

# ALMAN VERGİ SİSTEMİ ve VERGİ DENETİMİNE GENEL BİR BAKIŞ

## GERMAN TAX SYSTEM AND A GENERAL VIEW OF TAX AUDIT



Yiğit YILMAZ\*

### ÖZ

Orta Avrupa ülkelerinden Almanya, tarihi olarak en köklü vergi sistemlerinden birine sahiptir. Alman vergi sisteminde çalışanlar için farklı vergi sınıfları oluşturulmuş olup, çalışanlar medeni durumları ve diğer kriterler dikkate alınarak vergilendirilmektedir. Alman vergi sistemi en eski vergi sistemlerinden biridir. Yüzyıllar içerisinde Avrupa'nın en güçlü ekonomilerinden birisi haline gelen Almanya'nın, karakteristik disiplinli çalışma yapısı, vergi sistemi ve vergi denetim birimlerine de yansımıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Alman Vergi Sistemi, Vergi Sınıfları, Almanya'da Vergi Türleri, Vergi Denetimi

**JEL Sınıflandırması Kodları:** H20, K34, E62.

### ABSTRACT

Germany, a Central European country, historically has one of the long-established tax systems. In German tax system, different tax classes have been formed for workers, and they are taxed by taking into consideration their marital status and the other criteria. German tax system is one of the oldest. During centuries, as the strongest economy of Europe, the traditional German discipline has been reflected to the tax system and tax audit units too.

**Keywords:** German tax system, tax classes, taxes in Germany, tax audit

**JEL Classification Codes:** H20, K34, E62.

\* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, yigit.yilmaz@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-1251-8862.  
Yılmaz, Y. (Haziran 2019). Alman Vergi Sistemi ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış, *Vergi Raporu*, 237, (11-27).

## GİRİŞ

Alman vergi hukukunun konusu, Türk vergi sisteminde olduğu gibi, kişiler ve kurumlar ile devlet arasındaki vergi ilişkisidir. Bu sebeple, Alman vergi hukuku, gerçek ve tüzel kişiler ile devlet arasında vergi ilişkisinden doğan vergi ödevinin, niteliği, doğuşu ve tahsili gibi konuları düzenleyen kuralların bütünüdür. Bir başka ifade ile vergi hukuku, devletin kamu gücüne dayanarak kişilerden aldığı vergi, harç, resim ve benzeri gelirler dolayısıyla oluşan karşılıklı hak ve ödevleri düzenleyen kamu hukuku dalıdır.

Bu çalışmamızda Alman vergi sisteminin tarihçesine değinilmiş olup, genel hatları ile vergi sisteminden, organizasyonlara ve vergi denetimlerine ilişkin bilgi verilmiştir. Alman vergi sistemi en eski vergi sistemlerinden biri olup zaman içerisinde birçok değişikliğe uğramıştır. Çalışmamızda Almanya'da uygulanmakta olan vergi kanunlarına yer verilmiş olup, vergi denetiminin sistematığı hakkında araştırmalara yer verilmiştir.

### 1-ALMAN VERGİ SİSTEMİNİN TARİHÇESİ

Almanca'da vergi, Eski Ortaçağ kelimesi Stüura'dan kaynaklanan "Steuern" yani "destek, yardım" olarak adlandırılmaktaydı.<sup>1</sup>

Özel durumlar için yapılan değişiklikler hariç olmak üzere, Fransız vergi mevzuatı, 1789 ile 1830 arasında hem Almanya'ya, hem de Avrupa kıtasının diğer birçok ülkesine örneklik etmiştir. Fransız inkılabından önce de, benzer türde aynı gelir vergilerine, rastlanmaktadır. Bununla be-

raber vatandaşlık ideolojisi; mali imtiyazların kaldırılmasından ve 19'uncu yüzyılda köylülerin esirlikten kurtulmalarından sonra, 1789'da sona eren feodal rejimde kullanılan vergi sisteminden farklı bir sistemi gerektiriyordu.<sup>2</sup>

Almanya, 19. yüzyılın başlarında federasyon şeklinde idare edilen bir ülkeydi. 1920'ye kadar, federasyona dâhil devletlerin her birinde birbirinden az çok farklı vergi sistemleri cari idi. Bununla beraber, daha 19. yüzyılda baş vergilerinin<sup>3</sup> iktidara göre alınmaya başlaması, bütün federe devletlerde gelir vergisinin tatbikini kolaylaştırmış ve gelir vergisi Birinci Dünya Savaşı'ndan önce bütün Almanya'ya yerleşmiştir. Mesela Prusya'da 1820 tarihinde, Fransız reel vergilerinden mülhem\* olarak alınmakta olan arazi, bina ve kazanç vergilerini tamamlamak maksadıyla, vatandaşların servetine göre derecelenmiş bir sınıf vergisi konulmuş, bu vergi 1951 tarihinde 1000 Taler<sup>4</sup> aşan mükellefler için umumi bir gelir vergisi haline getirilmiştir. Almanya'da, bugünkü anlamda bir gelir vergisi, ilk defa Hassen'de(1869), Saksonya'da(1874), Baden'de(1884) konulmuş olup, Birinci Dünya Savaşı'na kadar bütün Alman devletlerinin vergi sistemlerine girmiştir.<sup>5</sup>

1891'e kadar, hükümetin vatandaşın doğrudan devlete ödediği vergilere erişimi yoktu, yalnızca gümrük vergilerine ve bazı tüketim ve trafik vergilerine erişimi vardı. Tüm doğrudan vergiler, Alman İmparatorluğu'nu oluşturan ülkeler için yapılan reformlara harcanmaktaydı. Buna ek olarak, belediyelerin gelirlerini yöneten ve esas ola-

<sup>1</sup> Alt, Jörg(2016), "Germany III: Context and History". ([https://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice\\_and\\_Poverty/Germany/Country\\_Report/03\\_Context\\_\\_\\_History.pdf](https://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice_and_Poverty/Germany/Country_Report/03_Context___History.pdf)).

<sup>2</sup> Lotz, W. (1931) Finanzwissenschaft, 2. Baskı, Tübingen 1931, s.365.

<sup>3</sup> Baş Vergisi; Bireyler arasında ekonomik güç farklılıklarının bulunmadığı varsayımıyla kişi başına eşit miktarda alınan vergi. Verginin konusu ve matrahi, yükümlünün kendisidir. Zaman içinde nüfus artışı, toplumsal ilişkilerin gelişmesi sonucunda baş vergisinin gerçek ödeme gücünü temsil etmemesi, adil olmaması, vergiyi ilkel bir uygulama haline getirmiştir.

<sup>4</sup> Taler; ilk kez 15-19ncu yüzyıllar arasında çeşitli Alman kentlerinde basılmış olan gümüş paraların genel adı. Dolar'ın etimolojik kökeni olmakla önemlidir.

\*mülhem olmak: esinlenmek

<sup>5</sup> Zarakolu, Avni (1953), "Alman Gelir Vergisi", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 8. Sayı, s.111

rak bugün hala geçerli olan 1893 tarihli Yerel Vergilendirme Yasası bulunmaktaydı. Sonrasında, 1906'da Alman Reich miras vergisini düzenledi ve yıllar içinde neredeyse hiç değişmedi.<sup>6</sup>

Almanya'daki vergi sistemi daha çok Prusyalılara bağlanabilir. Prusya Maliye Bakanı Johannes von Miquel, Berlin'de 1891 tarihinde ilk büyük vergi reformunu tasarladı.<sup>7</sup> Alman gelir vergilerine esas olan 1891 tarihli Prusya gelir vergisi kanunu, bugünkü kurumlar vergisinin de esasını oluşturmaktadır.<sup>8</sup> Bu reformlara ilişkin çalışmalar, 1919/1920 Reformunda Weimar Cumhuriyeti\* Bakanı Matthias Erzberger tarafından tamamlanmıştı.<sup>9</sup>

1920 tarihli gelir vergisi kanunu, 1920-1923 arasında Almanya'da meydana gelen yüksek enflasyon nedeniyle gereği gibi tatbik edilememiş, 1923 Alman para reformundan sonra ve Hitler idaresi altında bir takım vergi reformları yapılmıştır. Bununla beraber, Alman gelir vergisinin, 1925'te konulan esasları muhafaza ettiği söylenebilir.

