

**ALMAN FEDERAL VERGİ MAHKEMESİ'NİN X R 57/13  
NO.LU VE 06 TEMMUZ 2016 TARİHLİ KARARI<sup>(\*)</sup>:  
SÖZLÜ DURUŞMADA (*İN DER MÜNDLICHEN  
VERHANDLUNG*) VERGİSEL UYUŞMAZLIĞIN KARŞILIKLI  
ANLAŞMA İLE SONA ERMESİNDEN SONRA İDARECE AYNI  
İÇERİKLİ DEĞİŞİKLİK İÇEREN BİR TARHİYAT  
(*ÄNDERUNGSBESCHEIDS*) YAPILMASININ ÇELİŞKİ  
YASAĞINI (*VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM*) İHLAL  
EDİP ETMEYECEĞİ HAKKINDA**

Çev. / Übersetzt von  
Arş. Gör. Adil Selim SAYIN<sup>(\*\*)</sup>  
Çev. / Übersetzt von  
Arş. Gör. Rabia YILMAZ<sup>(\*\*\*)</sup>

**Öz**

Vergi idaresinin demokratik bir hukuk devletinde çelişkili davranma yasağına aykırı davranmaması beklenir. Çelişkili davranma yasağı her şeyden önce iyi niyet ve dürüstlük kuralıyla ilintilidir. Yazarlarca çevirisi yapılan bu kararda Alman Federal Vergi Mahkemesi vergi idaresinin tutumunu inceleme konusu yapmış ve çelişkili davranma yasağını göz önünde bulundurarak yapılan ek vergi tarhiyatı hakkında karar vermiştir.

**Anahtar Kelimeler**

Vergi Yargılaması, Çelişkili Davranma Yasağı, Alman Federal Vergi Mahkemesi, Yazılı Yargılama Usulü, Vergi Tarhiyatı.

---

<sup>(\*)</sup> BFH, X R 57/13.  
İlgili kararın linki için bkz. <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE201710047/> (15.09.2022).

<sup>(\*\*)</sup> Türk-Alman Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.  
E-posta: sayin@tau.edu.tr  
Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-0261-9627>.

<sup>(\*\*\*)</sup> Türk-Alman Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.  
E-posta: rabia.yilmaz@tau.edu.tr  
Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-4157-9760>.

### **Abstract**

In a democratic state of law, the tax administration is expected not to act contrary to the prohibition of contradictory behaviour. The prohibition of inconsistent behaviour is first and foremost related to the rule of good faith and honesty. In this decision translated by the authors, the German Federal Tax Court examined the behaviour of the tax administration and ruled on the additional tax assessment by taking into account the prohibition of contradictory behaviour.

### **Keywords**

Tax Law, Tax Proceedings, Prohibition of Contradictory Behaviour, German Federal Tax Court, Written Procedure, Tax Assessment.

## I. KONUNUN TAKDİMİ VE ÖN AÇIKLAMA<sup>(\*\*\*\*)</sup>

Bilindiği üzere Türk vergi hukukunda yargılama safhasında İYUK hükümleri uygulanmaktadır. Bu doğrultuda İYUK md. 1/2 hükmüne göre “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.*”

Diğer yandan duruşma yapılmasına istisnai olarak 17. maddedeki şartların taşındığı durumlara bağlı olmakla birlikte taraflardan birinin isteği üzerine ya da mahkemece resen karar verilebilmektedir<sup>1</sup>. Ancak duruşmadaki beyanların ve sunulan belgelerin temel ispat aracı olan “duruşma tutanağı” yasada düzenlenmemiştir. Bu da yazılılık prensibini kabul eden bir yasada, duruşmanın işleminin ne olduğu sorusunu beraberinde getirmektedir<sup>2</sup>.

Alman vergi hukukunda ise yargılama safhasında Vergi Mahkemesi Yönetmeliği (*die Finanzgerichtsordnung- FGO*) uygulama alanı bulmaktadır. FGO, diğer Alman usul kanunları gibi, sözlülük ilkesine (*Grundsatz der Mündlichkeit*) dayanmaktadır ve bu nedenle kararların sözlü duruşma<sup>3</sup> esnasında (*in der mündlichen Verhandlung*)<sup>4</sup> verilen beyanlar gözetilerek alınmasını öngörmektedir (FGO md.

---

<sup>(\*\*\*\*)</sup> Bu başlık ve altındaki metin, orijinal karar metninde yer almamaktadır. Karar metninin ağırlığı ve konunun daha iyi anlaşılması adına uyuşmazlık konusu olayda belirleyici rol oynayan ve iki hukuk sistemi kıyas edildiğinde farklı bir şekilde işleyen yargılama süreci kısaca bu başlık altında eser sahipleri tarafından izah edilmeye çalışılacaktır.

<sup>1</sup> Mualla ÖNCEL - Ahmet KUMRULU - Nami ÇAĞAN - Cenker GÖKER, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 30. Bası, Ankara 2021, s. 198. İYUK maddelerinin vergi yargılamasına ilişkin olumsuz yansımaları ve detaylı bir sistem eleştirisi için bkz. Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul 2017, s. 112 vd.

<sup>2</sup> Kaşıkçı, s. 4.

<sup>3</sup> Sözlü duruşma kavramı alman hukukundaki “*die mündliche Verhandlung*” kavramını karşılamak üzere kullanılmıştır. Alman hukukunda sözlü olmayan yargılamalar için “*schriftliche Verfahren*” yani yazılı usul yöntemi benimsenmektedir (bkz. md. 128 ZPO). Ancak “*Verhandlung*” kelimesi bir yandan tarafların bir araya gelerek müzakere etmesi fiilini (ingilizce karşılığı *negotiation* bkz. PONS) diğer yandan dava için duruşma yapılması terimini karşıladığından (ingilizce karşılığı *trial/hearing* bkz. PONS) “*die mündliche Verhandlung*” tamlaması için “sözlü duruşma” kavramının daha uygun bir çeviri olduğu kanaati hasıl olmuştur.

