



ALMAN VERGİ YARGISI

GERMAN TAX JUDICIARY

Taner SARISOY^(*)

ÖZ

Çalışmada, Alman Vergi Yargısının temel nitelikteki özelliklerine değinilmiştir. Türk Vergi Yargısı ile bazı uygulama farklılıklarına yer verilen çalışmada, esasen değerlendirme yapma okuyucuya bırakılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Alman vergi yargısı, vergi, yargı, vergi idaresi

ABSTRACT

The article deals with the essential characteristics of German tax judiciary. While exploring the implementation contrast differences between Turkish and German tax judiciaries, the appraisal is, in fact, left up to the readers.

Keywords: German tax judiciary, tax, judiciary, tax administration

1- GİRİŞ

Bir Anayasa Mahkemesinin de bulunduğu Almanya'da genel mahkemeler ceza ve hukuk davalarına bakarlar. Genel mahkemelerin yanı sıra iş davalarına, sosyal güvenlik davalarına, idari davalara ve vergi davalarına bakan mahkemeler, hem ilk derece olarak hem de yüksek derecede mahkemeler olarak örgütlenmiş bulunmaktadır. Buna göre; Almanya vergi uyuşmazlıkları için ayrı bir vergi yargı sistemi oluşturmuştur.

Çalışmamızın konusunu Alman vergi yargısının özellik arz eden hususları oluşturmaktadır.

2- ALMAN VERGİ İDARESİ ve VERGİ YARGISI

Almanya Vergi İdaresi örgütlenmesi şu şekildedir:

^(*) Vergi Müfettişi

En Üst Mali Merciler

- Federal Maliye Bakanlığı
- Eyalet Maliye Bakanlıkları

Orta Kademe Mali Merciler

- Yüksek Maliye Müdürlükleri

Yerel Mali Merciler

- Vergi Daireleri

Almanya Federal Cumhuriyeti Hukukunun önemli bir bölümü yazılı mevzuata dayanmakta olup, yaşamın bütün alanlarını kapsayarak toplumsal gelişim ve değişime uyum sağlamaktadır.

Herkes mahkemelerde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma hakkında sahiptir. Yargı ile ilgili esaslara Anayasa'nın 92. maddesi ile 104. maddesine kadar olan maddelerinde yer verilmiştir.

Yargı yetkisi yargıçlara¹ ait olup, bu yetki Federal Anayasa Mahkemesi ve Anayasa'da öngörülen federal mahkemeler ile eyaletlerin mahkemeleri aracılığıyla kullanılmaktadır. Yargı kapsamlı bir hukuk güvencesiyle büyük ölçüde uzmanlaşmıştır. Federal ve eyalet mahkemelerinin işleyişi, yargıç ve savcılarının yetiştirme ve görev şartları federal düzeyde düzenlenmiş olup, eyaletler arasında farklılıklar bulunmamaktadır.

Anayasa Mahkemesi yanı sıra adli, idari, vergi, iş ve sosyal konularda yargı kısımları için en yüksek mahkemeler olarak Federal Temyiz Mahkemesi, Federal İdare Mahkemesi, Federal Vergi Mahkemesi, Federal İş Mahkemesi ve Federal Sosyal Mahkemesi kurulması Anayasa'nın 95. maddesinde öngörülmüştür². Mahkemelerde, hukuk, ceza ve idare yargılamalarında farklı usuller uygulanmaktadır. 1999 yılında başlatılan "modern devlet-modern yönetim" programı çerçevesinde "yargı sistemine yüksek performans" getirilmesi amacıyla medeni hukuk ve ceza ile ilgili işlemlerde bir karar verme mekanizması geliştirilmesi çalışmaları yürütülmektedir.

Anayasa hükümleri çerçevesinde federal düzeydeki mahkemeler;

- Federal Anayasa Mahkemesi (Bundesverfassungsgericht)
- Federal Temyiz Mahkemesi(Yargıtay) (Bundesgerichtshof)
- Federal İdare Mahkemesi (Danıştay) (Bundesverwaltungsgericht)
- Federal Vergi Mahkemesi (Bundesfinanzhof)
- Federal İş Mahkemesi (Bundesarbeitsgericht)
- Federal Sosyal Mahkeme (Bundessozialgericht)

Eyalet Mahkemeleri

Eyalet Mahkemeleri de Federal Mahkemelere paralel olarak organize edilmiştir. Buna göre Eyalet Mahkemeleri;

- Eyalet Anayasa Mahkemeleri
- Eyalet Hukuk Ve Ceza Mahkemeleri
- i- Yüksek Eyalet Mahkemesi (Oberlandesgericht)

¹ Alman yargısı, sayıları 20.000'i bulan, bağımsız ve sadece yasalar karşısında sorumlu olan, normalde ömür boyu atanmış profesyonel yargıçların omuzlarındadır. Normal koşullarda yargıçlar görevlerinden alınamaz. Almanya'da ayrıca 150.000'i aşan sayıda avukat bulunmaktadır.