İkinci Dünya Savaşı sonra erdiği zaman, 1934 tarihli gelir vergisi ve 1939 tarihli kurumlar vergisi bazı düzeltmelerle tatbik edilmekteydi. Bugün mevcut bulunan 1949 ve 1950 Kanunları aynı esasları ihtiva etmektedir.<sup>10</sup>

## 2- ALMAN VERGİLENDİRME SİSTEMİ

Almanya'da üç vergi seviyesi vardır: beledi-

ye, eyalet ve federal. Sistem hem dolaylı hem de doğrudan vergileri içerir. Ana olanlar gelir ve katma değer (KDV) üzerindedir. Buna ek olarak, Anayasa ödeme kabiliyeti, yasallık, eşitlik ve refah devleti açısından oluşturulan vergilendirme ilkelerini tanımlar.<sup>11</sup> Almanya'da 40 farklı vergi mevcuttur. Vergiler yoluyla tahsil edilen para, federal devlet, eyaletler ve belediyeler arasında paylaşılır. Bu parayla her şeyden önce okullar, caddeler ve sosyal dayanışma finanse edilir.<sup>12</sup>

Tek pazar, mal ve hizmetlerin AB sınırları içerisinde serbest bir şekilde işlem görmesine izin verir. Bunu işletmeler için daha kolay hale getirmek için - ve bunlar arasındaki rekabetçi çarpıklıklardan kaçınmak için - AB ülkeleri mal ve hizmetlerin vergilendirilmesi için kurallarını düzenlemeyi kabul etti. Bazı alanlar katma değer vergisi (KDV) veya enerji ürünleri ve elektrik, tütün ve alkol vergileri gibi özel anlaşmalardan yararlanır. Almanya, Avrupa Birliği üyesidir, bu nedenle müktesebatlara uyması gereklidir. Katma değer vergisi AB kanunudur ve kurumlar vergisinde de rekabeti bozucu düzenlemelere olabildiğince yer verilmemesi gerekmektedir.<sup>13</sup>

Alman vergi sistemi dünyanın en zor ve kapsamlı vergi sistemlerinden biri olduğu için Almanya, Yeminli Mali Müşavirlik mesleğini "Steuerberater" ve "Wirtschaftsprüfer" olarak iki ayrı meslek grubuna bölmüş durumdadır. "Steuer-

<sup>6</sup> (<http://www.wirtschaftsuniversitaet.de/unterreichsmaterialien/staat-und-wirtschaftspolitik/hintergrundtext/>).

<sup>7</sup> (<http://www.wirtschaftsuniversitaet.de/unterreichsmaterialien/staat-und-wirtschaftspolitik/hintergrundtext/die-deutsche-steuergeschichte/>).

\*Weimar Cumhuriyeti; Weimar Cumhuriyeti(Almanca: Weimarer Republik), Almanya'da Philipp Scheidemann'ın 9 Kasım 1918 tarihinde cumhuriyetin kurulduğunu ilan etmesi ile başlayıp 30 Ocak 1933 tarihinde Adolf Hitler'in Şansölye olmasına kadar süregelen döneme verilen isimdir.

<sup>8</sup> Zarakolu, Avni (1953). "Alman Gelir Vergisi", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi. 8. Sayı, s.111

<sup>9</sup> Alt, Jörg(2016), "Germany III: Context and History". ([https://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice\\_and\\_Poverty/Germany/Country\\_Report/03\\_Context\\_\\_\\_History.pdf](https://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice_and_Poverty/Germany/Country_Report/03_Context___History.pdf)).

<sup>10</sup> Zarakolu, Avni (1953). "Alman Gelir Vergisi". Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi. 8. Sayı, s.111

<sup>11</sup> (<https://tr.intercompanysolutions.com/Alman-vergi-sistemi/>)

<sup>12</sup> (<https://www.berlin.de/willkommenszentrum/tr/adim-4-calisma-ve-egitim/vergi/>)

<sup>13</sup> ([https://europa.eu/european-union/topics/taxation\\_en](https://europa.eu/european-union/topics/taxation_en))

berater” mesleğinde muhasebeden yola çıkılarak yıllık raporlar ve beyannameler Ticaret Kanunu’na ve Alman Vergi Kanunu’na göre hazırlanıp tasdiklenir. Büyük ölçekte olan veya borsaya kote olan şirketler ayrıca bu raporları “Wirtschaftsprüfer”lere sunup tekrar tasdikletmek zorundadırlar. Alman vergi sisteminde önemli vergi çeşitleri aşağıdaki gibidir.

- Gelir Vergisi (Einkommensteuer)
- Kurumlar Vergisi (Körperschaftsteuer)
- Ticaret Vergisi (Gewerbesteuer)
- Katma Değer Vergisi (Umsatzsteuer)<sup>14</sup>

### 2.1- Alman Vergi Sınıfları

Alman şirketlerinin çalışanları, çeşitli kategorilere göre vergi makamları tarafından bir vergi sınıfına atanır. “Vergi Sınıfı” (Almanca’da Lohnsteuerklasse veya Steuerklassen), çalışanların maaşlarından kesilecek stopaj (gelir) vergisi miktarının belirlenmesinde ve ayrıca mükellefin uygun olabileceği bir dizi sosyal yardımın değerini belirlemede rol oynamakta olduğu görülmektedir. Yetkili makam tarafından çalışanın medeni durumuna ve diğer kriterlerine göre bir vergi sınıfı atanabilmektedir. Bazı durumlarda vergi mükellefi belirli bir sınıfa yerleştirilmeyi talep edebilir. Alman vergi sınıfları Gelir Vergisi açısından kişilerin elde ettikleri gelirlerine ve ödeme güçlerine göre 6 bölüme ayrılmaktadır.

Sınıf I - Bekâr kişilere uygulanır. II., III. veya IV. vergi sınıfına girmek şartıyla boşanmış, dul veya evli olanlarda bu sınıfa dahil edilebilecektir.

Sınıf II - Tek başına olan ve bir çocuğu veya çocuklarıyla birlikte yaşayanlar ile çocuk parası (Kindergeld) ve/veya diğer devlet yardımlarına hak kazananlar için geçerlidir.

Sınıf III - İstek üzerine, her iki eşin de Almanya’da birlikte yaşaması ve bir eşin maaşlı çalış-

ması durumunda veya diğer eş maaşlı olarak çalışıp Sınıf V altında kategorize edilmeyi seçmesi halinde uygulanmaktadır. Ayrıca, her iki eşin de maaşlı olarak çalıştığı durumlarda eşlerden birinin ölümü halinde, ölen eşin vefat ettiği yılı takip eden takvim yılında geçerli olacaktır.

Sınıf IV - Evli olan ve eşlerden biri için Sınıf III veya Sınıf V seçmemiş evli işçiler için geçerlidir.

Sınıf V - Eşi, Sınıf III altında sınıflandırılan vergi mükellefine uygulanmaktadır.

