

## ALMAN VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ İNCELEMESİ

Yrd. Doç. Dr. Ali DEĞİRMENDERELİ

### Özet

Bu çalışmanın amacı Alman Vergi Sistemindeki vergi incelemesi hakkında bilgi vermek ve yararlanılabilecek hususların altını çizebilmektir. Alman vergi incelemesi uygulamasının kapsam olarak geniş bir vergi mükellefi kitlesini kapsadığı görülmektedir. Özellikle büyük işletmeler bakımından sürekli ve kesintisiz bir denetim modelinin öngörülmesi ufuk açıcıcıdır. İncelemede idareye önemli yetkilerin verilmiş olmasının yanında mükelleflerin de inceleme sırasında oldukça önemli haklara sahip olduğu görülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi İncelemesi, Alman Vergi Sistemi, Vergi İncelemesi, Mükellef Hakları.

**JEL Classification Codes:** H2, K34

### GİRİŞ

Vergi incelemesi, vergi mevzuatına uygun bir vergilendirme sürecinin gerçekleştirilmesi için gerekli olan araçların içinde en önemlilerinden birisidir. Vergi incelemesi ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak amacıyla yapılan bütün faaliyetleri kapsamaktadır ve hem vergi geliri boyutu açısından hazineyi ama yapılabilen müdahaleler açısından da mükellefin haklarını yakından ilgilendirmektedir. Bu çalışmada vergi incelemesi kurumu, Almanya örneğinde ele alınmıştır. Alman Vergi Sisteminde genellikle konular çok detaylı ele alındığı bilinmektedir. Bu ayrıntılı ele alma geleneği hem mevzuatta hem de yargı kararlarında göze çarpmaktadır. Bu nedenle çalışmanın sınırlı kapsamı açısından sadece Alman Vergi Sistemindeki vergi incelemesi kurumu (Außenprüfung) önemli görülen ve örnek oluşturabilecek bazı ayrıntılarıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır.

### 1. Vergi İncelemesi (Außenprüfung) Kurumunun Gelişimi, Alman Sistemi İçindeki Yeri ve Hedefleri

#### 1.1. 1977 Tarihli Yeni Alman Vergi Usul Kanunundaki (AO) Gelişimi ve Sistemdeki Düzenlenişi

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 “imparatorluk 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 (Schübler, 2010: 3).

Vergi incelemesi kurumu ancak 1977 yılında yürürlüğe giren yeni AO ile gerçek kimliğine kavuşmuştur. Vergi incelemesine AO'da ayrı bir başlık altında yer verilmiş olması, yeni AO'nun inceleme kurumuna ayrı bir önem verdiğini göstermektedir. AO'nun 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- Betriebsprüfungsordnung- (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 (Buck ve Klopfer, 2011: 17). İnceleme kurumunun bu şekilde ele alınmış olması, incelemenin artık sadece RAO’ daki gibi şekilsel ve muhasebe denetimi ile sınırlı kalmayacağını, vergi incelemesinin etkin, yoğun ve kapsamlı bir denetim aracı haline getirilmiş olduğunu göstermektedir (Başaran Yavaşlar, 2013: 249).

## 1.2. Vergi İncelemesinin Hedef ve Amacı

AO 85 inci maddesi, mali makamlara (Finanzbehörden) çok temel bir görev vermiştir. Buna göre mali makamlar, kanunların emrettiği şekilde “eşit (gleichmäßig)” bir vergilendirme sürecini gerçekleştirmekle yükümlüdürler. İşte vergi incelemesi, mali makamlara yüklenen bu önemli görevin yerine getirilmesine hizmet eden özel ve en önemli idari işlemlerdendir. Vergi incelemesi öncelikle, vergi kanunlarının adil ve eşit bir uygulamasını sağlamak suretiyle vergi adaletinin tesisi hedefinin gerçekleşmesine hizmet eder (Seer, 2003: 40).

Yukarıda belirtilen ana hedefinin yanında AO’ nun kendisi de vergi incelemesi ile güdülen amacı açıkça dile getirmiştir. AO 194/1 inci maddesinin ilk cümlesi: “*Vergi incelemesi, vergi ödevlisinin<sup>1</sup> (Steuerpflichtiger), vergisel durumlarının/ilişkilerinin araştırılmasına hizmet eder*” şeklindedir. Bu bakımdan vergi incelemesi, vergilendirme sürecinin vazgeçilmez bir unsurudur. Bu araç ile kamusal denetim gerçekleştirilir. Alman sisteminde ayrı bir yargı kolu olarak örgütlenmiş olan mali yargının en tepesinde yer alan Federal Alman Yüksek Mali Mahkemesi (Bundesfinanzhof, bundan sonra BFH) da eski tarihli bir kararında, vergi incelemesinin, bugünkü karmaşık iktisadi hayatın içinde, olay ve ilişkilerin gerçek mahiyetini tatmin edici şekilde ortaya çıkarmaya yarayan en etkili, en uygun ve en gerekli araç olduğunu, adil bir vergi pratiği için de artık vazgeçilmez bir önemde bulunduğunu belirtmiştir (BFH v.02.09.1988, BStBl. 1989 II, 4)

Yine Alman Anayasa Mahkemesi (Bundesverfassungsgericht, bundan sonra BVerfG) önemli yön verici ve sistem oluşturucu kararında, eğer bir vergi stopaj yolu ile doğrudan kaynağından alınmıyorsa, verginin tarhi büyük ölçüde vergi mükellefin beyanına bağlı kaldığı, böyle bir durumda da, kanun koyucunun, gerçek bir vergi yükü eşitliğini sağlamak için ilave denetim mekanizmaları ihdas etmesi gerektiği vurgulanmıştır. Sonuç olarak bildirim ilkesi (Deklarationsprinzip), bildirimlerin doğruluğunu denetim ilkesi (Verifikationsprinzip) ile tamamlanmalıdır (BVerfG v. 27.06.1991, BStBl. 1991 II, s.654/666).

## 2. Vergi İncelemesinin Çeşitleri

Alman Hukukunda vergi incelemesi genel olarak şu şekilde sınıflandırılabilir (Buck ve Klopfer, 2011: 20):

### 2.1. AO’daki Vergi İncelemesi

Bu çalışmanın konusunun oluşturan ve uygulamada çoğunlukla halen eski tabir olan “işletme denetimi (Betriebsprüfung)” ile anılan en yaygın ve en etkili inceleme türüdür. Bu

<sup>1</sup>Alman vergi hukukunda, vergi ilişkisinde devletin karşısında yer alan kişi/ler için çok farklı kavramlar kullanıldığı görülmektedir. AO’nun bu yerinde kullanılan ve vergi ödevlisi olarak tercüme edilen “Steuerpflichtiger” kavramının, Türk Hukuku’ndaki vergi mükellefini de içerecek şekilde, bütün bu kişileri kapsayıcı bir üst kavram olarak kullanılmaktadır. Örnek olarak vergi borçlusu, vergi sorumlusu, vergi kesmekle sorumlu kişi, vergi beyanamesi ödevlisi gibi. Biz de bu çalışmanın Alman Sistemi kısmında bu kavramı kullanmayı yeğledik. Kavramın Alman Sistemindeki yeri konusunda daha ayrıntılı bilgi için Başaran Yavaşlar, 2013: s.39 vd. bakılabilir.

inceleme türünün en önemli karakteristik özelliği, geleceğe yönelik vergisel sonuçların çıkarılabilmesinde yatmaktadır (Marfels, 2009: 32).

## 2.2. Çeşitli Vergi Yasalarında Yer Alan Diğer İnceleme Türleri

Bunlar içinde ilk dikkati çeken KDV'ye özgü özel denetim (Umsatzsteuer-Nachschaу) kurumudur. 2002 yılından itibaren uygulanmaya başlanan bu özel inceleme mekanizmasına göre, mali makamlar, KDV için önem taşıması durumunda, önceden hiçbir bildirim yapmadan mükelleflerin mülkleri ve işyerlerini mesai saatleri içinde teftiş etme yetkisine sahip kılınmışlardır. Bir diğer inceleme türü de Alman Gelir Vergisinin 42 inci maddesinde düzenlenmiş olan ve sadece işverenin stopaj yükümlülüğü ile ilgilenen ücret vergisi incelemesidir (Lohnsteueraußenprüfung) (Pahlke/Koenig, 2009: §193, Rz.7; Mösbauer ve TheresiaMösbauer, 2005: 31-32).

## 3. İncelemede Yetki

Vergi incelemesindeki yetki düzenlemesi, AO 195 inci maddesinde ve bu maddeye paralel bir şekilde BpO 5/1 inci maddesinde yer verilmiştir. Bu iki düzenlemede de, inceleme yetkisi vergilendirme yetkisine bağlantılı olarak düzenlenmiş ve vergilendirme bakımından yetkili daire hangisiyle, inceleme yetkisinin de o dairede olduğu açıkça vurgulanmıştır. Bilindiği üzere Almanya federal bir devlettir. Vergiler üzerindeki yetkiler ve yetkililer de bu federal anlayışa göre düzenlenmiştir. Bu açıdan yetki, konu ve yer bakımından ayrılmıştır.

### 3.1. Konu Bakımından Yetki (Sachliche Zuständigkeit)

Konu bakımından vergilendirme yetkisi, hangi idarenin hangi vergi çeşidi üzerinde yetkili olduğuyla ilgilidir. Federalizmde bu bölüşümün önemi açıktır ve anayasal düzeyde yapılmaktadır. Alman Anayasası'nın (Grundgesetz, GG) oldukça ayrıntılı 108 inci maddesi temel olarak bu konuyu düzenlemiştir. Vergilerin idaresiyle ilgili bu temel düzenlemeye, inceleme yetkisini de içermiş olması dolayısıyla, ana hatları itibariyle yer verilmesi gerekmektedir.

GG 108/1 inci maddesi öncelikle merkezi idarenin bir başka ifadeyle Federal Maliye İdaresinin (Bundesfinanzbehörden) tekelinde bulunan vergileri saymıştır. Buna göre, gümrükler, mali tekeller, federal yasalarla düzenlenmiş bulunan tüketim vergileri, ithalat işlem/muamele vergileri, Avrupa Birliği çerçevesinde alınan mali yükümlülükler, 2009 yılındaki değişikliklerle motorlu taşıtlar vergisi ve geliri eyaletlere bırakılmış olmasına rağmen bira vergisi sadece Federal Maliye İdaresinin yönetimine bırakılmış, tek yetkili idare olarak Federal idare belirlenmiş, eyaletlere bu vergilerle ilgili hiçbir yetki verilmemiştir (Başaran Yavaşlar, 2013: 182; Mösbauer ve TheresiaMösbauer, 2005: 80).

