

Protokoll zum  
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden  
vom 12. Dezember 2008\*

Metin Yilmaz, Rechtsanwalt:

**„Steuervollzug im Rechtsvergleich zwischen der  
Türkei und Deutschland“**

---

\*Dipl.-Kff. Isabel Gabert, LL.M., wiss. Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Einführung.....	2
I. Historische Verwurzelung in der steuerlichen Gesetzgebung .....	2
II. Die verfassungsrechtlichen Grundlagen im Überblick.....	3
III. Organisation und Zuständigkeit der Finanzbehörden .....	4
IV. Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen .....	4
1. Anmeldepflichten .....	4
2. Buchführungspflichten .....	5
V. Das steuerliche Verwaltungsverfahren im Einzelnen .....	7
1. Das Selbstveranlagungsprinzip in der Türkei .....	7
2. Steuererklärungspflicht bei Arbeitnehmerfällen .....	7
3. Abgabefristen für Steuererklärungen .....	8
4. Sicherungsmittel im Steuererklärungsprozess .....	9
5. Die sog. „Konsultationspflicht“ .....	9
6. Weitere Besonderheiten im türkischen Besteuerungsverfahren.....	10
7. Elektronische Steuererklärungen.....	11
VI. Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörden .....	12
VII. Festsetzungsverfahren bei ausbleibenden Steuererklärungen.....	12
VIII. Verständigungen.....	14

## **Einführung**

Nach Ansicht von *Herrn Yilmaz* verbinden die Türkei und Deutschland im Wesentlichen drei Faktoren, die auch die Gründe darstellen, sich mit einem Rechtsvergleich des Steuervollzugs in den beiden Ländern zu beschäftigen. Zum einen sind dies die Bestrebungen der Türkei der EU beizutreten. Zum anderen ist dies der menschliche Faktor. In Deutschland leben 2,5 bis 3 Mio. Menschen mit türkischem Migrationshintergrund und in der Türkei leben mittlerweile 30.000 Deutsche. Für die Türkei ist Deutschland der stärkste Handelspartner und auch deutsche Unternehmen möchten zunehmend in den türkischen Markt eindringen, weil die türkische Bevölkerung mit einem Altersdurchschnitt von 28 Jahren sehr jung ist und die Endabnehmer in der Türkei für deutsche Unternehmen deshalb sehr interessant sind. Zudem verbindet die beiden Länder eine historisch bedingte Verwurzelung in der steuerlichen Gesetzgebung, auf die *Herr Yilmaz* im ersten Teil seines Vortrags näher eingeht.

## **I. Historische Verwurzelung in der steuerlichen Gesetzgebung**

Das aus der Zeit des Nationalsozialismus stammende „Gesetz zur Wiederherstellung des Berufsbeamtentums“ führte in Deutschland zu einer massenhaften Emigration „nicht arischer“ Beamter unter ihnen auch Hochschullehrer, die in Deutschland von den Nationalsozialisten

verfolgt wurden. Diese Hochschullehrer organisierten sich in der „Notgemeinschaft deutscher Wissenschaftler im Ausland“. Zur gleichen Zeit fand in der Türkei eine große Hochschulreform statt mit dem Ziel, sich westlich zu orientieren. Hier bestand allerdings das Problem, dass geeignete Wissenschaftler in der Türkei fehlten. So kam man auf die Idee, mit der „Notgemeinschaft deutscher Wissenschaftler im Ausland“ Kontakt aufzunehmen. Allein an der Universität Istanbul wurden so 30 bei den Nationalsozialisten „missliebige“ Hochschullehrer aufgenommen. Unter ihnen war auch Prof. Dr. Fitz Neumark, der bis zu seiner Emigration Professor für Nationalökonomie an der Universität Frankfurt a. M. war und 1946 zum Leiter des neu gegründeten Finanzwissenschaftlichen Instituts der Universität in Istanbul wurde. Prof. Neumark gelang es, die türkische Regierung von der Reformnotwendigkeit des türkischen Steuersystems in all seinen Bereichen zu überzeugen. Seine Reformvorschläge orientierten sich an europäischen Steuersystemen. Die Vorschläge enthielten zum einen die Neugestaltung der ESt und der KSt. Um das materielle Steuerrecht in der täglichen Praxis umsetzen zu können, schlug er zum anderen auch die Schaffung einer Abgabenordnung nach deutschem Muster vor. Seine Reformvorschläge wurden 1950 im Wesentlichen unverändert zu Gesetzen. Somit haben die RAO und die türkische AO den gleichen Ausgangspunkt und es zeigt sich hier die Verbindung der beiden Staaten. Da verschiedene Staaten unterschiedlicher Reformen bedürfen, haben sich die Abgabenordnungen der beiden Länder aber mittlerweile auseinander entwickelt.

## II. Die verfassungsrechtlichen Grundlagen im Überblick

*Herr Yilmaz* geht im weiteren Verlauf seines Vortrags auf die für die Besteuerung relevanten verfassungsrechtlichen Prinzipien in der Türkei ein. In der Türkei sind die folgenden Prinzipien in der Verfassung festgeschrieben:

- Rechtsstaatsprinzip (Art. 2)
- Leistungsfähigkeitsprinzip als Primärgrundsatz (Art. 73 Abs. 1)
- Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 73 Abs. 2)
- Gesetzmäßigkeitsprinzip (Art. 73 Abs. 3).

Damit gibt es die Prinzipien, die in Deutschland elementar sind, auch in der Türkei.