Sınıf VI - Birden fazla işi olan ve diğer işlerden para kazanan kişiler için isteğe bağlı olarak seçilebilen vergi sınıfıdır<sup>15</sup>

İlk defa Almanya’ya gidenlere otomatikman Vergi Sınıfı I veya Vergi Sınıfı IV atanır. Sonrasında vergi sınıfı, ikamet edilen evin bağlı olduğu vergi dairesine (Finanzamt) gidilerek değiştirilebilmektedir.

Almanya’da vergi sınıflarının, farklı aile modelleri için çeşitli permütasyonları olabildiği görülmektedir. Almanya’da mükellefler en iyi sınıflandırmanın yapıldığından emin olmak için vergi dairesine veya vergi danışmanına danışmaktadırlar.

### 2.2-Gelir Vergisi

Almanya’da da ülkemizde olduğu gibi gelir vergisi uygulamasında artan oranlı tarife yapısı benimsenmiştir. Almanya’da bütün gerçek kişiler gelir vergisine tabidir. Türk vergi sisteminde olduğu gibi tam mükellef ve dar mükellef ayrımı bulunmaktadır. Alman gelir vergisinde kıstaslar ikametgâh ve vatandaşlık durumudur. Buna göre Almanya’da ikamet eden kişi bütün dünya geliri ile vergilendirilir. Bazı durumda ise istisnalar mevcuttur ve bu durumlar Türkiye-Almanya Vergi Anlaşmasına göre vergilendirilir. Almanya’da altı aydan fazla kalındığı takdirde kişi tam mükellef olarak gelir vergisini ödemek zorundadır. Be-

<sup>14</sup> (<https://www.ecovis.com/fokus-tuerkei/alman-vergi-sistemi-hakkında/>)

<sup>15</sup> (<https://www.howtogermany.com/pages/germantaxes.html>)

lirli meslek grupları için bu durumda da istisnalar mevcuttur. Vatandaşlık kıstası sadece Almanya' - da ikamet etmeyen ve belirli kamu çalışanları ve aileleri için geçerlidir. Bu durumda tam mükellef olarak görülmektedirler. Dar mükellef olan kişiler sadece Almanya' da elde ettikleri gelirler için vergi ödemek zorundadırlar. Bu gelirler Alman Vergi Kanununun 49'uncu maddesinde yer alır. Gelir tanımına giren kazanç ve iratlar şunlardır:

- Zirai ve Orman Kazançları
- Ticari Kazançlar
- Serbest Meslek Kazançları
- İstihdam Kazançları(Ücret)
- Menkul Sermaye İratları
- Kira ve Royalty İratları
- Diğer Kazanç ve İratlar

Kolektif ve komandit şirketler genellikle ticari kazanç elde etmektedirler. Bu durum bu şirketleri ayrıca ticaret vergisi ödemek zorunda bırakır. Bazı durumlarda ise söz konusu şirketler ticari kazanç yerine gayrimenkul kazançları elde ederek ticaret vergisine tabi tutulmazlar. Kolektif ve komandit şirketlerin kazançları özel beyannameler sayesinde hissedarlara bölünür ve hissedarların gelir vergisi beyannamelerinde bu kazanç payları gelir vergisine dâhil olur. Bu durumda şirket bazında gelir vergisi ödenmez. Alman vergi kanununun 32a. Maddesine göre gelir vergisi ve 0 – 45% oranları arasındadır.<sup>16</sup>

Almanya'da uygulanan gelir vergisi oranlarına ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.<sup>17</sup> (2018 yılı)

Bireysel Gelir Vergisi	%14 ila %45 arasında artan oran
0 ila 8.820 EUR arasında	0%
8.821 ila 54.057 EUR arasında	%14 ve %42 arasında artan oranlar
54.058 ila 256.303 EUR arasında	42%
256.304 EUR ve üstü	45%
Müteselsil İştirak zorunlu ek bedel olarak eklenir.	Gelir vergisi tutarının %5,5'idir.
Kilise Vergisi	Belli bazı resmi olarak tanınan Alman kiliselerinin mukim üyeleri için uygulanan %8 veya %9

Aşağıdaki tabloda ise Alman gelir vergisi tarifesindeki temel parametrelerin ve asgari ve

azami vergi oranlarının 2000-2020 tarihleri arasındaki gelişimi görülmektedir.

<sup>16</sup> (<https://www.ecovis.com/fokus-tuerkei/alman-vergi-sistemi-hakkında/>)

<sup>17</sup> ([https://tebledisticaret.com/tr/idare-is/almanya/vergi-sistemi-ve-yardim-kurallari?home\\_criterie\\_pays=54#taxes](https://tebledisticaret.com/tr/idare-is/almanya/vergi-sistemi-ve-yardim-kurallari?home_criterie_pays=54#taxes))

**Tablo 2:** Alman Gelir Vergisi Tarifesinin Yıllara Göre Değişimi

Yıllar		Vergiden Muaf Tutar	Asgari Vergi Oranı	En Üst Matrah Dilimi	Azami Vergi Oranı
2000	DM (€)	13.499 (6.902)	22,9 %	114.696 (58.643)	51 %
2001	DM (€)	14.093 (7.206)	19,9 %	107.568 (54.998)	48,5 %
2002–2003	€	7.235	19,9 %	55.008	48,5 %
2004	€	7.664	16 %	52.152	45 %
2005–2006	€	7.664	15 %	52.152	42 %
2007–2008	€	7.664	15 %	52.152	42 %
				250.001	45 %
2009	€	7.834	14 %	52.552	42 %
				250.401	45 %
2010–2012	€	8.004	14 %	52.882	42 %
				250.731	45 %
2018	€	9.000	14 %	54.950	42 %
				260.533	45 %
2019	€	9.168	14 %	55.961	42 %
				265.327	45 %

**Kaynak:** [https://de.wikipedia.org/wiki/Einkommensteuer\\_\(Deutschland\)](https://de.wikipedia.org/wiki/Einkommensteuer_(Deutschland))

Almanya’da ödenmesi gereken vergi tutarı, vergi sınıfına bağlı olarak değişir. Öte yandan, vergi sınıfı da gelire ve yaşam koşullarına bağlıdır. Almanya’da altı vergi sınıfı mevcuttur. Vergi sınıfı, işverenden alınan ücret bordrosunda belirtilmektedir. Vergi sınıfı, vergi dairesine beyan edilmesi gereken yıllık vergi beyannamesi yoluyla belirlenir.

Çalışanlar gelir vergisini maaşlarından düşülmesi yoluyla öderler. İşverenler bu vergiyi doğrudan vergi dairesine havale eder. Bu vergi şunlardan oluşur:

- Ücret Vergisi
- Dayanışma Vergisi
- Gerekliyse Kilise Vergisi
- Sosyal Sigorta Kesintileri(sağlık, bakım, emeklilik ve işsizlik sigortası)

Sosyal kesintiler klasik anlamda vergi değildir, ancak herkesin kapatması ve ödemesi ge-

reken zorunlu sigortalardır. Masrafların yarısını çalışanlar, diğer yarısını ise işverenler karşılar. Serbest çalışanlarda gelir vergisi, serbest çalışmanın yasal biçimine bağlı olarak ek vergiler içerebilir:

- İşletme Gelirleri Vergisi
- İşlem Vergisi<sup>18</sup>

Yasal emekli maaşı katkı payları, belli bazı özel sigorta katkı payları, eğitim ve öğretim giderleri, nafaka, bağışlar ve kilise vergileri vergiden düşülebilir. Ayrıca, yerleşik vergi mükelleflerine 8.354 EUR ya da evli çiftlerin ortak vergi beyanı doldurması için 16.708 EUR kişisel indirim sunulur. Vergi mükellefleri aynı zamanda ilk iki çocukları için 190 EUR, üçüncü çocuk için 196 EUR ve takip eden her bir çocuk için de 221 EUR aylık sosyal yardım ödemesi alırlar. İş masrafları için 1.000 EUR’luk sabit bir miktar vergiden düşürülebilir, daha fazla indirim talebi halinde ger-

<sup>18</sup> (<https://www.berlin.de/willkommenszentrum/tr/adim-4-calisma-ve-egitim/vergi/>)

çek masraf tutarını kanıtlayacak belge sunulması gerekmektedir.<sup>19</sup>

### 2.3-Kurumlar Vergisi

Tüzel kişiler (juristische Personen) Kurumlar Vergisi (Körperschaftsteuer) ödemekle yükümlüdür. Türkiye’de olduğu gibi anonim ve limited şirketler de bunlara dâhildir. Kurumlar Vergisi oranı %15’tir. Kurumlar Vergisi yıllık beyannamelerle gösterilir ve izleyen yıl için üç ayda bir ödenmesi gereken miktar bu şekilde hesaplanır. Yıllık beyannameler “Steuerberater”ler tarafından yıllık raporlarla birlikte tasdik edilir ve vergi dairesine bildirilir. Tüzel kişiler ayrıca gelir vergisi üzerinden %5,5% Dayanışma Vergisi ödemek zorundadırlar.<sup>20</sup>

Almanya’da kurumlar vergisi standart oran %15’tir (%5,5 müteselsil katkı dahil olarak %15,825). Ticaret vergisi dâhil olmak üzere efektif kur (Her bir belediye tarafından bağımsız olarak %7 ila %19 arasında belirlenir), yaklaşık olarak %30-33’tür.

Alman şirketleri ve yabancı şirketler arasında

ayırım yapılmaz. Vergi kapsamında, efektif olarak Almanya’da yönetilen ve kayıtlı bir şirket mukim bir şirkettir. Kuruluş yeri önemsizdir.

Sermaye kazançları tipik olarak olağan gelirler ile aynı oranla yani %15 üzerinden vergilendirilir. Bankalar, finans kuruluşları ve finans şirketleri, hayat ve sağlık sigortası şirketleri ve emeklilik fonları haricinde, hisse senedi satışları için %95 vergi muafiyeti uygulanır.

Genel olarak, ticari faaliyetler sırasında yapılan tüm giderler vergiden düşülebilir. Almanya, şirketlerin ödemiş oldukları yabancı vergileri yerli vergiye tabi tutarak alacak yazmalarına ya da yabancı vergileri işletme gideri olarak kaydetmelerine izin veren tek taraflı bir vergi tenzilatı sunmaktadır. Net faiz giderlerinin düşülmesi genellikle %30 FAVÖK\*\* ile sınırlıdır.

Ayrıca, belediye vergileri (ortalama %14-17), emlak vergisi (%0,35 x şehre özel katsayı) ve emlak devir vergisi (%3,5-6,5) uygulanır.

Aşağıdaki tabloda Almanya ile OECD ülkeleri ortalamaları dikkate alınarak kurumlar vergisine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

**Tablo 3:** Almanya ile Kurumlar Vergisine İlişkin Ülke Karşılaştırması

	Almanya	OECD	En İyi Düzenleme Performansı
<b>Yıllık Ödenen Vergilerin Sayısı</b>	9	11,2	3(Hong Kong)
<b>İdari Formaliteler İçin Harcanan Süre (Saat)</b>	218	159,4	49(Singapur)
<b>Vergilerin Toplam Payı (kar yüzdesi)</b>	49,0	39,8	26,1%(32 Ülke Ekonomisine Göre Ortalama)

**Kaynak:** <http://www.doingbusiness.org/en/data/exploreconomies/germany>

<sup>19</sup> ([https://tebledisticaret.com/tr/idare-is/almanya/vergi-sistemi-ve-yardim-kurallari?home\\_criteri\\_pays=54#taxes](https://tebledisticaret.com/tr/idare-is/almanya/vergi-sistemi-ve-yardim-kurallari?home_criteri_pays=54#taxes))

<sup>20</sup> (<https://www.ecovis.com/fokus-tuerkei/alman-vergi-sistemi-hakkında/>)

\* Steuerberater; vergi danışmanı anlamına gelmektedir.

\*\*FAVÖK; Faiz-Amortisman-Vergi Öncesi Kar demektir. Yani firmanın faiz ve amortisman giderleri ile ödeyeceği vergi sıfır olursa, ulaşacağı kar rakamıdır. FAVÖK bilançoda gösterilmemektedir. Faaliyet karına amortismanın ilave edilmesiyle oluşa değeri ifade etmektedir.

#### 2.4-Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisi, Umsatzsteuer (USt) veya Mehrwertsteuer (MwSt) olarak adlandırılmakta olup, yapılan mal ve hizmet teslimlerinde ödenen vergidir. Katma değer vergisine tabi tutulmayan birçok istisna vardır, örneğin:

- İhracat
- Avrupa Birliği içerisindeki ihracatlar(bu durumda diğer Avrupa ülkesinde KDV ödenir.)
- Sosyal İstisnalar
- Diğer istisnalar<sup>21</sup>

Almanya'da genel katma değer vergisi oranı %19'dur. Ancak Almanya'daki Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Liste-2'de yer alan ürünler için, (örneğin yiyecek, içecek, gazete, ulaşım) için %7'dir. Ayrıca bazı zirai kazanç sahipleri için %5,5, %10,7 ve %19 olarak belirlenmiştir. Banka ve sağlık hizmetleri veya topluluk çalışması gibi hizmetler KDV'den tamamen muaf tutulmaktadır.

Bununla birlikte Alman vergi sisteminde banka hizmetleri için BSMV gibi bir vergi de bulunmamaktadır.

Gıda, toplu ulaşım, kitap ve dergiler ve diğer tüketici malları ve günlük hizmetlere %7'lik indirimli bir oran uygulanır. Avrupa Birliği içi alımlar, Avrupa Birliği dışı ülkelere ihracatlar, malların Avrupa Birliği dışı ülkelere/ülkelerden sınır ötesi nakliyesi için oran genellikle sıfırdır.

Toplanan katma değer vergisi, bağlı bulunan vergi dairesine aylık, üç aylık veya yıllık olarak ödenmektedir. Kesin zaman dilimi, şirketin ciro seviyesine bağlıdır.

Yüzde 19'luk katma değer vergisi oranı, Avrupa ülkeleri ortalamasının hemen altında yer almaktadır.<sup>22</sup>

Avrupa ülkeleri bazında uygulanan genel katma değer vergisi oranları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 4:** Avrupa Birliği ülkeleri genel katma değer vergisi oranları kıyaslaması

Üye Ülke	Standart Oran	İndirimli Oranlar	En Düşük Oran
Macaristan	27	5/18	-
Danimarka	25	-	-
Hırvatistan	25	5/13	-
İsveç	25	6/12	-
Yunanistan	24	6/13	-
Finlandiya	24	10/14	-
İrlanda	23	9/13,5	4,8
Polonya	23	5/8	-
Portekiz	23	6/13	-
İtalya	22	5/10	4
Slovenya	22	9,5	-
Belçika	21	6/12	-
Çekya	21	10/15	-
İspanya	21	10	4
Litvanya	21	5/9	-

<sup>21</sup> (<https://www.ecovis.com/fokus-tuerkei/alman-vergi-sistemi-hakkında/>)

<sup>22</sup> (<http://www.gtai.de/GTAI/Navigation/EN/Invest/Investment-guide/The-tax-system/value-added-tax-vat.html>)



Letonya	21	12	-
Hollanda	21	6	-
Avusturya	20	10/13	-
Bulgaristan	20	9	-
Fransa	20	5,5/10	2,1
Slovakya	20	10	-
Birleşik Krallık	20	5	-
Almanya	19	7	-
Romanya	19	5/9	-
Malta	18	5/7	-
Lüksemburg	17	8	3

**Kaynak:** [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_en.htm)

Almanya'da uygulanan katma değer vergisi oranının diğer Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan oranlar ile karşılaştırıldığında ortalamanın altında kaldığı görülmektedir.

