Beweismittel siehe §§ 93 bis 100 AO und die Kommentierungen dazu; hierbei handelt es sich um den Beweis durch Auskünfte (§§ 93-95 AO) und Sachverständigengutachten (§ 96 AO) und den Beweis durch Urkunden (§ 97 AO) und Augenschein (§ 98-100 AO).

⁵¹⁰ Vgl. Tipke / Kruse, **Abgabenordnung**, Kommentar, § 92, Anm. 6-10.

Handlungsweise der Finanzbehörden, so dass den Beteiligten Gelegenheit gewährt werden soll, sich zu den entscheidungserheblichen Tatsachen zu äußern, und zwar bevor ein Verwaltungsakt erlassen wird, der in Rechte der Beteiligten eingreift (§ 91 Abs. 1 Satz 1 AO).⁵¹¹

Schließlich bleibt noch zu erwähnen, dass der Gesetzgeber – im Interesse der Praktikabilität und der Ökonomie des Verwaltungsverfahrens – in bestimmten Ausnahmefällen zulässt, dass die Finanzbehörde vom rechtlichen Gehör absehen kann (§ 91 Abs. 2 AO). Dies gilt beispielsweise, wenn eine sofortige Entscheidung der Finanzbehörde aufgrund von Gefahr im Verzug geboten ist oder wenn sie anderenfalls nicht fristgerecht entscheiden könnte (§ 91 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 AO).

4.3.4.2 Möglichkeiten und Grenzen einer Übertragung auf syrische Verhältnisse

Das Veranlagungsverfahren der pauschalen Gewinnermittlung bzw. -besteuerung spielt in Syrien neben der Veranlagung im Rahmen der Realeinkommensbesteuerung eine wichtige Rolle. So betrug 2002 der Anteil der pauschal veranlagten Einkommensteuerpflichtigen 85%, während nur 15% nach dem realen Gewinn besteuert wurden.⁵¹² Um jedoch ein richtiges Bild von der Bedeutung dieser Relation zu bekommen, muss darauf hingewiesen werden, dass das syrische Pauschal-system im Laufe seiner mehr als 45-jährigen Entwicklung in einer Weise aufgebaut und differenziert worden ist, die dem veranlagungstechnischen Idealbild einer Orientierung am real erzielten Gewinn nicht nahe kommt und der allgemein verbreiteten Vorstellung von der „Brutalität“ des pauschalen Verfahrens in mancher Hinsicht entspricht.⁵¹³

Die Veränderung der in Syrien für Kleingewerbetreibende und Freiberufler geltenden Veranlagung in Richtung auf das deutsche Veranlagungsmodell wird dazu führen, dass die Veranlagung nicht mehr aufgrund einer von bestimmten Kommis-

⁵¹¹ Dabei sei darauf hingewiesen, dass der Grundsatz des rechtlichen Gehöres nach Rose ein Ausfluss des im bürgerlichen Recht (§ 242 BGB) verankerten Grundsatzes von Treu und Glauben sei; vgl. Rose, G., **Abgabenordnung**, 2003, S. 42. Ausführlich zum Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht siehe auch Tipke, K. / Lang, J., **Steuerrecht**, 2005, S. 824-833; Lammerding, J., **Abgabenordnung**, 2005, S. 44-48.

⁵¹² Dazu siehe Punkt 3.2.1, S. 100.

⁵¹³ Zur Entwicklung und Bewertung der pauschalen Einkommensbesteuerung in Syrien siehe Punkt 4.1.2.1, S. 130-141.

sionen durchgeführten Klassifizierung erfolgt, sondern aufgrund einer individuellen Steuererklärung des Steuerpflichtigen.

Dabei ist die Veranlagung aufgrund der individuellen Steuererklärung sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung das zweifellos anspruchsvollste Verfahren. Abgesehen von der technischen Möglichkeit, das jährliche Einkommen oder den Gewinn exakt festzustellen, wird dieses Verfahren in Syrien zu brauchbaren Ergebnissen führen, wenn die Finanzverwaltung und der Steuerpflichtige zusammenarbeiten. Die Kooperation zwischen diesen beiden Hauptakteuren des Veranlagungsverfahrens drückt sich insbesondere darin aus, dass der Steuerpflichtige beim Verfahren effektiv mitwirkt und dass die Finanzverwaltung hierbei bestimmte für die Besteuerung allgemein geltende Verfahrensgrundsätze berücksichtigt.

4.3.4.2.1 Teilnahme des Steuerpflichtigen am Veranlagungsverfahren

Der Steuerpflichtige beteiligt sich im Rahmen der bisherigen Pauschaleinkommensteuer nur „passiv“ am Veranlagungsverfahren, das in erster Linie auf einem einseitigen Akt durch die Finanzverwaltung beruht. Die Beteiligung des Steuerpflichtigen beschränkt sich insbesondere auf die Abgabe einer Mitteilung über bestimmte steuerlich relevante Umstände sowie auf den Empfang der Klassifizierungskommissionen.⁵¹⁴ Der Steuerpflichtige muss den Klassifizierungskommissionen Rede und Antwort stehen, bis dann später in der Finanzverwaltung – auf Grundlage der durch die Klassifizierungskommissionen gewonnenen Eindrücke, Erkenntnisse und Informationen sowie unter Heranziehung bestimmter Erfahrungswerte und Formeln – die Steuerschuld des Steuerpflichtigen festgesetzt bzw. veranlagt wird. Dabei kann sich diese Veranlagung nur an der pauschal geschätzten Besteuerungsgrundlage ausrichten, also nicht am tatsächlich erzielten Einkommen. Außerdem bleibt die für jeden Steuerpflichtigen veranlagte Jahressteuerschuld über mehrere Jahre gleich.

Die gerade erwähnten Gegebenheiten machen deutlich, dass die Pauschalveranlagung die Kontakte des Steuerpflichtigen mit der Finanzbehörde und seine persönliche Mitwirkung auf ein Minimum beschränkt. Deshalb ist sie nicht geeignet, das Verhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbehörde auf eine Vertrauensbasis

⁵¹⁴ Ausführlich hierzu siehe Punkt 3.2.2, S.101-105.

zu stellen. Anstatt eine vertrauensvolle Zusammenarbeit der beiden Seiten zu gewährleisten, ist die Pauschalveranlagung Quelle ständiger Opposition und Unzufriedenheit, die die Beziehung zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbehörde stark belastet. Dies lässt sich an den vielen, sowohl von den Steuerpflichtigen als auch von den Finanzbehörden, erhobenen Einsprüchen im Rahmen dieser Veranlagung ersehen.⁵¹⁵

Die Einführung einer auf deutschem Vorbild aufgebauten Mitwirkungspflicht in Syrien würde für den Steuerpflichtigen bedeuten, dass er zur Mitwirkung bei der Aufklärung der steuerlich bedeutsamen Sachverhalte und ihrer Merkmale verpflichtet ist. Die Erfüllung dieser Verpflichtung besteht vor allem in der Abgabe einer jährlichen Einkommensteuererklärung, die von der einwandfreien Belegsammlung bzw. Aufzeichnung aller Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ausgeht.

In diesem Zusammenhang sei jedoch angemerkt, dass die Mitwirkung des Steuerpflichtigen davon abhängig sein wird, inwieweit der Steuerpflichtige bereit ist, eine genaue Erklärung und Belegsammlung bzw. vollständige Aufzeichnungen einzureichen. Angesichts der Schwierigkeiten und Belastungen, die hierdurch insbesondere bei den Kleinbetrieben entstehen könnten, ist damit zu rechnen, dass die Mitwirkung der Steuerpflichtigen nicht in allen Fällen optimal sein wird. Man sollte die begrenzte Steuermoral und den möglicherweise geringen Ausbildungsstand sowie die geringen schriftlichen Kommunikationsfähigkeiten der hiervon betroffenen Steuerpflichtigen nicht außer Acht lassen.⁵¹⁶ Zudem ist zu vermuten, dass die Steuermentalität des syrischen Steuerpflichtigen nicht so ausgeprägt ist, dass er die Konfrontierung mit der Mühsal einer jährlichen Erklärung, statt in Mehrjahresabschnitten, und die Offenlegung seiner Einkommensverhältnisse freiwillig bzw. ohne weiteres in Kauf nehmen würde.

Daher bedarf es in erster Linie detaillierter gesetzlicher Vorschriften über die Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen in Syrien. Aus dieser Pflicht sollte sich die Notwendigkeit zur Abgabe einer Steuererklärung bzw. zur Führung von Aufzeichnungen ergeben. Die Steuerpflichtigen sollten so genau wie möglich über die neuen steuerlichen Vorschriften und ihre Gestaltungsmöglichkeiten informiert werden. Auf diese Weise könnten Zweifel und Unsicherheiten bei der Anwendung und der Aus-

⁵¹⁵ Vgl. Fn. 304, S. 116.

⁵¹⁶ Hierzu siehe Punkt 4.2.1.3, S. 165 und Punkt 4.2.2.1, S. 167f.

legung der Vorschriften beseitigt werden. Dabei sollte die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen Informationsmaterial in schriftlicher Form zur Verfügung stellen, in welchem die neuen Rechts- bzw. Durchführungsvorschriften detailliert erläutert werden. Des Weiteren sollten Formulare und Vordrucke, die der neuartigen Veranlagung dienen, mit Ausfüllmustern versehen werden, in denen auch Ausfüllhinweise gegeben werden.