Zum „Schweigen“ des deutschen Grundgesetzes zu materiellen Inhalten der Besteuerung verweist *Herr Yilmaz* auf folgendes Prinzip von Prof. Joachim Lang: „Es liegt letztlich nicht so sehr am Verfassungstext als vielmehr an der durch Legislative, Rechtsprechung und Exekutive geschaffenen Verfassungswirklichkeit, wie viel Recht und Gerechtigkeit eine Steuer-

rechtsordnung gewährt.“ *Herr Yilmaz* bittet die Zuhörer, diese Aussage im Hinterkopf zu behalten. Sie wird vor allem für das türkische Verständigungsverfahren relevant sein.

### **III. Organisation und Zuständigkeit der Finanzbehörden**

Des Weiteren geht *Herr Yilmaz* auf die Organisation und Zuständigkeiten der Finanzbehörden ein. In der Türkei wurde die Staatsverwaltung ähnlich dem französischen Vorbild zentralistisch organisiert. Ursprünglich gab es 81 Provinzen mit eigenen Finanzamtsdirektionen, die aber mittelbar der Kontrolle und dem Weisungsrecht des Finanzministeriums in Ankara unterlagen. In den Provinzen waren die Finanzamtsdirektionen jedoch in die allgemeine Verwaltung eingebunden und unterlagen organisatorisch unmittelbar dem ggf. (steuer-)fachlich nicht kompetenten Leiter des Verwaltungsdienstes, dem sog. Gouverneur. Dieser war steuerrechtlich nicht unbedingt vorgebildet und hat in der Folge z. T. Entscheidungen getroffen, die rechtlich eigentlich nicht tragbar waren. Seit 2005 gibt es nun ein „Einkommens-Verwaltungspräsidium“ mit komplett eigenständigem Organisationsstrang bis hin zum einzelnen Finanzamt parallel und unabhängig neben der übrigen Verwaltung. Dadurch gibt es keine Einflussnahme der Provinz-Gouverneure mehr.

In Deutschland hat die Finanzverwaltung „föderale Züge“. Jedes der 16 Bundesländer verfügt über eine eigene Finanzverwaltung. Die Bundesfinanzverwaltung hat kein Weisungsrecht, soweit die Landesfinanzbehörden keine Steuern im Auftrag des Bundes verwalten. Damit bleibt das Weisungsrecht des Bundesfinanzministers deutlich hinter dem des türkischen Finanzministers zurück.

### **IV. Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen**

Bei den Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen geht *Herr Yilmaz* auf die Anmeldepflichten und die Buchführungspflichten ein.

#### **1. Anmeldepflichten**

In Deutschland verpflichtet § 136 AO nicht die natürlichen Personen selbst, sondern die Meldebehörden, die ihnen nach dem Meldewesen bekannt gewordenen Änderungen in den Anga-

ben nach § 135 AO (wie Name, Familienstand, Erwerbstätigkeit, Beschäftigung, Betriebsstätten) dem zuständigen Finanzamt mitzuteilen. Das Ausmaß der Kontrollmitteilungen im Rahmen der Amtshilfe durch Behörden, Gerichte, Rundfunkanstalten, Notare, Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen und Vermögensverwalter ist in Deutschland wesentlich stärker ausgeprägt als in der Türkei. Als Beispiele nennt *Herr Yilmaz* hier § 93a AO i. V. m. der MitteilungsVO v. 7.9.1993, § 45e EStG i. V. m. der ZinsinformationsVO v. 26.1.2004 und § 29 EStDV, § 33, 34 ErbStG, § 18 GrEStG, § 10a VersStG.

Demgegenüber bestehen in der Türkei mehr Melde- und Anzeigepflichten, die unmittelbar von dem Steuerpflichtigen selbst und direkt gegenüber dem Finanzamt zu erfüllen sind. Hierzu gehören:

- jede Anschriften- oder Wohnsitzänderung (§ 157 VUK)
- „Tätigkeitsaufnahme“ (§ 153 VUK) durch
  - Gewerbetreibende und Handwerker
  - Freiberufler
  - körperschaftsteuerpflichtige juristische Personen
  - Gesellschafter von Personengesellschaften
- jede „Tätigkeitsaufnahme“ (§ 160 VUK).

*Herr Yilmaz* weist darauf hin, dass eine Kontrolle hier nicht möglich ist, weil der Abgleich der Behörden untereinander mangelhaft sei.

## 2. Buchführungspflichten

In der Türkei haben „Kleinstgewerbetreibende“ (§ 46 GVK) die Pflicht ihr Einkommen in sog. „Buchführungsbüros“ der zuständigen Berufskammern zu ermitteln. Diese Buchführungsbüros verfügen über eine ausreichende Zahl von entsprechend qualifizierten Angestellten. Als „Kleinstgewerbetreibende“ zählen Kaufleute mit einem Einkaufswert der Waren von 56.000 YTL (ca. 28.000 €) oder einem Verkaufswert der Waren von 80.000 YTL (ca. 40.000 €) im Jahr. Darüber hinaus erfolgt eine Einstufung in die Kaufmannsklassen „eins“ und zwei“ (§ 176 VUK). Die Kaufleute „erster Klasse“ haben eine Bilanzierungspflicht (§ 176 Alt. 1 VUK). Hierunter fallen alle Formen von Handelsgesellschaften (§ 177 VUK, § 136 TTK) und Kaufleute beim Überschreiten bestimmter starrer Umsatz- und Ertragsgrenzen. Zudem ist eine freiwillige Bilanzierung möglich. Alle verbleibenden Kaufleute, d. h. die die starren Umsatz- und Ertragsgrenzen der Klasse 1 unterschreiten, sind Kaufleute „zweiter

Klasse“. Sie führen eine Einnahmen-Überschussrechnung (§ 176 Alt. 2 VUK) durch. Diese ist auch bei neuer Aufnahme von Geschäftstätigkeiten durchzuführen.

Der Wechsel der jeweils zugehörigen Klasse bei Über- oder Unterschreitung der Umsatz- oder Ertragsgrenze um mehr als 20 % über einen bestimmten Zeitraum (1-3 Jahre in Abhängigkeit von der Klasse) ist zwingend (§§ 179, 180 VUK).