² Federal Vergi Mahkemesi yerine Federal Mali Mahkeme veya Federal Maliye Divanı ifadelerine de rastlanmaktadır.

- ii- Asliye Mahkemesi
- iii- Sulh Mahkemesi
- Eyalet İdare Mahkemesi
 - i- Yüksek İdare Mahkemesi
 - ii- İdare Mahkemesi
- Vergi Mahkemeleri (Finanzgerichte)
- İş Konularındaki Mahkemeler
 - i- Eyalet İş Mahkemesi
 - ii- İş Mahkemesi
- Sosyal Konulardaki Mahkemeler (-Eyalet Sosyal Mhk., -Sosyal Mahk.) olarak gruplanmıştır.

Almanya’da vergi ihtilafları, önceleri eyaletlerde bulunan ve hem idari hem kazai görev yapan özel komisyonlar marifetiyle çözümlenmekteydi. 1949 Anayasa’sının 108. maddesinin 6 numaralı fıkrası ile “vergi yargısı, federal bir yasayla bağdaşık olarak düzenlenir” hükmü ile anayasal zemine oturtulmuştur.

Almanya’da vergi uyuşmazlıklarının öncelikle idari aşamada çözüm yollarının aranması daha sonra yargı aşamasına başvurulması gerekmektedir.

Yargı yoluna başvurulması aşamasında idari yollardan çözüm yollarının arandığı, idarenin de bu başvuruyu reddettiğinin belgelendirilmesi koşulu aranmaktadır. Ayrıca yargı yoluna başvurulması noktasında ülkemizdeki uygulamadan farklı olarak Almanya’da Federal Vergi Mahkemesine avukatlar dışında meslek mensupları (YMM, SMM gibi ünvana sahip) tarafından da dava açılabilir.

Mükellefler vergi uyuşmazlığını idari aşamada çözmek için iki yola başvurabilmektedir:

- 1- itiraz (klage)
- 2- düzeltme.

Diğer mali ve idari işlemlerde de şikayet (beschwerde) hakkı bulunmaktadır. Şikayet konusu yüksek maliye dairesince karara bağlanmaktadır. Örneğin ön ödemeye ilişkin şikayetler yüksek maliye dairesince karara bağlanacaktır. Mükellefler bu yollara başvurmadan bu uyuşmazlığı dava konusu yapamazlar. Bu hüküm çerçevesinde Almanya’da her on uyuşmazlıktan dokuzunun idari aşamada çözüldüğü görülmektedir³.

Almanya’da mükellefler itirazı doğrudan doğruya vergi dairesine yaparlar (1 ay içinde). Vergi dairesi;

- ya gerekçeleri haklı bulur ve tarhiyatı terkin eder,
- ya da itirazı yerinde bulmayarak durumu yazıyla mükellefe bildirir ve dayanağını ve delillerini sunar.

Yazıyı alan mükellef ya itirazını geri alır ya da itirazında direnir. İdare bu direnme üzerine ya mükelleften yeniden bilgi ister ya da bilgi istemeksizin karar verir. Alman Vergi Usul Kanunu’nun 131. maddesi ile idareye tanınan bir yol daha vardır. Bu yetki de; mükellef tarafından beyan olunan veya defter ve belgelere göre saptanmış bulunan matrahın indirilebilmesidir⁴.

³ Ancak istisna olarak matraha ilişkin itirazlarda vergi dairesinin kabul etmesi halinde yükümlü uzlaşma yoluna gitmeden doğrudan vergi mahkemesine gidebilir.

⁴ Biz de ise VUK 33. maddeye göre eğer takdir edilen matrah mükellefinkinden az ise dikkate alınmaz.

Vergi daireleri, mükellefin içinde bulunduğu koşulları ve genel durumu göz önünde bulundurarak matrahtan belli bir miktar indirim yapabilir veya matrahı oluşturan gelir unsurlarından bir kısmını göz önüne almamak suretiyle matrahı yeniden belirleyebilir. Ayrıca tahsil vergi dairesine hem verginin aslında hem de cezasında indirim yapma yetkisi verilmiştir.

