

## Verständigungen im türkischen Steuerrecht Anknüpfungspunkte für eine gesetzliche Konzeption in Deutschland?

Doz. Dr. FUNDA BAŞARAN YAVAŞLAR\* und Rechtsanwalt METIN YILMAZ\*\*

### Inhaltsübersicht

- |   |   |
|---|---|
| <p>I. Einführung<br/>II. Grundlagen und Rahmen der Verständigung im türkischen Besteuerungsprozess<br/>III. Rechtsnatur einer Verständigung</p> | <p>IV. Gegenstand einer Verständigung<br/>V. Rechtsfolgen einer Verständigung<br/>VI. Zusammenfassung</p> |
|---|---|

### I. Einführung

Ein Steuersystem, das eine Konfliktlösung zwischen der Steuerverwaltung und dem Steuerpflichtigen nur auf Gerichtsebene zulässt, führt notwendigerweise zur Verlängerung des Besteuerungsprozesses, zu einer größeren Arbeitslast der Rechtsprechungsorgane, entstehenden Verfahrenskosten und einer Rechtsunsicherheit bis zur Entscheidung der Gerichte ggf. erst in letzter Instanz. Zwar vermindert ein außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren in Form des Einspruchsverfahrens die Zahl der Klagen, jedoch ist es unter dem Aspekt eines funktionsfähigen außergerichtlichen Rechtsschutzes nicht unbedenklich, wenn die Ausgangsbehörde ihre eigenen Entscheidungen überprüft<sup>1</sup>. Nicht zuletzt diese Gründe rechtfertigen die nähere Betrachtung von Rechtsinstrumenten, die den Beteiligten am Besteuerungsverfahren, nämlich dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung, die Gelegenheit der gemeinsamen Lösung des unter ihnen entstandenen Konfliktes anbieten.

Eine Verständigung zwischen Steuerpflichtigem und Steuerverwaltung stellt ein solches Instrument zur gemeinsamen Lösung dar, indem es eine Kooperationsmöglichkeit für beide Seiten anbietet, die idealerweise gleichsam die rechtmäßige Erhebung der Steuerschuld als das gleiche Ziel verfolgen. Durch eine Verständigung erhält die Steuerverwaltung die Möglichkeit, mehr Informationen über den Steuertatbestand und damit die Steuerbemessungsgrundlage unmittelbar vom Steuerpflichtigen als die beste Informationsquelle zu erhalten und der Steuerpflichtige gewinnt die Möglichkeit, seinen (Rechts-)Standpunkt der

Steuerverwaltung detailliert zu vermitteln. Ein gegenseitiges Entgegenkommen bei der Problemlösung kann schließlich zu einer einvernehmlichen Klärung des Streitstandes führen.

Trotz seiner Vorteile hat der deutsche Gesetzgeber dieses Rechtsinstrument bisher nicht auf gesetzlich fixierte Grundlagen gestellt. Unter dem Begriff der „tatsächlichen Verständigung“ hat es längst Einzug in die Besteuerungspraxis gefunden und seine erforderlichen Konturen durch den BFH erhalten: Die Rechtsprechung hat die tatsächliche Verständigung zu einem eigenständigen Rechtsinstitut fortgebildet<sup>2</sup>. In der Folge hat das Bundesministerium der Finanzen im Sommer 2008 ein BMF-Schreiben veröffentlicht, in dem die Rechtsprechungsgrundsätze zur tatsächlichen Verständigung zusammengefasst und den obersten Finanzbehörden der Länder als Weisungsgrundlage für die nachgeordneten Finanzämter zur Verfügung gestellt werden<sup>3</sup>.

Im Gegensatz zur Nichtkodifizierung in Deutschland ist die Verständigung in der türkischen Abgabenordnung (Vergi Usul Kanunu, nachfolgend: tAO)<sup>4</sup> seit 1963<sup>5</sup> gesetzlich verankert. Das Ergebnis der sieben- und vierzigjährigen Erfahrung der türkischen Verständigungspraxis, in dem die Quote der eingehenden Verständigungsanträge durchschnittlich 58 % der antragsberechtigten Fälle und die Quote der „erfolgreichen“ Verständigungen durchschnittlich etwa 80 bis 90 % der eingehenden Anträge ausmacht<sup>6</sup>, zeigt, dass die Verständigungen in der Türkei einen wichtigen Beitrag zur schnellen Erhebung der öffentlichen Abgaben, zur Verfahrensökonomie und zur Rechtssicherheit sowie zum Rechtsfrieden leisten.

\* Frau Dr. Funda Başaran Yavaşlar ist Dozentin an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Marmara Universität in Istanbul am Lehrstuhl für Steuerrecht.

\*\* Herr Metin Yılmaz ist Assistant Manager bei der KPMG AG, Niederlassung Köln im Bereich Tax und Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht der Ruhr-Universität Bochum. Die Autoren danken Prof. Dr. Klaus Tipke für seine wertvollen wissenschaftlichen Hinweise und für die Unterstützung bei der Veröffentlichung dieses Aufsatzes.

<sup>1</sup> Seez, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>20</sup>, § 22 Rz. 10–11.

<sup>2</sup> BFH, BStBl. II 1985, 354; 91, 45; 95, 32; 96, 625; 02, 408; 04, 975; 05, 160.

<sup>3</sup> BMF, Schr. v. 30.7.2008, BStBl. I 2008, 831.

<sup>4</sup> Gesetz Nr. 213 v. 4.1.1961, Amtsblatt v. 10.1.1961, Nr. 10703, v. 11.1.1961, Nr. 10704 und v. 12.1.1961, Nr. 10705.

<sup>5</sup> Eingeführt durch das Gesetz Nr. 205 v. 19.2.1963, Amtsblatt v. 28.2.1963, Nr. 11343.

<sup>6</sup> Tätigkeitsberichte des Einkommens-Verwaltungspräsidiums 2006 und 2009 (Gelir İdaresi Başkanlığı 2006 ve 2009 Yılı Faaliyet Raporları), abrufbar unter: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) Abruf erfolgte am 15.9.2008 und am 24.6.2010; für die Jahre 2002 bis 2006 zusätzlich: Yereli Ayşe Necef, Tarhiyat Öncesi Ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreçlerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Uzlaşma Komisyonlarının Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi, Ege Akademik Barış, Bd. 8, Nr. 2 (2008), S. 835 ff.

Ob ein derart erprobtes und beständiges Statut auch eine „Inspirations-“ oder zumindest eine „Informationsquelle“ für die in Deutschland insofern bestehende Gesetzeslücke bieten könnte, ist die zu klärende Frage. Die Vorstellung der Verständigungssystematik der Türkei und die Untersuchung der Kompatibilitätstauglichkeit für das Verständigungssystem in Deutschland sollen den Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen bilden.