*Herr Yilmaz* weist auf eine Besonderheit des türkischen Rechts hin, nämlich die „Besiegelungspflicht“ der Bücher. Bei der „Besiegelung“ bzw. „Legalisierung“ der Bücher handelt es sich um die Nummerierung der einzelnen Seiten des noch inhaltsleeren, zur Buchführung dienenden gebundenen Buches bzw. Heftes durch einen Notar. Jede einzelne Seite muss mit dem offiziellen Siegel des Notars bestempelt werden. Diese Besiegelungspflicht gilt für alle außer den Kleinstgewerbetreibenden. Zudem sind die Bücher zu personalisieren, d. h. am Anfang sind z. B. Steuer-Nr., Name und Geschäftssitz des Kaufmanns einzutragen. Die Aufbewahrungspflicht der Bücher beträgt fünf Jahre und die Betriebsprüfung hat einen Anspruch darauf, die Bücher in dieser Form zu sehen. Diese Besiegelung soll einer Sicherung dienen, wobei *Herr Yilmaz* die Frage aufwirft, ob dies nicht auch anders erreicht werden könne. Eine elektronische Buchführung und Aufbewahrung der Bücher auf Datenträgern wird so bisher verhindert. Zwar dürfen die Bücher elektronisch geführt werden, es müssen dann allerdings Ausdrucke erfolgen, die auf die paginierten Seiten zu kleben sind.

*Prof. Seer* fragt, ob die Kleinstgewerbetreibenden freiwillig zu den Buchführungsbüros gehen können. *Herr Yilmaz* antwortet darauf hin, dass die Kammern nicht ermitteln, höchstens die Finanzbehörden. Die Zahl der nicht Registrierten, aber eigentlich Steuerpflichtigen, wird in der Türkei offiziell auf 50 % geschätzt. Inoffiziell werden es wohl noch mehr sein. Je höher der Bildungsstand ist und je höher das Risiko für den Betroffenen ist, desto geringer sei die Nichtregistrierung. Wenn man registriert ist, heiße das aber nicht, dass man richtige Angaben macht, weil das Risiko entdeckt zu werden gering sei. So fände bei nur 2 % der Registrierten eine Betriebsprüfung statt. *Prof. Seer* fragt darauf hin, ob dies in der Türkei ein Thema sei. *Herr Yilmaz* bejaht dies. Er habe neulich in einer türkischen Zeitung eine Anzeige der Finanzverwaltung gesehen, in der die Bürger aufgefordert wurden, Quittungen zu verlangen. In der Türkei bestehe schon das Bewusstsein, dass eine Aufnahme in die EU nicht möglich ist, wenn 50 % der Steuerpflichtigen nicht registriert sind.

## **V. Das steuerliche Verwaltungsverfahren im Einzelnen**

### **1. Das Selbstveranlagungsprinzip in der Türkei**

In der Türkei kommt das Selbstveranlagungsprinzip flächendeckend etwa bei der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Grund- und Grunderwerbsteuer und der Umsatzsteuer zur Anwendung. Kennzeichen der Selbstveranlagung sind die Selbstberechnung der Steuerschuld und die Entrichtung der Steuerschuld zu gesetzlich festgelegten Fälligkeitsterminen. Dem steht in Deutschland das Fremdveranlagungssystem gegenüber. Nach der Untersuchungsmaxime des § 88 Abs. 1 S. 1 AO liegt die Hauptverantwortung im deutschen Besteuerungsverfahren aufgrund der Ermittlungspflicht letztlich bei der Finanzverwaltung. Die Steuererklärungspflicht ist Ausdruck der Kooperationsmaxime. Dem Steuerpflichtigen obliegt eine „sphärenorientierte Mitverantwortung“ für die Sachaufklärung. *Herr Yilmaz* weist darauf hin, dass in Deutschland faktisch auch eine Selbstveranlagung existiere, weil es sich um ein Massenverfahren handle und die Finanzverwaltung daher gar nicht ihrer Ermittlungspflicht nachkommen könne.

### **2. Steuererklärungspflicht bei Arbeitnehmerfällen**

In Deutschland können Arbeitnehmer mit Steuerklasse I bzw. IV, die nahezu ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen (andere Einkünfte betragen höchstens 410 € p. a.) und die keinen Erstattungsanspruch erwarten, von der Steuererklärungspflicht befreit werden. Aufgrund des Einschränkungskatalogs in § 46 Abs. 2 EStG handelt es sich hierbei um eine relativ kleine Gruppe.

In der Türkei gilt dagegen ein umfassendes Abgeltungsprinzip für Löhne und Gehälter durch vom Arbeitgeber einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer. Erstattungsansprüche der Steuerpflichtigen werden seit 2008 durch einen pauschalierten sog. „existenzsichernden Abzug“ ausgeschlossen. Dieser ist an den Mindestlohn gekoppelt. Nur Arbeitnehmer mit mindestens zwei Anstellungen bei einem Grenzbetrag des zweiten Einkommens von 19.800 YTL (ca. 9.900 €) sind erklärungsspflichtig (§ 86 Abs. 1 Nr. 1 b GVK). Ein Werbungskostenabzug ist seit 2008 generell nicht mehr erlaubt. Die Lohnsteuer wird nach einem gestaffelten Tarif berechnet.

Aus dem *Publikum* wird die Frage gestellt, wie effektiv das türkische Lohnsteuerabzugsverfahren sei. *Herr Yilmaz* antwortet, dass die Rate der Registrierung umso höher sei, desto mehr Beschäftigte ein Unternehmen hat. Da es in der Türkei einen hohen Anteil von Familienunternehmen gebe, sei der Anteil der Nichtregistrierten aber auch unter den Arbeitnehmern hoch.