Yukarıda değinilen önemli anayasa maddesinin devamında yani GG 108/2 inci maddesinde, merkezi idarenin ismen zikrederek kendi yetkisine aldığı vergilerin dışında kalan bütün vergilerde tek yetkili makamın Eyalet Maliye İdareleri (Landesfinanzbehörden) olduğu açıkça belirtilmiştir. Eyaletlere bu konuda çok geniş görevler ve yetkiler verilmiştir. Dolayısıyla bu vergilerin incelenmesinde de yetkili makam, temel olarak eyalet düzeyindeki maliye makamları olacaktır.

Genel olarak konu bakımından yetki düzenlemesinin AO'daki varlığı 16ıncı maddesinde yer bulmuştur. Anılan 16 inci madde açıkça bir başka önemli kanuna Maliye İdaresi Kanununa (Gesetz über die Finanzverwaltung (Finanzverwaltungsgesetz - FVG) atıf yaparak, bu kanundaki kurallara geçerli olduğunu vurgulamıştır. Adı geçen FVG, yukarıda değinilen GG 108 inci

madde uyarınca çıkarılması zorunlu olan ve yetki konusunda nihai sözü söyleyen temel kanun özelliğini taşımaktadır (Mösbauer ve TheresiaMösbauer, 2005: 81).

### 3.2. Yer Bakımından Yetki (ÖrtlicheZuständigkeit)

Yer bakımından yetki genel olarak AO 17 inci maddesinde düzenlenmiştir. Yetki kurallarının vergi çeşitleri itibariyle düzenlenişi şu şekilde olmuştur:

- AO 19 uncu maddesindeki genel kurala göre, gerçek kişilerin gelir ve serveti üzerinden alınan vergilerde (SteuernvomEinkommenundVermögennatürlicherPersonen) gerçek kişinin ikametgahının (Wohnsitz) ya da oturma yerinin (gewöhnlichenAufenthalt) bulunduğu yerdeki vergi dairesi yetkilidir. Kanun buna “ikametgah vergi dairesi” (Wohnsitzfinanzamt) adını vermiştir. Birden fazla ikametgahın olması durumunda mükellefin ağırlıklı olarak bulunduğu yerdeki vergi dairesi yetkili olacaktır. Birden fazla ikametgahı olan ve sürekli ayrı yaşamayan evli çiftlerde ise yetkili daire, ailenin bulunduğu yerdeki daire olacaktır. Eğer bir ikametgah/oturma yeri belirlenmesi mümkün değilse, servetin en değerli kısmının bulunduğu yerdeki vergi dairesi yetkili olacaktır.

- AO 20 inci maddesine göre kurumların, şahıs ve varlık/kıymet birliklerinin vergisinde ana belirleyici unsur işlerin idare edildiği idare merkezinin (Geschäftsleitung) bulunduğu yerdir.

- 21 inci maddede ise KDV için yetki düzenlemesi yapılmıştır. Burada da yetkili daire, işletmenin işletildiği yere göre belirlenmiştir.

- İşletme vergisi (Gewerbesteuer) için düzenlenen 22 inci maddede yetki, işletmenin işletildiği yere göre belirlenmiştir.

- Gümrük kodeksinin 4 üncü maddesi bağlamındaki ithalat ve ihracat vergileriyle tüketim vergilerinde yetkili vergi dairesi, AO 23 üncü maddesine göre vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği gümrük dairesi (Hauptzollamt) yetkili olacaktır.

### 3.3. Başka Bir Mali Makamın Görevlendirilmesi

Vergi incelemesinde yetkiyi düzenleyen AO 195 inci maddesinin 2 inci cümlesi, konu ve yer bakımından yetkili bir mali makamın bir başka mali makamı, incelemeyi gerçekleştirme konusunda görevlendirilebilmesine (andereFinanzbehörden mit der Außenprüfungbeauftragen) imkan tanımıştır. Bu tarz bir görevlendirme ancak münferit olaylar için söz konusu olabilir. Külli bir yetki devri mümkün değildir. Dolayısıyla her görevlendirme için ayrıntılı kapsam ve zamansal sınırların açıkça belirtilmesi şarttır (Beermann /Gosch 2013: §195, Rz.58).

### 3.4. Belediyelerin İncelemeye Dahil Olabilme İmkanı

Maliye İdaresi Kanununun (FVG) 21/III üncü maddesine göre belediyelerin yürütülmekte olan bir vergi incelemesine katılma hakları bulunmaktadır. Dikkat edilirse anılan yasa maddesi sadece bir vergi incelemesine katılımdan bahsetmektedir. Buradan anlaşılan husus, belediyelerin kendi başına bir vergi incelemesi yapabilme yetkilerinin ve bunun yanında ilave olarak incelemeye müdahil olma haklarının da olmadığıdır (Ax ve diğ., 2010: 572). Uygulamada bu şekildeki belediye katılımı, geliri belediyelere bırakılan işletme vergisiyle (Gewerbesteuer) alakalı incelemelerde görülmektedir (Klein, 2012: §195, Rz.7).

## 4. İnceleme Yetkisinin Kullanımı: İncelenebilecek Durum ve Kişiler

### 4.1. Vergi İncelemesinde Takdir Yetkisinin Kullanımı

Bir incelemeye başlanıp başlanmayacağına, başlanırsa ne zaman, hangi dönem, hangi mükellefleri ve vergileri kapsayacağına ilişkin karar, idarenin takdir yetkisi içinde yer

almaktadır. Genel kural olarak bir incelemeye başlanması için özel bir ön şart bulunmamaktadır. Durum bu şekilde olmakla birlikte, anılan takdir yetkisinin sınırsız olduğu, bir hukuk devleti için elbette ki düşünülemez. Bu nedenle burada, idarenin kendi kendini bağlaması/sınırlaması (Der Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung) ilkesi devreye girmektedir. İdarenin, kendi koymuş olduğu kuralların (konumuzla ilgili temel bağlayıcı düzenlemelerin ne olduğuna yukarıda değinilmişti) dışına çıkmaması ve özellikle de takdir yetkisini kullanırken kendi amaç ve sınırlarına uygun hareket etmesi, bu ilkeyle sağlanmaya çalışılmaktadır (Buck ve Klopfer, 2011: 17).

BpO 2/1 inci maddesinde inceleme kararı verilirken ve inceleme yapılırken ölçülülük ilkesine (Verhältnismäßigkeitsprinzip) uyulmasını ve ayın zamanda da incelenen kişiye en az yük yükleyecek ve müdahale gerektirecek (PrinzipdesgeringstmöglichenEingriffs) şekilde yapılmasını da emretmektedir. Dolayısıyla buradan bir başka önemli sonuç daha çıkmaktadır. Eğer somut olayda vergi incelemesine gerek olmadığı halde inceleme aracına başvurulmuşsa, ödevlinin vergisel durumlarını açığa çıkarmak vergi incelemesinden daha “hafif” araçlarla mümkünken incelemeye başvurulmuş böylece inceleme ölçsüz bir şekilde kullanılmışsa, incelemeye başvurmak hukuka aykırı hale gelecektir (Başaran Yavaşlar, 2013: 251). Bütün bu sınırlamalara karşın maliye makamlarının inceleme konusundaki karar yetkileri oldukça geniş olduğu söylenebilir.

Vergi ödevlisinin, bir vergi incelemesine başlanması için idareye başvurma hakkı olmadığı gibi, çok sık incelendiği için, incelemelere ara verilmesi yönünde de bir hak iddia etmesi de mümkün değildir (Tipke ve JoachimLang, 2008: §21, Rz.233).

#### 4.2. Vergi İncelemesine İzin Verilmeyen Haller

Somut olay karşısında daha en başından itibaren, herhangi bir vergisel sonucun çıkmayacağı belli ise, vergi incelemesine başlanması mümkün değildir. Bunun en bariz örneği zamanaşımı süresinin dolmuş olması durumudur. İncelenecek somut olayda zamanaşımı süresinin dolduğu baştan biliniyorsa vergi incelemesine başlanması mümkün değildir (BFH, v. 10.4.2003, BStBl. 2003 II 827).

Salt bir vergi suçunun araştırılmasına yönelik olarak vergi incelemesi yapılması, izin verilmeyen bir diğer durumdur. Bunun yanında maliye makamlarının daha önce hiç bilmediği durumların ortaya çıkarılması için de vergi incelemesinin kullanımına izin verilmemiştir. Maliye makamları, ancak bilinen durumların gerçek mahiyetini ortaya çıkarmak amacıyla vergi incelemesine başvurabileceklerdir. Sözü edilen bu iki durumda, vergi incelemesi yerine, Alman Vergi sisteminde bulunan ve AO 208 inci maddesinde düzenlenmiş bulunan arama (Steuerfahndung) aracının kullanılması gerekmektedir (Klein, 2012: §193, Rz.21;Mösbauer ve TheresiaMösbauer, 2005: 52). İncelemenin mümkün olmadığı bir diğer durum da daha önce incelenmiş ve herhangi bir vergi kaçakçılığı bulgusuna rastlanmamış olması durumunda, tekrar aynı gerekçeyle bir incelemeye girişilmesi durumudur (Tipke veJoachimLang, 2008: §21, Rz.231).

Durumun gerektirmesi halinde ilgili 3.kişiler de incelemenin kapsamına alınabilirler. Ancak bir inceleme, sırf bir 3.kişinin durumunu araştırmak amacıyla yapılamaz. Bir başka ifadeyle, bir vergi ödevlisinin üzerinden bir başka ödevlinin incelemesine izin verilmemiştir (BFH, v.18.02.1997, BStBl. 1997 II 499).

Vergi incelemesinin daha sonra da değinileceği üzere iş yerinde yapılması bir zorunluluk olarak belirlenmiştir. Bu hükmün mefhumu muhalifinden çıkarılan önemli bir sonuç bulunmaktadır. O da eğer bir konunun aydınlatılması için iş yerinde bir inceleme gerekli

değilse, daha basit bilgi alma yöntemleri ile (sadece az sayıda belgenin ibrazını talep etmek gibi) konunun aydınlatılması mümkünse, inceleme yapılamaz (Mösbauer ve TheresiaMösbauer, 2005: 53).