Um einen hilfreichen Systemvergleich anstellen zu können, muss vorangestellt werden, dass sowohl das türkische als auch das deutsche Steuerrecht vergleichbaren verfassungsrechtlichen Besteuerungsprinzipien unterliegen. Der einzige Unterschied liegt darin, dass sowohl das Gesetzmäßigkeitsprinzip als auch das Leistungsfähigkeitsprinzip in Art. 73 der türkischen Verfassung<sup>7</sup> (nachfolgend: tVerf) ausdrücklich geregelt sind und das Rechtsstaatsprinzip in Art. 2 tVerf dadurch erklärt wird, dass die Türkische Republik ein sozialer Rechtsstaat ist<sup>8</sup>.

## II. Grundlagen und Rahmen der Verständigung im türkischen Besteuerungsprozess

Rechtsgrundlagen der Verständigung sind allgemein in den Nachtragsparagrafen (Nt-p.) 1, 6 bis 9 und 11 bis 12 tAO und speziell in den vom Finanzministerium hierzu erlassenen Rechtsverordnungen<sup>9</sup> zu finden.

Anders als in Deutschland<sup>10</sup> sind die Erscheinungsformen der Verständigungen in der Türkei gesetzlich beschränkt auf zwei Konstellationen und Zeitpunkte: Zunächst war lediglich eine Verständigung vorgesehen für den Verfahrenszeitpunkt nach einer Steuer-

festsetzung (sog. Verständigung nach Steuerfestsetzung). Im Jahr 1986 fand schließlich auch eine Verständigungsmöglichkeit für Zeitpunkte vor einer Steuerfestsetzung Einzug ins Gesetz (sog. Verständigung vor Steuerfestsetzung).

Neben dem Unterschied im Zeitpunkt der Verständigung bestehen zwischen der Verständigung vor und der Verständigung nach der Steuerfestsetzung bedeutende weitere Unterschiede mit im Folgenden zu untersuchenden Auswirkungen auf das Gleichheitsprinzip<sup>11</sup>.

Zum Verständnis der Verständigungskonzeption in der Türkei muss ferner vorangestellt werden, dass eine Verständigung nach einer Steuerfestsetzung ausschließlich bei der sog. „ergänzenden Steuerfestsetzung“, bei der sog. „Steuerfestsetzung von Amts wegen“ und bei der „Steuerfestsetzung durch die Verwaltung“ in Betracht kommt<sup>12</sup>, die meist nach einer Außenprüfung oder einer Nachschau festgesetzt werden. Von der Verständigung ausgenommen sind Steuerfestsetzungen aufgrund eingereicher Steuererklärungen. Eine Verständigung vor Steuerfestsetzung ist dagegen nur im Anschluss an eine Außenprüfung möglich. In diesen Fällen, die gekennzeichnet sind durch die gleichzeitige Verwirklichung von Steuerordnungswidrigkeitstatbeständen, werden in der Türkei auch regelmäßig Bußgelder festgesetzt bzw. zur Festsetzung vorgesehen, die ebenfalls zum Gegenstand von Verständigungsverfahren gemacht werden können.

Ein Antragsrecht auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens hat in der Türkei nicht jeder Steuerpflichtige, sondern nur der Steuerschuldner<sup>13</sup> und der Bußgeldschuldner<sup>14</sup>. Abgesehen davon, dass bei der Verständigung vor Steuerfestsetzung der Außenprü-

7 Türkische Verfassung v. 7.11.1982, Gesetzes-Nr. 2709, veröffentlicht im Amtsblatt v. 9.11.1982.

8 Art. 2 tVerf.: „Die Republik Türkei ist ein im Geiste des Friedens der Gemeinschaft, der nationalen Solidarität und der Gerechtigkeit die Menschenrechte achtender, (...) demokratischer, laizistischer und sozialer Rechtsstaat“.

9 Rechtsverordnung zur Verständigung vor Steuerfestsetzung (Tarihîyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği), Amtsblatt v. 3.2.1999, Nr. 23600 und Rechtsverordnung zur Verständigung (Uzlaşma Yönetmeliği), Amtsblatt v. 3.2.1999, Nr. 23600. Diese Rechtsverordnungen wurden geändert durch weitere Rechtsverordnungen, s. Amtsblatt v. 24.8.1999, Nr. 23796, Amtsblatt v. 22.10.2005, Nr. 25974 und Amtsblatt v. 23.3.2007, Nr. 26471.

10 Zu den Erscheinungsformen von Verständigungen im gestuften Besteuerungsverfahren in Deutschland s. Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 7 ff.

11 Başaran Yavaşlar, Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma, MÜİİBFD (Festschrift für Batirel), Bd. 25, Nr. 2 (2008), S. 312 ff. (317, 322-323, 329, 332).

12 Die Steuerfestsetzungsarten im türkischen Steuerrecht unterscheiden sich hauptsächlich durch die Feststellungsart der Bemessungsgrundlage. Bei der „Steuerfestsetzung aufgrund der Steuererklärung“ wird die Bemessungsgrundlage mit der Steuererklärung durch den Steuerschuldner mitgeteilt. Die Steuerbehörde wendet auf die mitgeteilte Bemessungsgrundlage den Steuersatz/Steuertarif an und berechnet so die Steuerfestsetzung. Die Bemessungsgrundlage bei der „ergänzenden Steuerfestsetzung“ wird anhand der Bücher, Unterlagen und Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen oder anhand gesetzlicher Richtwerte endgültig ermittelt. Ferner wird vorausgesetzt, dass zuvor eine Steuerfestsetzung vorgenommen wurde.

Auch wenn hierbei die Art der vorherigen Steuerfestsetzung unbedeutend ist, basieren die meisten Fälle der „ergänzenden Steuerfestsetzung“ auf vorangegangene Steuerfestsetzungen aufgrund eingereicher Steuererklärungen. „Die Steuerfestsetzung von Amts wegen“ erfolgt dann, wenn die Bemessungsgrundlage anhand der Bücher, Aufzeichnungen und Unterlagen des Steuerpflichtigen oder gesetzlicher Richtwerte nicht endgültig und richtig festgestellt werden kann (§ 30 Abs. 1 tAO). Daher muss die Bemessungsgrundlage geschätzt werden. Die „Steuerfestsetzung durch die Verwaltung“, die der Verfassung (Leistungsfähigkeitsprinzip) widerspricht, erfolgt in der Praxis sehr eingeschränkt. Sie ist eine Steuerfestsetzungsart, bei der die Bemessungsgrundlage rein durch gesetzliche Vorgaben ermittelt wird (Doppelter § 30 Abs. 1 tAO). Allerdings ist die Bezeichnung irreführend, da gem. § 20 tAO die Steuerfestsetzung stets ein Verwaltungsakt ist, der vom Finanzamt erlassen wird. Dies erfolgt in Anwendung der Einzelsteuergesetze durch Ermittlung der steuerrelevanten Bemessungsgrundlage und in Anwendung des jeweiligen Steuertarifs. Schließlich führt dies dazu, dass auch die anderen Steuerfestsetzungsarten von der Steuerverwaltung vorzunehmen sind.