<sup>4</sup> Belirtilmelidir ki Alman vergi hukukunda, yargılama süreci üç aşamada gerçekleşmektedir. İlk aşamada mahkeme, dava dilekçesi ve davalı vergi dairesinin beyanı uyarınca, yetkililer tarafından gönderilen dosyalar da dahil olmak üzere dava materyallerini toplar. İkinci aşamada, mümkünse hukuki uyuşmazlığı sözlü yargılamada çözmek, sona erdirmek adına, tarafların iştirak ettiği bir “sözlü duruşma (*die mündliche Verhandlung*)” gerçekleştirilir, bkz. Klaus TİPKE, - Joachim LANG, *Steuerrecht*, Otto Schmidt, 24. Auflage, Köln 2021, s. 1577. Vergi Mahkemesi Yönetmeliği (*die Finanzgerichtsordnung-FGO*) md. 90/2 uyarınca Taraflar, mahkeme kararının tebliğinden itibaren bir ay içinde sözlü yargılama talep edebilirler. Şayet uyuşmazlık söz-

90/1/1). Türk vergi yargılamasından farklı olarak Alman vergi hukukunda tutanağın müspet hukukta açıkça düzenlendiği görülmektedir. FGO md. 94'de "duruşma tutanağı" Alman Hukuk Mahkemeleri Usulü Yönetmeliği (die Zivilprozessordnung-ZPO) md. 159-165 hükümlerine atıf yapılarak düzenlenmiştir. Başka bir ifadeyle ZPO'daki hükümler aynı şekilde vergi yargılaması için de geçerlidir. ZPO incelendiğinde de duruşmada delillerin toplanması sırasında tutanak tutulması zorunluluğunun açıkça düzenlendiği görülecektir (ZPO md. 159).

Alman hukuk sistemindeki sözlü duruşma uyuşmazlıklardaki olguların derinlemesine açıklığa kavuşturulmasına hizmet etmektedir<sup>5</sup>. Zira taraflar ve mahkeme hukuki uyuşmazlığı usul ve esas bakımından kapsamlı olarak tartışma ve tutanağa geçecek şekilde irade beyanında bulunma şansına sahiptir.

Bu sayede yargı aşamasında vergisel uyuşmazlıklar karşılıklı anlaşarak çözüme kavuşturulmakta, yargılamanın devam etmesine gerek kalmamaktadır. Bununla birlikte, sözlü yargılama ilkesi FGO'da nadiren de olsa ihlal edilebilmektedir. Aksi belirtilmedikçe, mahkeme sözlü duruşmaya dayanarak karar vermektedir. Ancak mahkemenin hüküm niteliğinde olmayan kararları sözlü duruşma yapılmaksızın da verilebilir. Şartlar sağlandığında, mahkeme veya tek bir yargıç (FGO md. 6), mahkeme kararıyla sözlü duruşma olmaksızın karar verebilir (FGO md. 90a/I)<sup>6</sup>. Ancak sözlü duruşmanın esas olduğu ve bizim hukukumuzdakiakin aksine sözlü duruşma yapılmaksızın (ve delil niteliğine sahip bir duruşma tutanağı tutulmaksızın) karar vermenin istisnai olduğu gözden kaçırılmamalıdır.

Son olarak bilindiği üzere Türk hukukunda vergisel uyuşmazlıklar, idari aşamada uzlaşma veya vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla çözüme kavuşturulabilmektedir. Ancak bu yöntemler tarafların arasındaki uyuşmazlığı çözümlenip yargılamayı nihayete erdiren, ceza muhakemesinde yer alan uzlaştırma müessesesi (CMK md.253) ya da medeni yargılama usulünde uygulama alanı bulan sulh kurumundan (HMK md.313) farklı olarak yargılama safhasında uygulama alanı bulamamaktadır<sup>7</sup>.

---

lü yargılamada hala çözülemedi ise üçüncü bir safha gerçekleştirilir. Bu aşama ise "kanıtların toplanması" ve mahkemenin hükümle karar verdiği aşamadır, bkz. TİPKE-LANG, s. 1577.

<sup>5</sup> Michael HENDRICKS - Christina HILDEBRAND, "Praxisforum Steuerrechtsschutz: Überraschung in der mündlichen Verhandlung", **UuG - Die Unternehmensbesteuerung**, vol. 11, 2018-10, s. 603.

<sup>6</sup> bkz. TİPKE-LANG, s. 1575.

<sup>7</sup> Vergi hatalarının yargılama safhasına etkisi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Selim KANETİ - Esra EKMEKÇİ - Gülşen GÜNEŞ - Mahmut KAŞIKCI, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul 2021,

Aşağıda yer alan karardaki somut olayda, vergi idaresi, sözlü duruşmada karşılıklı anlaşmadan sonra Alman Vergi Usul Kanunu'nun (AVUK) (*Abgabenerdnung-AO*) 173. maddesi kapsamında, mükellefin vergi tarhiyatına ilişkin dikkate alınması gereken yeni hususların varlığını saptamış ve mükellefe düzeltilmiş vergi tarhiyatı tebliğ etmiştir<sup>8</sup>. Bu durumda vergi idaresi çelişkili davranma yasağını/dürüstlük kuralını ihlal ederek mükellefe aynı vergi muhteviyatını konu edinen başka bir tarhiyat yöneltmiştir. Mahkeme nihai duruma ilişkin olarak tarafların durumunu etraflıca irdelemek suretiyle son noktada aşağıda yer alan karara hükmetmiştir.

#### A. Ana Prensipler

Vergi mahkemesindeki sözlü duruşmada vergisel uyumsuzluğun mükellef ile karşılıklı rızaya dayalı olarak sona erdirilmesi ihtimal ve imkanına binaen vergi dairesi, vergi mükellefi ile yapılan bir anlaşma akabinde, vergi ihbarnamesini (*Steuerbescheid*) iptal eder<sup>9</sup> ve uyumsuzluğun esastan çözüldüğünü bildirirse, bu doğrultuda mükellef de söz konusu anlaşmaya uygun olarak parasal bir tasarrufta bulunursa, iyi niyet ilkesi ("*venire contra factum proprium*" yasağı<sup>10</sup>) uya-

---

s. 233: "Vergi hatasının yargı kararında çözüme bağlanmamış olması gerekir; yargı kararı vergi hatasına ilişkin çözümlü içeriyorsa, düzeltme süreci artık işlemeyecektir. Bu yön, yargısal kararların bağlayıcılığının doğal ve zorunlu bir sonucudur. Danıştay'ın içtihadına göre, vergi hatasıyla ilgili iddiaların yargı yerlerinde incelenmekte olması dahi, düzeltme isteminin reddi için yeterlidir". Uzlaşmanın yargı safhasında fonksiyonu hakkında bkz. VUK Ek Madde 7: "Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir. Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır."

<sup>8</sup> Alman hukukunda AO kapsamında tarhiyatın düzeltilmesine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergi Ödevi İlişkinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013, s. 367 vd.