Eşlerden birinin inceleniyor olması durumunda, öteki eşin de incelemeye dahil edilebilmesi ancak durum bunu gerektiriyorsa mümkündür. Bir başka anlatımla, eşlerin her birinin incelenebilme koşullarını taşıyor olmaları şarttır. Aksi durumda sırf eş diye incelemeye dahil edilemez. Aynı durum şirket ortakları için de geçerlidir (Mösbauer ve TheresiaMösbauer, 2005: 55).

### 4.3. Vergi İncelemesinin Öngörüldüğü 4 Temel Durum

Vergi incelemesinin kapsamına giren 4 temel durum AO 193 üncü maddesinin 1 inci ve 2 inci paragraflarında şu şekilde düzenlenmiştir (Başaran Yavaşlar, 2013: 252):

- İşletmelerde, işletme incelemesi.
- Vergi kesintilerinin denetimi amacıyla.
- Vergilendirme için önem taşıyan durumların açıklanması ihtiyacının hasıl olması ve incelenecek durumun yapısı ve kapsamı gereği incelemenin resmi dairede/vergi dairesinde yapılmasının amaca uygun düşmemesi durumunda.
- AO 90/2 inci maddesi uyarınca vergi ödevlisinin, Almanya ile anlaşması ve bilgi değişiminde bulunmayan ülkelerde iş ilişkilerinin olması durumunda yerine getirmesi gereken birlikte etki ödevini (Mitwirkungspflicht) yerine getirmemesi durumunda.

Bu yasal düzenlemeden, yukarıda da değinildiği üzere, 1977 tarihli AO'nun incelemeyi, sadece işletmeler için değil neredeyse bütün vergi ödevlilerini kapsayacak genişlik ve etkinlikle bir kurum olarak gördüğü tekrar daha net bir şekilde anlaşılmaktadır.

### 4.4. İncelemenin Kapsamında Bulunan Kişiler

AO 193 üncü maddesi kendi içinde iki paragraftan oluşmaktadır. Bu iki paragraf, vergi incelemesine tabi olabilecek kişileri saymış aynı zamanda da, şartlı/şartsız inceleme imkanı açısından, sınıflandırmıştır.

#### 4.4.1. Özel Bir Gerekçe/Şart Gerektirmeden Vergi İncelemesine Tabi Tutulabilecek Kişiler, Sınırsız İnceleme Yetkisi(AO 193/1)

AO 193 üncü maddesinin birinci paragrafında, incelemede öncelik verilmesi gerekenleri de vurgulamak açısından, ticari ve zirai işletme işletenler, serbest meslek erbabı ve (en son 2009 yılında eklenen) ticari, zirai ve serbest meslek geliri dışında bir yıl içinde 500.000 eurodan fazla safi gelir elde etmesi hasebiyle AO 147a maddesi uyarınca kayıt, defter ve belgelerini 6 yıl saklamak mecburiyetinde bulunan vergi ödevlileri.

Yukarıda anılan kişilerin vergi incelemesine tabi tutulabilmesi için hiçbir şart ve gerekçeye ihtiyaç yoktur. Bir başka ifade ile idare bu kişileri hiçbir özel sebep göstermeden inceleyebilme yetkisine sahiptir. Uygulama ve yüksek mahkemenin yerleşik içtihatları bu yöndedir (BFH v. 13.3.1987, BStBl. 1987 II, 664; BFH, v. 02.10.1991, BStBl. 1992 II, 220).

2009 yılında yürürlüğe giren Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Yasası (Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz) ile sözü edilen 193 üncü maddeye, şartsız vergi incelemesine alınabilecekler listesine, bir yıl içinde 500 bin Euro'yu geçen net gelir sahipleri de eklenmiştir. Bu düzenlemeden önce istisna en ve özel bir gerekçeyle incelenebilen bu kişiler,

özellikle vergi cennetleri ve beraberinde meydana gelen kaçakçılık olayların artması üzerine, kapsama alınmışlardır (Klein, 2012: §193, Rz.39a).

Bir kişinin baştan vergi ödevlisi olduğu bilinmese bile, olabileceğine yönelik somut dayanak noktalarının olması durumunda, incelenebilmesi mümkündür. Ancak inceleme sırasında vergi ödevlisi olmadığına anlaşılması üzerine incelemeye son verilir (Beermann/Gosch 2013: §193, Rz.22). Dolayısıyla burada inceleme için sınır somut dayanak noktalarının varlığıdır. Bunlar olmadan “körü körüne” bir incelemeye girişilmesinde hukuka uyarlılık bulunmamaktadır (Pahlke/Koenig, 2009: §193, Rz.35). İşletmelerin denetimi için işletmenin halen varlığını devam ettiriyor olması şart değildir. İşletmenin devredilmiş olması, faaliyetine son vermiş olması ya da ortaklarının ölmüş olması durumunda bile, özel bir gerekçeye gerek duymadan vergi incelemesine girişilmesi mümkündür (BFH v. 11.08.1994, BStBl. 1994 II, 936).

#### 4.4.2. Şarta Bağlı Olarak İncelenebilecekler, Sınırlı İnceleme Yetkisi (AO 193/2)

AO 193/2inci maddesi, 3 tane alt fıkra halinde, şarta bağlı olarak inceleme yapılabilecekleri şu şekilde saymıştır:

- (1) vergi kesmek (stopaj) zorunda olanlar,
- (2) vergilendirme açısından önem taşıyan durumlarının açıklanması/aydınlatılması gereken (Aufklärungsbedürfnis) ve incelemeye tabi tutulacak konunun çeşidi ve kapsamı bakımından, incelemenin vergi dairesinde yapılmasının amaca uygun düşmeyeceği vergi ödevlileri,
- (3) AO 90/2incimaddesi uyarınca vergi ödevlisinin, Almanya ile anlaşması ve bilgi değişiminde bulunmayan ülkelerde iş ilişkilerinin olması durumunda yerine getirmesi gereken birlikte etki ödevini (Mitwirkungspflicht) yerine getirmeyen vergi ödevlileri.

Görüldüğü üzere anılan madde kendi içinde 3 ayrı grup vergi ödevlisinden bahsetmektedir. Bu ödevlilerin, ilk paragraftakinin aksine, ancak bazı şartlara bağlı olarak incelenebilmesi mümkün olduğundan bu daha net olarak ifade edilmesinde yarar bulunmaktadır.

AO 193/2inci maddesinin 1 numaralı cümlesinde adı geçen ödevli, stopaj yapmak zorunda olanlardır. Bu gruptakiler için ilk akla gelen elbette ki işverenler olacaktır. Alman sisteminde önemine binaen Gelir Vergisi içinde ayrı bir vergi olarak düzenlenen “Ücret Vergi (Lohnsteuer)” kesintisi yükümlülüğü işverenlere yüklenmiştir. Bunun yanında yine Gelir Vergisi içinde düzenlenmiş bulunan “sermaye kazancı vergisi (Kapitalertragsteuer) ile “denetim kurulu vergisi (Aufsichtsratssteuer)” ve sigortacıların yapmak zorunda olduğu kesintiler burada anılması gereken en önemli vergi kesme yükümlülükleri olarak göze çarpmaktadır. Eğer sayılan bu vergi ödevlileri yukarıda değinilen 193/1inci maddesinin kapsamına giriyorlarsa ki uygulamada genel durum böyle olmaktadır, zaten vergi incelemesine bu madde uyarınca tabi olmaları doğaldır. Ancak girmiyorlarsa, o zaman incelenebilmeleri için, stopaj yapmak zorunda olan kişilerden olmaları şarttır (Pahlke/Koenig, 2009: §193, Rz.77).

AO 193/2inci maddesinin 2 numaralı cümlesinde adı geçen ödevlilerin incelenebilmesi için üç şartın aynı anda sağlanması gerekir:

- AO 193/1 inci maddesinin kapsamındakilerden olmaması,
- vergilendirme açısından önem taşıyan durumların açığa kavuşturulması, aydınlatılması gerekiyor olması (Aufklärungsbedürfnis),

- incelemeye tabi tutulacak konunun çeşidi ve kapsamı bakımından, incelemenin vergi dairesinde yapılmasının amaca uygun düşmemesi.

Görüldüğü üzere bu kapsamdaki ödevlilerin incelenebilmesi için daha fazla/ağır şartlar öngörülmüştür. Yukarıda zikredilen *açığa kavuşturulma/aydınlatılma gereği (Aufklärungsbedürfnis)*, bu maddenin en can alıcı kısmıdır. Çünkü böyle bir ihtiyacın olup olmadığına karar verilmesi, idarenin takdir yetkisine kalmaktadır. İdare her münferit olayda bu ihtiyacın hasıl olup olmadığına bakmak zorunda ve somut olayın özelliklerine göre karar vermelidir. Bu bağlamda yüksek mahkeme, idarenin sırf deneyimlerine dayanarak somut olayın şartları, oluş biçimi ve ödevlilerin davranışlarına bakarak, böyle bir ihtiyacın varlığına karar verebileceğine, dolayısıyla da vergi incelemesine başlanabileceğine, hükmetmiştir (BFH v. 17.11.1992, BStBl. 1993 II, 146).

Doktrinde idarenin bu konudaki takdir yetkisini kullanırken yine de bazı somut ve objektif dayanak noktalarına dayanması gerektiği vurgulanmıştır. Bunlara örnek olarak da; olası bir vergi borcunun varlığı, bir vergi kaçakçılığı ihtimali, hakkedilmeyen vergi avantaj ve indirimlerinden yararlanılmış olması, beyannamenin verilmemiş olması ya da eksik/yanlış beyanda bulunulmuş olması izlenimi sayılabilir (Kruse, 1991:332; Andrascek-Peter vd., 2009:264; Klein, 2012: §193, Rz.40-41).