Außerdem kann hinsichtlich der Mitwirkungsbereitschaft des Steuerpflichtigen die Frage, welche Veranlagungsmethode (eine für mehrere Jahre geltende Pauschalveranlagung oder eine jährliche Veranlagung aufgrund einer Steuererklärung) wirtschaftlich günstiger für ihn ist, eine entscheidende Rolle spielen. Je weniger Belastung das andersartige Veranlagungsverfahren beim Steuerpflichtigen hervorruft, desto mehr wird er zur Mitwirkung bereit sein und das neue Verfahren akzeptieren. Damit die Steuerpflichtigen im Rahmen der Veranlagung zur besseren Mitwirkung und Zusammenarbeit mit der Finanzverwaltung angeregt werden, sollte der syrische Gesetzgeber den Steuerpflichtigen deutlich vermitteln, dass er alles in die Wege leiten wird, um eine eventuell durch den Methodenwechsel bedingte höhere Gewinnbesteuerung zu verhindern. Dabei sollte dies vor Einführung der Neuerungen erfolgen und könnte sich z.B. in Gewährung von Steuervergünstigungen oder Reduzierung anderer Steuerlasten bzw. der Einkommensteuersätze niederschlagen. Auch könnte der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen im Falle einer guten bzw. freiwilligen Mitarbeit mit Steuerentlastungen belohnen. Es muss den Steuerpflichtigen klar gemacht werden, dass es bei der Einführung der neuen Mitwirkungspflicht nicht um Erzielung höherer Steueraufkommen geht, sondern um Ersetzung einer veralteten Veranlagungsmethode durch eine gerechtere, wovon sie durchaus profitieren können.

Hierbei wird es auch auf die Fähigkeit der Finanzverwaltung ankommen, den Steuerpflichtigen im Interesse einer gerechteren Veranlagung zur Offenlegung der Einkommensverhältnisse – aufgrund einer Einkommensteuererklärung und Belegsammlung bzw. Aufzeichnungen über Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben – zu veranlassen, worauf im Folgenden eingegangen wird.

4.3.4.2.2 Berücksichtigung bestimmter Verfahrensregeln durch die Finanzverwaltung

Die Veranlagung bzw. Besteuerung der gewerblich oder freiberuflich tätigen Kleinunternehmer wird von der syrischen Finanzverwaltung bisher nicht nach denselben Grundsätzen wie in Deutschland durchgeführt. Bei der Durchführung der Besteuerung in Syrien spielte die Finanzverwaltung im Verlauf der letzten 45 Jahre eine immer wichtigere Rolle.⁵¹⁷ Zwar liegen auch der Besteuerung in Syrien in erster Linie steuerliche Rechtsnormen in Form von legislativ beschlossenen Gesetzen und darauf aufbauenden Rechtsverordnungen zugrunde.⁵¹⁸ Diese Steuerrechtsnormen binden in der Regel die einzelnen Staatsbürger, die Finanzverwaltung und die Gerichte. Trotz der entscheidenden Rolle dieser Rechtsnormen gewinnt bei den einzelnen Besteuerungs- bzw. Veranlagungsfällen eine Vielzahl von Verwaltungsvorschriften, die lediglich vom Finanzministerium erlassen wurden, eine immer größere Bedeutung.

Dies ist vor allem im Rahmen der bisherigen Pauschalveranlagung ausgeprägt. Hierbei liegt der Grund für den großen Einfluss der Finanzverwaltung darin, dass die möglichen steuerlichen Verhältnisse in den Steuerrechtsnormen nicht ausreichend berücksichtigt sind oder dass bei der Interpretationsfrage der Rechtsnormen die Auffassung der Finanzverwaltung vorrangig maßgeblich ist. Darüber hinaus kann der Einfluss der syrischen Finanzverwaltung auf die Veranlagungsvorgänge noch dadurch verstärkt sein, dass es im Rahmen der Veranlagung der Kleinunternehmer in Syrien keine gesonderte Finanzgerichtsbarkeit und somit keine ausreichenden Rechtsmittel zum Schutz der Steuerpflichtigen gegen den Steuerwaltungsakt gibt.⁵¹⁹

Aufgrund des stärkeren Einflusses der Finanzverwaltung einerseits und des Fehlens von präzisen und klaren Verfahrensregeln für die Durchführung der Veran-

⁵¹⁷ Die Verwaltung der Steuern in Syrien wird vor allem durch das für die Finanzpolitik und Steuergesetzgebung verantwortliche Finanzministerium und dessen nachgeordnete Steuerbehörden durchgeführt, die hauptsächlich zur Veranlagung und Erhebung der Steuern zuständig sind; ausführlich zum Aufbau der Finanzverwaltung in Syrien vgl. Karrat, S., **Besteuerung**, Aleppo, 1990, S. 474-493.

⁵¹⁸ In Syrien gibt es zwei Arten von Rechtsverordnungen für die jeweiligen Gesetze. Man bezeichnet die vom Präsidenten erlassene Rechtsverordnung als „exekutives Dekret“ und die vom Minister verordnete als „exekutiven Beschluss“. Beide bedürfen der Zustimmung des Kabinetts.

⁵¹⁹ Der steuerliche Streit zwischen den Steuerpflichtigen und dem Finanzamt spielt sich im Rahmen der Pauschalveranlagung nur innerhalb des Finanzamts ab, und er muss nach einstufigem Rechtsbehelf beendet werden; hierzu siehe Punkt 3.3.2.1, S. 118. Dagegen hat der nach der Realeinkommensteuer veranlagte Steuerpflichtige die Möglichkeit, die mit dem Finanzamt noch bestehenden Streitigkeiten vor die zuständigen Finanzgerichte zu bringen; ausführlich zu der Finanzgerichtsbarkeit in Syrien vgl. Alhallak, M. / Alhardan, A.-A., **Steuerrecht**, Damaskus, 2004, S. 399-445.

lagung bzw. Besteuerung andererseits besteht in Syrien immer die Gefahr, dass der Veranlagungsakt einseitig zugunsten der Finanzbehörde vorgenommen werden kann.

Im Mittelpunkt der Kritik am Veranlagungsakt steht der große Ermessensbereich der Steuerbehörde, ausgeübt durch ihre Klassifizierungskommissionen, bei der Ermittlung bzw. Festlegung der Bemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen. Abgesehen von den umfassenden Einzeldarstellungen, die den Klassifizierungskommissionen die speziellen Richtlinien für die Pauschalierung liefern, ist der Ermessensspielraum der Kommissionen recht weit gesteckt. Denn von ihrer Härte oder Kompromissbereitschaft sowie ihrer Gründlichkeit hängt letztlich die Entscheidung über die Berücksichtigung der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben oder über seine Einwendungen gegen die Klassifizierung ab.

Während die syrischen Finanzbehörden bei der Veranlagung zur Realeinkommensteuer über ein verhältnismäßig vielseitiges Instrumentarium von Sachaufklärungs- und Kontrollmöglichkeiten verfügen,⁵²⁰ sind diese in Bezug auf die Pauschalveranlagung sehr begrenzt, obwohl sie gerade hier wegen der verstärkten Gefahr von Steuerhinterziehungen und sonstiger Nachteile einer Veranlagung aufgrund der Pauschalierung in besonderem Maße notwendig wären. Die Kontrolle des persönlichen Einkommens des pauschal veranlagten Steuerpflichtigen ist im Allgemeinen nur durch Prüfung vor Ort möglich. Dabei verlassen sich die Finanzbehörden in erster Linie auf die Hinweise bzw. Beobachtungen der Klassifizierungskommissionen und auf die von der Zentralkommission des Finanzministeriums ausgearbeiteten Normwerte für Umsätze und Einkäufe, die für die einzelnen Branchen bzw. Tätigkeiten gelten.⁵²¹

Von der Mitwirkung an der Auswertung der der Veranlagung unterliegenden Sachverhalte ist der Steuerpflichtige in Syrien ausgeschlossen. Im Unterschied zum in Deutschland praktizierten Veranlagungsverfahren wird dem syrischen Steuerpflichtigen, der von einem ihn nicht begünstigenden Verwaltungsakt unmittelbar betroffen ist, kein Anspruch gewährt, mit seinen Ausführungen und Beweisanträgen

⁵²⁰ Der syrische Gesetzgeber schreibt im Rahmen der Realeinkommensteuer vor, dass es der Steuerbehörde bei der Steuerveranlagung erlaubt ist, jegliche Art von Informationen und Aufschlüsse über bestimmte Sachverhalte oder die Einkommensverhältnisse des veranlagten Steuerpflichtigen zu verlangen; dabei können diese Anforderungen an den Steuerpflichtigen selbst, andere Steuerpflichtige und Institutionen bzw. Organisationen des öffentlichen Sektors gestellt werden (§ 26 des Steuergesetzes Nr. 24).

⁵²¹ Hierzu siehe Punkt 3.3.1.2.3, S. 111-115.

vor einer Entscheidung angehört zu werden. Erst nach Erlass des Verwaltungsakts kann der Steuerpflichtige im Rahmen eines Einspruchsverfahrens angehört werden. Dies setzt jedoch voraus, dass die Finanzbehörde die Anhörung für die Sachverhaltsaufklärung als maßgeblich ansieht (§ 30 des Steuergesetzes Nr. 24).

Es ist festzuhalten, dass es im Rahmen des syrischen Steuerrechts kein systematisches und hinreichend differenziertes System von Grundsätzen gibt, die die Finanzverwaltung bei der Durchführung der Veranlagung zu beachten hat. In diesem Zusammenhang verpflichtet der syrische Gesetzgeber die Finanzverwaltung lediglich dazu, die Steuerpflichtigen gleichmäßig und mit der gerechten (wirtschaftlich angemessenen) Steuer zu veranlagern (§ 5 Pauschaleinkommensteuergesetz). Wie sie aber dieser Verpflichtung aus verfahrensrechtlicher Sicht genügen soll, darüber schweigt er.