### 3. Abgabefristen für Steuererklärungen

In Deutschland muss die Steuererklärung nach § 149 Abs. 2 S. 1 AO grundsätzlich bis zum 31.05. des Folgejahres abgegeben werden. Regelmäßige behördliche Fristverlängerungen sind nach § 109 Abs. 1 S. 1 AO jedoch sogar gesetzlich vorgesehen. Hierbei handelt es sich um eine Ermessensentscheidung. Jährlich gibt es gleich lautende Ländererlasse bei Steuererklärungen durch steuerliche Berater.

In der Türkei müssen natürliche Personen nach § 92 GVK die Steuererklärung spätestens bis zum 15.3. des Folgejahres abgeben, Kleinstgewerbetreibende sogar bis zum 15.2., was nach Aussage von *Herrn Yilmaz* allerdings wegen der Unterstützung durch die Buchführungsbüros kein Problem darstellt. Körperschaften müssen nach § 114 KVK die Steuererklärung vom 1. bis 25. des vierten Monats nach dem Wirtschaftsjahr abgeben. Es ist im türkischen Steuerrecht keine dem § 109 AO vergleichbare Fristverlängerungsmöglichkeit vorgesehen. Eine Fristverlängerung wird nur als absolute Ausnahme bei höherer Gewalt oder einem Todesfall gewährt (§§ 16, 17 VUK) und dann auch nicht länger als die „einmalige gesetzliche Frist“. Zudem besteht die Pflicht zur unterjährigen Abgabe von „Vorankündigungen“ zur Einkommensteuer und zum Ausgleich der sich daraus ergebenden Vorauszahlungen bei Anwendung der ersten Progressionsstufe aus § 103 GVK von 15 % zu folgenden Terminen:

Voranmeldungszeiträume	Abgabefristen	Fälligkeiten der selbst berechneten VZ
1. Quartal (Januar – März)	14. Mai	17. Mai
2. Quartal (April – Juni)	14. August	17. August
3. Quartal (Juli – September)	14. November	17. November
4. Quartal (Oktober – Dezember)	14. Februar	17. Februar

*Prof. Seer* weist darauf hin, dass es dann ausschließlich zu Nachzahlungsfällen kommen müsse, weil nur ein Steuersatz von 15 % zugrunde gelegt wird. *Herr Yilmaz* sagt, dass dies kein Problem sei, weil dies explizit so im Gesetz geregelt ist. *Prof. Seer* beklagt, dass wir in Deutschland unglaublich lange Abgabefristen hätten und damit alleine stünden. Die Forderung, die Abgabefrist auf das nachfolgende Kalenderjahr zu begrenzen, führe z. T. zu großen



Protesten, vor allem seitens der Steuerberater. *Herr Yilmaz* weist darauf hin, dass sich dieses System der vierteljährlichen Erklärungen in der Türkei gut eingespielt habe und eine gute Vorbereitung für die Erstellung der Jahreserklärung sei.

#### 4. Sicherungsmittel im Steuererklärungsprozess

In Deutschland ist der Verspätungszuschlag nach § 152 AO das Sicherungsmittel im Steuererklärungsprozess. Hier besteht eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde, ob er festgesetzt wird und auch bezüglich der Höhe. Er darf aber nicht höher als 10 % der festgesetzten Steuer sein und maximal 25.000 € betragen.

In der Türkei ist ein Strafzuschlag für einen „Steuerverlust“ vorgesehen (§ 341 VUK). Dieser Steuerverlust kann z. B. in der verspäteten Abgabe der Steuererklärung oder in ihrer mangelhaften Ausführung bestehen. Der Strafzuschlag soll als „Druckmittel“ nicht nur zur Abgabe der Steuererklärungen, sondern insgesamt zur ordnungsgemäßen Erfüllung aller Mitwirkungspflichten dienen. Es gibt keine Ermessensentscheidung, weil die Festsetzung von Amts wegen erfolgt. Die Höhe des Strafzuschlages entspricht stets der Höhe der festgesetzten Steuer (§ 344 VUK).

#### 5. Die sog. „Konsultationspflicht“

Eine Besonderheit des türkischen Steuerrechts ist die „Konsultationspflicht“. Bei allen Steuererklärungen besteht für den Steuerpflichtigen die Pflicht zur Konsultation eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe, wenn er folgende Grenzwerte nicht übersteigt:

Jahr	Neubewertungskurs (%)	Aktivvermögen YTL	Nettoverkaufserlöse YTL
1997		200.000,00	400.000,00
1998	77,8	355.600,00	711.200,00
1999	52,1	540.867,60	1.081.735,20
2000	56,0	843.753,46	1.687.506,91
2001	53,2	1.292.630,30	2.585.260,59
2002	59,0	2.055.282,17	4.110.564,34
2003	28,5	2.641.037,59	5.282.075,17
2004	11,2	2.936.833,80	5.873.667,59
2005	9,8	3.224.643,51	6.449.287,01

2006	7,8	3.476.165,70	6.952.331,40
2007	7,2	3.726.449,63	7.452.899,26

Bei Überschreitung der Grenzwerte besteht keine Pflicht mehr, einen (externen) steuerlichen Berater einzuschalten, weil der Gesetzgeber davon ausgeht, dass Steuerpflichtige mit einem derart großen Geschäftsumfang bereits „hausintern“ entsprechend vorgebildete verantwortliche Mitarbeiter haben. Für börsennotierte Unternehmen, Banken und Versicherungen besteht die Pflicht zur Konsultation eines vereidigten steuerlichen Beraters. Dies ist ein Steuerberater mit 10-jähriger Berufserfahrung, der staatlich vereidigt wurde. Er reicht die Steuererklärungen des Unternehmens nach intensiver Steuerprüfung und Erstellung eines „umfassenden Bestätigungsvermerks“ beim Finanzamt ein. Im Übrigen besteht die freiwillige Möglichkeit, auch für andere kleinere Unternehmen sich eines vereidigten steuerlichen Beraters zu bedienen und sich ein „umfassendes Bestätigungsvermerk“ einzuholen, mit der Folge, dass die Betriebsprüfung solcher Unternehmen „unwahrscheinlich“ wird. Alle verantwortlich unterzeichnenden steuerlichen Berater unterwerfen sich der Finanzverwaltung gegenüber einer gesamtschuldnerischen Haftung für unrichtige oder verspätet abgegebene Steuererklärungen (doppelter § 227 Abs. 2 VUK).