AO 193/3 üncü maddesinin 3 numaralı cümlesi, 193 üncü maddeye, 2009 yılındaki Vergi Kaçakçılığıyla Mücadele Yasası (Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz) ile eklenmiştir. Almanya ile bilgi değişiminde bulunmayan devletlerdeki kredi kuruluşlarıyla iş ilişkilerinde olan kimselerin, bu ülkelerdeki vergisel durumlarının tespit edilmesi yeni düzenlemenin ana amacını oluşturmaktadır. Bu kimselerin bir işletmesi veya serbest meslek faaliyeti bulunmaması dolayısıyla 193/1 kapsamına girmemektedirler. O nedenle bu kimselere, iş ilişkileri hakkında bilgi verme, idarenin ihtiyaç duyduğu kredi kuruluşlarından gerekli bilgileri alma konusunda yetkilendirme ve böylece birlikte etki görevlerini yerine getirme yükümlülükleri yüklenmiştir. İşte bu yükümlülüğün yerine getirilmemiş olması, anılan kimselerin incelemeye alınabilmesi için aranan şarttır. Yerine getirmeyen vergi ödevlileri bundan dolayı incelemeye tabi tutulabilecektir (Başaran Yavaşlar, 2013: 256).

#### **4.5. İncelemeye Tabi Tutulacak Olan Mükelleflerin Belirlenmesi**

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, idarenin incelenebilecek ödevliler konusundaki yetkisi iki ana başlığa ayrılmaktadır. İşletmelerin incelenebilmesi için herhangi özel bir gerekçeye gerek görülmemiş, idarenin salt olarak AO 193/1inci maddesine dayanıyor olması yeterli görülmüş, böylece işletmelerin sürekli ve yoğun bir denetime tabi tutulma isteğinin varlığı açıkça ortaya konulmuştur. Diğer vergi ödevlileri içinse yukarıda anlatılan gerekçelerden birine dayanma zorunluluğu bulunmaktadır. İşte bu noktada hangi ödevlilerin incelemeye alınacağına belirlenmesi çok önemli bir husus olarak belirmektedir. Vergi incelemesiyle ilgili olarak şu husus çok açıktır ki, AO 193 üncü maddenin izin verdiği her durumda bir incelemenin yapılması mümkün değildir. Bunun için mali idarelerin personel ve teknik kapasiteleri yeterli değildir. Bu nedenle, kimlerin inceleneceğine ilişkin karar verilmesi yani bir elemenin/seçimin yapılması bir zorunluluk olarak belirmektedir. Bu da idarenin takdir yetkisini kullanması gerektiği anlamına gelmektedir (Kruse, 1991:331).

##### **4.5.1. İdarenin Takdir Yetkisi Somut Olarak Kullanması ve Sınırları**

İdare kimi, hangi aralıklarla ve hangi kapsamda inceleyeceğine karar vermek zorundadır. Dolayısıyla bu kararı verirken, yasal sınırlamalara ve genel ilkelere dikkat etmek zorundadır. Hatta seçim konusundaki bu takdir yetkisi, her şeyden önce, kanun koyucu



tarafından bilinçli bir şekilde, yukarıda değinildiği üzere, belli ölçülerde sınırlandırılmıştır. Bu bilinçli sınırlandırmanın altında, idarenin bütün ödevlileri denetlemesinin mümkün olmadığı ve bundan dolayı da sınırlı kapasitesini en verimli şekilde kullanımına yöneltilmesi gerektiği gerçeği yatmaktadır (BFH v. 2.10.1991, BStBl. 1992 II 220). Ancak kanun koyucunun, işletmeler ve serbest meslek erbapları için sürekli bir inceleme şeklini öngördüğü de açıkça görülmektedir.

İdarenin takdir yetkisini hukuka aykırı şekilde kullandığı iddiası, ancak keyfi (Willkürverbot) ya da bilinçli zarar verme amacıyla (Schikane) kullanıldığının ispatı durumunda hukuken geçerli olacaktır. Böyle bir iddianın da ispatı vergi ödevlisine düşecektir (Beermann /Gosch 2013: §195, Rz.35). Ödevlinin, başka ödevlilere göre daha sık denetlendiği, yeni bir vergi incelemesinin henüz vakti dolmadığı için daha erken olduğu, öncelikle başka ödevlilerin denetlenmesi gerektiği, yönünde yapacağı itirazların haklılığı bulunmamaktadır. Aynı şekilde yapılan bir incelemenin genişletilmesine yönelik da itirazı haklı bulunmayacaktır (Klein, 2012: §194, Rz.18a).

#### 4.5.2. Pratikte İnceleme Kararının Verilişi

İnceleme kararı verilirken idare AO'daki yasal düzenlemelerin yanı sıra, BpO'yu da dikkate almak zorundadır. Bu metindeki düzenlemeler, idarenin takdir yetkisinin sınırlarını belirleyici önemli kurallar içermektedir ve idare bunlara uymak durumundadır (Jakop, 1991:133).

İdarenin imkanlarının sınırlı olması dolayısıyla, BpO hani durumlara öncelik verilmesi gerektiğini belirtmiştir. Buna göre, vergi kayıp, iade ve avantajların görüldüğü veya yüklü kazanç transferlerinin söz konusu olabileceği durumların incelenmesine öncelik verilmesi istenmiştir. Bu alanların belirlenmesinde daha fazla vergi geliri sağlama olasılığının önemli rol oynadığı kuşkusuzdur. İdareyi bağlayıcı/yol gösterici düzenlemelerle çok hayati ağırlık noktalarının önceden belirlenmesinin isabetli olduğu çünkü vergi kayıp ve kaçığın çoğunlukla bu noktalarda meydana geldiği ileri sürülmüştür (Buck ve Klopfer, 2011: 31; Mösbauer ve TheresiaMösbauer, 2005: 61-62). Bütün bu ilkeler ışığında nihai kararın yine idarede olduğu ve takdir yetkisi ile somut ödevliyi belirleme görevini taşıdığı aşıkardır.

#### 4.5.3. İşletmeler İçin Öngörülen Özel Düzenlemeler, İşletmelerin Sınıflandırılması

AO 193/1inci maddesinde işletmelere özel bir önem verilmiş olduğu görülmekte ve bu gayet doğal karşılanmaktadır. İşletmelerin AO 193/1inci maddesinde yer zikredilmiş olmalarından dolayı, bir vergi incelemesine alınabilmeleri için herhangi bir inceleme gerekçesine gerek yoktur. Yerleşik Yüksek Mahkeme içtihatlarına göre, idarenin sadece anılan yasa maddesine dayanması yeterlidir (BFH, v. 02.10.1991, BStBl. 1992 II, 220).

Alman sisteminin işletmelerin incelemesi konusunda göze çarpan en önemli özelliklerden biri, işletmelerin büyüklüklerine göre sınıflandırılmış olmalarıdır. BpO 3 üncü maddesinde işletmeler büyük, orta, küçük ve en küçük işletmeler olarak 4 grupta sınıflandırılmışlardır. Bir işletmenin hangi sınıfa dahil olduğunun belirlenmesini, Federal Maliye Bakanlığı (Bundesministerium der Finanzen) ile birlikte her bir eyaletin en üst maliye idaresi (oberstenFinanzbehörden der Länder) tarafından beraberce yapılmaktadır. İncelemeye yetkili makamlar (Betriebsprüfungsstellen), her bir işletme için bir "işletme kartı (Betriebskartei) düzenleyip, işletmeleri bu kartta takip etmeleri ve onunla sınıflandırmaları öngörülmüştür. Sınıflandırma kural olarak her 3 yılda bir gözden geçirilmekte, işletmelerden de kendilerini hangi sınıfa dahil ettiklerini beyannamelerinde belirtmeleri istenmekte ve bu belirleme tarh sonuçlarına göre kontrol edilmektedir. İşletmenin bu 3 yıllık süreç içinde,

büyüklik sınıfının değişimini gerektirecek değişiklikleri, ancak 3 yılın sonunda yapılacak olan yeniden gözden geçirmede dikkate alınacaktır. İşletmelerin incelenme sıklığı, bu şekilde yapılan büyüklik sınıflandırmasına göre belirlenmektedir ve pratikte çok büyük bir öneme sahiptir. İncelemenin zamansal kapsam ve sıklığına aşağıda ayrıca değinilecektir.

BpO 34 üncü maddesine göre, işletmeler bakımından nelerin inceleneceği düzenli aralıklarla belirlenen ve idarenin yapmak zorunda olduğu inceleme planlarıyla belirlenmektedir. Eyalet maliye makamları, büyük işletmeler için hazırlamış olduğu inceleme planlarını, incelemenin başlamasından en geç 10 gün önce Federal Merkez Vergi Dairesine (Bundeszentralamt für Steuern) sunarlar ve beraberinde eyalet makamlarını da bilgilendirir. Bunun yanı sıra Merkez Vergi Dairesi, planlarda yer almayan ismini kendisinin belirlemiş olduğu işletmelerin incelenmesini de talep edebilir (Başaran Yavaşlar, 2013: 262).

BpO 34 üncü maddesine göre, hiçbir özel gerekçeye gerek duymadan sadece AO 193/1inci maddeye dayanarak büyük işletmelerin düzenli olarak belli aralıklarla incelenmesi bir zorunluluktur. Bu aralıkların en az 6 en çok 12 ay olması yine aynı maddede öngörülmüş bulunmaktadır. Diğer işletmeler için özel bir zaman dilimi öngörülmemiş olmasına karşın, kapasitenin verimli kullanılması açısından, somut kriterler ve nedenler arandığı görülmektedir. Dolayısıyla görülmektedir ki inceleme seçimi belli bilgiler temelinde ya da tesadüfen yapılması öngörülmüştür. İncelenecek işletmenin tesadüfi olarak belirlenmesinde, idarenin o işletmeyi neden seçtiğini özel olarak gerekçelendirmek zorunda olmamasında ve büyük işletmeler dışında kalanlarda inceleme sıklığının takdiri olarak belirlenmesinde hukuka aykırılık görülmemiştir (BFH, v. 02.10.1991, BStBl. 1992 II, 220; BFH v. 7.2.2002, BStBl. 2002 II, 269).

#### 4.5.4. İnceleme Sıklığı Konusundaki Düzenlemeler

Yukarıda değinildiği üzere, işletmelerin 4 büyüklük grubuna ayrılmasının inceleme sıklığı üzerinde önemli bir etkisi bulunmaktadır. Buna göre özellikle büyük işletmelere ayrı bir önem verildiği gözlerden kaçmamaktadır. Ana kural olarak büyük işletmelerin, konsernlerin (bir anlamda holdinglerin) ve uluslararası bağlantılı işletmelerin hiçbir vergilendirme döneminde denetimsiz kalmaması hedeflenmektedir. Her bir inceleme döneminin önceki inceleme dönemini takip etmesi istenmektedir. Dolayısıyla bu anılan işletmelerde inceleme sıklığı, ideal olarak 3 yıllık vergilendirme dönemlerini kapsayacak şekilde, aralıksız olması öngörülmüştür (Anschlussprüfung). Özellikle büyük işletmeler için bu şekildeki bir aralıksız denetimin öngörülmüş olması, hem literatürde hem de içtihatlarda, Anayasanın eşitlik ilkesine aykırı görülmemiştir (Seer, 2003:40; BFH v. 7.2.2002, BStBl. 2002 II, 269).