Aufgrund der deutschen Erfahrungen auf diesem Gebiet wird vorgeschlagen, dass die Veranlagung im Rahmen der Kleinunternehmerbesteuerung in Syrien unter Beachtung bestimmter Verfahrensgrundsätze vorgenommen werden sollte. Dies würde z.B. dazu führen, dass die Finanzverwaltung die Besteuerungsgrundlagen nicht anhand des Pauschalierungsgrundsatzes, sondern des so genannten Untersuchungsgrundsatzes ermittelt. Hier hat die Sachverhaltsuntersuchung objektiv zu erfolgen, und den Angaben des Steuerpflichtigen ist im Normalfall Glauben zu schenken, statt sie immer misstrauisch zu prüfen. Dazu sollten aber der Finanzverwaltung ein verstärktes Kontrollsystem und unbeschränkte Aufklärungs- bzw. Beweismittel zur Verfügung gestellt werden. Ausgehend von der Vielfalt und dem Inhalt dieser Beweismittel und ihrer Beweiserhebungskriterien in Deutschland wäre für Syrien genau zu prüfen, welche Mittel und Kriterien im Einzelnen zu berücksichtigen sind. Das würde in Syrien ermöglichen, die Aufklärungsmittel des Sachverhalts auszuweiten und zu systematisieren. Zudem sollte die Finanzverwaltung in Syrien nach dem so genannten Grundsatz der Gewährung rechtlichen Gehöres verfahren. Demgemäß hat die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Veranlagung anzuhören, und zwar vor Erlass des Verwaltungsakts und nicht erst danach. Die Beachtung dieses Verfahrensgrundsatzes durch die Finanzverwaltung ist für die Veränderung der Veranlagung der syrischen Kleinunternehmer ein wichtiger Aspekt. Denn einerseits dient die Anhörung der Bereinigung von Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung und damit zugleich der Verringerung der möglichen Streitfälle. Andererseits fördert dies

die Zusammenarbeit zwischen den beiden Parteien und das gegenseitige Vertrauen, was für die Durchsetzung der neuartigen Veranlagung förderlich ist. In diesem Zusammenhang ist es für Syrien empfehlenswert, dass dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gewährt wird, sich mit der Finanzverwaltung in Verbindung zu setzen, um eventuell auftretende Unklarheiten hinsichtlich der einzureichenden Unterlagen beseitigen zu können, was dem neuen Veranlagungsverfahren viel an Schärfe bzw. an Fremdheit nehmen und den Widerstand vermindern könnte.⁵²²

Schließlich bleibt festzuhalten, dass es zur Beantwortung der Frage, ob die nach deutschem Vorbild aufgebauten Verfahrensregeln in Syrien eingeführt bzw. angewendet werden können, insgesamt gesehen darauf ankommt, dass die Finanzverwaltung im Rahmen der Steuerveranlagung bzw. Steuererhebung eindeutigen Verpflichtungen oder Verfahrensregeln unterworfen wird. Die vorangegangenen Ausführungen liefern hierzu neue und stichhaltige Argumente, so dass sich der syrische Steuergesetzgeber mit den bestehenden verfahrensrechtlichen Grundlagen der Einkommensteuerveranlagung nicht mehr zufrieden geben sollte.

⁵²² In Deutschland gibt es bestimmte Beratungsstellen (die so genannten Bürgerbüros) in den Finanzämtern, die dem Steuerpflichtigen Aufklärung und Informationen hinsichtlich seiner steuerlichen Anfragen anbieten, wie es z.B. im Finanzamt Hörde in Dortmund der Fall ist. Solche Servicestellen werden in syrischen Finanzämtern bisher nicht angeboten. Die Schaffung solcher Beratungsstellen in Syrien würde jedoch bei den Steuerpflichtigen ein gutes Zeichen des Entgegenkommens seitens der Finanzverwaltung setzen.

4.4 Zusammenfassung

Ausgehend von den Ausführungen des zweiten und dritten Kapitels, die das derzeit in Deutschland und Syrien für Kleinunternehmer jeweils geltende Einkommensteuerrecht darstellen und somit die Ausgangsgrundlagen für die angestrebte Übertragung beschreiben, hat sich die vorliegende Arbeit im vierten Kapitel mit der Übertragbarkeit des deutschen Modells der Kleinunternehmerbesteuerung auf Syrien befasst.

Da die Übertragungsproblematik der zentrale Kern des zu behandelnden Themas ist, muss zunächst (in Abschnitt 4.1.1) Klarheit über das in dieser Arbeit zugrunde gelegte Verständnis der Übertragungsproblematik geschaffen werden. In diesem Zusammenhang sind nicht nur die Begriffe „Übertragung“ und „Übertragbarkeit“ inhaltlich abzugrenzen und die der Übertragungsanalyse zugrunde gelegten Annahmen zu formulieren. Darüber hinaus müssen das Übertragungsobjekt, Art und Reichweite des Übertragungsprozesses sowie das Ausmaß bzw. der Innovationsgrad der angestrebten Reform erörtert werden. Allgemein geht es darum, bestimmte in Deutschland praktizierte Verfahren und dabei gewonnene Erfahrungen im Sinne eines Wissenstransfers nach Syrien zu übertragen. Konkret handelt es sich um eine modifizierte, auf syrische Verhältnisse angepasste Übernahme bestimmter Regelungen der deutschen Einkommensbesteuerung, nicht jedoch um eine umfassende bzw. vollständige Übernahme aller deutschen Regelungen oder um eine Art von bloßem Rechtsimport, bei dem der Wortlaut des § 4 Abs. 3 EStG und aller anderen damit zusammenhängenden Bestimmungen nach Syrien transportiert und dort dementsprechend implementiert würde.

In Abschnitt 4.1.1.2 wird die Vorgehensweise bei der Analyse der Übertragbarkeit näher dargelegt. Es wird ein eigener Weg eingeschlagen, der zusätzlich zur begrifflichen Abgrenzung der angestrebten Übertragung die Beschreibung ihrer Gründe (in Abschnitt 4.1.2) sowie ihrer Hemmnisse (in Abschnitt 4.2), umfasst. Daran schließt sich (in Abschnitt 4.3) eine umfangreiche, auf vier Bereiche bezogene Detailanalyse der Übertragbarkeit an.

Hinsichtlich der Begründung für die angestrebte Übertragung (Abschnitt 4.1.2) ist festzuhalten, dass die in Syrien für Kleinunternehmer geltende Besteuerungsmethode veraltet ist. Denn diese Methode geht bei der Ermittlung des steuerlichen

Gewinns von der Klassifizierung bzw. Schätzung der Besteuerungsgrundlage und nicht von einer theoretisch fundierten, nachvollziehbaren Ermittlungsmethode aus.

Die Darlegung der Hauptproblematik der bisherigen Pauschaleinkommensbesteuerung (Abschnitt 4.1.2.1) zeigt, dass die Entwicklung dieser Besteuerung seit ihrer Einführung im Jahr 1958 stets auf Schätzung bzw. Pauschalierung beruhte. Dabei tritt die mit der Pauschalierung verbundene Ungenauigkeit in mehrfacher Hinsicht in Erscheinung: Zum einen lässt sich die Höhe der Umsätze bzw. der Wareneinkäufe, die der Besteuerung zugrunde gelegt wird, nicht genau bestimmen. Zum anderen sind die auf diese Größen angewendeten Nettogewinnsätze eher zu pauschal. Dazu kommt noch der Umstand, dass die Dauer dieses Ungenauigkeitszustandes sich auf mehrere Jahre erstreckt.

Die bisherige Pauschaleinkommensteuer weist vier Hauptproblembereiche auf: Rückständigkeit aufgrund der historischen Entwicklung, Prinzipienmangel und fehlende Systemhaftigkeit, mangelhafte Anpassung an die tatsächliche Gewinnentwicklung der Betriebe und Entfernung vom Postulat der Gerechtigkeit. Das sind die wesentlichen Probleme, die eine grundlegende Reform der derzeit in Syrien für Kleinunternehmer bestehenden Besteuerungsmethode dringend erforderlich machen.

Die anzustellenden Reformüberlegungen haben zum Ziel, die Erfahrungen, die in Deutschland mit der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG vorliegen, für Syrien nutzbar zu machen. Die kritische Untersuchung der deutschen Besteuerungsmethode gemäß § 4 Abs. 3 EStG hat gezeigt (in Abschnitt 4.1.2.2), dass die „Einfachheit“ das wichtigste Merkmal dieser Methode ist. Anders als bei der syrischen Besteuerungsmethode wurde die Vereinfachung der deutschen Besteuerungsmethode vollzogen, ohne dass man auf genaue Ermittlung des Gewinns verzichten und auf Schätzungs- bzw. Pauschalierungsmaßnahmen zurückgreifen musste. Die Struktur der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG, die auf der Gegenüberstellung der nach dem Zufluss- und Abflussprinzip zu erfassenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben beruht, stellt eine eigene und einfache Gewinnermittlungstechnik dar. Zwar liegt im Rahmen dieser Technik aufgrund der besonderen Ausnahmen und Durchbrechungen, die der Annäherung der Gewinnermittlung der betrieblichen Überschussrechnung an die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich dienen, nur eine eingeschränkte Verwirklichung des Vereinfachungsgedankens vor;

dennoch ist die Gewinnermittlung hierbei, verglichen mit der Gewinnermittlungsart aufgrund des Betriebsvermögensvergleichs, deutlich einfacher. Außerdem ist sie gegenüber der Gewinnermittlung durch Schätzung bzw. Pauschalierung wesentlich exakter, zuverlässiger und gerechter. Die vollständige Erfassung aller zu Betriebs-einahmen und Betriebsausgaben führenden Geschäftsvorfälle ermöglicht eine einsichtige Ermittlung des Periodengewinns, dessen Genauigkeit bzw. Richtigkeit anhand der für diese Gewinnermittlungsmethode bestehenden Systematik, Prinzipien und Regeln überprüft werden kann.