Aus dem *Publikum* wird die Frage gestellt, ob bei der gesamtschuldnerischen Haftung eine Verschuldensprüfung stattfindet. *Herr Yilmaz* bejaht dies. Die Haftpflichtversicherung des steuerlichen Beraters prüfe selbst, ob der Mandant alle erforderlichen Belege vorgelegt habe. *Herr Yilmaz* weist darauf hin, dass der Berater durch Mitteilen von Missständen an das Finanzamt aus der Haftung herauskomme.

## 6. Weitere Besonderheiten im türkischen Besteuerungsverfahren

Nachfolgend stellt *Herr Yilmaz* weitere Besonderheiten im türkischen Besteuerungsverfahren dar.

Bei ordnungsgemäßer Selbstveranlagung ist ein gesetzlicher Rechtsbehelf ausgeschlossen. Rechtsbehelf gegen sämtliche Maßnahmen des Finanzamts im Rahmen der Besteuerung ist die Klage vor den Finanzgerichten als Eingangsinstanz (§ 377 Abs. 1 VUK). Ein vorgeschaltetes behördliches Einspruchsverfahren gibt es nicht. Neben dem gerichtlichen Verfahren existiert das sog. Verständigungsverfahren auf Ebene der Finanzbehörde. Im Fazit besteht bei einem ordnungsgemäß durchgeführten Selbstveranlagungsverfahren weder die Möglichkeit ein Verständigungsverfahren einzuleiten, noch Klage zu erheben (§ 378 VUK). Es dominiert

der Gedanke des „venire contra factum proprium“. Da der Steuerpflichtige aber eine andere Rechtsauffassung als die Finanzverwaltung haben kann, hat die ständige Rechtsprechung den sog. „Klagevorbehalt“ entwickelt. Hiernach hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, seine Steuererklärung mit einem umfassenden oder punktuellen Klagevorbehalt einzureichen. In seiner Steuererklärung ist der Steuerpflichtige zunächst verpflichtet, seine Besteuerungsgrundlagen strikt nach der Auffassung der Finanzverwaltung zu deklarieren. Seine von der Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassung und die daraus resultierenden steuerlichen Folgen kann der Steuerpflichtige geknüpft an den Klagevorbehalt in einer Anlage zu seiner Steuererklärung einreichen. Der Klagevorbehalt muss aus der eingereichten Steuererklärung deutlich werden. Der Vorbehalt kann auch nach Einreichung der Steuererklärung erklärt werden, wenn dies innerhalb der Abgabefrist für die Steuererklärung geschieht.

Eine weitere Besonderheit im türkischen Besteuerungsverfahren ist die Ausstellung des „Festsetzungsscheins“. Dieser wird vom Finanzamt sofort ausgestellt. Die von dem Steuerpflichtigen in seiner Steuererklärung vorgegebenen Besteuerungsgrundlagen legt das Finanzamt der Berechnung der Steuerschuld ungeprüft zugrunde und erzeugt darauf basierend einen sog. Festsetzungsschein (§ 25 Abs. 1 VUK). Es handelt sich hierbei lediglich um eine „mathematische Kontrolle“ der Selbstveranlagung. Die Ausstellung und Bekanntgabe des Festsetzungsscheins ist keine Voraussetzung für die Entstehung oder die Fälligkeit der Steuerschuld. Der Festsetzungsschein gilt nur als Empfangsbeleg und hat ausschließlich deklaratorische Wirkung. Er ist nicht mit dem deutschen Steuerbescheid vergleichbar.

## **7. Elektronische Steuererklärungen**

In der Türkei besteht die Pflicht zur Abgabe einer elektronischen Steuererklärung für alle Körperschaften, sonstige Gewerbetreibende, Land- und Forstwirte und Freiberufler mit einem Aktivvermögen von über 50.000 YTL oder einem Jahresumsatz von mehr als 100.000 YTL. Alle anderen Steuerpflichtigen können die elektronische Steuererklärung auf freiwilliger Basis abgeben. Alle steuerlichen Berater müssen sich im elektronischen System registrieren lassen. Ihnen werden dann eine Benutzerkennung und ein Sicherheitscode zugeordnet. Die Benutzerkennung ersetzt die Unterschrift des steuerlichen Beraters. Zudem wird eine Vermittlungsvereinbarung zwischen Berater und dem Steuerpflichtigen für die Übersendung der Erklärungen abgeschlossen. Der Veranlagungsschein wird innerhalb von Sekunden nach Absendung der Steuererklärung elektronisch übermittelt.

In Deutschland besteht die Pflicht zur Abgabe einer elektronischen Steuererklärung nur für Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteuervoranmeldungen. Auf freiwilliger Basis können auch andere Steuererklärungen elektronisch abgegeben werden. Die Übermittlung durch den beauftragten Steuerberater ist möglich aber nicht zwingend. Sie hat keine Auswirkung auf die nach wie vor erforderliche hoheitliche Veranlagung. Auf einen schriftlichen Bescheid kann nicht verzichtet werden.