Öteki işletmelerde ise belirli bir inceleme sıklığı/periodyu konusunda emredici bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla burada idarenin takdir yetkisi incelemenin sıklığını belirleyecek ve gerekli görülürse aynen büyük işletmelerde olduğu gibi aralıksız ya da devam incelemesine tabi tutulmaları, inceleme kapsamı olarak da 3 vergilendirme dönemini aşılması da mümkün olacaktır (BFH v. 02.10.1991, BStBl. 1992 II, 274).

Bu başlık altında anlatılan işletmelerin büyüklüklerine göre inceleme sıklıklarının/yoğunluklarının değişiklik gösteriyor olması da Anayasaya aykırı bulunmamıştır (Schnell, 1998:1563). Uygulamada, vergi ödevlilerin bazılarının aralıksız ötekilerin ise fasıllarla denetleniyor olması, yasanın öngörmüş olduğu bir “avantaj, ayrıcalık” değil, pratikte ortaya çıkan ve önlenmesi mümkün olmayan bir yetersizlik/ yetișemezlik durumudur. Bu nedenle ortaya çıkan farklılıklar eşitlik ilkesine aykırılık olarak yorumlanamaz. Vergi ödevlisinin bu yönde yapacağı bir itirazda haklı bulunma ihtimali bu nedenle bulunmamaktadır (Jakop, 1991: s.134; Klein, 2012: §194, Rz.23).

Alman Federal Maliye Bakanlığının yayınladığı resmi istatistik rakamlarında, inceleme sıklığı ile ilgili uygulamada gerçekleşen çok çarpıcı sonuçlara rastlanmaktadır. Buna göre, 2012 rakamları baz alınarak, işletmelerin sayısı, büyüklük dağılımı ve incelenme oranları şu şekildedir:

Büüklük Sınıfı	Toplam İşletme Sayısı	İncelenen İşletme Sayısı	Toplam İçindeki Oranı
Büyük	191.335	41.365	%21,6
Orta	799,135	52.544	%6,6
Küçük	1,189,727	38.950	%3,3
En Küçük	6,391,015	62.832	% 1
Toplam	8,571,212	195.691	% 2,3

**Kaynak:** Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik Ausgabe 2013, (31.01.2014), s.74.

Yine aynı kaynaktan 2012 yılı baz alınarak, en büyük işletmelerin her 4,63 yıl, orta işletmelerin her 15,21 yıl, küçük işletmelerin 30,54 yıl ve en küçük işletmelerin ise her 101,72 yılda bir incelenmiş olduğu görülmektedir.

İnceleme sonucunda ise bulunan matrah farkları şu şekildedir:

Büüklük Sınıfı	Bulunan Matrah Farkı (Milyar Euro)	İncelenen İşletme Başına Düşen Matrah Farkı (Euro)
Büyük	14,6	354,012
Orta	1,3	24,144
Küçük	0,8	21,355
En Küçük	1,0	16,521

**Kaynak:** Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik Ausgabe 2013, (31.01.2014), s.74.

Bakanlığın resmi yayından, 2012 yılında bütün Almanya çapında toplam 13.271 denetçinin vergi incelemesi yaptıkları anlaşılmaktadır. Bu incelemeler sonucunda yaklaşık 19 milyar Euro'luk (yukarıdaki tabloda yer alan matrah farkı toplamına, işletmeler dışında kalanların incelenmesi sonucu bulunan yaklaşık 1.2 milyar Euro eklenince) bir matrah farkı tespit ettiklerini, bunun da her denetçi başına yaklaşık 1.43 milyon Euro ettiği görülmektedir.

## 5. Vergi İncelemesinin Kapsamı, İncelenebilecek Durum ve Vergiler

### 5.1. Vergi İncelemesinin Genel Kapsamı

Vergi incelemesinin kapsamını belirlemek üzere AO doğrudan bu başlıkta (Sachlicher Umfang) 194 üncü maddeye yer vermiştir. Bir vergi incelemesinin kapsamı için çok genel olarak en başta vergi ödevlisinin bütün vergisel ilişkileridir denilebilir. Ancak AO 194 üncü maddesinin bu genel hükmünü 193 üncü maddeyle birlikte değerlendirmek gerekir. Çünkü 194 üncü maddenin kapsayabileceği konular, nihayetinde 193 üncü maddenin incelenmesine izin verdiği alanın içindeki konular olmak zorundadır. Bir başka ifade ile 193 üncü maddenin incelenmesine izin vermediği vergisel durumlar, 194 üncü maddenin kapsam sınırını da oluşturacaktır (Mösbauer ve Theresia Mösbauer, 2005: 59).

İncelemenin hangi vergi türlerini ve hangi vergi dönemlerini kapsayacağı tamamen idarenin takdir yetkisi içindedir. İdare, incelemeye tek bir vergi üzerinden yürütebileceği gibi, birden fazla vergi türünü tek bir incelemenin kapsamına alabilir. Pratikte, vergi türleri itibarıyla genelde tek vergi yerine, gelir veya kurumlar vergisi, KDV ve işletme vergisini birlikte incelendiği görülmektedir (Andrascek-Peter vd., 2009:265).

BpO idareye, büyük işletmeleri aralıksız denetleme görevi vermiştir. Ancak BpO 4/3 üncü maddesinde, diğer işletmeler için, incelemenin dönem kapsamını 3 bağlantılı vergilendirme dönemi ile sınırlandırmıştır. Bir başka ifade ile ana kural olarak idare, büyük işletmeler dışında kalan diğer işletmeler için ancak 3 dönemi inceleme kapsamına alabilir. Personel ve kapasite tasarrufu için getirilen bu sınırlamanın, yine BpO' nun aynı maddesindeki istisna düzenlemesiyle 3 dönemi geçerek gerektiği kadar dönemi incelemesine imkân tanımıştır. Daha fazla dönemi inceleyebilmesi için madde iki şarttan birinin varlığını yeterli görmüştür. O da matrahta azımsanmayacak/ küçümsenmeyecek bir değişikliğin ortaya çıkarılabilmesi ihtimali ile vergi suç ya da kabahati şüphesi (Tipke ve JoachimLang, 2008: §21, Rz.234). İdare, incelemenin zaman yönünden takdir yetkisini en başından tamamen sınırlandıran tek unsur zamanaşımıdır (Webel, 2009:190).

## **5.2. Daraltılmış İnceleme İmkânı: Kısaltılmış/Daraltılmış İnceleme (Abgekürzte Außenprüfung)**

AO 203üncü maddesinde düzenlenen kısaltılmış vergi incelemesi, idarenin, mevcut olayın şartları gereği, düzenli zaman aralıkları şeklinde incelenmesine gerek görülmeyen vergi ödevlileri nezdinde uygulayabileceği bir araç olarak düzenlenmiştir.

Bu inceleme türüne kısaltılmış inceleme denmesinin sebebi, kapsam ve içeriğinin daraltılmış olmasıdır. Vergisel durumların ve matrahın sadece belli yönleriyle baştan sınırlanmak zorunda olunması, bu incelemenin en önemli özelliğini oluşturmaktadır. Sadece iki yönden normal incelemeden ayrılmaktadır. Bu incelemede idare, daha sonra incelenecek olan, son görüşmeyi (Schlußgespräch) yapma zorunluluğu ve inceleme raporunu incelemenin bitiminden önce yollanması durumu bulunmamaktadır. Burada daha çok inceleme sonucunda meydana gelecek değişiklikler, inceleme bitmeden, şifahi olarak ödevliye bildirilir ve daha sonra da vergi bildirimiyile yazılı olarak yollanır. Onun dışında bu inceleme de normal incelemenin bütün hukuki sonuçlarına haizdir. Bu aracın özellikle, küçük ve en küçük işletmelerin incelenmesinde kullanıldığı görülmektedir (Rose, 2003:66).

## **5.3. İncelenecek Kişiler Açısında Kapsamın Genişletilmesi: Çapraz İnceleme İmkânı**

Vergi incelemesinin temel amacı vergisel ilişkileri açıklamak olduğundan, bu açığa çıkarma fonksiyonuna hizmet eden ilave denetim mekanizmalarından yararlanması kaçınılmazdır. Bunlar içinde, 3.kişilerin durumlarının araştırılması bir başka anlatımla çapraz incelemelerin yapılması ilk akla gelebilecek olanlardandır. Bu doğrultuda AO' nun 194 üncü maddesinin ilgili fıkralarında, idarenin belli şartlar çerçevesinde, incelemenin kapsamını “ortakları (Gesellschaftler), öteki kişileri (andere Personen) ve hatta 3.kişileri” kapsayacak şekilde genişletmesine, yasal dayanak vermiştir.

İlk olarak, şahıs şirketlerini (Personengesellschaft) ilgilendiren bir hükmün konulduğunu görüyoruz. Bu işletmelerin, yukarıda izah edilen 193/1inci madde kapsamında gerekçesiz olarak incelenebileceği bilinmektedir. 194 üncü madde duyulan ihtiyaca binaen, bu işletmelerin ortaklarının (Gesellschafter) da, ortağı oldukları şirketin incelemesi sırasında bu incelemenin kapsamına alınabileceğini düzenlemiştir. Bu madde kapsamına özellikle Alman Gelir Vergisinin 15.maddesinde düzenlenen “ortakların şirketten elde ettikleri özel gelirler ve yaptıkları giderler (Sonderbetriebseinnahmen, Sonderbetriebsausgaben) girdiği görülmektedir. (Schwarz, 2008: §194, Rz.27). Bir ortağın bu şekilde incelenebilmesi için inceleme sırasında halen ortak olması gerekmez, incelenen dönemde ortak olmuş olması yeterlidir.