<sup>9</sup> Söz konusu cümlede geçen "aufheben" teknik bir kavram olup "Yeni vakıalar veya kanıtlar nedeniyle vergi tarhiyatının **iptali** (*Aufhebung*) veya değiştirilmesi (*Änderung*)" başlıklı AO md. 173/1/1'de düzenlenmiştir. Buna göre: "Vergi tarhiyatları, daha yüksek miktarda bir vergilendirmeyi gerektiren vakia veya kanıtların sonradan öğrenilmesi halinde **iptal edilecek** veya değiştirilecektir."

<sup>10</sup> *Venire contra factum proprium*, "önceki ve sonraki davranış arasında çelişki" anlamına gelmektedir. Bu yasak, önceki davranış ile çelişkinin bir başkasına zarar vermesi, onun durumunu ağırlaştırması halinde, bu çelişkinin yaptırımı bağlanmasını öngörmektedir. Şener AKYOL, *Medeni Hukukta Çelişki Yasağı*, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2007, s. 1. Ayrıca bkz. Osman Nazım KIYGI, *Hukuk ve Ekonomi Terimleri Sözlüğü / Wörterbuch der Rechts- und Wirtschaftssprache*, Beck, München 1997-1999. Vergi hukukunda ilke hakkındaki görüşleri için bkz.

rınca, vergi idaresi mükellef hakkında aynı içeriği konu edinen başka bir vergi tarhiyatı yapamaz. Karar kapsamında değerlendirilmesi gereken son durum ise, mükellefin itirazını (*Einspruch*)<sup>11</sup> geri çekmesi sebebiyle asıl uyuşmazlığın esas-tan sona erdirilmesidir (*Senato*)<sup>12</sup> içtihadındaki daha detaylı açıklamalar için, bkz. 29 Ekim 1987 tarih ve X R 1/80, BFHE 151, 118, BStBl II 1988, 121 sayılı karar).

## B. Sonuç

Aşağı Saksonya Vergi Mahkemesi'nin 4 Mart 2013 tarih ve 12 K 279/12 sayılı kararına karşı davalının yaptığı temyiz başvurusu temelsiz bulunarak reddedilmiştir.

Temyiz yargılamasının masrafları davalı tarafından karşılanacaktır.

## C. Vakıa

I.

- 1- Davacı, ki bu temyiz davasındaki davalı taraftır, 2006 takvim yılında bir restoranın (*Gaststätte*) işletilmesinden ticari gelir elde etmiştir (*Alman Gelir Vergisi Kanunu (EStG) md. 15 uyarınca*). Elde edilen gelir, EStG'nin dördüncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca kâr ve zarar hesabı yapılarak belirlenmiştir.
- 2- Davacı, 19 Haziran 2006 tarihinde bira işletmesi (B) ile bir "bira alım sözleşmesi" imzalamıştır. Bu sözleşmenin bir parçası da -B tarafından piyasaya sürülen içeceklerin alım satımına ilişkin koşulların yanı sıra- 2006 yılında davacıya ödenen ve davacı tarafından restoranın yenilenmesi için kullanılan 31.000 € artı %16 KDV tutarında bir "amortisman kredisi"nin verilmesidir. Bu bağlamda yapılan ibra anlaşması (*Tilgungsvereinbarung*), gelecekteki bira alım hacmine bağlı olarak davacının "amortisman kredisi hesabı" lehine kredi verilmesini öngörmüştür.

---

Billur YALTI, "Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen-Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış", Prof. Dr. Sadık Kırbas'a Armağan, İstanbul 2011, s. 330.

<sup>11</sup> Kendisine vergi tarhiyatı tebliğ edilen kişi, bunu kabul etmiyorsa, tarhiyata karşı itirazda (*Einspruch*) bulunabilir (bkz. AO md. 347).

<sup>12</sup> Senat: *Senato*. Federal Vergi Mahkemesi önüne getirilen davalar, nihai karardan önce senatolar tarafından detaylı bir şekilde görüşülür. Vergi yargılamasında davalar, konu alanlarına göre ve bazen de belli kriterlere göre ayrı ayrı senatolar arasında paylaşılır, bkz TİPKE-LANG, s. 1604. Ayrıca bkz. <https://de.wikipedia.org/wiki/Bundesfinanzhof> (07.01.2022).

- 3- 24 Ekim 2006 tarihinde, (B)'den gelen talep üzerine davacı, "bira alım sözleşmesi"ni ekte sunarak "amortisman kredisi"nin KDV muamelesi hakkında bağlayıcı bilgi almak için davalı ve temyiz eden konumundaki vergi dairesine başvurmuştur. Vergi dairesi bu tür bir bilgi vermeyi reddetmiştir, ancak yine de "amortisman kredisi"nin -her ne kadar mal teslimi ileri bir tarihte gerçekleşecek olsa da-<sup>13</sup> "ödeme anında KDV'ye tabi olan", "özellikli bir KDV iadesi (*vorgezogen Umsatzrückvergütung*)<sup>14</sup>"ne sahip olduğu yönündeki hukuki görüşünü bildirmiştir.
- 4- Davacı, kendisinden talep edilmesine rağmen söz konusu ihtilafli yıl için herhangi bir beyanname sunmadığı için, vergi idaresi, 2006 yılında restoranın işletilmesinden elde edilen 10.000 Euro tutarında bir değeri matrah olarak belirlemiş ve bunun üzerinden resen tarh gerçekleştirmiştir. Söz konusu tahakkuk kesinleşmiştir (*yani herhangi bir ihtirazi kayıt yoktur*).
- 5- İtiraz süreci (*Einspruchsverfahren*)<sup>15</sup> devam ederken davacı 2006 yılı için 1.469,71 € tutarında bir zarar beyanında bulunmuştur.
- 6- 9 Ağustos 2010 tarihinde, söz konusu itiraz süreci devam ederken vergi dairesi, 2006 yılı için "AO md. 172, fıkra 1, Nr. 2"<sup>16</sup>"e dayanarak, tarhiyatta değişiklik yapmıştır (*geänderten Gewinnfeststellungsbescheid*) ve "amor-

<sup>13</sup> Bu ara bilgi orijinal karar metninde yer almayıp anlam bütünlüğü sağlanması adına eklenmiştir.