Angesichts der festgestellten funktionalen Vorzüge der betrieblichen Überschussrechnung und der ähnlichen Grundstruktur der deutschen und der syrischen Besteuerungsmethode ist die deutsche Gewinnermittlungsmethode für Syrien sehr interessant (Abschnitt 4.1.2.2.2). Angepasst an syrische Verhältnisse können die deutschen Regelungen und die mit der betrieblichen Überschussrechnung gemachten Erfahrungen in erster Linie dazu beitragen, dass die problematische Pauschal- bzw. Sollbesteuerung in Syrien durch eine moderne Istbesteuerung ersetzt wird.

Neben den im Vergleich zur pauschalen Besteuerung vorteilhaften Wirkungen der Gewinnermittlungsmethode gemäß § 4 Abs. 3 EStG sind jedoch einige in Syrien vorhandene Probleme und Schwachstellen zu berücksichtigen, die eine Übertragung bzw. Anwendung in Syrien einschränken oder erschweren können (Abschnitt 4.2).

Hierbei handelt es sich vor allem um jene Schwierigkeiten, die sich aus den in Syrien bestehenden wirtschaftlichen, rechtlich-politischen und sozio-kulturellen Besonderheiten ergeben (Abschnitt 4.2.1). Die vorherrschende prekäre Wirtschaftslage in Syrien trägt im Allgemeinen zur verzögerten Umsetzung der Reformen bei. Die finanziellen Schwierigkeiten können z.B. bei der Modernisierung und Ausrüstung der Finanzverwaltung zu technischen Einschränkungen führen, so dass eine anspruchsvolle, nach dem deutschen Muster angestrebte Reform nur schwer umsetzbar ist. Außerdem sind die betriebswirtschaftlichen Voraussetzungen, die den Anforderungen einer modernen Besteuerungstechnik, wie der deutschen, gerecht werden können, nicht in jedem Fall unter allen betroffenen Steuerpflichtigen gegeben.

Auch können die außerordentlichen innen- und außenpolitischen Probleme des syrischen Staates eine hemmende Rolle bei der Reform der Einkommensbesteuerung für Kleinunternehmer spielen. Darüber hinaus können hinsichtlich der Verwirklichung dieser Reform gewisse steuerrechtliche Schwierigkeiten auftreten, die sich aus der Einbettung der neuartigen Konzeption in das veraltete syrische Einkommensteuersystem ergeben.

Auf der sozio-kulturellen Ebene gibt es verschiedene Faktoren, die sich einschränkend auf die angestrebte Übertragung deutscher Erfahrungen auf Syrien auswirken können. Dazu gehören in erster Linie die in Syrien bestehenden Probleme, die sich z.B. in Analphabetismus und Korruption äußern können. Außerdem ergeben sich zusätzliche Schwierigkeiten aus den großen sozio-kulturellen Unterschieden zwischen Deutschland und Syrien, die die vorliegende Arbeit teilweise anhand der Hofstede'schen Kulturdimensionen zu verdeutlichen versucht hat. In diesem Zusammenhang ist zu vermuten, dass die Menschen in Syrien den ihnen unbekannt, in Deutschland zwar bewährten, in Syrien aber unerprobten Neuerungen zurückhaltend gegenüber stehen werden.

Neben den wirtschaftlichen, rechtlich-politischen und sozio-kulturellen Besonderheiten, die eine erfolgreiche Einführung der angestrebten Besteuerungsneuerungen erschweren, sind Bereiche und Probleme zu nennen, in denen aufgrund der Neuerungen ein beachtlicher Widerstand der betroffenen Personengruppen zu erwarten ist (Abschnitt 4.2.2). Auf der Seite der von der Reform betroffenen Steuerpflichtigen hat die vorliegende Arbeit gezeigt, dass die Mehrzahl dieser Steuerpflichtigen die Modernisierung der syrischen Kleinunternehmerbesteuerung nicht einfach bzw. nicht ohne weiteres akzeptieren wird. Nicht besser wird diese Haltung auch unter denjenigen Finanzbeamten sein, welche mit der nach deutschem Vorbild reformierten Besteuerungsmethode konfrontiert sein werden und damit auf die althergebrachten Besteuerungs- bzw. Klassifizierungsmaßnahmen verzichten müssen.

Unter Berücksichtigung der in Abschnitt 4.2 dargestellten Umstände wird in Abschnitt 4.3 die Übertragbarkeit der deutschen Erfahrungen auf Syrien für vier Bereiche (steuerpflichtiger Personenkreis, Aufzeichnungen, Bemessungsgrundlagenermittlung, Veranlagung) im Einzelnen analysiert.

Zur Durchführung dieser Detailanalyse wurde ein Untersuchungskonzept entwickelt, das in allen vier Bereichen in derselben Weise verwendet wird. Zunächst werden

jeweils die wesentlichen Anwendungsvoraussetzungen herausgearbeitet, wie sie in Deutschland erfüllt sind und idealerweise in Syrien ebenfalls eingeführt werden sollten. Anschließend wird geprüft, inwieweit die festgestellten Elemente der Anwendungsvoraussetzungen in Syrien tatsächlich gegeben sind bzw. das syrische Steuerrecht und die dortigen Gegebenheiten sie erfüllen können und inwiefern diese Elemente zur Reform der syrischen Einkommensbesteuerung für Kleinunternehmer beitragen können.

Zusammenfassend wird im Folgenden die Analyse der Übertragbarkeit im Rahmen der vier verschiedenen Bereiche in tabellarischer Form wiedergegeben.

1. *Betroffener Personenkreis (Detailanalyse gemäß Punkt 4.3.1):*

Anwendungsbereich und -bedingungen in Deutschland (Istzustand)	Anwendungsbereich und -bedingungen in Syrien (Istzustand)	Empfohlenes Ausmaß der Reform in Syrien (Sollzustand)
<p>Berechtigter Personenkreis:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kleingewerbetreibende - Freiberufler 	<p>Berechtigter Personenkreis:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kleingewerbetreibende - Freiberufler 	<p>Beibehaltung des in Syrien berechtigten Personenkreises:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kleingewerbetreibende - Freiberufler
<p>Keine gesetzliche Buchführungspflicht:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kleingewerbetreibende können buchführungspflichtig sein - Freiberufler sind in keinem Fall buchführungspflichtig 	<p>Kleingewerbetreibende und Freiberufler können beide buchführungspflichtig sein</p>	<p>Berücksichtigung der Voraussetzung:</p> <p>Nichtbestehen einer Buchführungspflicht für Kleingewerbetreibende und Freiberufler</p>
<p>Keine freiwillige Buchführung:</p> <ul style="list-style-type: none"> - sowohl seitens der Gewerbetreibenden - als auch der Freiberufler 	<p>Freiwillige Buchführung wird sehr selten praktiziert</p>	<p>Berücksichtigung der Voraussetzung:</p> <p>Keine freiwillige Entscheidung zur Buchführung</p>
<p>Führung erforderlicher Aufzeichnungen von allen betroffenen Steuerpflichtigen</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Nur bestimmte kleine Steuerpflichtigengruppen führen unterschiedliche Aufzeichnungen - Der größte Teil der Steuerpflichtigen führt gar keine Aufzeichnungen 	<p>Berücksichtigung der Voraussetzung:</p> <p>Führung von bestimmten Aufzeichnungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bestimmte Gruppen führen einheitliche Aufzeichnungen - Die restlichen Steuerpflichtigen sammeln Belege

2. Art und Qualität der Aufzeichnungen (Detailanalyse gemäß Punkt 4.3.2):

Anwendungsbereich und -bedingungen in Deutschland (Istzustand)	Anwendungsbereich und -bedingungen in Syrien (Istzustand)	Empfohlenes Ausmaß der Reform in Syrien (Sollzustand)
<p>Bestehen einer für alle betroffenen Steuerpflichtigen geltenden Aufzeichnungspflicht:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Aufzeichnung der Betriebseinnahmen - Aufzeichnung der Betriebsausgaben 	<p>Bestehen einer Teilaufzeichnungspflicht:</p> <p>Nur manche Steuerpflichtigen-Gruppen haben Aufzeichnungen unterschiedlichen Inhalts zu führen, z.B. über den täglichen Umsatz und/oder den täglichen Einkauf</p>	<p>Einführung einer allgemeinen Aufzeichnungs- oder Beleg-sammlungspflicht für alle betroffenen Steuerpflichtigen-Gruppen</p>
<p>Bloßes Aufzeichnen bestimmter Geschäftsvorfälle:</p> <p>Die Steuerpflichtigen müssen die erhaltenen Betriebseinnahmen und die geleisteten Betriebsausgaben erfassen, entweder</p> <ul style="list-style-type: none"> - in Schriftform, - in geordneter Belegablage - oder auf elektronischen Datenträgern 	<p>Die der Teilaufzeichnungspflicht unterliegenden Steuerpflichtigen können die geforderten Aufzeichnungen nur in Schriftform führen</p>	<p>Schriftliche Aufzeichnungen oder geordnete Belegablage:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Die aufzeichnungspflichtigen Gruppen führen schriftliche Aufzeichnungen über ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben - Die belegsammlungspflichtigen Gruppen erstellen eine geordnete Ablage von Belegen der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben
<p>Gewährung von Steuervergünstigungen bei Führung bestimmter Aufzeichnungen</p>	<p>Es bestehen keine vergleichbaren Ansätze; Gewährung von Steuervergünstigungen wird nicht an Aufzeichnungen geknüpft, sondern an das Vorhandensein einer Buchführung</p>	<p>Gewährung einzelner Steuervergünstigungen an alle Steuerpflichtigen, sofern die für die Gewährung einer Steuervergünstigung geforderten Aufzeichnungen geführt werden</p>
<p>Erfüllung der an die Aufzeichnungen zu stellenden Anforderungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Allgemeine Anforderungen, wie z.B. Erfüllung des Besteuerungszwecks bzw. Ermittlung des steuerlichen Gewinns - Formelle Anforderungen, wie z.B. vollständige, richtige, zeitgerechte und geordnete Erstellung der Aufzeichnungen 	<p>Allgemeine an Aufzeichnungen zu stellende Anforderungen, wie sie in Deutschland herrschen, gibt es nicht; die Aufzeichnungen müssen lediglich, ähnlich wie auch in Deutschland, formelle Anforderungen erfüllen</p>	<p>Ordnungsmäßige Erstellung der Aufzeichnungen oder der Belegablage, so dass die Erstellung</p> <ul style="list-style-type: none"> - sowohl allgemeinen - als auch formellen Anforderungen entspricht

3. Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Detailanalyse gemäß Punkt 4.3.3):

Anwendungsbereich und -bedingungen in Deutschland (Istzustand)	Anwendungsbereich und -bedingungen in Syrien (Istzustand)	Empfohlenes Ausmaß der Reform in Syrien (Sollzustand)
Ermittlung des einkommensteuerlichen Gewinns durch den Steuerpflichtigen bzw. seinen Steuerberater anhand einer Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben	Ermittlung des einkommensteuerlichen Gewinns durch die Finanzverwaltung aufgrund einer auf Schätzung bzw. Pauschalierung beruhenden Gewinnermittlungsmethode, die für jeden Steuerpflichtigen in der Regel nur einmal alle fünf Jahre durchgeführt wird	Abschaffung der Pauschalierung als Gewinnermittlungsmethode und Ersetzung durch eine vom Steuerpflichtigen jährlich durchzuführende vereinfachte Methode, welche vom Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ausgeht
<p>Erfassung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Begriffliche Abgrenzung der Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben als betrieblich veranlasste Güterzu- bzw. -abgänge, die in Geld oder Geldeswert bestehen und die Höhe des Betriebsvermögens beeinflussen - Erfolgswirksame Berücksichtigung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufgrund des Zufluss- und Abflussprinzips 	<p>Schätzung der Bemessungsgrundlage:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Die Finanzverwaltung muss den steuerlichen Jahresgewinn des Steuerpflichtigen im Wege einer vorgeschriebenen, verwaltungsmäßigen Handlung festlegen bzw. schätzen - Ein zeitliche Zuordnungsregel nach der Art des Zufluss- und Abflussprinzips gibt es nicht 	<p>Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Einschränkung des begrifflichen Inhalts der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben auf die nur in Geld bestehenden betrieblich veranlassten Zugänge oder Abgänge - Erfolgswirksame Erfassung der betrieblichen Einnahmen und Ausgaben auf Grundlage eines auf dem deutschen Zufluss- und Abflussprinzip beruhenden Zuordnungssystems
<p>Annäherung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG an den Betriebsvermögensvergleich:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Beachtung von Ausnahme- bzw. Sonderregelungen, die die Erfassung bestimmter Vorgänge nicht nach dem Zufluss- und Abflussprinzip, sondern genauso wie beim Betriebsvermögensvergleich vorschreiben - Beachtung von Regeln, die die Gesamtgewinnlichkeit zwischen beiden Gewinnermittlungsmethoden gewährleisten 	<p>Vergleichbare Ansätze hinsichtlich der Annäherung der Gewinnermittlung aufgrund der bisherigen Pauschalbesteuerung an die Realeinkommensbesteuerung bestehen nicht bzw. können nicht bestehen; die völlig unterschiedlichen Gewinnermittlungsvorstellungen beider Besteuerungsmethoden machen diese Annäherung unmöglich</p>	<p>Anpassung der vereinfachten Ermittlungsmethode an die Realeinkommensbesteuerung nach dem Betriebsvermögensvergleich:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Berücksichtigung der Ausnahmen von der grundsätzlichen Regelung des Zufluss- und Abflussprinzips - Beachtung bestimmter Regelungen des Betriebsvermögensvergleiches, die zur Wahrung des Prinzips der Gesamtgewinnlichkeit beitragen

4. Einkommensteuerveranlagung (Detailanalyse gemäß Punkt 4.3.4):

Anwendungsbereich und -bedingungen in Deutschland (Istzustand)	Anwendungsbereich und -bedingungen in Syrien (Istzustand)	Empfohlenes Ausmaß der Reform in Syrien (Sollzustand)
Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und Festsetzung der Steuerschuld durch die Finanzverwaltung aufgrund einer individuellen Einkommensteuererklärung des Steuerpflichtigen	Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und Festsetzung der Steuerschuld durch die Finanzverwaltung aufgrund einer von zuständigen Kommissionen durchgeführten Klassifizierung des Steuerpflichtigen	Abschaffung der für mehrere Jahre geltenden Klassifizierung; stattdessen Durchführung einer jährlichen Veranlagung auf Grundlage der vom Steuerpflichtigen abzugebenden Einkommensteuererklärung
<p>Mitwirkung des Steuerpflichtigen:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Abgabe einer Steuererklärung, die auf ordnungsgemäß geführten Aufzeichnungen und der Betriebsausgaben beruht - Offenlegung der für die Besteuerung wesentlichen Tatsachen und Beweismittel - Auskunftserteilung über die für die Besteuerung erheblichen Sachverhalte 	<p>„Passive“ Beteiligung des Steuerpflichtigen am Veranlagungsverfahren:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Abgabe einer Meldung bzw. Mitteilung über bestimmte steuerlich relevante Umstände - Empfang der Klassifizierungskommissionen und Beantwortung der von diesen Kommissionen gestellten, steuerungsbezogenen Fragen 	<p>„Aktive“ Teilnahme des Steuerpflichtigen am Veranlagungsverfahren:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Abgabe einer jährlichen Einkommensteuererklärung aufgrund einer korrekten Belegsammlung bzw. Aufzeichnung aller Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben - Offenlegung der Einkommensverhältnisse - Auskunftserteilung über die steuerlichen Sachverhalte und ihre Merkmale
<p>Beachtung bestimmter Verfahrensgrundsätze durch die Finanzverwaltung:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Untersuchung des Sachverhaltes von Amts wegen und hierbei Berücksichtigung aller für den Einzelfall bedeutsamen Umstände - Heranziehung von geeigneten Aufklärungs- bzw. Beweismitteln, die zur Ermittlung des Sachverhalts objektiv erforderlich sind - Anhörung des Steuerpflichtigen vor Erlass des Verwaltungsakts 	<p>Es herrschen keine konkreten Verfahrensgrundsätze; es werden lediglich bestimmte vom Finanzministerium erlassene Verwaltungsvorschriften berücksichtigt:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ermittlung der Bemessungsgrundlage lediglich aufgrund eines pauschalierten Verwaltungsakts - Aufklärung des Sachverhaltes mittels Hinweisen bzw. Beobachtungen der Klassifizierungskommissionen und der von der Zentralkommission des Finanzministeriums ausgearbeiteten Leitsätze - Anhörung des Steuerpflichtigen erst nach Erlass des Verwaltungsakts im Rahmen eines Einspruchsverfahrens 	<p>Berücksichtigung bestimmter Verfahrensregeln durch die Finanzverwaltung:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach dem so genannten „Untersuchungsgrundsatz“ - Aufklärung des Sachverhaltes nach dem so genannten „Grundsatz der Unbeschränktheit der Aufklärungsmittel“ - Beachtung des so genannten „Grundsatzes der Gewährung rechtlichen Gehöres“

Verzeichnis der deutschsprachigen Literatur

- Babeck, Wolfgang* [Rechtsexport 2002]: Stolpersteine des internationalen Rechts-exports, in: Forum Recht Online, Heft 4 / 2002, Fundstelle im Internet, http://www.forum-recht-online.de/2002/402/402_babeck.htm, abgerufen am 19.12.2007.
- Baetge, Jörg / Kirsch, Hans-Jürgen / Thiele, Stefan* [Bilanzen 2005]: Bilanzen, 8. Aufl., Düsseldorf: IDW, 2005.
- Baumbach, Adolf / Duden, Konrad / Hopt, Klaus J.* [Handelsgesetzbuch 2000]: Handelsgesetzbuch: mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht), Beck'sche Kurz-Kommentare, 30. Aufl., München: Beck, 2000.
- Baumer, Jean-Max / Müller, Marlis / Hodel, Hans-Ruedi / Pfister, Wally* [Angepasste Technologien 1977]: Angepasste Technologien für Entwicklungsländer, Bibliographie, Lateinamerikanisches Institut der Hochschule St. Gallen für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, 1977, (ohne Verlag).
- Bayer, Hermann-Wilfried* [Grundbegriffe 1992]: Grundbegriffe des Steuerrechts, 4. Aufl., Neuwied, Kriftel, Berlin: Metzner, 1992.
- Bayer, Hermann-Wilfried* [Steuerlehre 1997]: Steuerlehre: Steuerverfassung – Steuergesetz – Steuergericht, Berlin, New York: de Gruyter, 1997.
- Birk, Dieter* [Leistungsfähigkeitsprinzip 1983]: Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen - Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln: Peter Deubner, 1983.
- Birk, Dieter* [Steuerrecht 2003]: Steuerrecht, 6. Aufl., Heidelberg: C.F. Müller, 2003.
- Bordewin, Arno / Brandt, Jürgen* [Einkommensteuergesetz]: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, EStG, Heidelberg: C.F. Müller, Loseblattausgabe, letzte Nachlieferung: November 2007.
- Broer, Frank-Daniel* [Maßgeblichkeitsprinzip 2001]: Maßgeblichkeitsprinzip und Harmonisierung der Rechnungslegung, Baden-Baden: Nomos, 2001.