13 Gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 tAO erfasst der in den folgenden Vorschriften der tAO verwendete Begriff „Steuerschuldner“ auch den Haftungsschuldner. In den §§ 10-12 tAO werden die gesetzlichen Vertreter von natürlichen und juristischen Personen und von nichtrechtsfähigen Gebilden (wie z.B. Joint Venture), sowie Steuerertrichtungspflichtige und Erben als Haftungsschuldner bestimmt.

14 Bußgeldschuldner ist derjenige, der wegen einer steuerlichen Ordnungswidrigkeit mit einem Bußgeld sanktioniert ist.

fer den Steuerschuldner und/oder den Bußgeldschuldner dazu einladen kann (Art. 11 Abs. 1 der Rechtsverordnung für Verständigungen vor einer Steuerfestsetzung, nachfolgend: RVO VvS<sup>15</sup>), ein Verständigungsverfahren einzuleiten, hat die Steuerverwaltung keine eigene Initiativmöglichkeit, ein Verständigungsverfahren anzustoßen.

Der Verständigungsmechanismus im türkischen Recht verpflichtet zwar weder den Steuer- und Bußgeldschuldner noch die Steuerverwaltung zum Abschluss von Verständigungen. Die gesetzliche Verankerung der Berechtigung des Steuer- und Bußgeldschuldners, eine Verständigung in den dafür vorgesehenen Fällen zu beantragen, bedeutet allerdings für die Steuerverwaltung eine Verpflichtung zur objektiven und fehlerfreien Prüfung, ob und inwiefern eine Verständigung in Betracht kommt<sup>16</sup>. Jeder Antrag eines jeden Steuer- und Bußgeldschuldners bedarf einer individuellen, fairen und sachgemäßen Beurteilung. Die Steuerverwaltung kann nur bei berechtigter Begründung den Verständigungsantrag des Steuerschuldners ablehnen; anderenfalls wird die *ratio legis* des Verständigungsinstituts verletzt.

Ein erfolgloses Verständigungsverfahren in der Türkei bildet in seiner aktuellen Konzeption keine Sachurteilsvoraussetzung und auch kein Hindernis für eine finanzgerichtliche Klage. Während der Steuerschuldner einer Veranlagung zuvor innerhalb der Rechtsbehelfsfrist von dreißig Tagen die Möglichkeit einer Klageerhebung hatte, kann er seit der Einführung des Instituts der Verständigung optional innerhalb derselben Frist bei der zuständigen Finanzbehörde (genauer: bei der dort eingerichteten und aus drei Finanzbeamten bestehenden Verständigungskommission)<sup>17</sup> einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens stellen (§ 1 tAO/Nt.)<sup>18</sup>. Erhebt er zuerst eine Klage und stellt anschließend einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens, ist das Gericht verpflichtet, bis zur Vorlage des Ver-

ständigungsergebnisse, das Gerichtsverfahren ruhen zu lassen (§ 7 Abs. 2 tAO/Nt.). Nur für den Fall, dass das Verständigungsverfahren zu keinem „erfolgreichen“ Abschluss gebracht wird, darf das Gerichtsverfahren fortgesetzt werden. Nach einer erfolgreichen Verständigung hingegen ist das Weiterführen des Gerichtsverfahrens ausgeschlossen.

### III. Rechtsnatur einer Verständigung

Die Rechtsnatur einer Verständigung wird weder in der tAO noch in den dazu erlassenen Rechtsverordnungen definiert. In einer Grundsatzentscheidung<sup>19</sup> (sog. „içtihadı birleştirme kararı“) hat das OVG (sog. „Danıştay“<sup>20</sup>) festgestellt, dass die Verständigung eine Lösung für die durch die Anwendung der Steuergesetze zwischen der Steuerverwaltung und dem Steuer-/ Bußgeldschuldner entstehenden Streitigkeiten im Wege des beiderseitigen Nachgebens darstellt, indem schon anfangs eine Übereinstimmung über die zu zahlende Steuer oder das Bußgeld erzielt wird<sup>21</sup>.

Gemäß §§ 6, 7 und 11 tAO/Nt. muss das Ergebnis einer erfolgreichen Verständigung in einem „Verständigungsprotokoll“ festgehalten werden, das von der Finanzverwaltung und dem Steuerschuldner zu unterschreiben ist. Diese Niederschrift ist für beide Seiten bindend<sup>22</sup>. Hieraus lässt sich erkennen, dass bei Erzielung einer Einigung, also bei korrespondierenden Willenserklärungen der Verständigungskommission und dem Steuerschuldner, ein *zweiseitiger Vertrag* zwischen den beteiligten Parteien zustande kommt. Insofern herrscht in der türkischen Literaturmeinung<sup>23</sup> und Rechtsprechung<sup>24</sup> Einigkeit<sup>25</sup>.

Auf die Frage, welche Art von Vertragstyp der „Verständigungsvertrag“ darstellt, geht die Rechtsprechung nicht ein. In der Literatur wird diese Fragestellung auch nur spärlich erörtert und zum Teil vertreten, dass die Verständigung ein Verwaltungsvertrag<sup>26</sup>, oder ein privatrechtlicher Vergleichsvertrag<sup>27</sup> sei, in

15 Tarihîyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, s. hierzu FN 9.

16 Başaran Yavaslar, MÜİİBF Bd. 25, Nr. 2, S. 318.

17 Die Verständigungsverhandlungen in der Türkei werden seitens der Finanzverwaltung durch eigens dafür eingerichtete Verständigungskommissionen geführt, die sich stets aus drei Vertretern der Finanzverwaltung zusammensetzen. Entscheidungen in der Kommission werden durch Mehrheitsabstimmungen getroffen. Die konkrete personelle Zusammensetzung der Kommissionen ist abhängig davon, in welcher Hierarchieebene der Finanzverwaltung die Kommission angesiedelt ist. Ab einem Verständigungsrahmen von 2 Mio. Türkische Lira ist stets der Zuständigkeitsbereich der sog. „Zentralen Verständigungskommission“ in Ankara eröffnet.

18 Die Antragsfrist bei einer Verständigung vor der Steuerfestsetzung läuft ab Beginn der Außenprüfung bis zur Erstellung des Prüfungsprotokolls (Art. 9 RVO VvS).