Vergi dairesi bu yetkisini mükellefin durumuna göre borcun tamamını kaldırma şeklinde kullanabilmektedir.

Alman Vergi Hukuku'nda kullanılan deyişle "vergi işlerinde uzlaşma"dan kastedilen mükellef ile vergi idaresi arasında çıkan vergi uyuşmazlığının taraflar arasında uyuşma sağlanarak idare tarafından çözülmesidir.

Bu konudaki hükümler Alman Vergi Usul Kanunu'nun 220 ve 94. maddelerinde yer almaktadır. Yasa'nın 220. maddesine göre; vergilemeyi basitleştirmeye matuf olmak ve vergi sonucunu tamamı ile değiştirmemek şartıyla mükellefle uzlaşmalar yapmak caizdir.

Yasa'nın 94. maddesine göre de; vergileme ile ilgili her türlü idari tasarruflara ait belgeler (ihbarname, karar, vb.) tahakkuk aşamasında ya da mükellefin onayı ile itiraz ve dava aşamalarının herhangi birinde geri alınarak iptal, tadil ve tashih edilebilir. Bu hüküm yalnızca Federal Vergi Mahkemesine intikal eden olaylarda uygulanmaz.

Alman vergi uygulamasında uzlaşma benzeri bazı örneklerle de rastlamak mümkündür. Özellikle vergi incelemesinden sonra yapılan "son konuşma" bunlardan biridir.

Almanya'da vergi incelemesinin sonunda mükellefle usulen bir konuşma yapılır. Bu ilk konuşmadır. Bu ilk konuşmada vergi matrahı üzerinde anlaşmaya çalışılır. Bu anlaşma sağlanamazsa ikinci ve son konuşma yapılır. Son konuşma yapılmadan önce konuşmaya konu olacak sorunların mükellefe önceden bildirilmesi ve mükellefin de hazırlanması için uygun bir süre verilir.

Son konuşmada matrahın miktarı üzerinde durulmayıp yalnızca onu ortaya çıkaran olay ve saptanmış olan farkın kanun hükmüne göre matrah sayılıp sayılmayacağı üzerinde durulur. İşte, vergi denetiminin bu aşamasında yani son konuşmada, mükellefle anlaşmaya varılması, Alman Vergi Hukukunda uzlaşmanın esasını oluşturur.

Vergi dairesine yapılan itirazın vergi idaresinin itiraz servisinde kabul edilmemesi halinde tebliğ tarihinden itibaren mükellefin yine 1 ay içinde vergi mahkemesine dava açma hakkı vardır. Dava açma süresinde mücbir sebepler de dikkate alınmaktadır. Vergi mahkemesinin kararlarına karşı ise tarafların uyuşmazlık miktarının belli bir tutarı geçmesi durumunda yine 1 ay içinde Federal Vergi Mahkemesine gitme hakları vardır. Vergi mahkemesinin araştırma sonuçları bağlayıcıdır, temyiz mahkemesi tarafından gözden geçirilemez. Bu nedenle tüm önemli gerçekleri ve delilleri bu aşamada sunmak gerekir.

Ayrıca itirazla ilgili olarak;

- itiraz yürütmeyi durdurmamaktadır. Ancak vergi idaresi veya vergi mahkemesi yürütmeyi durdurma kararı alabilmektedir.
- itiraz dilekçesine 6 ay geçtiği halde idare itiraza cevap vermediyse vergi mahkemesine cevabı beklemeden dava açabilmektedir.

Ayrıca mükelleflerin vergi idaresinin mevzuatın uygulanmasına ilişkin idari tasarruflarına karşı "haklarının ihlal edildiğini veya zarar gördüklerini ileri sürerek" önce üst mercie ve bu merciin kararına karşıda Federal Vergi Mahkemesine başvurma imkanı bulunmaktadır.

Federal Vergi Mahkemesi vergi yargısının içtihat yaratma fonksiyonunu yerine getirmekte ve mali kanunlarla ilgili istişari nitelikte mütaalalar vermektedir.

Alman Vergi Hukuku'nda ayrıca düzeltme kurumu da vardır. Bunlar; *kaldırma*, *geri alma*, *iptal* ve *değiştirme*dir.

Vergi tarihine ilişkin düzeltme hükümlerinde kaldırma söz konusu olabilmektedir. Değiştirme ise özellikle para-idari işlemlerde söz konusu olmaktadır. İdari işlemin hukuka aykırılığı nedeniyle kısmen geri alma kısmen iptal edilme mümkündür. Ayrıca açık yanlışların ve hukuki hataların bulunması halinde düzeltme de yapılabilir.