- Dankmeyer, Udo / Giloy, Jörg* [Einkommensteuer]: Einkommensteuer, Kommentar, München / Unterschleißheim: Wolters Kluwer, Loseblattausgabe, letzte Nachlieferung: Dezember 2005.
- Drüen, Klaus-Dieter* [Maßgeblichkeitsgrundsatz 2001]: Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Wechselspiel zwischen Gesetzgeber und Rechtsprechung, in: Finanz-Rundschau, Heft 19, 2001, S. 992-999.
- Duden* [Bedeutungswörterbuch 2002]: Das Bedeutungswörterbuch, 3. Aufl., Mannheim: Duden, 2002.
- Duden* [Rechtschreibung 2006]: Die deutsche Rechtschreibung, 24. Aufl., Mannheim: Duden, 2006.
- Dziadkowski, Dieter* [Überschußrechnung 2000]: Die Überschußrechnung - eine Alternative zur Steuerbilanz, in: Betriebs-Berater, Heft 8, 2000, S. 399-401.
- Ebenroth, Carsten Thomas* [Klar und übersichtlich 1986]: Klar und übersichtlich, in: Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, Köln: Otto Schmidt, 1986. S. 264-272.
- Eisgruber, Thomas* [Zahlungsmittelrechnung 2005]: Die Zahlungsmittelrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG - Eine Systematik der vereinfachten Gewinnermittlung, verprobt am Beispiel des Tausches, München: Herbert Utz, 2005.
- Erhardt-Rauch, Andrea* [Einnahmen-Überschuss-Rechnung 2001]: Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung als einheitliche Gewinnermittlungsart, in: Deutsche Steuer-Zeitung, Heft 12, 2001, S. 423-428.
- Falterbaum, Hermann / Bolk, Wolfgang / Reiß, Wolfram* [Buchführung 2001]: Buchführung und Bilanz, 18. Aufl., Achim bei Bremen: Erich Fleischer, 2001.
- Federmann, Rudolf* [Bilanzierung 2000]: Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 11. Aufl., Berlin: Erich Schmidt, 2000.
- Fein, Oliver* [Einnahme-Überschussrechnung 2003]: Die Systematik der Einnahme-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG, Frankfurt am Main: Peter Lang, 2003.
- Fuisting, Bernard* [Steuern 1902]: Die preußischen direkten Steuern, 1. Bd., 7. Aufl., Berlin, 1902.

- Grefe, Cord* [Unternehmenssteuern 2005] Unternehmenssteuern, 9. Aufl., Ludwigshafen: Kiehl, 2005.
- Groh, Manfred* [Überschußrechnung 1986]: Zur Struktur der betrieblichen Überschußrechnung, in: Finanz-Rundschau, Heft 15, 1986, S. 393-397.
- Großfeld, Bernhard* [Einkommensteuer 1981]: Die Einkommensteuer - Geschichtliche Grundlage und rechtsvergleichender Ansatz, Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1981.
- Haberstock, Lothar / Breithecker, Volker* [Steuerlehre 2005]: Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, mit Fallbeispielen, Übungsaufgaben und Lösungen, 13. Aufl., Berlin: Erich Schmidt, 2005.
- Haller, Heinz* [Steuern 1981]: Die Steuern, Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 3. Aufl., Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1981.
- Herrmann, Carl / Heuer, Gerhard / Raupach, Arndt* [Einkommensteuergesetz]: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 21. Aufl., Köln: Otto Schmidt, Loseblattausgabe, letzte Nachlieferung: Oktober 2007.
- Hofstede, Geert* [Culture's Consequences 1980]: Culture's Consequences, International Differences in Work-Related Values, Beverly Hills, London: Sage Publications, 1980.
- Hofstede, Geert / Hofstede, Gert Jan* [Lokales Denken 2006]: Lokales Denken, globales Handeln - Interkulturelle Zusammenarbeit und globales Management, 3. Aufl., München: dtv/Beck, 2006.
- Hübschmann, Walter / Hepp, Ernst / Spitaler, Armin* [Abgabenordnung]: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Köln: Otto Schmidt, Loseblattausgabe, letzte Nachlieferung: Dezember 2005.
- Hummel, Siegfried / Männel, Wolfgang* [Kostenrechnung 1986]: Kostenrechnung 1 - Grundlagen, Aufbau und Anwendung, 4. Aufl. Wiesbaden: Gabler, 1986.
- Jungen, André / Müller, Andreas* [Ertragsteuern 2007]: Arbeitsunterlage zur Übung zu Ertragsteuern, Universität Dortmund 2007.
- Kanzler, Hans-Joachim* [Gewinnermittlung 1998]: Die steuerliche Gewinnermittlung zwischen Einheit und Vielfalt, in: Finanz-Rundschau, Heft 6, 1998, S. 233-247.

- Karch, Thomas* [Gewinnermittlung 1985]: Grundlagen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, in: *Steuer und Studium*, Heft 4, 1985, S. 98-104.
- Kirchhof, Paul / Söhn, Hartmut / Mellinshoff, Rudolf* [Einkommensteuergesetz]: *Einkommensteuergesetz, Kommentar*, Heidelberg: C.F. Müller, Loseblattausgabe, letzte Nachlieferung: Oktober 2007.
- Küting, Karlheinz / Weber, Claus-Peter* [Rechnungslegung 1995]: *Handbuch der Rechnungslegung, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung*, 4. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1995.
- Lachmann, Werner* [Entwicklungspolitik 2004]: *Entwicklungspolitik*, Bd. 1, Grundlagen, 2. Aufl., München, Wien: Oldenbourg, 2004.
- Lademann, Fritz* [Einkommensteuergesetz]: *Kommentar zum Einkommensteuergesetz*, 4. Aufl., Stuttgart, München, Hannover: Richard Boorberg, Loseblattausgabe, letzte Nachlieferung: September 2007.
- Lammerding, Jo* [Abgabenordnung 2005]: *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und Nebengesetze*, 15. Aufl., Achim bei Bremen: Erich Fleischer, 2005.
- Lang, Joachim* [Buchführung II 1986]: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung II, Überblick über die Hauptgrundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: *Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB*, Köln: Otto Schmidt, 1986, S. 240-246.
- Leffson, Ulrich* [Grundsätze 1987]: *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*, 7. Aufl., Düsseldorf: IDW, 1987.
- Littmann, Eberhard / Bitz, Horst / Pust, Hartmut* [Einkommensteuerrecht]: *Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz*, 15. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel, Loseblattausgabe, letzte Nachlieferung: August 2007.
- Louven, Erhard* [Technologietransfer 1982]: *Technologietransfer und angepasste Technologien - Zum Beschäftigungsproblem in Entwicklungsländern*, Tübingen: Horst Erdmann, 1982.
- Neumark, Fritz* [Steuerpolitik 1970]: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*, Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1970.

-
- Neumark, Fritz* [Finanzwissenschaft 1980]: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II, Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1980.
- Oechsle, Klaus* [Einkommensteuergesetze 1991]: 100 Jahre Einkommensteuergesetze in Deutschland - Ein Beitrag zum preußischen EStG von 1891, in: Steuer und Studium, Heft 6, 1991, S. 203-206.
- Offerhaus, Klaus* [Überschußrechnung 1977]: Einzelfragen zur vereinfachten Gewinnermittlung durch Überschußrechnung, in: Betriebs-Berater, Heft 30, 1977, S. 1493-1501.
- Perthes, Volker* [Syrien 1990]: Staat und Gesellschaft in Syrien 1970-1989, Hamburg: Deutsches Orient-Institut, 1990.
- Pickert, Gisela* [Gewinnermittlung 1994]: Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschußrechnung oder durch Betriebsvermögensvergleich, in: Der Betrieb, Heft 32, 1994, S. 1581-1587.
- Plückebaum, Rudolf / Wendt, Wilhelm / Niemeier, Gerhard / Schlierenkämper, Klaus-Peter* [Einkommensteuer 1999]: Einkommensteuer, 19. Aufl., Achim bei Bremen: Erich Fleischer, 1999.
- Pulte, Peter* [Aufbewahrungspflichten 2008]: Steuer- und handelsrechtliche Aufbewahrungspflichten, in: Neue Wirtschaftsbriefe (NWB), Heft 27 v. 30.06.2008, S. 2541-2558 (Fach 18, S: 937-954).
- Ramb, Jörg* [Einnahmeüberschussrechnung 1999]: Die Einnahmeüberschussrechnung von A – Z, Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1999.
- Ramb, Jörg / Schneider, Josef* [Einnahme-Überschussrechnung 2005]: Die Einnahme-Überschussrechnung von A – Z, Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, 3. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2005.
- Ritzrow, Manfred* [Überschuß 1988]: Der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben, in: Die Steuer-Warte, Juli/August 1988, S. 139-149.
- Ritzrow, Manfred* [Gewinnermittlung 2000]: Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, in: Steuer und Studium, Heft 2, 2000, S. 58-61.