19 Gemäß § 40 Nr. 4 des Oberverwaltungsgesetzes (Gesetz Nr. 2575) binden Grundsatzentscheidungen der „Grundsatzkammer“ des OVG (sog. „İçtihatları Birleştirme Kurulu“) sowohl die Steuerverwaltung als auch die VG und die Senate des OVG.

20 Für finanzrechtliche Streitigkeiten bestehen in der Türkei spezielle FG als Eingangsinstanz. Die Revisionsinstanz wird wahrgenommen durch das OVG (Danytay).

21 DİBKK v. 23.10.1986, E. 1986/2, K. 1986/2 (Arslan/Dündar

Danytay Yçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları, Ankara 2002, S. 231).

22 Siehe unten unter Abschn. V.

23 Başaran Yavaslar, MÜİİBF Bd. 25, Nr. 2, S. 316; Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Aufl., Ankara 2006, S. 260; Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi<sup>2</sup>, 2008, S. 180; Kumrulu, Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama Ve Öğretim, Danıştay Dergisi, Nr. 72-73 (1989), S. 17; Öncel/ Kumrulu/Çagan, Vergi Hukuku<sup>15</sup>, 2008, S. 171; Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2002, S. 892.

24 Siehe z.B. DVDDGK v. 13.6.2003, E. 2002/592, K. 2003/333 (www.danistay.gov.tr, Abrufdatum: 1.9.2008): „Das im Anschluss an eine Verständigung verfasste Verständigungsprotokoll hat, begrenzt auf seinen konkreten Inhalt, die Eigenschaft eines verbindlichen Vertrages.“

25 Die in Deutschland bekannte tatsächliche Verständigung wird in der Literatur teils als „unverbindliche Absprache“, teils als „einverständliche Zusage“ oder als „Verwaltungsvertrag“ eingestuft. Ausführlich zum Meinungsstand in der deutschen Literatur mit umfangreichen Nachweisen s. Seer, Verständigungen (FN 10), S. 75 ff.

26 Öncel/Kumrulu/Çagan, S. 171; Kaneti, Vergi Hukuku<sup>2</sup>, 1989, S. 263.

27 Candan, a.a.O., S. 260, 359.

der die Verwaltung und der Betroffene sich in einem Gleichordnungsverhältnis gegenüberstehen, oder dass sie ein von der Verwaltung geschlossener Vertrag sei, der aber kein Verwaltungsvertrag<sup>28</sup> ist.

Für die Qualifizierung von besonderem Interesse ist auch das im türkischen Verwaltungsrecht bekannte Instrument des „zweiseitigen Verwaltungsakts“. Während der gewöhnliche bzw. „einseitige Verwaltungsakt“ vergleichbar ist mit dem Verwaltungsakt-Begriff in Deutschland<sup>29</sup> und dieser aufgrund der hoheitlichen Regelung gekennzeichnet ist durch das typische „Über-Unter-Ordnungsverhältnis“<sup>30</sup>, stellt die einvernehmliche Willensbildung zwischen Bürger und Verwaltung das entscheidende Merkmal für einen „zweiseitigen Verwaltungsakt“ dar<sup>31</sup>. Im türkischen Verwaltungsrecht wird bisher nur der Verwaltungsvertrag als ein zweiseitiger Verwaltungsakt genannt, der folgende Wesensmerkmale aufweisen muss<sup>32</sup>: 1. Gegenstand des Verwaltungsvertrages muss die unmittelbare Erbringung eines öffentlichen Dienstes durch den Vertragspartner oder die Beteiligung an einem öffentlichen Dienst sein. 2. Im Vergleich zur Stellung des Vertragspartners muss der Vertrag der Verwaltung eine überlegene Rechtsstellung sowie stärkere Kompetenzen und Berechtigungen zuweisen<sup>33</sup>.

Nach diesen Kriterien ist die Verständigung kein charakteristischer Verwaltungsvertrag, da es bei der Verständigung nicht darum geht, dem Steuer-/Bußgeldschuldner einen öffentlichen Dienst anzuvertrauen oder ihn daran zu beteiligen. Andererseits weist die Verständigung Merkmale auf, die einen zweiseitigen Verwaltungsakt kennzeichnen und gleichzeitig eine Abgrenzung zu einem privatrechtlichen Vergleichsvertrag ermöglichen: Die Gestaltung der Verständigungsverhandlungen wird geprägt durch eine übergeordnete Stellung der beteiligten Finanzverwaltung in Form der Verständigungskommission. Sie ist es, die das Verständigungsprotokoll vorbereitet und das Verständigungstreffen sowie seinen Verlauf steuert. Im

Anschluss an die Verständigungsverhandlung ist es ebenfalls die Finanzverwaltung, die dem Steuer-/Bußgeldschuldner einen abschließenden Lösungsvorschlag anbietet, bei dem der Steuer-/Bußgeldschuldner in vielen Fällen lediglich die Möglichkeit hat, darüber zu entscheiden, dieses abschließende Verständigungsangebot anzunehmen oder die Verständigung scheitern zu lassen. In der Praxis wird dem Steuer-/Bußgeldschuldner nicht erlaubt, seine eigenen Ansichten oder einen Einwand in die Verständigungsniederschrift aufzunehmen.

Finanzverwaltung und Steuer-/Bußgeldschuldner stehen sich im Rahmen der Verständigungsverhandlungen demzufolge nicht als gleichberechtigte Vertragspartner gegenüber. Nicht zu vernachlässigen ist aber der Umstand, dass die Verständigung nicht zustande kommt, solange der Steuer-/Bußgeldschuldner nicht seine Zustimmung zum Verständigungsangebot der Finanzverwaltung erteilt. Die aufgezeigten Unterschiede zum typischen Verwaltungsvertrag nach türkischem Verständnis und die gesetzlich normierten Rechtsfolgen sowie die formalen Eigenarten der Verständigung legen es nahe, sie als einen *zweiseitigen Verwaltungsakt „sui generis“* einzustufen<sup>34</sup>.

Es kann letztlich festgehalten werden, dass die Verständigungsparteien sich im Falle der einvernehmlich geschlossenen und mit dem Verständigungsprotokoll dokumentierten Vereinbarung den gesetzlich festgelegten, speziellen Rechtsfolgen unterwerfen.

#### IV. Gegenstand einer Verständigung

Wörtlich bezeichnet §§ 1 Abs. 1, Satz 1 und 11 Abs. 1 tAO/Nt. den Gegenstand der Verständigung als die *Höhe der festgesetzten oder festzusetzenden Steuern* und die Höhe der damit zusammenhängend festgesetzten oder festzusetzenden Bußgelder wegen Ordnungswidrigkeiten<sup>35</sup>. In § 7 Abs. 3 tAO/Nt. ist es dem Steuer-

28 *Ela/Kelecioğlu*, Vergi Cezaları ve Uzlaşma, Vergi Sorunları Dergisi Haziran 2000 Sayısı Eki, Ystanbul 2000, S. 72; *Günes*, S. 180; *Kumrulu*, S. 17, 21.