## **VI. Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörden**

Bei den Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörden vergleicht *Herr Yilmaz* die Außenprüfung in Deutschland mit der in der Türkei.

In Deutschland ist eine regelmäßige Vorbehaltsfestsetzung zur Ermöglichung der Außenprüfung erforderlich. Es besteht die Pflicht, die Außenprüfung mit einer Prüfungsanordnung inklusive Prüfungsbeginn und Namen der Prüfer anzukündigen. Der Prüfungsbericht erfüllt nur einen Dokumentationszweck ohne Bindungswirkung für nachfolgende Steuerbescheide. Nur in Einzelfällen ist die ggf. bindende sog. tatsächliche Verständigung im Rahmen der stattfindenden Schlussbesprechung zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem möglich.

In der Türkei ist eine Außenprüfung im Rahmen der regulären Festsetzungsfrist von 5 Jahren möglich (§ 138 Abs. 2 VUK). Es besteht für die Prüfungsbeamten keine Pflicht, sich voranzukündigen. Bei steuerlich erheblichen Feststellungen durch die Außenprüfung wird eine „ergänzende Steuerfestsetzung“ mittels eines Steuerbescheides eingeleitet. Dem Steuerbescheid wird eine Abschrift des Prüfungsberichts beigelegt, der auch dessen Bestandteil wird. Die vom Steuerpflichtigen zu unterschreibenden Prüfungsfeststellungen sind daher stets verbindlich für nachfolgende Bescheide. Wenn der Steuerpflichtige sich weigert, den Prüfungsbericht zu unterschreiben, werden die Unterlagen durch die Prüfungsbeamten bis zu einem eventuellen Klageverfahren eingezogen.

Auf Nachfrage von *Prof. Seer* weist *Herr Yilmaz* darauf hin, dass die fünfjährige Festsetzungsfrist fest verbindlich für jede Steuerart ist und die Außenprüfung die Festsetzungsfrist nicht hemmt.

## **VII. Festsetzungsverfahren bei ausbleibenden Steuererklärungen**

Bleiben Steuererklärungen aus oder sind diese mangelhaft, wird in der Türkei eine Schätzungskommission eingesetzt, die organisatorisch kein Bestandteil der Finanzverwaltung ist

und auch nicht ihrer Kontrolle unterliegt. Die Selbstveranlagung geht durch Einsatz der Schätzungskommission in eine hoheitliche Veranlagung über. Die Schätzungskommission besteht aus fünf Mitgliedern: Drei Finanzbeamten (einer von ihnen ist stets der Finanzamtsdirektor) und zwei Interessenvertretern für den Steuerpflichtigen. Diese Interessenvertreter kommen aus berufsständischen Einrichtungen des jeweils betroffenen Steuerpflichtigen, z. B. aus den Handels- oder Berufskammern. Die Schätzungskommission übermittelt das Schätzungsergebnis in Form eines Schätzungsbeschlusses an das Finanzamt. Dieses nimmt eine hoheitliche Veranlagung auf Grundlage des Schätzungsergebnisses vor und gibt einen Steuerbescheid bekannt, dem auch eine Abschrift des Schätzungsbeschlusses beigelegt wird. Anders als beim Selbstveranlagungsverfahren kann der Steuerpflichtige innerhalb von 30 Tagen ab Zustellung des Steuerbescheids Klage vor dem Finanzgericht erheben oder/und ein Verständigungsverfahren beim Finanzamt einleiten. Er kann aber nicht direkt gegen das Schätzungsergebnis vorgehen. Das Finanzamt kann die von der Schätzungskommission ermittelte Besteuerungsgrundlage nicht ignorieren, ändern, aufheben oder zur erneuten Schätzung an die Kommission zurückverweisen. Es kann jedoch gegen die Kommission und das Schätzungsergebnis Klage vor dem Finanzgericht erheben.

Bezüglich der Entscheidungsfindung der Kommission führt *Herr Yilmaz* aus, dass die Schätzungskommission verpflichtet ist, die zu ermittelnde Besteuerungsgrundlage möglichst zutreffend zu erfassen und mit Unterlagen und Erläuterungen zu dokumentieren (§ 31 Abs. 3 Nr. 8 VUK). Die Kommission ist berechtigt, bei Ihrer Ermittlungsarbeit Maßnahmen zu ergreifen, die auch den Außenprüfern zustehen (§ 135 VUK). Ferner kann sie auch Sachverständige einschalten, sofern dies zur Erforschung des steuerrelevanten Sachverhalts erforderlich ist. Eine einheitliche Entscheidungsfindung zur Bestimmung der Besteuerungsgrundlage wird durch ein festgelegtes Abstimmungsverfahren sichergestellt. Die Mindestteilnehmerzahl der Kommissionsversammlung ist drei (unabhängig davon, aus welchem „Lager“ sie stammen). Der Kommissionsvorsitzende muss immer anwesend sein. Sind vier Teilnehmer anwesend und tritt Stimmgleichheit auf, gilt das Ergebnis, für das der Vorsitzende (Finanzamtsdirektor oder sein Vertreter) gestimmt hat. Damit können die Interessenvertreter des Steuerpflichtigen regelmäßig überstimmt werden, so dass nach Ansicht von *Herrn Yilmaz* der Gedanke, den Steuerpflichtigen zu schützen, in den Hintergrund tritt.

In Deutschland schätzt die Finanzbehörde unmittelbar selbst und erlässt einen Schätzungsbescheid. Im Gegensatz zur Türkei wird der Steuerpflichtige in Deutschland nach Erlass eines Schätzungsbescheids von seiner Erklärungspflicht nicht befreit. Er kann gegen den Schät-

zungsbescheid zunächst Einspruch gegenüber der erlassenden Finanzbehörde einlegen. Sofern dieser erfolglos ist, steht ihm die Klage vor dem Finanzgericht offen.

## VIII. Verständigungen

Zum Schluss seines Vortrags vergleicht *Herr Yilmaz* die Verständigungen in beiden Rechtssystemen.

Die sog. „tatsächliche Verständigung“ in Deutschland ist nicht gesetzlich fixiert, sondern wurde aus der BFH-Rechtsprechung hergeleitet. Vereinbarungen über den Steueranspruch sind mit Rücksicht auf das Gesetzmäßigkeitsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG und wegen des Gebots der Rechtsanwendungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) unzulässig. Tatsächliche Verständigungen sind nur möglich, wenn:

- Verständigungen sich auf Fragen des Sachverhalts und nicht auf Rechtsfragen beziehen
- der Sachverhalt in der Vergangenheit liegt
- die Sachverhaltsermittlung unmöglich oder erschwert ist
- ein für die Entscheidung zuständiger Amtsträger mitwirkt
- kein offensichtlich unzutreffendes Ergebnis herbeigeführt wird.

Der Sachverhalt, auf den man sich verständigt hat, ist bindend. Jedoch besteht die Möglichkeit der Korrektur von Steuerbescheiden, wenn der Steuerpflichtige steuererhebliche Tatsachen bei der Verständigung verschwiegen hat.

In der Türkei existieren gesetzlich geregelte Verständigungsmöglichkeiten (Nachtragsparagrafen 1 bis 12 VUK) für Besteuerungen, die nicht durch ein ordnungsgemäßes Selbstveranlagungsverfahren zum Abschluss gebracht werden. Somit können nur hoheitliche Veranlagungen zum Gegenstand von Verständigungsverfahren gemacht werden. Es sind zwei Verfahrenszeitpunkte zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens vorgesehen. Seit 1963 gibt es die Verständigungen nach der Steuerfestsetzung. Seit 1987 existieren zudem Verständigungen vor der Steuerfestsetzung.

Bei den Verständigungen nach der Steuerfestsetzung sind eine hoheitlich veranlagte und festgesetzte Steuer und/oder ein gegen den Steuerpflichtigen bereits festgesetzter Strafzuschlag erforderlich. Die Antragsfrist für die Verständigung beträgt 30 Kalendertage nach Zustellung des Bescheides. Der Antrag ist persönlich beim Finanzamt einzureichen oder hat schriftlich per eingeschriebener Postzustellung zu erfolgen. Innerhalb der gleichen Frist kann der Steuer-

pflichtige gegen den Bescheid auch Klage vor dem Finanzgericht erheben. Die Durchführung eines Verständigungsverfahrens ist dabei keine Sachurteilsvoraussetzung für die Klage. Daher sind beide Verfahren parallel möglich, wobei das Klageverfahren während eines laufenden Verständigungsverfahrens ruht (§ 7 Abs. 2 Hs. 1 VUK/Nachtrag) und nur dann wieder aufgenommen wird, wenn eine Verständigung scheitert. Den Gegenstand der Verständigung bildet ausschließlich die betragsmäßige Höhe der festgesetzten Steuern und Strafzuschläge (§ 1 S. 1 VUK / Nachtrag). Daher stellt dieses Verfahren kein „Rechtsbehelfsverfahren“ mit dem Ziel der Aufdeckung und Beseitigung von Rechtsverletzungen dar.

Die Zusammensetzung der Verständigungskommission stellt *Herr Yilmaz* beispielhaft für die Städte Ankara und Diyarbakır dar. Sie sieht wie folgt aus:

Hierarchiestufe der Verständigungskommission	Mitglieder	Zuständigkeitsbereiche nach Höhe der „Verständigungsrahmen“ in YTL (Beträge jeweils bezogen auf einzelne Steuerarten)	
		Ankara	Diyarbakır
1. Finanzämter	1. Vorsteher des Finanzamtes 2. stellvertretender Vorsteher 3. Sachgebietsleiter	≤ 30.000	≤ 15.000
2. Finanzamtspräsidien bzw. direktionen	1. Finanzamtspräsident bzw. Finanzdirektor 2. Finanzämter-Gruppenleiter 3. Vorsteher eines Finanzamtes	30.001 bis 750.000	15.001 bis 300.000
3. Koordinierungsstellen der Finanzämter	1. stellvertretender Präsident des Einkommens-Verwaltungspräsidiums 2. Abteilungsleiter des Einkommens-Verwaltungspräsidiums 3. juristischer Berater	750.001 bis 2.000.000	300.001 bis 2.000.000
4. Zentrale Verständigungskommission (Ankara)	1. Präsident des Einkommens-Verwaltungspräsidiums 2. stellvertretender Präsident des Einkommens-Verwaltungspräsidiums 3. Leiter der Einkommensdirektionsabteilung		> 2.000.000

Die Entscheidungen der Verständigungskommission werden in Mehrheitsabstimmungen getroffen. Der Steuerpflichtige selbst nimmt an den Verständigungsverhandlungen teil und kann sich dabei auch von einem steuerlichen Berater unterstützen bzw. vertreten lassen. Eine „Konsultationspflicht“ besteht hierbei jedoch nicht, zumal ja auch keine steuerfachlichen Themen oder Sachverhalte besprochen oder geklärt werden. Weitere „formal vorhandene“ Zulässigkeitsvoraussetzungen für ein Verständigungsverfahren gem. § 1 VUK / Nachtrag wie z.B.:

- „nicht in der Lage gewesen sein, die gesetzlichen Regelungen zu durchdringen“

- „einem Irrtum bzw. einem Versehen über die geänderte Rechtsauffassung der Finanzverwaltung oder der Finanzgerichte unterlegen sein“
- „die hoheitliche Veranlagung beinhaltet einen steuerlichen Fehler“
- „Abweichung der Verwaltungsansicht von der Rechtsprechungsansicht“

werden in der praktischen Umsetzung nicht abverlangt.