## 2.5- Ticaret Vergisi

Ticari kazancı olan gerçek ve tüzel kişiler ayrıca Ticaret Vergisi (Gewerbesteuer) ödemek zorundadır. Kolektif Şirketler (Offene Handelsgesellschaften), Komandit Şirketler (Kommanditgesellschaften) ve Limited Komandit Şirketler (GmbH & Co. KG) Türk Vergi Sisteminde olduğu gibi genelde ticari kazançlar elde etmektedir. İstisnai olarak bu şirketler duran varlıklarını idare ediyorlarsa, ticari kazanç yerine gayrimenkul kazançları olabilir. Bu durum Ticaret Vergisi ödeyip ödememek arasında ayırt edici bir durum olduğu için oldukça önemlidir.

Ticaret Vergisi belediyelere göre farklı oranlardadır. Bu yüzden genel bir oran bulunmamaktadır. Ticaret geliri Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu yardımı ile hesaplanan kazanç baz alınarak Ticaret Vergi Kanunu'na göre bazı gelirler eklenip, bazı giderler çıkarıldıktan sonra elde edilen miktar yine aynı Kanun'a göre

vergilendirilmektedir. Ancak gerçek kişiler ve kolektif veya komandit şirketler için bu miktardan 24.500 EUR düşülür ve kalan miktar vergiye tabi tutulur. Kalan miktar %3,5 oranı ile hesaplanır ve belediyeye göre ortalama %400 (belediyelere göre: %280-%530 arası) oranıyla hesaplandıktan sonra Ticaret Vergisi elde edilir. Gerçek kişiler(-kolektif ve komandit şirketler dahil) ödedikleri Ticaret Vergisini gelir vergisinden düşebilirler.<sup>23</sup> Belediyelerin aldığı ortalama Ticaret Vergisi oranı % 13,96 civarındadır. Birleşik vergi, ticaret vergisi ve dayanışma ek ücret oranı yaklaşık % 30'dur.<sup>24</sup>

## 3-VERGİLENDİRME DÖNEMİ ve MUHASEBE KURALLARI

Vergi dönemi normalde 12 aydır fakat muhasebeleştirme süresi daha kısa ise bu süre vergi yılı olarak kabul edilebilir. Muhasebeleştirme süresi toplamda 12 ayı aşamaz. Alman Muhasebe Standartları (Deutsche Rechnungslegungs Standards – DRS), Almanya Standardizasyon Bürosu (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee- DRSC) tarafından yayınlanır. Resmi bir muhasebe planına yönelik herhangi bir direktif yoktur. Şirketler şekil, dil ve para birimi

<sup>23</sup> (<https://www.ecovis.com/fokus-tuerkei/alman-vergi-sistemi-hakkında/>)

<sup>24</sup> ([https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/germany/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/germany/index_en.htm))

seçiminde Türkiye'nin aksine özgürdür. Borsada kote olmuş Avrupa şirketleri yıllık konsolide hesaplarında IAS/IFRS\* standartlarını esas alması gerekmektedir.

Mali akış tablosu veya nakit akış tablosu sadece borsada kote olmuş şirketler için zorunludur. Vergi mükellefleri hesap defterlerini Almanya'da tutmak zorundadırlar, fakat elektronik hesap defterleri vergi yetkililerinden önceden izin alınması halinde yurtdışına gönderilebilir.

Büyük ve orta ölçekte şirketler (kurumsal firma ve belli ortaklıklar) mali yılın bitiminden üç ay sonra yönetim raporuyla beraber yıllık mali bildirimlerini yapmak zorundadırlar. Küçük firmalar için bu süre altı aydır ve yönetim raporunu ekleme zorunluluğu yoktur. Küçük ölçekte firma aşağıdaki üç kriterden ikisini en az iki ardışık mali yıl boyunca asmayan şirket şeklinde tanımlanmıştır: net 12 milyon EUR ciro, toplam 6 milyon EUR varlık ve ortalama 50 çalışan. Borsaya kayıtlı ve tahvil dağıtan firmalar ayrıca mali yılın ilk altı ayını takiben yarıyıl mali raporu hazırlamak zorundadır. Büyük ve orta ölçüde firmaların mali ve yönetim raporları hissedarlar veya yönetim kuruluna sunulmadan önce bağımsız bir denetçi tarafından onaylanmalıdır. Belli ortaklıklar hariç tüm firmalar mali raporlarını hissedarlara sunduktan sonra ve mali yılın bitimi üzerinden 12 ay geçmeden elektronik federal gazetede yayınlanmalıdır. Borsaya kayıtlı tahvil dağıtan firmalar için bu süre mali aydan sonra dört ayla kısıtlanmıştır. Yarıyıl raporları ise raporlama süresi bitiminden en geç iki ay sonra elektronik firma tescil kaydında yayınlanmalıdır. Sürelere uyulmaması halinde ceza kesilir.<sup>25</sup>

Almanya'da vergilendirme dönemi bir tak-

vim yılıdır. Bununla beraber, ticari kazançları olan vergi mükellefleri takvim yılından farklı bir vergi dönemi seçebilirler. Kural olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi (Einkommensteuererklärung), gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın 31 Mayıs gününe kadar beyan edilmelidir. Bir vergi danışmanı yardımı ile düzenlenmesi halinde, 31 Aralık'a kadar dosyaya otomatik olarak uzatma yapılabilecektir. Bazı durumlarda bu tarih 28 Şubat'a kadar uzatılabilir. Beyannamenin geç verilmesi durumunda, cezalar ve faizlerin devreye gireceği açıktır.<sup>26</sup>

Katma değer vergisi ise bağlı bulunan vergi dairesine elektronik ortamda beyan edilerek, aylık, üç aylık veya yıllık olarak ödenmektedir. Kesin zaman dilimi, şirketin ciro seviyesine bağlı olarak değişmektedir.

#### 4-ALMANYA'DA VERGİ DENETİMİ

Alman sisteminde şu anda uygulanmakta olan Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung, bundan sonra AO olarak anılacaktır) 1977 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ondan önce, Weimar Cumhuriyeti'nin kuruluşu yılı olan 1919 yılında yürürlüğe giren, 1977 yılına kadar uygulanmış olan ve "İmparatorluk Vergi Usul Kanunu" olarak adlandırabileceğimiz Reichsabgabenordnung(RAO) da detaylı bir vergi incelemesi düzenlemesi yer almamaktaydı. RAO'daki düzenleme, idarenin mükellefin temel olarak sadece şekli yükümlüklerini kontrol etme ve daha çok muhasebe kayıtları ile sınırlı bir denetimi öngörmekteydi. Ayrıntılı bir vergi incelemesi kurumundan çok, bir kayıt ve muhasebe denetimi söz konusu idi ve uygulamada da zaten adı "işletme denetimi (Betriebsprüfung) olarak geçmekteydi.<sup>27</sup>

<sup>25</sup> (<https://www.iasplus.com/en/jurisdictions/europe/germany>)

\*IAS/IFRS(International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards); Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlara Standartları

<sup>26</sup> (<https://www.howtogermaany.com/pages/germantaxes.html>)

<sup>27</sup> Schüßler, B. (2010), Der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der (digitalen) Außenprüfung, Frankfurt.

Almanya'da "teftiş" niteliğinde olan denetim Sayıştay tarafından yerine getirilirken vergi incelemeleri vergi dairelerinde bulunan inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir.<sup>28</sup> Alman vergi sisteminde vergi incelemesi müessesesi 1977 tarihinde yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu hükümlerince düzenlenmiştir.<sup>29</sup>

Şu an yürürlükte bulunan 1977 tarihli AO'da vergi incelemesine ayrıntılı bir yer verildiği görülmektedir. Verilen önem, vergi incelemesine AO'da ayrı bir başlık altında yer verilmiş olmasından da anlaşılmaktadır. AO, 9 ana bölümden ve her bölüm de kendi içinde gerekli olduğu kadar alt başlıklara ayrılmıştır.

Vergi incelemesi ise 193.maddesinden itibaren, 4.ana bölümün yine 4.alt başlık olarak 204. maddeye kadar 12 madde halinde düzenlenmiştir. AO'daki bu yasa maddeleri temel usul kuralları düzenlemektedir. Bunun yanı sıra inceleme ile daha teknik detayların yer aldığı ilave düzenleyici işlemler de çıkarılmıştır. Bunlar içinde en önemlisi kuşkusuz, Alman Eyalet Temsilciler Meclisi'nin çıkarmış olduğu "Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung-Betriebsprüfung-sordnung-(BpO 2000) (bundan sonra BpO olarak anılacaktır)" isimli idari işlem yönergesidir. Anılan bu BpO, hem eyalet maliye makamlarını hem de Federal Merkez Vergi İdaresini bağlayıcı niteliktedir. Alman sistemindeki vergi incelemesiyle ilgili bağlayıcı kurallar, temel olarak bu metinlerde yer almaktadır. Bunun yanı sıra gerek merkezi

gerekse de eyalet düzeyindeki mali makamların, kendi iç işleyişleriyle ilgili ilave düzenlemeler çıkardıkları görülmektedir.<sup>30</sup>

İnceleme kurumunun bu şekilde ele alınmış olması, incelemenin artık sadece RAO'daki gibi şekilsel ve muhasebe denetimi ile sınırlı kalma-yacağına da göstergesi olduğu vurgulanmaktadır.<sup>31</sup> İnceleme elemanlarının, defter ve belgelerin ibrazını isteyebilmelerinin yanında, mekânsal araştırmalara girişebilmesi, gerekirse üçüncü kişileri de inceleme kapsamına dahil edebilmesi, vergisel durumları hukuki ve fiili diğer durumlarla ilişkilendirerek ele alınabilmesi hususları göz önüne alındığında, vergi incelemesinin etkin, yoğun ve kapsamlı bir denetim aracı olduğu gerçeği daha iyi anlaşılmaktadır.<sup>32</sup>

Almanya'nın federal devlet yapısına uygun olarak federal ve eyalet maliye örgütleri üç kademeden oluşmaktadır. En üst mali merciler Maliye Bakanlıkları (federal ve eyaletler), orta kademe-de Yüksek Maliye Müdürlükleri ve alt kademede yerel mali merciler olarak vergi daireleri şeklinde yapılanma söz konusudur.<sup>33</sup>

Etkin bir denetim örgütüne sahip Almanya'da vergi denetimleri esas olarak mahallelere kadar örgütlenmiş defterdarlıklar tarafından yürütüldüğünden hemen her mahallede bir vergi denetçisi bulunabilmektedir. Denetim personelinin sektörel veya vergi türüne göre uzmanlaştığı Almanya'da Mali Polis, Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet göstermektedir.<sup>34</sup>

<sup>28</sup> Yurteri, İsmet (2011), "AB ve ABD'deki Vergi Denetimi ve Uygulanış Biçimleri '1-Almanya'", Yaklaşım 226.

<sup>29</sup> Değirmendereli, Ali. (2014), "Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi". Ss. 17-38 içinde 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya: 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.

<sup>30</sup> Buck, R. and Klopfer, M (2011), Betriebsprüfung, Gabler Verlag, Wiesbaden.

<sup>31</sup> Değirmendereli, Ali. (2014), "Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi". Ss. 17-38 içinde 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya: 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.

<sup>32</sup> Başaran Yavaşlar, F. (2013), Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü Hukuk Devleti Bakış Açısıyla, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

<sup>33</sup> Can, İsmail. (2004), "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri", Maliye Dergisi (145):1-60.

<sup>34</sup> Şaan, Ayşe. (2008), "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği". Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

Alman vergi yönetiminin bölgesel yapılanmış olması, örgütlenmede işlevsellik ve uzmanlık kriterlerinin ön planda tutulması denetimde etkinliği arttırmaktadır.<sup>35</sup>

Alman vergi sisteminde denetim faaliyetleri yoklama, işletme denetimi ve vergi takibati olmak üzere üç yönetime dayanmakta olup yoklama, mükellefiyet ve mükellefiyet şekilleri ve bunlarla ilgili tespit ve kontrolleri kapsamakta, işletme denetimi tahakkuk eden verginin hesaplanmasına ilişkin işlemlerin incelenmesinin mükellef nezdinde yapılması, vergi takibati servisi ise geniş yetkilerle donatılmış vergi takipçilerinden oluşmakta ve vergi kaçakçılığı ile ilgilenmektedir. Vergi inceleme elemanları, küçük ve orta büyüklükte işletmeleri inceleyen, büyük işletme ve holdinglerden sorumlu olanlar ve vergi soruşturma biriminde görevli olanlar olmak üzere sınıflandırılmıştır. Almanya'da vergi yönetiminde etkinliğin sağlanması mükelleflerin vergi duyarlılıklarını arttırarak vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasını sağlamıştır. Alman denetim mekanizmasında denetimler için özel bilgisayar programları ile denetim için önem arz eden noktaların tespit edildiği ve denetimlerin bu doğrultuda yapıldığı, denetim sırasında incelenen mükellefe de bu bilgilerin verildiği ve böylece mükellefin de incelemeyi adım adım takip edebildiği görülmektedir.<sup>36</sup> Ayrıca Vergiye Dürüstlük Yasası, vergi incelemesi yapanlara mükelleflerin banka hesaplarını (açıklamamak kaydıyla) inceleme yetkisi vermektedir.<sup>37</sup>

Ticari ve zirai işletme işletenler, serbest meslek erbabı, ticari, zirai ve serbest meslek kazancı dışında bir yıl içinde 500.000 eurodan fazla safi gelir elde edenlerin vergi incelemesine tabi tutulması

için hiçbir şart ve gerekçeye ihtiyaç bulunmamaktadır. Vergi kesmek zorunda olanlar, vergilendirme açısından önem taşıyıp durumlarının açıklanması (aydınlatılması) gerekenler ki incelenmelerinin vergi dairesinde yapılması uygun olmayanlar, Almanya ile anlaşması bulunmayan ülkelerde iş ilişkisi olması halinde birlikte etki ödevini yerine getirmeyenler için incelenebilmeleri aşağıdaki üç şartın aynı anda sağlanmasına bağlıdır:

- Her halükarda incelemeye tabi tutulacaklar kapsamında olmaması
- İncelemenin vergilendirme açısından önem taşıyan durumları açığa kavuşturacak veya aydınlatacak olması
- İncelemeye tabi konunun çeşit ve kapsam bakımından incelemenin vergi dairesinde yapılmasının amaca uygun olmaması