29 In wörtlicher Übereinstimmung mit § 35 Satz 1 VwVfG, § 31 Satz 1 SGB X definiert § 118 Satz 1 AO den Verwaltungsakt als hoheitliche Regelung eines Einzelfalls durch eine Verwaltungsbehörde mit unmittelbarer Außenwirkung.

30 *Gözübüyük/Tan*, İdare Hukuku, C. 1 (Genel Esaslar), 2. Aufl., 2001, Nr. 484 ff.; *Günday*, İdare Hukuku<sup>9</sup>, 2004, S. 110 ff.; *Özay*, Güneşgında Yönetim, İstanbul 2004, S. 405 und S. 423 ff. (508); *Yayla*, İdare Hukuku<sup>2</sup>, Filiz Kitabevi, 1990, 86 ff.

31 *Giritli/Bilgen/Akgüner*, İdare Hukuku<sup>2</sup>, 2006, S. 110; *Yayla*, S. 126.

32 Dan.12. D. v. 2.11.1976, E. 1974/1958, K. 1976/2141 (*Gözübüyük/Tan*, Nr. 575, Fn. 261); YHGKK v. 6.12.2006, E. 2006/9-769, K. 2006/781, İstanbul Barosu Dergisi, Bd. 81, Nr. 2 (2007), S. 686 ff. (688); *Giritli/Bilgen/Akgüner*, S. 906 ff.; *Günday*, S. 166 ff.; *Özay*, S. 511 f.; *Yayla*, S. 128 f.

33 Kennzeichnend für eine überlegene Rechtsstellung der Verwaltung sind z.B. die Einräumung von einseitigen Änderungsmöglichkeiten einzelner Vertragsklauseln, Sonderkündigungsrechte, Einräumung von Überwachungs- und Überprüfungsrechten sowie von Weisungsbefugnissen und Sanktionsmöglichkeiten, eigeninitiativ Handlungsmöglichkeiten, Recht auf Beschlagnahme und Vor-

kaufsrechte. Siehe z.B. YHGKK v. 6.12.2006, E. 2006/9-769, K. 2006/781, İstanbul Barosu Dergisi, Bd. 81, Nr. 2 (2007), S. 686 ff. (688); *Günday*, S. 169; *Yayla*, S. 128; Typische Beispiele für Verwaltungsverträge sind Verträge über öffentliche Anleihen, Kreditvergaben aus öffentlichen Mitteln oder über Bewirtschaftung von Bodenschätzen.

34 Ausführlich s. *Başaran Yavaşlar*, MÜİBFD Bd. 25, Nr. 2, S. 313 ff. (316).

35 In der tAO wird im Hinblick auf die unter die Verständigungsmöglichkeiten fallenden Bußgelder zwischen VvS und der VnS unterschieden. Während die VvS für alle Arten von Ordnungswidrigkeiten (nämlich sowohl für Steuerverluste als auch für Steuerunregelmäßigkeiten) und der damit verbundenen Bußgelder Anwendung findet, kommt die VnS nur in Fällen der Geldbuße wegen Steuerverlusten in Betracht. Augenfällig ist, dass in beiden Fällen - unabhängig vom Zeitpunkt der Steuerfestsetzung - die Steuerunregelmäßigkeit bereits hervorgerufen wurde. Wenn allerdings die Steuerunregelmäßigkeit bereits aufgetreten ist, ist es schwer nachvollziehbar, worin ein Unterscheidungsmerkmal zwischen jemandem, der ein Bußgeld bekommen hat und demjenigen, der ein Bußgeld bekommen wird, zu sehen ist. Daher liegt in dieser Ungleichbehandlung der Verständigungsmöglichkeit bei Bußgeldern ein Verstoß gegen das Gleichheitsprinzip vor, s. *Başaran Yavaşlar*, MÜİBFD, Bd. 25, Nr. 2, S. 317. Während

schuldner gestattet, auch eine Verständigung isoliert in Bezug auf etwaig festgesetzte oder zur Festsetzung vorgesehene Bußgelder zu beantragen, ohne die eigentliche Steuerschuld einzubeziehen oder umgekehrt. Aus dem Anwendungsbereich der Verständigung ausdrücklich ausgenommen sind gem. §§ 1 Abs. 1, Satz 1 und 11 Abs. 1, Satz 1 tAO/Nt. hingegen Steuern und Bußgelder, die sich aus § 344 Abs. 2 tAO für die Straftatbestände der Steuerhinterziehung nach § 359 tAO ergeben. Die Steuerhinterziehung wird von der Möglichkeit der Verständigung demzufolge nicht erfasst<sup>36</sup>.

In der Praxis leitet die Steuerverwaltung aus diesem Gesetzeswortlaut ab, dass sie ohne weiteres zu einer Vereinbarung über die Höhe der Steuer und/oder des Bußgeldes mit dem Steuer-/Bußgeldschuldner berechtigt ist. Abgesehen von Verständigungsverhandlungen bei der zentralen Verständigungskommission treffen sich die Verständigungsparteien kaum. Dabei schlägt die Verständigungskommission einen „Einigungsbetrag“ vor und der Steuer-/Bußgeldschuldner hat die Entscheidung darüber, diesen Vorschlag anzunehmen oder abzulehnen.

Allerdings verstößt eine solche Interpretation des Gesetzes nicht nur gegen das *Gesetzmäßigkeitsprinzip* (Art. 73 Abs. 3 tVerf<sup>37</sup>), sondern auch gegen den *formellen und materiellen Gleichheitssatz* (sog. Rechtsanwendungsgleichheit und das *Leistungsfähigkeitsprin-*

zip, Art. 10 und Art. 73 Abs. 1 tVerf<sup>38</sup>), was in der türkischen Literatur bereits von vielen Autoren zum Ausdruck gebracht wird<sup>39</sup>.

Eine solche Anwendung des Instruments der Verständigung entspricht auch nicht dem *Sinn und Zweck des Gesetzes*<sup>40</sup>. Der Wille des Gesetzgebers mit der Einführung der Verständigung in das tAO war u.a. die zügige Lösung steuerlicher Streitigkeiten und damit die Herstellung von Rechtssicherheit für den Steuerschuldner<sup>41</sup>. Der Begriff „steuerliche Streitigkeit“ weist in vielen Fällen – wie nachfolgend verdeutlicht wird – auf voneinander abweichende Betrachtungsweisen von steuererheblichen Tatbeständen zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltung hin.