Özetleyecek olursak; Almanya'da vergi yargısı ikili bir yapılanmaya sahiptir. Yargı aşaması ise, vergi dairesinin cevabına yükümlünün mahkemede itiraz etmesiyle başlar. Vergi yargısı organları eyalet merkezlerinde oluşturulan vergi mahkemeleri ile vergi davalarında üst yargı organı olarak görevli Federal Vergi Mahkemesinden oluşur. Ayrıca bu mahkemenin kararlarına karşı Federal Anayasa Mahkemesine başvurulabilir. Ancak bu husus sadece Alman Vergi Yasası'nın Avrupa Yasası'yla uyumlu olmadığına iddia edilmesi durumunda mümkündür. Federal Vergi Mahkemesi vergi uyuşmazlıklarının temyiz organıdır.

- Yükümlüler vergi dairesinin veya bölge vergi dairesinin kararlarına karşı bir ay içinde vergi mahkemelerine başvurabilirler.
- Vergi mahkemesinin kararlarına karşı taraflar (yükümlü veya idare) uyuşmazlık miktarının belli bir miktarı geçmesi durumunda bir ay içinde yüksek mahkemeye gidebilirler.

Belli şartlar altında tek yargıyla karar verebilmektedirler ancak genel olarak 5 yargıyla karar vermektedirler. Bu yargıların 3'ü vergi yargıcı, 2'si onursal üyedir⁵.

Federal Vergi Mahkemesi (Bundesfinanzhof) sözlü yargılama sonrası veya sözlü yargılama olmadan ancak tarafların onayı rızası ile hükme varıp davayı sonlandırabilir. Aynı şekilde sözlü yargılama olmadan ve tarafların rızası olmadan resmi karar verebilir. Ancak bunun olması için 5 üyenin oybirliğiyle karar vermiş olması gerekmektedir.

Almanya'da vergi uyuşmazlıklarının öncelikle idari aşamada çözümlenmesi, yargı organlarının iş yükünü hafifletmektedir. Bu düzenleme, yükümlülere bir seçenek olarak sunulmamakta aksine hukuksal bir zorunluluktan kaynaklanmaktadır.

Bağımsız bir vergi yargısının bulunması bireyler için önemli bir güvencedir. Almanya'da hem vergi usul hem de idari usul kanununun bulunması vergi yükümlülere için çifte bir koruma sağlamaktadır. Çünkü usul yasalarıyla idarenin kamu yararını hızlı ve akılcı bir şekilde gerçekleştirebilmesi için gerekli hukuksal koşulların sağlanması, idari kararların tarafsız ve dikkatli bir araştırma ve soruşturmaya dayandırılması suretiyle idare edilenlerin hak ve çıkarlarının güvence altına alınması amacı yatmaktadır. Tüm bunların yanında vergi yasalarının büyük bir bölümünün Anayasa Mahkemesi tarafından ayıklanarak sistemden çıkarılması yükümlüler bakımından hukuksal korumayı pekiştirici olmaktadır.

3- SONUÇ

Çalışmamızda, Alman vergi yargısı sistemi ile ilgili olarak ana hatlarda açıklamalara yer verilmiştir. Bu şekilde Türk vergi yargısıyla karşılaştırma yapabilme imkanı sağlanmıştır. Bazı noktalarda bu

⁵ Almanya'da yüksek mahkeme üyelerinin tamamı meclis tarafından seçiliyor (Federal parlamento ve eyalet meclisi).

farklılıklara yer yer değinilmiş olmakla birlikte genel olarak değerlendirme ve karşılaştırma yapma okuyucunun kendisine bırakılmıştır.

KAYNAKÇA

- AKSOY, Ş. *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1999.
- ALMANYA ÇALIŞMA ZİYARETİ RAPORU, *Adalet Bakanlığı, İç Denetim Birimi Başkanlığı*.
- CAN, İ. Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri, *Maliye Dergisi*, Sayı:1450cak-Nisan 2004.
- KIZILOĞ, Ş. *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2011, Ankara.
- SABAN, N. *Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi: Vergi Yargısının Etkinliği Araştırma Raporu*, TESEV, 2000.
- SAYHAN, Ş. İdari Yargı Sistemlerinin Karşılaştırmalı Analizi, *İ.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No:15(Temmuz 1996).
- TURHAN, S. *Vergi Teorisi ve Politikası*.Filiz Kitapevi, İstanbul 1998.
- www.tatsachen-ueber-deut.schland.de/tr/siyasi-sistem/inhaltsse...
- www.bundesfinanzhof.de/content/information-english?textfragment=110