İşletmelerin büyük, orta, küçük ve en küçük işletmeler şeklinde Federal Maliye Bakanlığı ile her bir eyaletin en üst maliye idaresi tarafından 4 grupta sınıflandırıldığı Alman denetim sisteminde işletme sınıflandırmaları 3 yılda bir gözden geçirilmekte, büyük işletmelerin hiçbir özel gerekçeye ihtiyaç duyulmaksızın en az 6 en çok 12 aylık aralıklarla incelenmesi zorunludur. Özellikle büyük işletmelerin denetimine büyük önem verilen sistemde bu işletmelerin hiçbir vergilendirme döneminde denetimsiz kalmaması hedeflenmiştir. Diğer işletmeler için ise vergi incelemesinde özel bir zaman dilimi öngörülmemiştir ayrıca bu işletmelerin idarece kural olarak ancak 3 dönemi inceleme kapsamına alınabilir. 2015 verilerine göre işletme büyüklüğüne göre yapılan inceleme sayıları ve oranı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.<sup>38</sup>

<sup>35</sup> Çamlıkaya, Özgür. (2007), "Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Arttırılması Yönünden Vergi İncelemesi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı, İzmir.

<sup>36</sup> Merter, Mehmet Emin. (2004), "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.

<sup>37</sup> Şaan, Ayşe. (2008), "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği". Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

<sup>38</sup> Değirmendereli, Ali. (2014), "Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi". Ss. 17-38 içinde 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya: 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.

**Tablo 5:** İşletme Büyüklüklerine Göre Yapılan İnceleme Sayıları ve Oranları

Büyüklük Sınıfı	Toplam İşletme Sayısı	İncelenen İşletme Sayısı	Toplam İçindeki Oranı
Büyük	196.402	41.886	%21,3
Orta	820.778	52.159	%6,3
Küçük	1.214.853	39.126	%3,2
En Küçük	5.688.385	58.616	%1
<b>Toplam</b>	<b>7.920.418</b>	<b>191.787</b>	<b>%2,4</b>

**Kaynak:** Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik Ausgabe 2016/2017 s.82

İncelemeler sonucunda bulunan matrah farkları ise şu şekildedir:

**Tablo 6:** İncelemeler Sonucunda Bulunan Matrah Farkları

Büyüklük Sınıfı	Bulunan Matrah Farkı (Milyar Euro)	İncelenen İşletme Başına Düşen Matrah Farkı (Euro)
Büyük	12,9	307.666
Orta	1,2	23.623
Küçük	0,7	18.951
En Küçük	0,9	15.689
<b>Toplam</b>	<b>15,7</b>	<b>365.929</b>

**Kaynak:** Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik Ausgabe 2016/2017 s.82

Almanya'da Bakanlığın yaptığı resmi yayından, 2015 yılında bütün Almanya çapında toplam 13.620 denetçinin vergi incelemesinde bulunduğunu, bu incelemeler sonucunda yaklaşık 16,8 milyar Euro'luk (yukarıdaki tabloda yer alan matrah farkı toplamına, işletmeler dışında kalanların incelenmesi sonucu bulunan yaklaşık 1 milyar Euro eklenince) bir matrah farkı tespit ettiklerini, bunun da her denetçi başına yaklaşık 1.23 milyon Euro ettiğini görüyoruz.<sup>39</sup>

İşletmelerin incelenme sıklığının büyüklükleri ile orantılı olması ve büyük işletmelerin sürekli

denetime tabi tutulması eşitlik ilkesine aykırı olmak iddiasıyla eleştirilse de büyük işletmelerin denetimi ile en yüksek vergi geliri sağlanması (bulunan matrah farkı veya kaçığın önlenmesi ile) açısından düşünüldüğünde idarenin elindeki kıt kaynakların en verimli şekilde kullanıldığı dolayısıyla ekonomik hayatın pratik gerçeklerine de uygun olduğu kabul edilmektedir.

Türkiye'de yapılan vergi denetimlerine ve bulunan matrah farklarına ise aşağıdaki tablolarda yer verilmiştir.

<sup>39</sup>([https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/2017-03-08-datensammlung-zur-steuerpolitik-2016-2017.pdf;jsessionid=053B1A43CE32EE96E04818E2B5280591?\\_\\_blob=publicationFile&v=6](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2017-03-08-datensammlung-zur-steuerpolitik-2016-2017.pdf;jsessionid=053B1A43CE32EE96E04818E2B5280591?__blob=publicationFile&v=6))

**Tablo 7:** Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İncelenme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%
2016	2.541.016	49.817	1,96%
2017	2.636.370	44.182	1,68%
2018	2.727.208	44.376	1,63%

**Kaynak:** <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, s.46

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere 2017 yılında Gelir Vergisi (GMSİ hariç) ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin %1,68'i incelemeye tabi tutulurken bu oran 2018 yılında ise % 1,63 olmuştur.

Aşağıdaki tabloda görüleceği üzere 2018 yılında mükellef başına tarhi istenilen vergi tutarı bir önceki yıla göre %48, kesilmesi önerilen ceza tutarı ise bir önceki yıla göre %38 artmıştır.

**Tablo 8:** Mükellef Başına İnceleme Sonuçları

Yıllar	Mükellef Başına Tarhi		Mükellef Başına Kesilmesi	Mükellef Başına Toplam
	İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Önerilen Ceza (TL)		
2014	143.610	299.953	443.563	
2015	167.087	321.138	488.225	
2016	145.229	319.258	464.487	
2017	133.052	325.259	458.311	
2018	196.566	447.598	644.164	

**Kaynak:** <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, s.45

İncelenen mükelleflerin toplam içerisindeki oranları karşılaştırıldığında Almanya ile Türkiye vergi denetimi oranlarının birbirine yakın olduğu arada fazla bir fark bulunmadığı görülmektedir.

Karar almada muhtemel seçenekler arasından en iyisini seçmeyi sağlayan davranışlar bütünü şeklinde tanımlanan risk yönetimi (analizi) ile belirlenen amaca ulaşmayı engelleyen riskleri ortadan kaldırmak ve yapılan faaliyetlere kalite güvencesi sağlamak amaçlanır. Riskin tespiti, analizi, ölçülmesi ve örnekendirilmesi, söz konusu riske uygun müdahale yönteminin belir-

lenmesi ve sürecin değerlendirilmesi aşamalarından oluşan risk yönetiminin mükelleflere eşit davranma, mevcut kaynakların etkin kullanımını sağlama, mükelleflerin vergi uyumunu artırma ve uyumsuz mükelleflerin denetimine odaklanmayı sağlama gibi faydaları bulunmaktadır.<sup>40</sup>

Alman vergi denetiminde söz konusu risk analizi uygulamaları 2005 yılından itibaren uygulanmaktadır.<sup>41</sup>

Kanun'a göre inceleme kararı verilirken ve inceleme yapılırken ölçülülük ilkesine uyulmalı ve incelenen mükellefe en az müdahale gerektire-

<sup>40</sup> Erdin, Mustafa ve Nilüfer Kibar (2008). "Uluslararası Bakış Açısıyla Vergi İdarelerinde Risk Yönetimi". Vergi Dünyası Dergisi. 323:68-77.

<sup>41</sup> Arslan, Mehmet ve Mine Biniş (2014), "Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi", Ss. 443-62 içinde 29. Türkiye Maliye Sempozyumu. Antalya: 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014 - Antalya.

cek ve yük yükleyecek şekilde uygulanmalıdır.<sup>42</sup> Almanya'da denetimler sonucunda vergi kaçakçılığının tespiti halinde çok ağır cezalar uygulanmaktadır.

## SONUÇ

Alman vergi sisteminde yukarıda bahsi geçen vergiler dışında miras, gayrimenkul ve motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergiler benzeri yaklaşık 40 farklı vergi türü bulunmaktadır. Önceki bölümlerde Alman vergi sisteminde vergi gelirleri bakımından başta gelen ve uygulamada olan gelir vergisi, kurumlar vergisi, ticaret vergisi ve katma değer vergisine ilişkin genel olarak bilgiler verilmiştir.

Alman vergi sistemi, Türk vergi sisteminden farklı olarak, çalışanların maaşlarından kesilecek stopajların sosyal durumlarına göre belirlendiği farklı türlerde vergi sınıfları içermektedir. Çalışanların medeni durumuna ve diğer kriterlerine göre bir vergi sınıfı atanabilmekte olup, sosyal statülerin değişmesi veya medeni hallerde değişiklik gibi durumlarda, vergi sınıfları değiştirilerek mükellefler tarafından farklı vergi sınıflarına geçilebilmektedir. Almanya'da çalışanların maaşlarından yapılacak stopaj miktarının, medeni durumlarına ve sosyal durumlarına göre belirlenmesi dikkate alınması gereken önemli bir husustur.

Almanya'daki maliye idaresi, inceleme ve teftiş konusunda oldukça disiplinli ve hassas olduğu ve buna uygun olarak incelemeleri yaptığı bir gerçektir. İşletmelerin inceleme sıklığının büyüklük sınıflandırılmasına göre yapılması ve büyük işletmelerin daha sık olarak incelemeye tabi tutulma zorunluluğu buna bir işarettir. Bu hususun ekonomik hayatın pratik gerçeklerine oldukça uygun olduğu açıktır. Makalenin önceki

bölümlerinde yer alan tablolardan, büyük ölçekli işletmelerin denetimlerinden yüksek tutarlı vergi geliri sağlanmış olduğu sonucu çıkmakta olup, Alman maliye idaresinin elindeki kaynakları böylesi en verimli şekilde kullandığını söylemek mümkündür.

## KAYNAKÇA

### Kitap ve Makaleler

- Alt, J. (2016). "Germany III: Context and History", [https://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice\\_and\\_Poverty/Germany/Country\\_Report/03\\_Context\\_\\_\\_History.pdf](https://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice_and_Poverty/Germany/Country_Report/03_Context___History.pdf)
- Arslan, M., Biniş, M. (2014). "Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi". Ss. 443-62 içinde 29. Türkiye Maliye Sempozyumu. Antalya: 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.
- Başaran Yavaşlar, F. (2013). "Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü Hukuk Devleti Bakış Açısıyla", Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Buck, R. and Klopfer, M. (2011). Betriebsprüfung, Gabler Verlag, Wiesbaden.
- Can, İ. (2004). "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri". Maliye Dergisi (145):1-60.
- Çamlıkaya, Ö. (2007). "Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Arttırılması Yönünden Vergi İncelemesi". Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı, İzmir.
- Değirmendereli, A. (2014). "Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi". Ss. 17-38

<sup>42</sup> Değirmendereli, Ali. (2014), "Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi". Ss. 17-38 içinde 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya: 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.



- içinde 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya: 29. Türkiye Maliye Sempozyumu-Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.
- Erdin, M., Nilüfer K. (2008). “Uluslararası Bakış Açısıyla Vergi İdarelerinde Risk Yönetimi”. Vergi Dünyası Dergisi 323:68–77.
  - Loepnick, J., Michael E. (2011). “Simplified Risk Scoring for SMEs”. Ss. 45–54 içinde Risk Based Tax Audits (Approaches and Country Experiences), editör R. A. ve J. L. Munawer Sultan Khwage. The World Bank, Washington D.C.
  - Lotz, W. (1931). Finanzwissenschaft, 2. Baskı, Tübingen 1931, s.365
  - Merter, M. E. (2004). “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
  - Schübler, B. (2010). Der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der (digitalen) Außenprüfung, Frankfurt.
  - Şaan, A. (2008). “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Edirne.
  - Yurteri, İ. (2011). “AB ve ABD’deki Vergi Denetimi ve Uygulanış Biçimleri ‘1-Almanya’”, Yaklaşım 226.
  - Zarakolu, A. (1953). “Alman Gelir Vergisi”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 8. Sayı, s.111
  - (<https://tr.intercompanysolutions.com/Alman-vergi-sistemi/>). Erişim tarihi: 07 Ocak 2019.
  - (<https://www.berlin.de/willkommenszentrum/tr/adim-4-calisma-ve-egitim/vergi/>). Erişim tarihi: 07 Ocak 2019.
  - (<https://www.ecovis.com/fokus-tuerkei/alman-vergi-sistemi-hakknda/>). Erişim tarihi: 07 Ocak 2019.
  - ([https://europa.eu/european-union/topics/taxation\\_en](https://europa.eu/european-union/topics/taxation_en)). Erişim tarihi: 17 Mayıs 2019.
  - (<http://www.gtai.de/GTAI/Navigation/EN/Invest/Investment-guide/The-tax-system/value-added-tax-vat.html>). Erişim tarihi: 08 Ocak 2019.
  - ([https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/2017-03-08-daten-sammlung-zur-steuerpolitik-2016-2017.pdf;jsessionid=053B1A43CE32EE96E04818E2B5280591?\\_\\_blob=publicationFile&v=6](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2017-03-08-daten-sammlung-zur-steuerpolitik-2016-2017.pdf;jsessionid=053B1A43CE32EE96E04818E2B5280591?__blob=publicationFile&v=6)). Erişim tarihi: 17 Mayıs 2019.
  - (<https://www.howtogermany.com/pages/germantaxes.html>). Erişim tarihi: 08 Ocak 2019.
  - ([https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_en.htm)) Erişim tarihi: 09 Ocak 2019.
  - ([https://tebledisticaret.com/tr/idare-is/almanya/vergi-sistemi-ve-yardim-kurallari?home\\_criterie\\_pays=54#taxes](https://tebledisticaret.com/tr/idare-is/almanya/vergi-sistemi-ve-yardim-kurallari?home_criterie_pays=54#taxes)). Erişim tarihi: 09 Ocak 2019.
  - (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>). Erişim tarihi: 17 Mayıs 2019.
  - Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik Ausgabe 2016/2017, ([http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/2017-03-08-datensammlung-zur-steu](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2017-03-08-datensammlung-zur-steu)
- Elektronik Kaynaklar**
- (<http://www.wirtschaftundschule.de/unterreichsmaterialien/staat-und-wirtschaftspolitik/hintergrundtext/die-deutsche-steuergeschichte/>). Erişim tarihi: 07 Ocak 2019



erpolitik-2016-2017.pdf?\_\_blob=publicationFile&v=3 s.82). Erişim tarihi: 10 Ocak 2019.

- ([https://de.wikipedia.org/wiki/Einkommensteuer\\_\(Deutschland\)](https://de.wikipedia.org/wiki/Einkommensteuer_(Deutschland))). Erişim tarihi: 10 Ocak 2019.
- (<http://www.doingbusiness.org/en/data/exploreconomies/germany>). Erişim tarihi: 10 Ocak 2019.
- ([https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/germany/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/germany/index_en.htm)). Erişim tarihi: 11 Ocak 2019.
- (<https://www.iasplus.com/en/jurisdictions/europe/germany>). Erişim tarihi: 11 Ocak 2019.