Als Gegenstand einer Verständigung waren in § 1 tAO/Nt. von 1963 vorgegeben:

1. die in §§ 116 bis 118 tAO geregelten oder andere materielle steuerrechtliche Fehler<sup>42</sup> bei der Steuerfestsetzung, 2. der in § 369 tAO geregelte Irrtumsfall bei der Steuerfestsetzung<sup>43</sup>, 3. die wegen unvollständiger Kenntnisse der Steuergesetze verursachten Steuerordnungswidrigkeiten, 4. ein Irrtum des Steuerschuldners oder Bußgeldschuldners bei unbestimmten oder ungenauen Verhältnissen, 5. Steuer oder Bußgeldfestsetzungen aufgrund abweichender Sichtweisen der behördlichen Berufungsstellen ggü. der Ansicht des OVG oder des Finanzministeriums über die angewandten Steuerfestsetzungs- oder Bußgeldtatbestände.

eine Steuerunregelmäßigkeit bei Missachtung der formellen steuerlichen Pflichten (wie z.B. Verstoß gegen Mitteilungspflichten sowie das nicht-ordnungsgemäße Führen der Bücher) zustande kommt, liegt ein Steuerverlust vor, wenn die ordnungsgemäße Steuerfestsetzung verzögert wird, unvollständige Steuerzahlungen geleistet oder eine rechtswidrige Steuererstattung verursacht wird.

36 Die in § 73 Abs. 8 tStGB geregelte Verständigung unterscheidet sich vom Verständigungsbegriff der tAO. § 73 tStGB kommt im Bereich des Strafrechts zur Anwendung, wenn die Verfolgung einer Straftat von einem Strafantrag des Geschädigten abhängt, dieser eine natürliche oder juristische Person ist, der Täter die Begehung der Straftat zugegeben hat und den gesamten Schaden oder zumindest einen großen Teil davon zu ersetzen bereit ist.

37 Art. 73 Abs. 3 tVerf: „Steuern, Resim-Abgaben, Gebühren und ähnliche finanzielle Abgaben sind durch das Gesetz festzustellen, zu ändern oder aufzuheben.“

38 Art. 10 Abs. 1 tVerf: „Jeder ist ohne Diskriminierung aufgrund seiner Sprache, seiner Abstammung, seiner Hautfarbe, seines Geschlechts, seiner politischen Meinung, seiner Weltanschauung, seiner Religion, seiner Bekenntnisse oder ähnlicher Gründe vor dem Gesetz gleich.“; Art. 73 Abs. 1 tVerf: „Zur Deckung der öffentlichen Ausgaben sind alle entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit verpflichtet, Steuern zu zahlen.“

39 Gegen dieses Verständnis einer Verständigung mit Hinweis auf die Verfassungswidrigkeit vgl. z.B. *Aliiefendioglu*, Vergide Uzlaşma, Danıştay Dergisi, Nr. 28-29 (1978), S. 4; *Candan*, S. 261; *Cagan*, Vergilendirme Yetkisi, 1982, S. 138; *Demirci*, Uzlaşma İçin Öneriler, Vergi Dünyası Dergisi, Nr. 315 (2007), S. 25 f.; *Ela/Kelecioğlu*, S. 72 f.; *Erdem*, Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?, Vergi Sorunları Dergisi, Nr. 204 (2005), S. 94 ff.; *Güneş*, S. 181 f.; *Organ*, Eleştirel Bir Yaklaşım – Yasal Af: Uzlaşma, Vergi Sorunları Dergisi, Nr. 213 (2006), S. 171 ff.; *Ozansoy*, Dolaylı Vergilerde Uzlaşma ve Uzlaşmanın Yolsuzluklara Katkısı, Vergi Sorunları Dergisi, Nr. 169 (2002), S. 37 ff.; *Öncel/Kumulu/Çagan*,

S. 171.

40 Ausführlich s. *Başaran Yavaşlar* Uzlaşma Uygulamasy Hukuka Uygun mu?, Vergi Sorunları Dergisi 2010, Nr. 257, S. 165 ff.

41 Gesetzesbegründung zum Gesetz Nr. 205 von 1963 (TBMM Tutanak Dergisi, Bf. 12, 8.2.1963 tarihli 43. Birleşimden, 15.2.1963 tarihli 50. Birleşime kadar, Dönem:1, Toplantı:2, Umumi İzahat, 2): „Um steuerliche Streitigkeiten zügig schlichten und auf diesem Wege Zweifel der Steuerpflichtigen schnell beseitigen und ihnen ihre Ruhe zurückgeben zu können, um Steueransprüche des Staates zeitig in die Staatskasse fließen lassen zu können und schließlich um die Widerspruchs- und Berufungsstellen zu entlasten, damit diese sich intensiver mit den gerichtlichen Rechtsstreiten auseinandersetzen können, ist das Institut der Verständigung in das Gesetz aufgenommen worden. Dadurch wird den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung der Weg geebnet, zwischen ihnen auftretende steuerliche Streitigkeiten wiederum unter sich zu schlichten.“

42 In §§ 116 bis 118 tAO wird nur der sog. „Steuerfehler“ geregelt, was gem. § 116 tAO „die unvollständige oder überhöhte, zu Unrecht erfolgte Steuerfestsetzung oder Steuererhebung aufgrund Fehler bei der Berechnung oder bei der Besteuerung“ bedeutet. Für solche Fehler besteht die Korrekturmöglichkeit nach den §§ 120ff. tAO. Im Gegensatz zum Steuerfehler wird der Begriff „materieller Steuerfehler“ in tAO nicht definiert. Nach Ansicht des Danytay fallen darunter Fehler, die eine unrichtige Steuerfestsetzung oder Steuererhebung verursacht haben und nicht unter den gesetzlichen Begriff des Steuerfehlers fallen, s. z.B. Dan. 4. D. v. 24.2.1994, E. 1992/1353, K. 1994/1081 ([www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), Abrufdatum: 30.12.2009).

43 Bei dem im § 369 tAO geregelten Irrtumsfall geht es entweder um eine „falsche schriftliche Auskunft der zuständigen Behörden“ oder um eine „geänderte Ansicht der zuständigen Behörden oder der Rechtsprechung im Hinblick auf die Anwendung der Gesetze“.

Obwohl diese missglückten Vorgaben für eine Verständigung gesetzliche Anwendungsfragen bzw. gesetzliche Regelungen und keine Sachverhaltsfragen in den Vordergrund stellten, muss stets berücksichtigt werden, dass bei jeder Gesetzesanwendung ein konkreter Sachverhalt unter den gesetzlichen Tatbestand zu subsumieren ist<sup>44</sup> und für eine Subsumtion einerseits der Rechtssatz auszulegen und andererseits der Sachverhalt zu qualifizieren bzw. zu erörtern ist.