Bir diğer önemli çapraz inceleme imkânı vergi keseme durumunda söz konusudur. Buna göre, eğer incelenen vergi ödevlisinin başka kişilerin adına vergi kesme yükümlülüğü var idiyse

veya halen varsa, adına vergi kesilmesi gereken o kişilerin inceleme kapsamına alınması mümkündür. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, kapsama dâhil edilen bu öteki kişilerin, yürütülmekte olan esas vergi incelemesinin bir parçası olmadıkları, sadece incelenen durumun aydınlatılması amacıyla dâhil edilmiş olduklarıdır. İdarenin yürütmekte olduğu inceleme dolayısıyla oluşan idari sürecin bir parçası değildirler. İncelemenin başlamasıyla birlikte oluşan hukuki sonuçlar (aşağıda bahsedilecektir) bu “öteki” kişiler için söz konusu olmayacaktır (Schwarz, 2008: §194, Rz.7).

#### **5.4. Elde Edilen Bilgilerin İdareler Arasında Paylaşımı: Kontrol Bildirimleri (Kontrollmitteilungen)**

Vergi incelemesinin ana amacı hakkında inceleme kararı verilen kişinin vergisel ilişkilerini açığa çıkartmaktır. Durum böyle olmakla birlikte, bir vergi incelemesi kapsamında, incelemeye dâhil olmayan ya da asıl olarak incelenmeyen kişiler hakkında da idare bilgileri edinebilir. Asıl amaç, incelemenin doğrudan konusu olmayan bu kişileri araştırmak olmasa da, bir vergi incelemesinin doğal yapısı gereği, idare, o alakasız kişiler hakkında, vergisel açıdan önem taşıyan bilgilere ulaşabilir. İşte AO 194 üncü maddesinin son paragrafı ve BpO’ nun 9uncu maddesi, bu bilgilerin kullanımına izin vermekte ve idareler arasında paylaşımını emretmektedir. Literatürde bu duruma “Kontrol Bildirimleri (Kontrollmitteilungen)” adı verilmektedir (Rose, 2003:66; Pahlke/Koenig, 2009: §19, Rz.54; Klein, 2012: §194, Rz.28).

#### **6. Vergi İnceleme Sürecinin İşleyişi: Öncesi ve İncelemenin Gerçekleştirilmesi**

##### **6.1. İnceleme Öncesi: Yazılı İnceleme Kararının (Prüfungsanordnung) Hazırlanması ve Önemi**

İdare inceleme kararını kendi içinde verdikten sonra bunu somutlaştırması ve yapılacak incelemenin hukuki temelini oluşturacak olan inceleme kararını hazırlaması gereklidir. AO 196 ncı maddede yer alan bu inceleme kararını düzenleme zorunluluğu, vergi incelemesi sürecinin başlangıcı ve hukuka uygunluğu açısından hayati bir öneme sahiptir. Bu bağlamda inceleme kararı, incelemeye ilişkin temel detayların yer aldığı yazılı ve düzenlenmesi zorunlu bir idari işlem olarak belirlemekte ve inceleme elemanı ve vergi ödevlisi için, tabiri caizse, incelemenin “magnacarta” sını oluşturmaktadır (Jakob, 1991:136).

İnceleme kararını düzenleme yetkisi, inceleme yapmaya yetkili mali idaredir. Karar açık, net, anlaşılır olmalı ve içermesi gereken bütün hususları eksiksiz içeriyor olmalıdır. Eğer inceleme yukarıda da izah edilen 193/2 ye göre yapıyorsa, kararda, inceleme gerekçesinin açıkça gösterilmesi zorunludur. Bütün bunlara ilaveten, vergi ödevlisinin inceleme sırasındaki hak ve ödevlerinin de kararda zikredilmesi şarttır. İnceleme kararının yazılı olarak ödevliye ya da yetkilendirilmiş mali müşavir veya avukatına bildirilmesi şarttır, ancak AO 87ncimaddede yapılan düzenleme ile, belirlenen şartlar çerçevesinde, artık elektronik ortamda da bildirim yapılması mümkün hale gelmiştir (Tipke ve JoachimLang, 2008: §21, Rz.238; Ax ve diğ., 2010: 569; Apitz, 2003:239).

AO’nun 196 ve 197 inci maddeleriyle BpO’nun 5 inci maddesinde, önemine binaen inceleme kararının taşınması gereken özellikler ayrıntılı olarak belirtilmiştir. İnceleme kararının, yukarıda belirtilenlere ilave olarak, taşınması gereken özellikleri bu maddeler uyarınca şu şekilde sıralamak mümkündür:

- İnceleme kararının içeriğinin, belirsizlik ve soru işaretlerine yer vermeyecek kadar net ve ayrıntılı olması gerekmektedir. Eğer yapılacak inceleme bir kısa inceleme ise bunun gerekçeleri ile belirtilmesi gerekir (BpO 5/2 inci maddesi).

- İnceleme kararında, incelemeyi gerçekleştirecek memurun ve yardımcılarının adlarının yazılması gerekip gerekmediği tartışmalıdır. AO' nun 197 inci maddesi açıkça bunu zorunlu görürken, BpO 5 inci maddesi ise mümkün olabileceğini belirtmiştir. Bu noktada Alman sisteminde yer alan dikkat çekici bir düzenlemeye değinilmesi gerekmektedir. AO' nun 84 üncü maddesine göre, mükelleflerin, idari bir işlemi yürüten memurları reddetme hakları bulunmaktadır (AblehnungvonMitgliederneinesAusschusses). Ret talebi için, memurun, ya AO' nun 82 inci maddesinde sayılan ve idari süreçte görev almalarına yasal olarak izin verilmeyen kişilerden olması (idari işlemin tarafı olması, akrabalık veya yakınlık bulunması gibi) veya memurun tarafsız davranacağına dair ciddi şüphelerin (Besorgnis der Befangenheit) bulunması gerekmektedir. Özellikle bu ikinci gerekçeye dayanarak, incelemeye tabi tutulacak kişi, incelemeyi yapacak memurları ret edebilmesi mümkündür. Bunun için de isimlerinin biliniyor olması gerekeceği açıktır (Ax ve diğ., 2010: 570; Rose, 2003:67; Carlé, 2003:55).

- BpO' nun 5/4 üncü maddesine göre, inceleme amacına ters düşmemek şartıyla inceleme kararı, vergi ödevlisine, inceleme başlamadan uygun bir süre öncesinde verilmek zorundadır. Bu sürenin büyük işletmelerde dört hafta, diğer durumlarda ise iki hafta olmasının uygun olacağı belirtilmiştir. Buradaki amaç, ödevlinin incelemeye hazırlık yapılabilmesine imkan tanımadır (Kruse, 1991:334).

- Vergi ödevlisi, incelemenin daha erken başlamasına da izin verebileceği gibi incelemenin ertelenmesini, ileri bir tarihte başlamasını da talep edebilir.

Bir vergi incelemesine başlanılabilmesi ancak yazılı inceleme kararının anlatıldığı şekilde düzenlenmesine ve tebliğ edilmesine bağlıdır. İnceleme kararı olmadan veya tebliğ edilmeden vergi incelemesine başlanması hukuka aykırıdır. Burada dikkati çeken husus, vergi incelemesi ile inceleme kararının birbirinden ayrı idari işlemler olduğudur. Bir başka ifade ile inceleme kararı dava konusu yapılabilen icrai nitelikte bir idari işlemdir. İnceleme kararına karşı dava açılmış olması, vergi incelemesinin yapılmasına engel teşkil etmez (Andrascek-Peter vd., 2009:267).

Eğer bir inceleme kararı hiç düzenlenmemişse, ödevliye tebliğ edilmemişse, itiraz üzerine yargı tarafından hukuka aykırılığı tespit edilmişse incelemeye girilemez ve başlanmış olan incelemeye devam edilemez. Bu durumda başlanmış olan bir inceleme sırasında elde edilen bulgular için değerlendirme yasağı (Verwertungsverbot) söz konusu olacaktır. İnceleme kararına karşı açılan dava sonuçlanmadan vergi incelemesi sona ermiş ve buna dayanarak bir tarh gerçekleşmişse, inceleme kararı hukuka aykırı bulunsa dahi, yapılan tarhı geçersiz olmaz. Ödevlinin bu noktada yapılan tarha karşı tekrar ayrıca bir dava açması gerekmektedir (Başaran Yavaşlar, 2013: 279).

## **6.2. İncelemenin Fiilen Yapılmaya Başlanması**

### **6.2.1.İncelemenin Yapılacağı Yer ve Zaman**

AO' nun 200/2 ve BpO' nun 6 ıncı maddesi uyarınca vergi incelemesinin iş yerinde yapılması zorunludur. Çünkü vergi ödevlisi, inceleme için gerekli olan defter ve belgeleri inceleme yerinde sunmak zorundadır. Dolayısıyla, vergi ödevlisinin iş yerinde incelemenin yapılabileceği uygun bir yerinin olması durumunda, incelemenin başka bir yerde yapılmasına imkan tanınmamıştır. Ödevlinin incelemeyi başka bir yerde mesela mali müşavirinin bürosunda yapılmasına yönelik talebi, idarenin ölçülülük ve uygunluk kriterleri açısından yapacağı değerlendirmeye bağlıdır. İnceleme nerede yapılırsa yapılsın, ödevlinin AO' nun 200/2 inci maddesine göre uygun mekanı ve gerekli araçları ücretsiz sunmak zorunluluğu bulunmaktadır (Klein, 2012: §200, Rz.16; Tipke ve JoachimLang, 2008: 21, Rz.243).

İnceleme esnasında görevliler işletmenin her yerine girme (arsa, diğer yerler gibi) yetkisine haizdirler. Bu ve bütün inceleme sırasında işletme sahibinin veya görevlendireceği kimsenin görevlilerin yanında bulunması şarttır. İncelemenin mutlak olan çalışma saatleri içinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ödevlinin rızası bulunuyorsa, bu saatlerin dışında da incelemeye devam edilmesi mümkündür.

### 6.2.2. Vergi İncelemesine Başlanılma Anı ve Sonuçları

İnceleme memurunun “kapıda” gözükmemesi, incelemeye başlandığı anlamına gelmez. İncelemeye başlanılmış olduğunun kabul edilmesi için, memurun, inceleme kararında belirtilmiş hususlara yönelik ciddi, somut ve anlaşılabilir davranışlarda bulunuyor olması gereklidir. Yüksek Mahkeme, inceleme kararının ödevliye tebliğ edilmiş olmasının, inceleme niyetini açıkça ortaya koymuş olduğunun göstergesi olarak kabul edilmesi gerektiğini, belge ve defterlerin ibrazının istenmesini ise incelemeye başlandığını gösterdiğini kabul etmiştir (BFH v.19.06.2007, BStBl. 2008 II, 7).