<sup>14</sup> "Rückvergütung" kelimesi "geri ödeme/para iadesi" anlamına gelmektedir, bkz. Kıyığı, s. 658. Özellikle KDV iadesi ile kastedilen ise, söz konusu KDV iadesinin, gelecekte yapılması muhtemel mal alımları için yapılan bir avans ödemesi niteliğinde olmasından kaynaklanmaktadır. Yiyecek-içecek sektöründeki ticari riskler nedeniyle, bu alanda çalışan işletmeler (özellikle Restoranlar), bankalardan kolay bir şekilde teminat sağlayamamaktadırlar. Bu nedenle, birçok restoran işletmecisi alternatif bir borç finansmanı bulmak zorunda kalmaktadır. Burada işletme için çeşitli olasılıklar vardır, ancak kritik finansman çoğunlukla içecek şirketleri (**bira fabrikaları/işletmeleri (Brauerei)**), maden kaynakları, içecek toptancıları tarafından sağlanmaktadır. Elbette, düşük teminatlı finansman koşullarıyla içecek şirketleri önemli riskler üstlenmektedirler ve bu risklerin de yasal düzenlemelerden sağlanan hukuki koruma ve desteklerle dengelenmesi gerekmektedir. Ancak birçok durumda, fiyat-performans dengesi yoktur ve bu da sözleşme süresi boyunca pek çok soruna yol açabilmektedir. Sözleşmenin uygulanmasındaki aksaklıklar veya sözleşmelerin erken fesih durumlarına karşı içecek şirketlerinin korunması gerekmektedir, detaylı bilgi için bkz. <https://www.bm-p.de/finanzierungsinstrumente-in-der-gastronomie/> (18.06.2022).

<sup>15</sup> Kendisine vergi tarhiyatı tebliğ edilen kişi, bunu kabul etmiyorsa, tarhiyata karşı itirazda (*Einspruch*) bulunabilir (bkz. AO md. 347). İtiraz prosedürü, AO'nun 7. kısmında "idari bir çözüm yolu (*Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren*) olarak düzenlenmiştir.

<sup>16</sup> Kesin tarhin düzeltilmesi, Alman Vergi Usul Kanunu md. 172'de şu şekilde düzenlenmiştir: Bir vergi tarhiyatı, yalnızca, kesinleşmediği veya incelemeye tabi tutulmadığı sürece, iptal edilebilir veya değiştirilebilir. Bu durum (tarhiyatın iptali veya değiştirilmesi), vergi tarhinin bir itiraz kararı ile onaylanması veya değiştirilmesi halinde de geçerlidir.

tisman kredisi" ile ihtilafli olmayan diğer düzeltmeleri de dikkate alarak şirket matrahını 26.143 €'ya yükseltmiştir. 22 Aralık 2010 tarihinde, davacının buna karşı yaptığı itirazı (*AO md. 365 Fıkra 3 Bend 1*) da temelsiz bularak reddetmiştir.

- 7- Davacı buna karşı bir dava açmıştır. Vergi mahkemesi sözlü duruşmada, davanın görüşülmesinin ardından bir ara müzakere yapmış ve duruşma tutanağında aşağıdaki tespitlerde bulunmuştur:

"Başkan, ilgili taraflara yapılan ara müzakerenin sonucunu açıklamıştır; buna göre, ihtilaf konusu olayda en azından Alman Vergi Usul Kanunu'nun (AO) 173. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendi uyarınca bir değişiklik (*Änderung*) yapılması için gerekli ön koşulların mevcut olup olmadığının şüpheli olduğunu ve bunun sonucunda mükellef aleyhine bozma için bir bildirim (*Verböserungshinweises*)<sup>17</sup> gerekli olacağı sonucuna varmıştır. Bu bağlamda Başkan, davalı vergi dairesinin mahkemeye sunulan dosyalarında, ilk matrah takdiri yapılan 10 Aralık 2007 tarihinde takdir edilen matraha (*Schätzung durch den Bescheid*) bira alım sözleşmesinin de yer aldığı 'amortisman kredisi'nin zaten dahil edildiğine dikkat çekmiştir.

Bu çerçevede, davalı vergi dairesi temsilcisine, itiraz neticesinde yapılan itiraz bildirimini (*Einspruchsbescheid*) ve idarece tespit edilen tarhiyatı (*Feststellungsbescheid*) iptal ederek davacının şikayetini kabul etmesi tavsiye edilmiştir.

Davacının yasal temsilcisi, ilgili kararın bozulması halinde, itirazını geri çektiğini, halihazırda gerçekleştirilen yargılama tarihinde bu irade beyanını kayıtlara geçirmesi gerekip gerekmediğini değerlendirmelidir.

Taraflar sunulan bu önerileri kabul etmiştir."

- 8- Bunun üzerine vergi idaresi, 9 Ağustos 2010 tarihli değişiklik içeren tarhiyat (*Änderungsbescheids*)<sup>18</sup> ile 22 Aralık 2010 tarihli itiraz kararını (*Einspruch-*

<sup>17</sup> İdari işlem, itiraz edenin aleyhine olacak şekilde değiştirilebilir; bunun için itiraz edenin olumsuz bir karar çıkabileceği konusunda bilgilendirilmesi, gerekçelerinin belirtilmesi ve kendisine bu konuda görüş bildirme fırsatı tanınması gerekir (AO md. 367/2/2)

<sup>18</sup> Steuerbescheid (*beyanname/ne kadar vergi ödenmesi gerektiğini gösteren belge*) kavramı Alman Vergi Usul Kanunu (AO) md. 155/I/1'de şu şekilde kullanılmıştır: "Aksi belirtilmedikçe, vergiler vergi dairesi tarafından bir beyanname üzerinden tarh edilir." Tarh ve tahakkuk ettirilen vergi hatalıysa, belirli koşullar altında vergi dairesi tarafından değiştirilebilir. Söz konusu değişiklikle birlikte ortaya çıkan ve ödenmesi gereken nihai vergi "*Änderungsbescheids*" yani *değişiklik içeren bir tarhiyat* ile tespit edilir.



*sentscheidung*)<sup>19</sup> sözlü yargılama sırasında iptal etmiş, davacının yasal temsilcisiyle mutabık bir şekilde hukuki ihtilafın sözlü duruşmada “halihazırda (*bereits jetzt*)” esastan çözüldüğünü ilan etmiştir. “Tarhiyatın iptali karşısında” (tutanakta görüleceği üzere), davacının yasal temsilcisi davacının vaktiyle yapmış olduğu itirazı geri çekmiş ve kendi adına, hukuki ihtilafın “bu safhada (*bereits jetzt*)” esastan çözüldüğüne dair beyanda bulunmuştur.