Daher stellte der alte § 1 tAO/Nt. eindeutig heraus, dass der Gesetzgeber mit der Möglichkeit der Verständigung eine bindende Annahme sowohl über den steuerungsrelevanten Sachverhalt (und damit die Bemessungsgrundlage der Besteuerung), als auch über die Gesetzauslegung vereinbart haben wollte<sup>45</sup>.

Obwohl durch das Änderungsgesetz Nr. 4369<sup>46</sup> diese Verständigungsgegenstände nunmehr als Voraussetzungen für eine Verständigung nach einer Steuerfestsetzung festgelegt wurden, bedeutete das nicht, dass der Gesetzgeber keine Verständigung über den steuerungsrelevanten Sachverhalt mehr bezweckte.

Dies wird etwa unterstützt durch die Regelung, dass der betroffene Steuerschuldner seinen fachkundigen Berater zum Verständigungsgespräch zur Unterstützung mitbringen kann (§ 1 I tAO/Nt.). Wenn es nur um ein Verhandeln über die Höhe der Steuer/des Bußgeldes bei der Verständigungsverhandlung ginge, hätte es keinen Sinn, den fachkundigen Berater zum Verständigungsgespräch mitzubringen. Der Steuerschuldner würde einen steuerlich versierten Berater erst dann brauchen, wenn der Gegenstand der Zusammenkunft eine Erörterung des Steuertatbestandes darstellen würde<sup>47</sup>. Ebenso wurde § 1 Abs. 1 Satz 7 tAO/Nt. in der Gesetzgebung wie folgt legitimiert<sup>48</sup>: „Durch die Anwesenheit eines Dritten wird erreicht, dass bei der Lösung des Konfliktes zwischen der Steuerverwaltung und dem Steuerschuldner ein Beobachter bei der Verständigungsverhandlung anwesend ist, um sowohl eine Unterstützung in finanzrechtlicher als auch technischer Hinsicht sowie eine transparentere Verständigungsverhandlung zu garantieren.“ Eine Verständigung über die Sachbehandlung hat selbstverständlich die Änderung der Höhe der Steuer bzw. des Bußgeldes zur Folge, was auch dem Wortlaut von §§ 1 Abs. 1, 11 Abs. 1 tAO/Nt. entspricht<sup>49</sup>.

Eigentlich erkennt das Finanzministerium diese teleologische Gesetzesinterpretation auch selbst, indem es in den Rechtsverordnungen zur Verständigung folgende Regelungen trifft<sup>50</sup>: Der bei einer vorher stattgefundenen Außenprüfung eingesetzte Prüfungsbeamte kann an der Verständigungsverhandlung teilnehmen und Erläuterungen machen (§ 11 RVO VvS); der Prüfungsbericht der Außenprüfung muss den an der Ver-

ständigung beteiligten Parteien im Vorfeld zur Verfügung gestellt werden (§ 13 Abs. 3 RVO VvS); die Verständigungsparteien müssen „über das Thema diskutieren“ (§ 15 Abs. 1 RVO VvS); die „Angaben über die Verständigung“ müssen im Verständigungsprotokoll aufgenommen werden (§ 15 Abs. 1 RVO VvS) und die Verständigungsverhandlung kann auf einen weiteren Termin verschoben werden, wenn sich während des Verständigungsgesprächs abzeichnet, dass „eine noch detailliertere Ermittlung oder Prüfung“ erforderlich ist (§ 11 Abs. 2 RVO VnS).

Zu berücksichtigen ist stets der Umstand, dass jede unterschiedliche Betrachtungsweise der Sachbehandlung letztlich zur Änderung der Bemessungsgrundlage und damit der Höhe der Steuerschuld führt<sup>51</sup>.

Obwohl die Rechtsprechung in Deutschland zwischen unzulässigen Vereinbarungen über den Steueranspruch und zulässigen Vereinbarungen über die Sachbehandlung<sup>52</sup> unterscheidet und aus dem Gesetzmäßigkeitsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) und aus dem Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) ein Verbot der Steuervereinbarung<sup>53</sup> folgert, sollte nicht übersehen werden, dass man bei der tatsächlichen Verständigung über Vereinbarungen im Hinblick auf die Sachbehandlung doch zum selben Ergebnis der tAO gelangt, welches die Verständigung ausdrücklich auf die betragsmäßige Größenordnung der Steuerschuld bzw. des Bußgeldes bezieht.

## V. Rechtsfolgen einer Verständigung

Wie oben bereits dargestellt<sup>54</sup>, wird das Ergebnis einer erfolgreichen Verständigung gem. § 6 Abs. 1 bzw. § 11 Abs. 2 Satz 2 tAO/Nt. in einem „*Verständigungsprotokoll*“ festgehalten, das von den drei Kommissionsmitgliedern und dem Steuerschuldner unterschrieben wird. Dem Grundsatz „*pacta sunt servanda*“ entsprechend ist dieses Protokoll sowohl für die Finanzverwaltung als auch für den Steuerschuldner verbindlich. Für die Finanzverwaltung kann diese Verbindlichkeit auch aus dem *Rechtsstaatsprinzip* hergeleitet werden. In § 6 Abs. 1 tAO/Nt. ist ferner geregelt, dass das Verständigungsprotokoll „*endgültig*“ und für beide Seiten „*unanfechtbar*“ ist und dass sich das aus dem Verständigungsprotokoll Ergebende von den Finanzämtern „*unverzüglich*“ umzusetzen ist. § 6 Abs. 2 bzw. § 11 Abs. 2 tAO/Nt. bestimmen darüber hinaus, dass der Steuerschuldner gegen die in der Verständigung erzielten und in dem Protokoll festgehaltenen Punkte *keine Klage* erheben darf und *keinerlei behördliche „Beschwerdemöglichkeiten“* besitzt.

Die Folgen aus einer unterschriebenen Verständigungsniederschrift reichen so weit, dass bei einer iso-

44 Lang, in Tipke/Lang, § 5 Rz. 45.

45 Başaran Yavaşlar, Vergi Sorunlary Dergisi 2010, Nr. 257, S. 170 f.

46 Amtsblatt v. 29.7.1998, Nr. 24317 (mük.).

47 Başaran Yavaşlar, Vergi Sorunlary Dergisi 2010, Nr. 257, S. 170 f.

48 Siehe Begründung des § 18 Änderungsgesetz Nr. 4369, abrufbar unter: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