Yasanın 198 inci maddesindeki açık emriyle incelemenin başlangıcı tarih ve saat olarak kayıt altına alınması gerekmektedir. Çünkü vergi incelemesine sadece başlanılmış olmasının bile mükellef için önemli hukuki sonuçları vardır. Bir vergi incelemesine başlanması ve sonuçlandırılmasının mükellef üzerinde doğurabileceği olası hukuki etkileri, altta, maddeler olarak şu şekilde sıralamak mümkündür (Ax ve diğ., 2010: 562; Başaran Yavaşlar, 2013: 280; Buck ve Klopfer, 2011: 74-75)

- Mükellef, artık pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. AO 371inci maddesine göre, inceleme elemanının inceleme için gelmiş olması, cezadan kurtarıcı şekilde pişmanlıktan yararlanmanın önünü kapatır.

- Vergi incelemesine, sürenin dolmasından önce başlanılmış olması durumunda, tarh zaman aşımı (AO’da “Festsetzungsfrist” kavramı kullanıldığından literatürde bu süreye “vergi tespit zaman aşımı” adı da verilmektedir) durur.

- Alman sisteminde mükellefin beyanı üzerine gerçekleşen tarh, ana kural olarak, gerekli şartlar oluşmadıktan sonra, değiştirilmez. Bunun önemli istisnalarından biri vergi incelemesidir. Vergi incelemesi sonucu oluşan tarh, ancak ve ancak inceleme sırasında yeni olgu ve delillere dayanarak bir vergi kaçakçılığı (Steuerhinterziehung) ya da taksirle vergi kaybı (leichtfertige Steuerverkürzung) tespiti yapılmışsa, tamamen kaldırılması ya da değiştirilmesi mümkün olmaktadır.

- Alman sisteminde idare sıklıkla vergi tarhında, AO 164/1inci maddesindeki yetkisini kullanarak, daha sonra yapılacak denetim üzerine değiştirme kaydıyla tarh (SteuerfestsetzungunterVorbehalt der Nachprüfung) veya daha kısa bir ifadeyle inceleme kaydıyla tarh olarak adlandırılan yöntemi kullanmaktadır. Burada idare vergiyi tarh eder, mükellefe bildirir, ancak bu tarhın kesinleşen bir denetim olmadıktan sonra geçici tarh niteliğinde olduğunu ve denetimler sonucunda tarhta değişiklik yapma yetkisinin elinde bulunduğunu açıkça belirtir. İşte vergi incelemesinin bitimi üzerine, daha önce düşülmüş bulunan bu “geçici tarh” kaydı kaldırılmak zorundadır.

- Mükellefin sahip olduğu haklardan birisi de “bağlayıcı bilgi edinme/taahhüt alma hakkı”dır (verbindlicheZusage). Maliye, AO 204üncü maddede açıkça düzenlendiği üzere, geçmişte incelenmiş ve inceleme raporunda belirlenmiş vergisel durumun gelecekte nasıl ele alınacağına dair, mükellefin talebi üzerine, bağlayıcı bir açıklama yapmak zorundadır.

Mükellefin önemli haklarından biri olan bu bağlayıcı bilgi/taahhüt isteme hakkı, ancak bir vergi incelemesi sonucunda talep edilebilir hale gelir.

### **6.2.3. İncelemenin Usulü ve Ödevlinin Birlikte Etki Etme Zorunluluğu (MitwirkungspflichtendesSteuerpflichtigen)**

Vergi incelemesinin adım adım akış şeklini maddeler halinde şu şekilde göstermek mümkündür (Hemmer, 2007:68):

- 1) İdarenin kendi içinde inceleme konusunda karar alması.
- 2) Yazılı resmi inceleme kararının tanzimi ve ödevliye tebliği.
- 3) İnceleme memurunun kendini tanıtmayı, incelemenin başlama tarih ve saatini kayıt altına alarak incelemeye başlanması
- 4) İnceleme memurunun, inceleme kararında belirtilen kapsam ve konularda gerekli bütün araştırma ve incelemeleri gerçekleştirmesi
- 5) İnceleme bitiminde kapanış görüşmesinin yapılması ve inceleme raporunun tanzimi
- 6) İnceleme sonucunda gerek görülmesi durumunda, matrahın/vergi beyannamesinin değiştirilmesi.

AO 200 üncü maddesi, vergi incelemesi sırasında vergi ödevlisine yüklenen görevler bakımından oldukça önemlidir. Yasanın ödevlinin yapmak zorunda olduğu şey için kullandığı kavramın “yardımcı olmak (beihilichsein)” değil, “birlikte etki etmek (Mitwirkung)” olduğuna dikkat çekilmelidir. AO’nun 90ıncı maddesi bu ödevin asıl ana çerçevesini oluşturmaktadır. O maddede, vergi ilişkisine taraf/katılımcı olan herkesin (DieBeteiligten), olayların açıklanmasında, etki etmeleri yükümlülüğünün bulunduğunu düzenlemiştir. Konumuzu esas ilgilendiren 200 üncü maddesi ise, bu ödevi inceleme bağlamında daha da genişletmekte, modifiye etmekte ve incelemenin selameti için tamamlamaktadır (Klein, 2012: §200, Rz.1). Bahse konu olan 200 üncü maddede ve onu tamamlayıcı olarak getirilen BpO’nun 8 inci maddesinde yer alan birlikte etki ödevlerini maddeler halinde şu şekilde sıralamak mümkündür:

- İncelemeye başlandığında, incelenen kişiye, bilgisine başvurulabilecek kişilerin isimlerini verebileceği belirtilir ve bu isimler kayıt altına alınır.

- Vergi ödevlisi, inceleme başladığında, sahip olduğu belge ve kayıtlarla ilgili olarak geniş bir görev listesi ile muhataptır. Buna göre, bilgi vermek, kayıt, defter diğer belgeleri ibraz etmek, istendiğinde bu belge ve kayıtların anlaşılması için açıklamalar yapmak, AO 147/6 ıncı maddeye yapılan gönderme ile de kayıtların elektronik ortamda olması durumunda bu kayıtlara bakabilmesine ve gerektiğinde de kayıtların aktarılabilir bir başka veri saklayıcısında hazır tutmak zorundadır.

- İnceleme esnasında memurlar, işletmenin bütün mekanlarına (arsa, diğer yerler gibi) girme yetkisine haizdirler. Bu ve bütün inceleme sırasında işletme sahibinin veya görevlendireceği kimsenin görevlilerin yanında bulunması şarttır. İncelemenin mutlak olan çalışma saatleri içinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ödevlinin rızası bulunuyorsa, bu saatlerin dışında da incelemeye devam edilmesi mümkündür.

### **6.3. İncelemenin Bitirilmesi: Kapanış Görüşmesi (Schlussbesprechung)**

AO 201 inci maddeye göre vergi incelemesi bittiğinde, incelenen kişi ile memur arasında, inceleme hakkında karşılıklı bir görüşme yapılması zorunludur. Bu görüşme ile inceleme raporunun düzenlenişinden önce vergi ödevlisinin hukuki olarak bilgilendirilmesi



sağlanmış olur. Her ne kadar zaten ödevlinin inceleme sırasında bilgilendirilmesi gerekiyorsa da, bu kapanış görüşmesi ile bütün inceleme sonuçları hakkında kapsamlı ve nihai bilgi sahibi olması sağlanmış olur. Anılan bu görüşmenin, kısa incelemeler hariç, yapılması zorunlu olup, idarenin bu konuda takdir yetkisi bulunmamaktadır. Ancak matrahta inceleme sonucunda bir değişiklik meydana gelmeyecekse veya ödevli bu görüşmeyi yapmaktan feragat etmişse, görüşme yapılmaz.

BpO 11/1 inci maddesine göre kapanış görüşmesinin gerek tarih ve saati gerekse de bu görüşmede üzerinde durulacak hususlar, ödevliye makul bir süre öncesinden tebliğ edilmek zorundadır. Böylece ödevliye bu görüşmeye hazırlanmak için yeterli sürenin verilmesi sağlanır. Görüşme genelde incelemenin yapıldığı yerde gerçekleşir.

Görüşmenin içeriğinde ihtilaf çıkabilecek konular, inceleme bulgularının ne tür hukuksal sonuçlar doğurabileceği ve bunların ödevli üzerindeki etkileri 201/1 maddesi uyarınca, ödevliye izah edilmek zorundadır. Kapanış görüşmesinin ne ödevliyi ne de mali makamları bağlayıcı bir yönü vardır (Andrascek-Peter vd., 2009:270; Pahlke/Koenig, 2009: §201, Rz.17).

Kapanış görüşmesinde mutlaka değinilmesi gereken son husus suç/kabahat bulgusu durumunda olacaklardır. 201 inci maddenin 2 inci paragrafında, yapılmış olan vergi incelemesi sonucunda bir suç/kabahat soruşturması yapılma zorunluluğu doğmuşsa, bunun kendine özel ceza/kabahat soruşturma süreç ve usulü içinde ayrıca tahkik edileceği, incelenen kişiye yazılı olarak bildirilmesi zorunludur.

#### **6.4. İnceleme Raporunun İçeriği ve Açıklanması**

AO 202/1 inci maddesi uyarınca vergi incelemesinin sonunda, kısa inceleme olmuş olsa bile, bir inceleme raporunun (Prüfungsbericht) düzenlenmesi yasal zorunluluktur. İncelenen kişinin raporun düzenlenmesini talep etme hakkı vardır. Söz konusu olan rapor ile incelemenin tamamen sona erdiği kabul edilir. Eğer inceleme sonucunda matrahta hiçbir değişiklik söz konusu değilse, rapor yerine durumun keyfiyetini bildiren bir yazı ile ödevliye haber verilir. Bir başka ifade ile inceleme raporu sadece değişiklik varsa düzenlenmek zorundadır. Matraha etkileyen bir hususun olmaması durumunda, rapor yerine, değişikliğin olmadığını belirten bir yazı yetinilir ama bunun da düzenlenip ödevliye verilmesi zorunluluktur.