- Rombach, Gerhard* [Maßgeblichkeitsprinzip 1988]: Das Maßgeblichkeitsprinzip im System einkommensteuerlicher Gewinnermittlung, Pfaffenweiler: Centaurus, 1988.
- Rose, Gerd* [Abgabenordnung 2003]: Abgabenordnung, mit Finanzgerichtsordnung, 4. Aufl., Berlin: Erich Schmidt, 2003.
- Rose, Gerd* [Ertragsteuern 2004]: Ertragsteuern - Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, 18. Aufl., Berlin: Erich Schmidt, 2004.
- Saam, Hans Jürgen* [Gewinnermittlung 1990]: Die vereinfachte Gewinnermittlung, in: Steuer und Studium, Heft 3, 1990, S. 85-90.
- Schanz, Georg* [Der Einkommensbegriff 1896]: Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, in: Finanz-Archiv, Bd. 13, 1896, S. 1-88.
- Scheffler, Wolfram* [Besteuerung I 2006]: Besteuerung von Unternehmen I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, Bd. 1, 9. Aufl., Heidelberg: C.F. Müller, 2006.
- Schmauder, Katrin* [Das Darlehen 1998]: Das Darlehen im syrischen Kulturraum, Geschichte und Gegenwart: rechtshistorische und rechtsvergleichende Betrachtung, Münster: Lit, 1998.
- Schmidt, Ludwig* [Einkommensteuergesetz 2007]: Einkommensteuergesetz, Kommentar, 26. Aufl., München: Beck, 2007.
- Segebrecht, Helmut* [Überschussrechnung 2000]: Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 10 Aufl., Herne, Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 2000.
- Segebrecht, Helmut* [Überschussrechnung 2005]: Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 11. Aufl., Herne, Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 2005.
- Smith, Adam* [Wohlstand 1974]: Der Wohlstand der Nationen, München: Beck, 1974 (Übersetzung von „An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations“ nach der 5 Aufl., London 1789).
- Söffing, Günter* [Überschußrechnung 1983]: Die Gewinnermittlung durch Überschußrechnung, in: Neues Steuerrecht von A bis Z, Heft 14/15, 1983, S. 5-24.

- Strunk, Günter / Kaminski, Bert* [Gewinnermittlung 2001]: Steuerliche Gewinnermittlung bei Unternehmen, Bd. 2, Kriftel: Luchterhand, 2001.
- Tipke, Klaus / Kruse, Heinrich Wilhelm* [Abgabenordnung]: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO und FGO (ohne Steuerstrafrecht), 16. Aufl., Köln: Otto Schmidt, Loseblattausgabe, letzte Nachlieferung: August 2007.
- Tipke, Klaus / Lang, Joachim* [Steuerrecht 2002]: Steuerrecht, 17. Aufl., Köln: Otto Schmidt, 2002.
- Tipke, Klaus / Lang, Joachim* [Steuerrecht 2005]: Steuerrecht, 18. Aufl., Köln: Otto Schmidt, 2005.
- Weber-Grellet, Heinrich* [Maßgeblichkeitsgrundsatz 1999]: Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, in: Betriebs-Berater, Heft 51/52, 1999, S. 2659-2666.
- Wehr, Hans* [Arabisches Wörterbuch 1977]: Arabisches Wörterbuch - für die Schriftsprache der Gegenwart und Supplement, Arabisch-Deutsch, 4. Aufl., Beirut: Libanon, 1977.
- Wöhe, Günter* [Steuerlehre 1986]: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. 1 – 2. Halbbd., Der Einfluß der Besteuerung auf das Rechnungswesen des Betriebs; Steuerbilanz; Vermögensaufstellung; Steuerliche Betriebsprüfung, 6. Aufl., München: Vahlen, 1986.
- Wöhe, Günter* [Steuerlehre 1988]: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. 1 – 1. Halbbd., Die Steuern des Unternehmens; Das Besteuerungsverfahren, 6. Aufl., München: Vahlen, 1988.
- Wöhe, Günter / Döring, Ulrich* [Betriebswirtschaftslehre 2000]: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 20. Aufl., München: Vahlen, 2000.

Verzeichnis der arabischsprachigen Literatur

- Aladi, Ebrahiem / Alkatieb, Khaled* [Besteuerung 1996]: Die Besteuerung, Veröffentlichungen der Universität Damaskus, Damaskus, 1996.
- Albatrik, Junes / Nurallah, Nurallah / Baschur, Isam* [Steuergesetzgebung 1982]: Die Steuergesetzgebung, Damaskus: Altaawania, 1982.
- Aldali, Suliman* [Realeinkommensteuer 1998]: Die Realeinkommensteuer in Syrien - Wirklichkeit und Horizont der Reform, Veröffentlichungen der Universität Aleppo, Aleppo, 1998.
- Alektiar, Rafik* [Einkommensteuer 1968]: Die Einkommensteuer und die Besteuerung, Damaskus: Aljadiedah, 1968.
- Algaza, Hischam* [Steuersystem 1973]: Steuersystem Syrien zwischen Theorie und Wirklichkeit, Damaskus: Alinschaa, 1973.
- Alhallak, Mohamed / Alhardan, Abd-Alhadi* [Steuerrecht 2004]: Studien im Steuerrecht, Veröffentlichungen der Universität Damaskus, Damaskus, 2004.
- Alkatieb, Khaled / Almahaini, Mohamed-Khaled* [Besteuerung 2003]: Die Besteuerung, Veröffentlichungen der Universität Damaskus, Damaskus, 2003.
- Almahaini, Mohamed-Khaled* [Steuern 2003]: Die Rolle der Steuern im Rahmen des wirtschaftlichen und sozialpolitischen Entwicklungsprozesses, in: Magazin der Universität Damaskus, Heft 19, 2003, S. 255-313.
- Altuni, Nagi* [Steuerpolitik 2000]: Bewertung der Steuerpolitik in arabischen Ländern, in: Wachstum und Wirtschaftspolitik, Heft 1, Kuwait, 2000, S. 93-105.
- Askar, Abier* [Steuerhinterziehung 1993]: Aspekte der Steuerhinterziehung, Damaskus, 1993.
- Baschur, Isam* [Finanzen 1981]: Die Finanzen und die Steuergesetzgebung, Damaskus: Alwahdah, 1981.
- Daas, Salim* [Einkommensteuersystem 2002]: Einkommensteuersystem in der Syrischen Arabischen Republik, Damaskus: Ebedi, 2002.

- Farhoud, Mohammed-Saied* [Finanzwissenschaft 2003]: Prinzipien der Finanzwissenschaft, Bd. 1, Veröffentlichungen der Universität Aleppo, Aleppo, 2003.
- Hanna, Dieb* [Steuerhinterziehungsgesetz 2003]: Der Finanzminister bei einer Pressekonferenz über das Steuerhinterziehungsgesetz, in: Die Wirtschaft, Heft 123, Damaskus, 2003, S. 7-9.
- Jamal, Tlas* [Wirtschaftliche Identität 2004]: Die syrische Wirtschaft und Bestimmungsprobleme des wirtschaftlichen Identität, in: Die Wirtschaft, Heft 192, Damaskus, 2004. S. 18-21.
- Kanan, Ali* [Finanzen 2003]: Die Finanzen und die Finanzreform in Syrien, Damaskus: Dar Alreda, 2003.
- Karrat, Salalh* [Besteuerung, Anwendung 1982]: Die Besteuerung, die praktische Anwendung, Veröffentlichungen der Universität Aleppo, Aleppo, 1982.
- Karrat, Salalh* [Besteuerung 1990]: Die Besteuerung, Veröffentlichungen der Universität Aleppo, Aleppo, 1990.
- Nurallah, Nurallah* [Einkommensteuersystem 1960]: Die Einkommensteuersystem - Erklärung und Kommentar, Damaskus: Aljadiedah, 1960.
- Razuk, Hanna* [Besteuerung 1978]: Die Besteuerung, Veröffentlichungen der Universität Damaskus, Damaskus, 1978.
- Saafan, Samir* [Finanzielle Reform 2003]: Fragen der wirtschaftlichen und finanziellen Reform in Syrien, Damaskus: Dar Alreda, 2003.

Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

Urt. vom 24.11.1959 - I 47/58 U, BStBl. III 1960, S. 188.

Urt. vom 13.03.1964 - IV 158/61 S, BStBl. III 1964, S. 455.

Urt. vom 08.10.1964 - IV 365/62 U, BStBl. III 1965, S. 12.

Beschluss vom 06.12.1965 - GrS 2/64 S, BStBl. III 1966, S. 144.

Urt. vom 02.02.1966 - I 372/62, BStBl. III 1966, S. 294.

Urt. vom 12.05.1966 - IV 472/60, BStBl. III 1966, S. 372.

Beschluss vom 07.12.1969 - GrS 1/67, BStBl. II 1969, S. 268.

Beschluss vom 03.02.1969 - GrS 2/68, BStBl. II 1969, S. 291.

Beschluss vom 19.10.1970 - GrS 2/70, BStBl. II 1971, S. 17.

Urt. vom 02.09.1971 - IV 342/65, BStBl. II 1972, S. 334.

Urt. vom 06.12.1972 - IV R 4–5/72, BStBl. II 1973, S. 293.

Urt. vom 16.01.1975 - IV R 180/71, BStBl. II 1975, S. 526.

Urt. vom 02.03.1978 - IV R 45/73, BStBl. II 1978, S. 431.

Urt. vom 11.07.1978 - VIII R 120/75, BStBl. II 1979, S. 57.

Urt. vom 30.10.1980 - IV R 97/78, BStBl. II 1981, S. 305.

Urt. vom 01.07.1981 - I R 134/78, BStBl. II 1981, S. 780.

Urt. vom 02.03.1982 - VIII R 225/80, BStBl. II 1984, S. 504.

Urt. vom 29.04.1982 - IV R 95/79, BStBl. II 1982, S. 593.

Beschluss vom 21.11.1983 - GrS 2/82, BStBl. II 1984, S. 160.

Urt. vom 23.02.1984 - IV R 128/81, BStBl. II 1984, S. 516.

Urt. vom 24.09.1985 - IX R 2/80, BStBl. II 1986, S. 284.

Urt. vom 10.12.1985 - VIII R 15/83, BStBl. II 1986, S. 342.

Urt. vom 24.07.1986 - IV R 309/84, BStBl. II 1987, S. 16.

Urt. vom 10.03.1988 - IV R 207/85, BStBl. II 1988, S. 611.

Urt. vom 22.07.1988 - III R 175/85, BStBl. II 1988, S. 995.

- Urt. vom 20.04.1989 - IV R 106/87, BStBl. II 1989, S. 641.
- Urt. vom 13.10.1989 - III R 30-31/85, BStBl. II 1990, S. 287.
- Urt. vom 21.11.1989 - IX R 170/85, BStBl. II 1990, S. 310.
- Urt. vom 20.06.1990 - I R 160/85, BStBl. II 1990, S. 913.
- Urt. vom 15.11.1990 - IV R 103/89, BStBl. II 1991, S. 228.
- Urt. vom 26.07.1991 - VI R 82/89, BStBl. II 1992, S. 1000.
- Urt. vom 29.10.1991 - VIII R 148/85, BStBl. II 1992, S. 647.
- Urt. vom 04.12.1991 - I R 26/91, BStBl. II 1992, S. 686.
- Urt. vom 21.05.1993 - VIII R 1/91, BStBl. II 1994, S. 93.
- Urt. vom 30.07.1993 - VI R 87/92, BStBl. II 1993, S. 884.
- Urt. vom 01.10.1993 - III R 32/92, BStBl. II 1994, S. 179.
- Urt. vom 18.06.1998 - IV R 61/97, BStBl. II 1998, S. 621.
- Urt. vom 02.10.2003 - IV R 13/03, BStBl. II 2004, S. 985.

Verwaltungsvorschriften des Bundes

- BMF-Schreiben vom 17.11.2004 - IV B 2 – S 2134 – 2/04, BStBl. I 2004, S. 1064.
- BMF-Schreiben vom 30.05.2005 - IV A 7 – S 1544 – 3/05, BStBl. I, 2005, S. 678.
- BMF-Schreiben vom 21.09.2006 - IV A 7 – S 1451 – 46/06, BStBl. I 2006, S. 549.
- Einkommensteuer-Richtlinien 2005 (EStR), i. d. Fassung der Bekanntmachung vom 16.12.2005 (BStBl. I Sondernummer 1/2005).
- Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 (KStR), i. d. Fassung der Bekanntmachung vom 13.12.2004 (BStBl. I Sondernummer 2/2004).

Deutsches Quellenverzeichnis

a. Gesetze

- Abgabenordnung (AO), amtliche Neufassung v. 1.10.2002 (BGBl. I S. 3869, ber. 2003 I S. 61), letzte Änd. v. 13.12.2006 (BGBl. I S. 2878).

Bewertungsgesetz (BewG), amtliche Neufassung v. 1.2.1991 (BGBl. I S. 231),
letzte Änd. v. 13.12.2006 (BGBl. I S. 2878).

Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), i. d. Fassung der Bekanntmachung v.
2.1.2002 (BGBl. I S. 42, 2909), letzte Änd. v. 23.11.2007 (BGBl. I S.
3631).

Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV), amtliche Neufassung
v. 10.5.2000 (BGBl. I S. 718), letzte Änd. v. 07.12.2006 (BGBl. I S.
2782).

Einkommensteuergesetz (EStG), amtliche Neufassung v. 19.10.2002 (BGBl. I
S. 4212, ber. 2003 I S.179), letzte Änd. v. 13.12.2006 (BGBl. I S. 2915).

Grundgesetz (GG) v. 23.05.1949 (BGBl. I S. 1), letzte Änd. v. 28.8.2006
(BGBl. I S. 2034).

Handelsgesetzbuch (HGB), in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungs-
nummer 4100-1, veröffentlichten Fassung, letzte Änd. v. 23.11.2007.
(BGBl. I S. 2614).

Körperschaftsteuergesetz (KStG), amtliche Neufassung v. 15.10.2002 (BGBl. I
S. 4145), letzte Änd. v. 13.12.2006 (BGBl. I S. 2878).

Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung (KStDV), amtliche Neufassung
v. 22.02.1996 (BGBl. I S. 365), letzte Änd. v. 19.12.2000 (BGBl. I S.
1790).

Umsatzsteuergesetz (UStG), amtliche Neufassung v. 21.02.2005 (BGBl. I S.
388), letzte Änd. v. 13.12.2006 (BGBl. I S. 2878).

b. Sonstiges

Weltentwicklungsbericht, Chancengerechtigkeit und Entwicklung, veröffentlicht
für die Weltbank: Droste Verlag, 2006.

Wirtschaftsentwicklung / Syrien, in: Bundesstelle für Außenhandelsinformation
(bfai), Köln, 2003.

Syrisches Quellenverzeichnis

a. Gesetze

Haupteinkommensteuergesetz, legislatives Dekret Nr. 85 v. 21.05.1949, gesamtsteuerliche Gesetzgebung, Teil I, Finanzministerium, Damaskus, letzte Änd. v. 2005.

Pauschaleinkommensteuergesetz, Gesetz Nr. 112 vom 11.05.1958 gesamtsteuerliche Gesetzgebung, Teil I, Finanzministerium, Damaskus, letzte Änd. v. 2005.

Verfassung der Syrischen Arabischen Republik, legislatives Dekret Nr. 208 v. 13.03.1973, Das Amtsblatt, Damaskus, 1973.

Steuergesetz Nr. 31 v. 08.11.1975, Finanzministerium, Damaskus, 1975.

Steuergesetz Nr. 21 v. 01.07.1981, Finanzministerium, Damaskus, 1981.

Steuergesetz Nr. 20 v. 06.07.1991, Finanzministerium, Damaskus, 1991.

Steuergesetz Nr. 24 v. 13.11.2003, Finanzministerium, Damaskus, 2003.

b. Dekrete

Legislatives Dekret Nr. 58 v. 02.03.1948, Finanzministerium, Damaskus, 1948.

Legislatives Dekret Nr. 85 v. 21.05.1949, Finanzministerium, Damaskus, 1949.

Legislatives Dekret Nr. 17 v. 03.06.1952, Finanzministerium, Damaskus, 1952.

Legislatives Dekret Nr. 146 v. 22.12.1964, Finanzministerium, Damaskus, 1964.

Legislatives Dekret Nr. 41 v. 26.02.1968, Finanzministerium, Damaskus, 1968.

Legislatives Dekret Nr. 928 v. 25.04.1968, Finanzministerium, Damaskus, 1968.

Legislatives Dekret Nr. 21 v. 18.01.1969, Finanzministerium, Damaskus, 1969.

Legislatives Dekret Nr. 52 v. 13.04.1971, Finanzministerium, Damaskus, 1971.

Exekutives Dekret Nr. 21 v. 19.03.1974, Finanzministerium, Damaskus, 1974.

c. Bestimmungen

Bestimmung Nr. 2437 v. 26.01.1983, Finanzministerium, Damaskus, 1983.

Bestimmung Nr. 1337/D v. 23.05.1983, Finanzministerium, Damaskus, 1983.

Bestimmung Nr. 2828/D v. 21.12.1983, Finanzministerium, Damaskus, 1983.

Bestimmung Nr. 365 v. 07.01.1998, Finanzministerium, Damaskus, 1998.

Bestimmung Nr. 2111 v. 8.11.1998, Finanzministerium, Damaskus, 1998.

d. Anweisungen

Anweisungen des Finanzministeriums Nr. 46/B, vom 07.02.1967, Damaskus, 1967.

Klassifizierungsanweisungen Nr. 182/B/8/24 v. 13.08.1969, Finanzministerium, Damaskus, 1969.

Klassifizierungsanweisungen Nr. 364/B/8-24 v. 09.09.1969, Finanzministerium, Damaskus, 1969.

Klassifizierungsanweisungen Nr. 27341/B/2-77 v. 30.11.1977, Finanzministerium, Damaskus, 1977.

Klassifizierungsanweisungen Nr. 46232/D/16-97 v. 22.10.1982, Finanzministerium, Damaskus, 1982.

Anweisungen des Finanzministeriums Nr. 94/B v. 18.03.1983, Finanzministerium, Damaskus, 1983.

e. Sonstiges

Verordnung Nr. 323 v. 17.02.1975, Finanzministerium, Damaskus, 1975.

Das Steuerverzeichnis, Finanzministerium, Damaskus, 1984.

Veröffentlichungen des Finanzministeriums hinsichtlich des Haupteinkommensteuergesetzes und seiner Änderungen bis 01.06.1970, Damaskus, 1970.

Veröffentlichungen des Finanzministeriums hinsichtlich der Liste der pauschaleinkommensteuerpflichtigen Tätigkeiten, Damaskus, 2002.

Erklärung

Hiermit versichere ich gemäß § 10 Abs. 2 der Promotionsordnung der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Technischen Universität Dortmund, dass ich diese Dissertation selbständig verfasst habe und mich anderer als der angegebenen Hilfsmittel nicht bedient habe.

Dortmund, 12. Februar 2008

Suliman Aldali