49 Başaran Yavaşlar, Vergi Sorunlary Dergisi 2010, Nr. 257,

S. 171.

50 Başaran Yavaşlar, Vergi Sorunlary Dergisi 2010, Nr. 257, S. 172.

51 Seez, in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>20</sup>, 2009, § 21 Rz. 21.

52 Seez, in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, vor § 118 Rz. 10.

53 RFH, RStBl. 1938, 626; BFH, BStBl. III 55, 92 und 251; 64, 88; Seez, Verständigungen (FN 10), S. 1 und 123 m.w.N.

54 Siehe oben unter Abschn. III.



liert in Bezug auf ein Bußgeld erzielten Verständigung nicht einmal mehr die dieser zugrunde liegende Steuerfestsetzung, die gerade nicht Gegenstand der Verständigung war, zur Prüfung vor das FG gebracht werden kann. Unter der Bezeichnung „Einheit der Verständigung“<sup>55</sup> bleibt es dem Steuerschuldner also verwehrt, den Gerichtsweg weder gegen die Steuer noch gegen das Bußgeld zu bestreiten, selbst dann, wenn nur die Steuer oder nur das Bußgeld den Gegenstand der Verständigung gebildet hat (§ 7 Abs. 3 tAO/Nt.). Durch diese Regelung wird dem Steuerschuldner die auch in der Türkei Geltung beanspruchende Rechtsschutzgarantie (Art. 36 der Verfassung) beschnitten. Gleichzeitig kann darin ein Verstoß gegen Art. 125 Abs. 1 tVerf gesehen werden; diese Vorschrift gewährt den Rechtsweg gegen jeden Akt und gegen jede Handlung der Verwaltung<sup>56</sup>.

Die sich aus dem § 6 Abs. 1 tAO/Nt. ergebende „Endgültigkeit“ der Verständigung wurde bisweilen in der alten Rechtsprechung des OVG nicht nur in der Weise ausgelegt, dass nach einer Verständigung über den gleichen Veranlagungszeitraum keine Außenprüfung mehr durchgeführt werden darf<sup>57</sup>, sondern dass eine von der Verständigung abweichende Steuer nicht einmal dann festgesetzt werden kann, wenn neue Tatsachen bekannt werden.<sup>58</sup> Der dieser Ansicht zugrunde liegende Gedanke stützte sich auf die Annahme, die erfolgreiche Verständigung solle sämtliche Streitigkeiten für die betroffene Veranlagung beseitigen. Eine von dieser Betrachtungsweise abweichende Stellung hat allerdings der sog. Generalrat der Steuerkammern des OVG<sup>59</sup> in einer Entscheidung vom 13.6.2003 bezogen. Nach dieser noch gültigen Rechtsprechung „ist es nicht anzunehmen, dass eine Verständigung die Ermittlungsbefugnis des Finanzamtes für die gleiche Veranlagungsperiode aufhebt, wenn andere Tatsachen, als die der verständigten Steuer zugrunde liegenden materiellen und rechtlichen Gründe, erkannt werden. Die Finanzverwaltung hat jederzeit das Recht, ihre aus den steuerlichen Gesetzen stammenden Ermittlungsbefugnisse auszuüben und eine neue Steuerfestsetzung vorzunehmen, wenn ein zu steuernder Steuertatbestand, der nicht vorher besteuert wurde, ermittelt wird.“

## VI. Zusammenfassung

Für ein effektives Besteuerungsverfahren ist die Möglichkeit einer Verständigung zwischen Steuerpflichtigem und der Finanzbehörde eine große Notwendig-

keit. Dies zeigt sich sowohl an der türkischen als auch an der deutschen Besteuerungspraxis. Eine Verständigung beseitigt viele Probleme, die sich während des Steuerverfahrens als Massenverfahren ergeben. Sie ist ein sicherer Kooperationsweg zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung, der zugleich zur Rechtssicherheit, zum Rechtsfrieden, zur Verfahrensökonomie und auch zur Vereinfachung des Systems beiträgt.

In einem Rechtsstaat müssen die tragenden Rechtsprinzipien nebeneinander harmonisierend zur Anwendung kommen, indem ein Prinzip gegebenenfalls einem anderen Prinzip den Vorrang gewährt, soweit dies erforderlich wird. „Unter Einheit der Rechtsordnung lässt sich ... nur verstehen, dass die die Teilrechtsordnungen tragenden unterschiedlichen Prinzipien sich nicht „beißen“ dürfen. Kommt es zu einer Konkurrenz oder Kollision der Prinzipien verschiedener Teilrechtsordnungen, so muss abgewogen werden, welches Prinzip das rechtlich gewichtigere ist und folglich Vorrang hat. Auch Prinzipienkompromisse sind denkbar.“<sup>60</sup> Diese Feststellung von Klaus Tipke lässt sich auch auf eine Teilrechtsordnung übertragen.

Die wesentlichen Anforderungen an ein wirkungsvolles und gerechtes Verständigungssystem können wie folgt zusammengefasst werden<sup>61</sup>: Die Verständigung kann mit dem Gesetzmäßigkeitsprinzip und dem Gleichheitssatz vereinbart werden, soweit der Gesetzgeber objektive Kriterien für die Aufnahme von Verständigungsverhandlungen festlegt. In diesem Zusammenhang wäre es für ein verfassungskonformes Verständigungssystem notwendig, dass klare und bestimmte Voraussetzungen für Verständigungsanträge und für die zwischen der Finanzbehörde und dem Steuerpflichtigen zustande kommenden Verträge gesetzlich normiert werden. Die Verständigung muss als ein zur Beseitigung von Konflikten und damit von Unbestimmtheiten bezüglich des Steuertatbestandes dienendes Instrument akzeptiert werden. Für Verständigungen müssen daher Rahmenbedingungen durch genaue Regelungen geschaffen werden, die in Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung eine die Beteiligten bindende Einigung über die Annahme eines bestimmten Sachverhalts und über eine bestimmte Sachbehandlung ermöglichen. Zudem ist zu fordern, dass der Verständigungsantrag, die Entscheidung über diesen Antrag und auch die Verständigungsvereinbarung detailliert begründet und - vergleichbar zu Gerichtsentscheidungen - Verständigungsvereinbarungen veröffentlicht werden, um ein objektives und transparentes Verständigungsverfahren zu schaffen.

55 DYBKK v. 2.7.1985, E. 1985/5, K. 1985/4 (Arslan/Dündar, S. 208).

56 Başaran Yavaşlar, MÜİBFD, Bd. 25, Nr. 2, S. 329.

57 Dan. 3. D. v. 11.1.1996, E. 1994/4274, K. 1996/97 (Candan, S. 325).

58 Dan. 4. D. v. 22.6.1998, E. 1998/93, K. 1998/2768 (Candan, S. 325).

59 DVDDGK v. 13.6.2003, E. 2002/592, K. 2003/333

([www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr); Abrufdatum: 1.9.2008); Der sog. Generalrat der Steuerkammern des OVG ist in seiner Stellung und Funktion vergleichbar mit dem Großen Senat beim BFH.

60 Tipke, Über die Einheit der Steuerrechtsordnung, FS für Friauf, 1996, S. 742.

61 Başaran Yavaşlar, MÜİBFD, Bd. 25, Nr. 2, S. 333.