- 9- Altı hafta sonra, 20 Haziran 2012 tarihinde, vergi idaresi aynı içeriğe sahip değişiklik içeren bir tarhiyat gerçekleştirmiştir, bu kez açıkça AO’nun 173/1/1’e<sup>20</sup> dayanmış ve ekte daha ayrıntılı gerekçeler sunmuştur.
- 10- Olaydaki itiraz ve dava sonucunda, vergi mahkemesi 20 Haziran 2012 tarihli değişiklik bildirimini ve idarenin 24 Ağustos 2012 tarihli itiraz kararının reddine ilişkin kararını (*Einspruchsentscheidung*) hukuka aykırı bulmuştur ve Federal Vergi Mahkemesi’nin (*Bundesfinanzhof*) “geçmişte tahmini bir şekilde matrah takdirinden sonra AO md. 173/1/1 bendinin uygulanmasına ilişkin içtihadına (*diğer kararlar için bkz., 28 Mart 1985 tarihli BFH kararları IV R 159/82, BFHE 144, 521, BStBl II 1986, 120; 30 Ekim 1986 tarihli III R 163/82, BFHE 148, 208, BStBl II 1987, 161 ve III R 164/82, BFH/NV 1987, 353*) atıfta bulunarak, vergi idaresince yapılan değişiklik hükmünün ön koşullarının yerine getirilmediğine karar vermiştir.
- 12- Buna göre vergi dairesi, itiraz edilen kararın iptali ve davanın reddedilmesini talep etmektedir.
- 13- Davacı, temyiz başvurusunun reddedilmesini istemektedir.

#### D. Kararın Gerekçeleri

II.

- 14- Vergi dairesinin temyiz başvurusu reddedilmiştir. Vergi mahkemesinin davayı kabul etmesi ve 20 Haziran 2012 tarihli 2006 yılında idarece gerçekleştirilen tarhiyat ile 24 Ağustos 2012 tarihli itirazın reddi kararını iptal etmesi hukuka uygundur. Sonuç olarak, FGO md. 126/4 uyarınca temyiz başvurusundaki iddialar hukuka aykırıdır.

<sup>19</sup> Vergi dairesi, itirazın kabul edilmemesi halinde, söz konusu itiraz hakkında bir itiraz kararı (*Einspruchsentscheidung*) ile karar verir (AO md. 367). İtiraza ilişkin karar yazılı olarak verilir, gerekçeleri belirtilir, itirazın nasıl yapılacağına ilişkin talimatları içerir ve ilgili tarafa veya taraflara tebliğ edilir (AO md. 366).

<sup>20</sup> Vergi tarhiyatı, daha yüksek bir vergiye yol açan vakıa veya kanıtların sonradan tespit edilmesi halinde iptal edilir veya değiştirilir (AO md. 173/1/1).

- 15- Yetkili Senato (*Der erkennende Senat*)<sup>21</sup>, vergi mahkemesinin ihtilaf konusu davada, geçmişte idarece gerçekleştirilen tahmini matrah takdiri akabinde AO md. 173/1/1 hükmünün uygulanmasında gözetilmesi gereken yasal ilkelere doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı konusunda -içtihat birliği sağlanması adına uyumsuzluğun üst merciye tevdi hususunda<sup>22</sup> herhangi bir karar vermeyebilir. Nitekim, somut olayda, vergi dairesinin 8 Mayıs 2012 tarihli sözlü duruşmadaki beyanları esas alındığında tarhiyatta düzeltme yapılabilmesi, dürüstlük kuralı (*Grundsatz von Treu und Glauben*) uyarınca zaten mümkün değildir.
- 16- 1. İyi niyet ilkesi, vergi hukukunda genel bir hukuk ilkesi olarak koşulsuz ve şartsız bir şekilde kabul görmektedir. Bu ilke, vergi hukuku ilişkisinde her bir tarafın diğer tarafın meşru menfaatlerine gereken özeni göstermesi ve kendi önceki davranışlarıyla çelişmemesi (*nicht in Widerspruch*) gerektiğini belirtir. Bu ilke herhangi bir vergi alacağı, borcu yaratmaz veya var olan vergi borcunu ortadan kaldırmaz; ancak en fazla mevcut bir somut vergi hukuku ilişkisini, bir talebin artık ileri sürülemeyeceği veya bir hakkın artık kullanılamayacağı perspektifinden değiştirebilir (*yerleşik içtihat için bkz. güncel 1 Aralık 2015 tarihli BFH-kararı VII R 44/14, BFH/NV 2016, 881, II.3., m.w.N. altında*).
- 17- İyi niyet ilkesinin mevcut hukukun yerine geçmesi, ancak mükellefin idaresinin belirli bir davranışına duyduğu güvenin genel adalet duygusuna göre yüksek derecede korunmaya değer olduğu özel durumlarda düşünülebilir ve bu durumlarda olağanın aksine idarenin kanuniliği ilkesi arka planda kalmalıdır. Bu doğrultuda, iyi niyet ilkesi, vergi mükellefinin kararını dayandırdığı bir güven unsurunu (*Vertrauenstatbestand*) gerektirmektedir. İlkenin uygulanması için taraflardan birinin, diğer tarafın tutum veya davranışına tutarlı ve kalıcı bir şekilde bağlı kalacağını objektif bir değerlendirmeye varsayabileceği belirli bir tutum veya davranış gereklidir. Dolayısıyla, önceki görüşün korunmaya değer olduğuna dair sürdürülebilir bir güven (*Ein schützenswertes nachhaltiges Vertrauen*), ancak mükellefin

<sup>21</sup> Alman Mahkemeleri Teşkilatı Hakkında Kanun (*Gerichtsverfassungsgesetz (GVG)*) md. 132 uyarınca, "Yetkili Senato (*Der erkennende Senat*), kanunun daha da geliştirilmesi ya da içtihat birliğinin sağlanması için gerekli olduğu kanaatine varırsa, hukuki öneme sahip bir meseleyi karara bağlaması için Büyük Senato'ya havale edebilir.". Başka bir ifadeyle somut olayda bu kararı verip vermeme, yetkili senatonun takdirindedir.

<sup>22</sup> Bu ara bilgi orijinal karar metninde yer almayıp anlam bütünlüğü sağlanması adına eklenmiştir.

gerçekleştirilen değişikliği hesaba katmak zorunda kalmadığı veya en azından bu konuda şüphesi olmadığı sürece verilir (*bu doğrultudaki istikrarlı Federal Vergi Mahkemesi içtihadı için bkz. 25 Haziran 2014 tarihli Senato kararı X R 16/13, BFHE 246, 172, BStBl II 2014, 889, II.1.d aa altında, diğer referanslarla birlikte*).

- 18- 2. Bu genel ölçütler çerçevesinde, vergi idaresince 10 Aralık 2007 tarihinde restoranın işletilmesinden elde edilen/belirlenen kârın/matrahın, mevcut davanın ana uyuşmazlık konusu olan 20 Haziran 2012 tarihli tarh bildiri-miyle yeniden değiştirilmesi, vergi dairesinin davacının karşılıklı rızasıyla 8 Mayıs 2012 tarihli sözlü duruşmada ilk değişiklik bildirimini iptal etmesi ve hukuki ihtilafın herhangi bir kısıtlama veya koşul olmaksızın esastan çözü-leceğini bildirmesi nedeniyle hukuka aykırıdır.
- 19- a) Bu davranış, davacının vergi dairesi ile varılan usuli mutabakata uygun olarak itirazını derhal geri çekmesi ve hukuki ihtilafın *-usuli nedenlerle geri dönülemez bir şekilde* (bkz. *en son 1 Temmuz 2014 tarihli BFH kararı VIII B 21/14, BFH/NV 2014, 1900, II.1. altında*)- esastan çözüleceğini ilan etmesi sonucunu doğuran bir güven durumu yaratmıştır. Mahkemenin içtihadına göre, bu tür bir davranış, usuli kazanılmış bir haktan feragat şeklinde eko-nomik bir tasarrufu teşkil etmektedir (*bu bağlamda bkz. 29 Ekim 1987 ta-rihli X R 1/80 sayılı Senato kararı, BFHE 151, 118, BStBl II 1988, 121, madde 3; bunu açıkça takip eden 22 Ağustos 1990 tarihli III R 27/88 sayılı BFH ka-rarı, BFH/NV 1991, 572, madde 2*).
- 20- Somut olayın koşullarına göre, bu durum güvenin korunması (*Vertrau-ensschutz*) için de uygun bir dayanak olabilir (*örneğin, BFH/NV 1991, 572, 2. madde; 16 Kasım 2000 tarihli XI R 28/99, BFHE 193, 494, BStBl II 2001, 303, II.3.a madde ve 10 Mart 1989 tarihli III R 190/85, BFH/NV 1990, 358, II.1.e altında; ayrıca bkz. 8 Nisan 1987 tarihli X R 14/81, BFH/NV 1988, 214, 2.b altında, § 227 AO ile ilgili Senato kararı*).
- 21- b) İhtilaf konusu olayda, sözlü duruşmada vergi dairesinin yargılamanın “hü-küm verilmeksizin (*ohne Urteil*)” derhal sona erdirilmesi yönündeki kararlı ve koşulsuz çabaları/tavırları nedeniyle, davacı, idarenin gelecekte buna aykırı davranmayacağına (*“venire contra factum proprium” yasağı*) herhangi bir kayıt-şart olmaksızın güvenmekte haklıydı. Bu konuda şüphe duyulmasına neden olabilecek belirtiler (*örneğin, vergi dairesinin mahkeme tarafından açıkça haksız bir şekilde “karşılıklı anlaşmayla” davayı sonlandırmaya zor-lanması*) ne ileri sürülmüş ne de başka bir şekilde kanıtlanmıştır.

- 22- İhtilafli konunun hukuki ve olgusal yönlerini inceleyen mahkemenin (*Tat-sachengericht*) ara kararından sonra, o zamanki olayların ve anlaşmazlığın durumuna göre ki söz konusu durum davacının davasını kazanması için umut verici görünmektedir, davacının -kazanma ihtimali yüksek olan- yargılama sürecini tamamlamak yerine rızai bir şekilde ilk değişiklik bildirimini iptal edilmesine izin vermesi ve ana davanın çözüme kavuşturulduğunu iradi bir şekilde beyan etmesi, tamamıyla vergi dairesi ile uyuşmazlığın usuli olarak karşılıklı rıza ile çözülmesi ve bu konuda anlaşma yapılmış olmasından kaynaklanmaktadır. Aldığı bu kararla davacı, esasında, hukuken herkes için bağlayıcı hale gelebilecek olan ve bağlayıcı etkisini FGO md. 110/2<sup>23</sup>'deki değişiklik yasağından alan, hukuken daha güçlü nitelikte olan bir yargı kararı alma hakkından feragat etmiştir (*bkz. örneğin 9 Haziran 2005 tarihli BFH kararı, IX R 75/03, BFH/NV 2005, 1765, 3. madde*).
- 23- 3. Masraflara ilişkin karar FGO'nun 135 (2) sayılı bölümüne dayanmaktadır.
- Uyuşmazlık hakkında alt derece mahkemelerde verilen karar:*
- Aşağı Saksonya Vergi Mahkemesi (*vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht*) 3 Mart 2013- 12 K 279/12.

---

<sup>23</sup> *Alman Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarının idari işlemlerin geri alınması, iptali, feshi ve değiştirilmesi ile müteakip vergi taleplerine ilişkin hükümleri, FGO md. 110/1/1'den aksine bir sonuç çıkmadıkça hiçbir şeyden etkilenmez.*

## KAYNAKÇA

- AKYOL, Şener, **Medeni Hukukta Çelişki Yasağı**, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2007.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, **Vergi Ödevi İlişkinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013.
- HENDRICKS, Michael - Hildebrand, Christina. "Praxisforum Steuerrechtsschutz: Überraschung in der mündlichen Verhandlung", **UuG - Die Unternehmensbesteuerung**, vol. 11, 2018-10, ss.602-r3.
- KANETİ, Selim - EKMEKÇİ, Esra - GÜNEŞ, Gülsen - KAŞIKCI, Mahmut, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul 2021.
- KAŞIKCI, Mahmut, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamının Yenilenmesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 2017.
- KIYGI, Osman Nazım, **Hukuk ve Ekonomi Terimleri Sözlüğü / Wörterbuch der Rechts- und Wirtschaftssprache**, Beck, München 1997-1999.
- ÖNCEL, Mualla - KUMRULU, Ahmet - ÇAĞAN, Nami - GÖKER, Cenker, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 30. Bası, Ankara 2021.
- TİPKE, Klaus - LANG, Joachim, **Steuerrecht**, Otto Schmidt, 24. Auflage, Köln 2021.
- YALTI, Billur, **"Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen-Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış"**, Prof. Dr. Sadık Kirbaş'a Armağan, İstanbul 2011, ss.313-336.

## Elektronik Kaynaklar

<https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE201710047/>

<https://www.bm-p.de/finanzierungsinstrumente-in-der-gastronomie/>

<https://de.wikipedia.org/wiki/Bundesfinanzhof>

*Urteil vom 06. Juli 2016, X R 57/13*

*Erlass eines inhaltsgleichen Änderungsbescheids nach einvernehmlicher Beendigung des Finanzrechtsstreits in der mündlichen Verhandlung*

*ECLI:DE:BFH:2016:U.060716.XR57.13.0*

*BFH X. Senat AO § 4, AO § 173 Abs 1 Nr 1 vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 03. März 2013, Az: 12 K 279/12*

*Tenor*

*Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 4. März 2013 12 K 279/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.*

*Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.*

*Tatbestand*

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) erzielte im Streitjahr 2006 gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb einer Gaststätte (§ 15 des Einkommensteuergesetzes --EStG --). Den Gewinn ermittelte sie durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG.
- 2 Am 19. Juni 2006 schloss die Klägerin mit der Brauerei (B) einen "Bierbezugsvertrag". Bestandteil dieses Vertrags war --neben den Konditionen des Bezugs und Ausschanks von durch B vertriebener Getränke -- u.a. die Gewährung eines "Abschreibungsdarlehens" über 31.000 € zzgl. 16% Umsatzsteuer, das im Jahr 2006 an die Klägerin ausgezahlt und von dieser zur Renovierung der Gaststätte eingesetzt wurde. Die diesbezügliche Tilgungsvereinbarung sah von der künftigen Bierbezugsmenge abhängige Gutschriften zugunsten des "Abschreibungsdarlehenskontos" der Klägerin vor.
- 3 Aufgrund eines Hinweises der B beantragte die Klägerin am 24. Oktober 2006 bei dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA --) unter Vorlage des "Bierbezugsvertrags" eine verbindliche Auskunft über die umsatzsteuerrechtliche Behandlung des "Abschreibungsdarlehens". Eine solche lehnte das FA ab, teilte aber gleichwohl seine Rechtsauffassung mit, wonach es sich bei dem "Abschreibungsdarlehen" um eine "vorgezogene Umsatzrückvergütung" handele, die "bereits im Zeitpunkt der Zahlung der Umsatzsteuer unterliege".
- 4 Da die Klägerin trotz Aufforderung keine Gewinnfeststellungserklärung für das Streitjahr abgegeben hatte, schätzte das FA die Besteuerungsgrundlagen und stellte am 10. Dezember 2007 einen Gewinn aus dem Betrieb der
- 5 Gaststätte im Jahr 2006 in Höhe von 10.000 € gesondert fest. Dieser Bescheid stand nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Im Zuge des Einspruchsverfahrens reichte die Klägerin eine Feststellungserklärung für 2006 nach, in der sie einen Verlust in Höhe von 1.469,71 € angab.
- 6 Am 9. August 2010 erließ das FA während des nach wie vor andauernden Einspruchsverfahrens einen auf "§ 172 Abs. 1 Nr. 2 AO" gestützten, geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2006, in dem es den Gewinn nach Ansatz des "Abschreibungsdarlehens" sowie weiteren nicht streitbefangenen Korrekturen auf 26.143 € erhöhte. Den auch dagegen gerichteten Einspruch der Klägerin (§ 365 Abs. 3 Satz 1 der Abgabenordnung --AO --) wies es am 22. Dezember 2010 als unbegründet zurück.
- 7 Dagegen erhob die Klägerin Klage. In der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) fand im Anschluss an die Erörterung der Streitsache eine Zwischenberatung des Gerichts statt, zu der es in der Sitzungsniederschrift nachstehende Feststellungen traf:

*“Der Vorsitzende erläuterte den Beteiligten das Ergebnis der Zwischenberatung, wonach mindestens zweifelhaft sei, ob im Streitfall die Voraussetzungen einer Änderung gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO mit der Folge vorgelegen hätten, dass es eines Verböserungshinweises bedurft hätte. In diesem Zusammenhang wies der Vorsitzende darauf hin, dass in den dem Gericht vorliegenden Akten des beklagten Finanzamts eine Heftung ‘Abschreibungsdarlehen’ enthalten sei, in der auch der Bierbezugsvertrag enthalten gewesen sei, und zwar auch bereits zu einem Zeitpunkt, als die erstmalige Schätzung durch den Bescheid vom 10. Dezember 2007 erfolgte. Vor diesem Hintergrund wurde dem Vertreter des beklagten Finanzamts empfohlen, die Klägerin dadurch klaglos zu stellen, dass der Einspruchsbescheid und der während des Einspruchsverfahrens geänderten Feststellungsbescheid aufgehoben werden. Der Prozessbevollmächtigte der Klägerin sollte sich für den Fall einer entsprechenden Aufhebung überlegen, ob er bereits heute zu Protokoll die Rücknahme seines Einspruchs erklärte. Die Beteiligten erklärten sich mit dieser Vorgehensweise einverstanden.”*

- 8 Daraufhin hob das FA den Änderungsbescheid vom 9. August 2010 sowie die Einspruchsentscheidung vom 22. Dezember 2010 im Einvernehmen mit dem Prozessbevollmächtigten der Klägerin noch während der mündlichen Verhandlung auf und erklärte den Rechtsstreit “bereits jetzt” in der Hauptsache für erledigt. “Im Hinblick auf die Aufhebung der Bescheide” (so das Protokoll weiter) nahm der Prozessbevollmächtigte der Klägerin deren Einspruch zurück und gab seinerseits “bereits jetzt” die Erklärung ab, der Rechtsstreit sei in der Hauptsache erledigt.*
- 9 Sechs Wochen später erließ das FA am 20. Juni 2012 einen inhaltlich identischen Änderungsbescheid, den es nunmehr ausdrücklich auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO stützte und in einer Anlage näher begründete.*
- 10 Nach Einspruch und Klage hob das FG den Änderungsbescheid vom 20. Juni 2012 sowie die Einspruchsentscheidung vom 24. August 2012 auf. Es erkannte unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Anwendung von § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nach einer vorangegangenen Gewinnschätzung (u.a. BFH-Urteile vom 28. März 1985 IV R 159/82, BFHE 144, 521, BStBl II 1986, 120; vom 30. Oktober 1986 III R 163/82, BFHE 148, 208, BStBl II 1987, 161, und III R 164/82, BFH/NV 1987, 353), die Tatbestandsvoraussetzungen der Änderungsvorschrift seien nicht erfüllt.*
- 11 Das FA begründet seine Revision mit der Verletzung materiellen Rechts und sieht die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO weiter als gegeben an.*
- 12 Es beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.*
- 13 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.*

*Entscheidungsgründe*

II.

- 14 *Die Revision des FA hat keinen Erfolg. Das FG hat im Ergebnis zu Recht der Klage stattgegeben und den Feststellungsbescheid 2006 vom 20. Juni 2012 sowie die Einspruchsentscheidung vom 24. August 2012 aufgehoben. Die Revision ist daher gemäß § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.*
- 15 *Der erkennende Senat kann dahinstehen lassen, ob das FG die bei der Anwendung von § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nach einer vorangegangenen Gewinnschätzung zu beachtenden Rechtsgrundsätze zutreffend auf den Streitfall übertragen hat. Das FA war nämlich bereits aufgrund seiner Erklärungen in der mündlichen Verhandlung am 8. Mai 2012 nach dem Grundsatz von Treu und Glauben daran gehindert, die streitgegenständliche Änderung erneut vorzunehmen.*
- 16 1. *Der Grundsatz von Treu und Glauben ist im Steuerrecht als allgemeiner Rechtsgrundsatz uneingeschränkt anerkannt. Er gebietet, dass im Steuerrechtsverhältnis jeder Beteiligte auf die berechtigten Belange des anderen Teils angemessen Rücksicht nimmt und sich zu seinem eigenen früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzt. Er bringt keine Steueransprüche und -schulden zum Entstehen oder Erlöschen, sondern kann allenfalls ein bestehendes konkretes Steuerrechtsverhältnis dahingehend modifizieren, dass eine Forderung nicht mehr geltend gemacht bzw. ein Recht nicht mehr ausgeübt werden kann (ständige Rechtsprechung, vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 1. Dezember 2015 VII R 44/14, BFH/NV 2016, 881, unter II.3., m.w.N.).*
- 17 *Dabei kann die Verdrängung gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben nur in besonders gelagerten Fällen in Betracht kommen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach dem allgemeinen Rechtsgefühl in einem so hohen Maße schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen. Hierzu verlangt der Grundsatz von Treu und Glauben einen Vertrauenstatbestand, aufgrund dessen der Steuerpflichtige disponiert hat. Erforderlich ist eine bestimmte Position oder ein bestimmtes Verhalten des einen Teils, aufgrund dessen der andere Teil bei objektiver Beurteilung annehmen konnte, jener werde an seiner Position oder seinem Verhalten konsequent und auf Dauer festhalten. Ein schützenswertes nachhaltiges Vertrauen in den Fortbestand der früheren Auffassung ist demzufolge nur dann und solange gegeben, als der Steuerpflichtige nicht mit ihrer Änderung rechnen musste oder ihm zumindest Zweifel hätten kommen müssen (ebenfalls ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteil vom 25. Juni 2014 X R 16/13, BFHE 246, 172, BStBl II 2014, 889, unter II.1.d aa, m.w.N.).*
- 18 2. *Von diesen allgemeinen Maßstäben ausgehend, stand der vorliegend allein streitgegenständlichen erneuten Änderung des Schätzungsbescheids vom 10. Dezember*



2007 durch den Feststellungsbescheid vom 20. Juni 2012 entgegen, dass das FA den ersten Änderungsbescheid in der mündlichen Verhandlung am 8. Mai 2012 mit Zustimmung der Klägerin aufgehoben und den Rechtsstreit ohne jede Einschränkung oder Bedingung in der Hauptsache für erledigt erklärt hat.

- 19 a) Durch dieses Verhalten ist auf Seiten der Klägerin ein Vertrauenstatbestand geschaffen worden, der sich dahingehend auswirkte, dass sie ihren Einspruch entsprechend der mit dem FA getroffenen Verfahrensverständigung im unmittelbaren Anschluss zurückgenommen und den Rechtsstreit - aus prozessualen Gründen unwiderruflich (vgl. zuletzt BFH-Beschluss vom 1. Juli 2014 VIII B 21/14, BFH/NV 2014, 1900, unter II.1.) - in der Hauptsache für erledigt erklärt hat. Ein solches Verhalten stellt nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats eine wirtschaftliche Disposition in Gestalt der Aufgabe eines verfahrensrechtlichen Besitzstandes dar (vgl. insoweit grundlegend Senatsurteil vom 29. Oktober 1987 X R 1/80, BFHE 151, 118, BStBl II 1988, 121, unter 3.; dem ausdrücklich folgend BFH-Urteil vom 22. August 1990 III R 27/88, BFH/NV 1991, 572, unter 2.).
- 20 Auch darin kann nach den Umständen des Einzelfalls ein tauglicher Anknüpfungspunkt für die Gewährung von Vertrauensschutz liegen (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 1991, 572, unter 2.; vom 16. November 2000 XI R 28/99, BFHE 193, 494, BStBl II 2001, 303, unter II.3.a, und vom 10. März 1989 III R 190/85, BFH/NV 1990, 358, unter II.1.e; s. ferner Senatsurteil vom 8. April 1987 X R 14/81, BFH/NV 1988, 214, unter 2.b, zu § 227 AO).
- 21 b) Im Streitfall durfte die Klägerin aufgrund des zielstrebigem und vorbehaltlosen Hinwirkens des FA auf eine umgehende Beendigung des Finanzgerichtsprozesses "ohne Urteil" uneingeschränkt darauf vertrauen, dieses werde sich dazu auch künftig nicht mehr in Widerspruch setzen (Verbot des "venire contra factum proprium"). Anhaltspunkte, die Anlass gegeben hätten, hieran zu zweifeln (z.B. wenn das FA durch das Gericht auf offensichtlich unlautere Weise zur "einvernehmlichen" Verfahrensbeendigung gedrängt worden wäre), sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich.
- 22 Dass die Klägerin das für sie nach den Ergebnissen der Zwischenberatung des Tatsachengerichts nach damaligem Sach- und Streitstand augenscheinlich aussichtsreiche finanzgerichtliche Verfahren nicht zu Ende geführt, sondern den von ihrer Zustimmung abhängigen Wegfall des ersten Änderungsbescheids zugelassen und auch ihrerseits die Hauptsacheerledigung erklärt hat, beruhte allein auf der Verabredung einer einvernehmlichen Streitbeilegung mit dem FA in der konkreten Verfahrenssituation. Aufgrund dieser Disposition verzichtete die Klägerin auf ein in Rechtskraft erwachsendes Sachurteil des FG, dessen Bindungswirkung den künftigen Korrekturrahmen nach Maßgabe der Änderungssperre des § 110 Abs. 2 FGO eingeschränkt hätte (s. dazu z.B. BFH-Urteil vom 9. Juni 2005 IX R 75/03, BFH/NV 2005, 1765, unter 3.).
- 23 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.