*Herr Yilmaz* erläutert, dass die Verständigung das Hauptinstitut zur Klärung von Diskrepanzen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigem ist und dass die meisten beantragten Verständigungsverfahren, trotz weiterhin bestehender Klagemöglichkeit, in einem Konsens münden. So lag z. B. im Jahr 2006 das Ausmaß der „erfolgreichen Verständigungen“ bei 92 %. Als Gründe für die hohen Erfolgsquoten nennt *Herr Yilmaz* „gesicherte“ Nachlässe bei der Steuerschuld und den Strafzuschlägen, eine schnelle und sichere Abwicklung, ein langwieriges und risikobehaftetes alternatives Gerichtsverfahren und aus Sicht der Finanzverwaltung die zügig fließenden Finanzmittel für den Haushalt.

Bei „Einigungs- und Verständigungsschwierigkeiten“ sieht das Gesetz eine Bedenkzeit für den Steuerpflichtigen vor. Die Verständigungskommission trägt ihr endgültiges „Angebot“ d.h. den geringsten Betrag, mit dem die Kommission sich im konkreten Fall noch auf eine Verständigung einlassen würde, in die Verständigungsniederschrift ein. Bis zum Ablauf der endgültigen Klagefrist hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, dieses letzte Angebot der Kommission schriftlich anzunehmen. Das „klassische“ Angebot der Kommission sieht so aus, dass auf einen Teilbetrag der hoheitlich festgesetzten Steuer und auf einen weitaus größeren Betrag der Strafzuschläge verzichtet wird. Der Rest sei „Verhandlungssache“. Die nachfolgende Tabelle beweist eindrucksvoll, was *Herr Yilmaz* auf Nachfrage von *Prof. Seer* bestätigt, nämlich, dass bei den Verständigungen „bazarähnlich“ gehandelt wird.

Jahre	Vor der Verständigungsverhandlung		Nach der Verständigungsverhandlung	
	Festgesetzte Steuern (YTL)	Festgesetzte Strafzuschläge (YTL)	Vereinbarte Steuern (YTL)	Vereinbarte Strafzuschläge (YTL)
2005	217.880.230	499.949.728	109.437.792	24.333.606
2006	197.046.403	347.267.743	102.387.057	17.467.043

Voraussetzungen für Verständigungen vor der Steuerfestsetzung ist eine zuvor durchgeführte Außenprüfung, die einer hoheitlichen Steuerfestsetzung noch nicht zugrunde gelegt wurde. Die Antragsfrist des von der Außenprüfung betroffenen Steuerpflichtigen für eine Verständigung läuft vom Beginn der Außenprüfung bis zur Fertigstellung des Prüfungsberichts am En-



de der Außenprüfung. Die auf der Grundlage der Außenprüfung für einen nachfolgenden Steuerbescheid „beabsichtigte“ Steuer- und Strafzuschlagsfestsetzung ist sowohl dem Steuerpflichtigen als auch der Verständigungskommission mindestens 15 Tage vor dem Verständigungstermin bekannt zu geben. Auch hier ist die Zahl der erfolgreichen Verständigungen hoch. Im Jahre 2005 wurden 92 % der Verständigungen erfolgreich abgeschlossen, 2006 waren es 90 %. Für das Finanzamtspräsidium Istanbul präsentiert *Herr Yilmaz* folgende Werte zum Ausgang der Verständigungsverhandlungen:

Jahre	Vor der Verständigungsverhandlung		Nach der Verständigungsverhandlung	
	Nach Feststellungen von Außenprüfungen zur Festsetzung berechnete Steuern (YTL)	Nach Feststellungen von Außenprüfungen zur Festsetzung berechnete Strafzuschläge (YTL)	Vereinbarte Steuern (YTL)	Vereinbarte Strafzuschläge (YTL)
2004	13.598.914	25.046.172	13.305.920	3.094.025
2005	14.850.805	28.842.442	9.462.559	1.384.941
2006	15.560.480	24.155.431	10.623.992	1.149.533
2007	46.406.206	66.605.430	35.756.063	2.614.831

Abschließend stellt *Herr Yilmaz* noch die Rechtsnatur einer erfolgreichen Verständigung in der Türkei dar. Das Ergebnis einer erfolgreichen Verständigung wird in einer „Verständigungsniederschrift“ festgehalten, die in der Türkei die Qualität eines gegenseitigen Vertrages hat. Der Vertrag zwischen der Finanzbehörde und dem Steuerpflichtigen ist gem. § 16 TÖUY und § 12 TSUY endgültig und unanfechtbar. Keine Vertragspartei kann gegen die getroffene Verständigung Klage erheben oder die Vereinbarung anfechten. Dies gilt sogar bei nachträglich bekannt werdenden steuererheblichen Tatsachen. *Herr Yilmaz* weist auf den Konflikt zwischen Steuervereinbarungen wie sie in der Türkei praktiziert werden und dem Rechtsstaatsprinzip hin. Die rechtsstaatliche Geltungskraft von materiellen Steuergesetzen dürfe nicht durch gleichheitswidrig wirkende und dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechende Steuervereinbarungen unterlaufen werden.

Nach Ansicht von *Prof. Seer* wird an den angeführten Statistiken die Unsinnigkeit von überzogenen Strafzuschlägen deutlich. Es zeigten sich insgesamt vernünftige Ansätze, die aber durch die mangelhafte Ausführung in ein schiefes Licht gerückt würden. *Prof. Seer* stellt noch einmal heraus, dass Deutschland in einigen Bereichen, z. B. beim Außenprüfungsverfahren, hinterherhinke und hier durchaus Anleihen machen könne.