Anılan yasa maddesi raporun içeriğiyle ilgili emredici kurallar da içermektedir. Buna göre raporda, vergilendirme süreci açısından oldukça önem taşıyan inceleme bulguları ile matrahtaki değişikliklerin, somut dayanakları ve hukuki gerekçeleri ile ortaya konulması gerekmektedir. BpO 12/1 inci maddesine göre özellikle, idareyi bağlayıcı bilgi verilmesi ihtimali varsa, inceleme sonucu ortaya çıkan durumların daha da ayrıntılı bir şekilde ortaya konulması gerektiğinin altı çizilmiştir.

AO 202/2 inci maddesinde vergi ödevlisine önemli bir hak tanınmıştır. Buna göre ödevlinin yazılı talebi olması halinde, inceleme raporu kendisine, rapora dayanarak daha herhangi bir işlem yapmadan yollamak zorundadır. Böylece ödevliye hukuki güvence sağlanmakta ve rapora karşı hukuki pozisyonunu alma imkanı verilmektedir. Raporun bu şekilde önceden yollanması için dava yoluna başvurusu bile mümkündür. Ödevlinin böyle bir talebi olması durumunda, işlem yapılmadan makul bir süre öncesinde yollanması zorunludur. Sürenin ne kadar olduğu durumun karışıklığı, ihtilafli konuların çokluğu ve yapılan inceleme kapsamının genişliğine göre belirlenecektir (uygulamada genellikle 4 haftalık sürenin verildiği görülmektedir) (Schwarz, 2008: §202, Rz.18; Beermann /Gosch 2013: §202, Rz.33).

BpO 12/2 inci maddesi, yapılan işlemde haberdar edilmesi bağlamında ödevliye bir başka güvence daha sağlamaktadır. Buna göre eğer idare, inceleme raporundaki değerlendirmelerden, ödevlinin aleyhine olacak şekilde çok önemli sapmalar gerçekleştirecekse, bunu hem ödevliye bildirme hem de bu husus hakkında vergi ödevlisinin karşı görüşlerini sunma imkanını tanıma zorunluluğu getirilmiştir.

İnceleme raporu bir idari işlem değildir. Bu nedenle o rapordaki tespitler, ne idareyi ne de vergi ödevlisini bağlamaktadır. Bundan dolayı rapordaki tespitlere ödevlinin itirazı varsa, raporu dava konusu yapamaz, ancak o rapor üzerine yapılacak işlemleri dava konusu yapabilir.

### **6.5. Vergi İncelemesi Sonucunda İdareden Bağlayıcı Bilgi Talep Edebilme Hakkı (verbindlichenZusage)**

AO 204 üncü ve devamındaki maddelerinde düzenlenen bu kurum, daha sonra ortaya çıkabilecek olası ihtilafları önlemek amacıyla ihdas edilmiştir. Uygulamada idarenin yaptığı bir incelemede, daha önce yapmış olduğu önceki incelemede vardığı sonuç ve buna dayanarak geliştirdiği davranışından cayma isteğine rastlanabilmektedir. Açıktır ki, böyle bir cayma isteği ödevli için oldukça sıkıntı verici bir durumdur ve ciddi hukuki ihtilaflara sebebiyet vermektedir. Getirilmiş bulunan bağlayıcı bilgi isteme hakkı ile idarenin bu konudaki davranış değişikliğine gidebilme yetkisi önemli ölçüde daraltılmıştır (Rose, 2003:67; Ax ve diğ., 2010: 580; Andrascek-Peter vd., 2009:273):

### **SONUÇ**

Vergi incelemesi kurumu bağlamında Alman Vergi Sisteminde ilk dikkat çeken husus, hukuk devleti ilkesinin hayata geçirilmesi konusunda gösterilen hassasiyettir. Hukuk devleti ilkesine bağlı olarak eşitlik ilkesi ve vergi ilişkisinin kamu gücü karşısında zayıf tarafı olan mükelleflere hukuksal güvenlik sağlama ilkelerine gösterilen önem dikkat çekicidir. Hele de mükelleflerin birçok alanına müdahale edebilen ve haklarını ihlal edebilecek güç ve niteliğe sahip olan vergi incelemesi uygulamasında gösterilen ilave hassasiyet anılmaya değerdir. Hukuk devleti ilkesine hassasiyetle bağlılığı, hem mevzuatta hem de çalışma sırasında yeri geldiğinde yer verilmeye çalışılan yargı kararlarında açıkça görmek mümkündür.

Kamu gücü karşısında zayıf taraf olan mükellefi koruma zorunluluğu hukuk devletinin en önemli amaçlarından biri olduğu açıktır. Vergi incelemesinin ayrıntılarını ortaya koyan mevzuat irdelenirken, mükellefe hukuki güvenlik sağlanmasına özel bir önem verilmiş olduğu hemen fark edilmektedir. Daha dikkat çekici olan kamu gücü-mükellef hakları ve güvencesi dengesinin başarılı bir şekilde kurulmuş olduğudur.

Bir taraftan inceleme için idareye gerekli olan kamusal güç verilmiş, gerekli araçlarla donatılmış ve inceleme imkanları geniş tutulmuştur. Ama öteki taraftan da mükellefi koruyucu yönde düzenlemeler ihmal edilmemiştir. Bu bağlamda gerekli görüldüğünde idarenin yetkileri sınırlandırılmış/şarta bağlanmış ve mükellefe geniş bir hak talep etme listesi sunulmuştur. İncelemeye başlanmadan belli bir süre önce inceleme kararının tebliğ edilmek zorunda olunması böylece sürpriz/ani incelemenin önünün kapatılması, mükellefin inceleme memurlarını ret edebilme hakkı, inceleme sonucunda bağlayıcı karar isteyebilme hakkı, mükellef hakları arasında verilebilecek bazı dikkat çekici örneklerdendir. Bu geniş hukuki güvenceler ve hakların verilmiş olmasının, incelemenin etkinliği üzerinde olumsuz bir etki meydana getirmediği de söylenebilir. Dolayısıyla Alman Sisteminin, hem etkili bir denetim hem de güçlü bir hukuk devleti güvencesinin birlikte sağlanabileceğine, ikisinin aynı anda büyük oranda hayata geçirilebileceğine güzel bir örnek oluşturmaktadır.

Alman maliye idaresinin inceleme konusunda oldukça sonuç alıcı davrandığı da bir gerçektir. İşletmelerin incelenme sıklığının büyüklük sınıflandırılmasına göre yapılması ve büyük işletmelerin sürekli denetime tabi tutulma zorunluluğu buna bir işarettir. Bu nokta literatürde eşitlik ilkesi açısından eleştiriliyor olsa da, ekonomik hayatın pratik gerçeklerine oldukça uygun olduğu açıktır. En büyük işletmelerin denetimi, en yüksek vergi geliri sağlayacağından (hem kaçağın önlenmesi hem matrah farkları bakımından), mali idarenin elindeki kit kaynakların en verimli şekilde kullanılmış olacağını söylemek mümkündür. Nitekim yukarıda verilen resmi denetim sonuçlarıyla ilgili rakamlar, bu savı doğrular niteliktedir.

#### KAYNAKÇA

- Andrascek-Peter, Ramona vd. (2009), Lehrbuch Abgabenordnung, 16 Aufl., Verlag Neue Wirtschafts Briefe, Herne.
- Apitz, Wilfried (2003), “Elektronische Kommunikation mit dem Finanzamt im Rahmen der Betriebsprüfung” Die steuerliche Betriebsprüfung, s. 239-245.
- Ax, Rolf, Thomas Grosse, Jürgen Melchior, Anja Lotz, Christian Ziegler (2010), Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.
- Başaran Yavaşlar, Funda (2013), Vergi Ödevi İlişkinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü Hukuk Devleti Bakış Açısıyla, Seçkin Yay., Ankara.
- Beermann, Albert, Dietmar Gosch (2013), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung : mit Nebengesetzen, EuGH-Verfahrensrecht ; Kommentar, Stollfuß Medien, Bonn.
- Birk, Dieter (2007), Steuerrecht, 10 Auf., C.F. Müller Verlag, Heidelberg.
- Buck, Rainer, Marcus Klopfer (2011), Betriebsprüfung, Gabler Verlag, Wiesbaden.
- Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik Ausgabe 2013, [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/2014-01-31-datensammlung-zur-steuerpolitik-2013.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2014-01-31-datensammlung-zur-steuerpolitik-2013.html), 23.02.2014.
- Carlé, Thomas (2003), “Die Besorgnis der Befangtheit – Ablehnung eines Außenprüfers”, Der AO-Steuer-Berater, s.55-68.
- Hemmer, Wüst (2007), Abgabenordnung, 6.Aufl., Schleuningdruck GmbH, Marktheidenfeld.
- Jakop, Wolfgang (1991), Abgabenordnung, Verlag C.H. Beck, München.
- Klein, Franz (2012), Abgabenordnung Kommentar, 11. Aufl., Verlag C.H. Beck, München.
- Kruse, Heinrich Wilhelm (1991), Lehrbuch des Steuerrechts, Verlag C.H.Beck, München.
- Marfels, Michael (2009), Einführung in die Abgabenordnung, Niederle Media, Alterberge.
- Mösbauer, Heinz ve Theresia Mösbauer (2005), Steuerliche Außenprüfung, 2. Auflage, Oldenbourg Wissenschaftsverlag, München.
- Phalke, Armin, Ulrich Koenig (2009), Abgabenordnung Kommentar, Verlag C.H. Beck, München.
- Rose, Gerd (2003), Abgabenordnung, 4.Aufl., Erich Schmidt Verlag, Bielefeld.
- Schnell, Helmut (1998), “Die Außenprüfung bleibt verfassungsrechtlich geboten”, Betriebs Berater, Heft: 31,s.1562-1583.
- Schübler, Björn (2010), Der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der (digitalen) Außenprüfung, Frankfurt.

Schwarz, Bernhard (2008), *Kommentar zur Abgabenordnung*, Verlag Haufe, Freiburg.

Seer, Roman (2003), "Reform des Veranlagungsverfahrens", *Steuer und Wirtschaft*, 80. Jg., Heft: 1/2003, s.40-59.

Tipke, Klaus ve Joachim Lang (2008), *Steuerrecht*, 19. Aufl., Verlag Dr.Otto Schmidt, Köln.

Webel, Karsten (2009), *Abgabenordnung*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne.