

ALMAN VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ İNCELEMESİ¹

Yrd. Doç. Dr. Ali DEĞİRMENDERELİ

Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

ddereli@erciyes.edu.tr

ÖZET

Bu çalışmanın esas olarak ana amacı Alman Sistemindeki vergi incelemesi hakkında bilgi vermek ve yararlanılabilecek hususların altını çizebilmektir. Bu doğrultuda Alman Sistemi ayrıntılı bir şekilde ele alınmış ve belirleyici özellikler ortaya konulmaya çalışılmıştır. Alman uygulamasının daha geniş bir vergi mükellefi kitlesini kapsadığı, özellikle büyük işletmeler bakımından sürekli bir denetim sağlamanın etkin olduğu bunun yanında mükelleflerin inceleme karşısında oldukça önemli haklara sahip olduğu görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi, Mükellef Hakları.

TAX AUDIT IN GERMANY TAX SYSTEM

ABSTRACT

The main purpose of this study is to inform about the tax audit of German system and to emphasize rewarding topics. In this term, German system is adressed in detail and outstanding points are exhibited. It has been observed that; German system covers larger amount of tax payers and besides effective audition tax payers hold significant rights in the face of audition.

Keywords: Tax Auidit, Tax Audit in German tax system, tax payers rights.

GİRİŞ

Vergi idaresine yüklenen görevlerin başında vergi mevzuatına uygun bir vergilendirme sürecinin gerçekleştirilmesi gelmektedir. İdarenin bunu yerine getirirken kullandığı birçok aracı vardır. Vergi incelemesi de bu 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 da vergi incelemesi kurumu, Alman ve Türk sistemleri bakımından ayrı ayrı ele alınmış ve çalışma iki ana bölüme ayrılmıştır. Önce Alman Vergi Sistemindeki vergi incelemesi kurumu

¹ Bu çalışma, 16-20 Mayıs 2014 tarihleri arasında Sakarya Üniversitesi tarafından düzenlenen 29. Türkiye Maliye Sempozyumu'nda sunulan tebliğin oldukça genişletilmiş halidir.

A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 4(2015) 36-67
A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli University Journal of Social Sciences 4(2015) 36-67

(Außenprüfung) önemli görülen ve örnek oluşturabilecek bazı ayrıntılarıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır. Daha sonra da ülkemiz uygulaması, son önemli değişiklikler bağlamında genel bir çerçevede ve ana hatları ile ortaya konulmuştur.

1. VERGİ İNCELEMESİ KURUMUNUN GELİŞİMİ, ALMAN SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ VE HEDEFLERİ

1.1. 1977 Tarihli Yeni Alman Vergi Usul Kanunundaki 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).

Uzun süre daha çok muhasebe denetimi ve kavram gereği de işletmelerle sınırlı kalan vergi denetimi müessesesi ancak 1977 yılında yürürlüğe giren yeni AO ile gerçek kimliğine kavuşmuştur. Buradaki isim değişikliğinin anlamlı olduğu vurgulanmaktadır. RAO'da kullanılan işletme (betrieb) tabiri, vergi incelemesinin sadece işletmeleri kapsadığına yönelik yanlış algıyı düzeltmeye yönelik olarak bir adım olarak da görülmüştür. Yerine getirilen "Außenprüfung" kavramı ile, olası bir vergi incelemesinin sadece işletmelerle sınırlı kalmak zorunda olmadığı, aşağıda ayrıntıları anlatılacak olan, vergiyle ilgili bütün özel ve tüzel kişilerin bir incelemeye tabi tutulabileceğinin yasal vurgusu yapıldığı belirtilmektedir (Schübler, 2010: 4). Kavramsal değişikliğin bu şekilde yapılmış olmakla birlikte yeni kavramın sadece yasanın metninde geçtiği buna karşılık pratikte neredeyse hiç o şekilde anılmadığı, uygulamada halen işletme denetimi kavramının kullanılma alışkanlığının devam ettiği de dile getirilmiştir. Buna neden olarak da, vergi incelemesinden ilk planda ve en sıkça işletmelerin denetiminin anlaşılıyor olması gösterilmiştir (Birk, 2007: 159).

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 usuli 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-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. Bunun yanı sıra gerek merkezi gerekse de eyalet düzeyindeki mali makamların, kendi iç işleyişleriyle ilgili ilave düzenlemeler çıkardıkları görülmektedir (Buck, Klopfer, 2011: 17).

İnceleme kurumunun bu şekilde ele alınmış olması, incelemenin artık sadece RAO'daki gibi şekilsel ve muhasebe denetimi ile sınırlı kalmayacağına da göstergesi olduğu vurgulanmaktadır. İnceleme elemanlarının, defter ve belgelerin ibrazını isteyebilmelerinin yanında, mekânsal araştırmalara girişebilmesi, gerekirse üçüncü kişileri de inceleme kapsamına dahi 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 (Başaran Yavaşlar, 2013: 249).

1.2. Vergi İncelemesinin Hedef ve Amacı

AO 85 inci maddesi, mali makamlara çok temel bir görev vermiştir. Buna göre mali makamlar, kanunların emrettiği şekilde "eşit" 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*"²

² 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 borçlusunu, vergi sorumlusunu, vergi kesmekle sorumlu kişi, vergi beyanname 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.

A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler
Enstitüsü Dergisi 4(2015) 36-67
A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli University Journal of Social Sciences
4(2015) 36-67

(*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, vergisel kuralların, kamunun vergi gelirini sağlama alıcı ve vergi kaçırmayı önleyici amacını gerçekleştirecek şekilde, her bir vergisel durumun öznel karakteristik yapısına uygun olması gerektiğini vurgulamıştır. Devamında, eğer bir vergi stopaj yolu ile doğrudan kaynağından alınmıyorsa, verginin tarhi büyük ölçüde vergi mükellefin beyanına bağlı kalmaktadır. Böyle bir durumda, kanun koyucu, gerçek bir vergi yükü eşitliğini sağlamak için ilave denetim mekanizmaları ihdas etmelidir. Sonuç olarak bildirim ilkesi (Deklarationsprinzip), bildirimlerin doğruluğunu denetim ilkesi (Verifikationsprinzip) ile tamamlanmalıdır (BVerfG v. 27.06.1991, BStBl. 1991 II, s.654/666). Bir başka ifade ile vergi incelemesi sadece izin verilen bir yetki değil aynı zamanda bir zorunluluktur. (Buck, Klopfer, 2011:19; Başaran Yavaşlar, 2013:230).

2. VERGİ İNCELEMESİNİN ÇEŞİTLERİ

Alman Hukukunda vergi incelemesi (Außenprüfung) denilince ilk akla gelen şey AO 193 v.d. maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiş bulunan ve bu çalışmanın konusunu oluşturan kurumdur. Ancak bu kavramın bir üst kavram olduğu ve mali makamlar tarafından yürütülen bütün kurum dışı incelemeleri kapsadığı da dile getirilmiştir.

Bu çalışmanın konusun oluşturan ve uygulamada çoğunlukla halen eski tabir olan “işletme denetimi (Betriebsprüfung)” ile anılan en yaygın ve en etkili inceleme türüdür. Bu inceleme türünün en önemli karakteristik özelliği, vergisel durumların oluşumundan sonraki dönemde, o durumların nihai denetimine odaklanmış olması ve denetimden sonra geleceğe yönelik vergisel sonuçların çıkarılabilmesinde yatmaktadır (Marfels, 2009: 32).

Kendi içinde de iki türü bulunmaktadır. Yaygın kullanılan normal diye tabir edebileceğimiz vergi incelemesi ve kısaltılmış vergi incelemesi (Abgekürzte Außenprüfung). Normal vergi incelemesinde bütün vergi

çeşitleri, ilişkili konular ve kişilerin incelenmesi mümkündür. Kısaltılmış vergi incelemesindeyse sadece belli durumlar ele alınmaktadır. Mesela sadece bir binanın maliyet bedellerinin incelenmesi, kısaltılmış vergi incelemesi aracılığı ile mümkündür.

3. İNCELEMEDE YETKİ

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

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, 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.

A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 4(2015) 36-67
A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli University Journal of Social Sciences 4(2015) 36-67

Genel olarak konu bakımından yetki düzenlemesinin AO'daki varlığı 16 ncı maddesinde yer bulmuştur. Anılan 16 ncı madde açıkça bir başka önemli kanuna Maliye İdaresi Kanununa (Gesetz über die Finanzverwaltung (Finanzverwaltungsgesetz - FVG) atıf yaparak, bu kanundaki kurallarına 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, Mösbauer, 2005: 81).

3.2. Yer Bakımından Yetki

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 (Steuern vom Einkommen und Vermögen natürlicher Personen) gerçek kişinin ikametgahının (Wohnsitz) ya da oturma yerinin (gewöhnlichen Aufenthalt) 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. Eğer böyle bir yer yok ya da tespit edilemiyorsa, kurumun bulunduğu yerdeki daire yetkili olacaktır. O da tespit edilemiyorsa o zaman varlığının en kıymetli kısmının olduğu yer yetkili olacaktır. Bütün bunlardan hala bir belirleme yapılamıyorsa, mesleki faaliyetin icrasının yapıldığı yer, yetkili daireyi belirleyecektir.

-21 inci maddede ise KDV için yetki düzenlemesi yapılmıştır. Burada da yetkili daire, işletmenin işletildiği yere göre belirlenmiştir. Bu ana kuralın istisnası ise ithalat işlem/muamele vergileri (Einfuhrumsatzsteuer) oluşturmaktadır. Bu vergilerin yönetimi Federal devlete bırakıldığı için, işletmecinin Almanya'da bir ikametgâhının ya da iş idaresinin olmaması durumunda, bu vergide kimin yetkili olduğu Federal Maliye Bakanlığı tarafından doğrudan belirlenmektedir.

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 makama, incelemeyi gerçekleştirme konusunda görevlendirilebilmesine (andere Finanzbehörden mit der Außenprüfung beauftragen) 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. Görevlendirilen makamın vergi incelemesi bağlamında yapacakları/yapabilecekleri, işte bu belirtilen kapsam içinde kalmak zorundadır. Çünkü vergi incelemesinin esas yetkilisi ve sorumlusu, görevlendirmeyi yapan makamdır. Bu husus özellikle görevlendirilen makamın, vergi incelemesini, görevlendirme yazısında belirtilen kapsam ve zamandan daha da öteye genişletmek istemesinde durumunda göze çarpmaktadır. Böyle bir genişletmeye görevlendirilen makamın, görevi veren makamın onayı olmadan, kendi başına karar vermesi mümkün değildir (Beermann, Gosch 2013: 195, Rz.58).

Görevlendirilenin hukuki karakteri ve mükellefin bu görev tevdi karşısında yapabilecekleri, görevlendirilenin mükellefe duyuru şekline göre değişmektedir. Birinci olasılık, mükellefe tebliğ edilmek zorunda olunan yazılı inceleme kararında, esas yetkili daire açıkça bir başka makamın vergi incelemesiyle görevlendirildiğini belirtmesidir. Böyle bir bildirim, dava edilebilir bağımsız bir idari işlem niteliğindedir ve mükellef tarafından dava konusu yapılabilir. İkinci olasılık ise, görevlendirilenin iç yazışmayla yapılmasıdır. Bu durumda mükellefin görevlendirilenin yapıldığı anda haberdar olması mümkün değildir. Bundan dolayı mükellefin söz konusu işlemi dava konusu yapabilmesi ancak görevlendirilmiş bulunan yeni mali makamın yapacağı inceleme kararı tebliği ile mümkün olacaktır (Pahlke, Koenig, 2009: 195, Rz.25).

3.4. Belediyelerin İncelemeye Dahil Olabilme İmkânı

Maliye İdaresi Kanununun (FVG) 21/III üncü maddesine göre belediyelerin yürütülmekte olan bir vergi incelemesine katılma hakları bulunmaktadır. Bu hakları, incelenen verginin yönetimi eyalet düzeyindeki makamlara bırakılmışsa, mükellefin işletmesi belediye sınırları içindeyse veya mülkü bu sınırlar içinde bulunuyorsa ve ilave olarak inceleme belediye sınırları içinde gerçekleşiyorsa söz konusudur. 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. Belediyenin böyle bir katılımda bulunmak

istemesi durumunda, bu yöndeki talebini yetkili mali makama iletmek zorundadır. Anılan imkan gözlemci/izleyici olarak dahil olabilmeye sınırlıdır (Ax vd., 2010: 572). Belediyeden incelemeye bu şekilde katılacak görevlinin kendi başına herhangi eylemde bulunması mümkün değildir. Uygulamada bu şekilde belediye katılımı, geliri belediyelere bırakılan işletme vergisiyle (Gewerbesteuer) alakalı incelemelerde görülmektedir (Klein, 2012: 195, Rz.7).

4. İNCELEME YETKİSİNİN KULLANIMI: İNCELENEBİLECEK DURUM VE KİŞİLER

4.1. Vergi İncelemesinde Takdir Yetkisinin Kullanımı

Bir vergi incelemesine başlanması idarenin takdir yetkisindedir. Daha ayrıntılı bir tanımlamayla, 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. İdareyi bağlayıcı kuralların gerekliliği, mükellefi çok yakından ilgilendiren vergi incelemesi kurumu için ayrı bir önem arz etmektedir (Buck, Klopfer, 2011: 17).

İdarenin takdir yetkisiyle ilgili AO 5 inci maddesi çok açıktır. Bu maddeye göre eğer idare takdir yetkisi kullanacaksa, kendisine verilmiş amacına ve yasal sınırlar içinde bu yetkiyi kullanmak zorundadır. Vergi incelemesiyle ilgili bir başka önemli düzenleme olan BpO 2/1 inci maddesinde de inceleme kararı verilirken ve inceleme yapılırken ölçülülük ilkesine (Verhältnismäßigkeitsprinzip) ve aynı zamanda da incelenen kişiye en az yük yükleyecek ve müdahale gerektirecek (Prinzip des geringstmöglichen Eingriffs) 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 ölçüsüz bir şekilde kullanılmışsa, incelemeye başvurmak hukuka aykırı hale gelecektir (Başaran Yavaşlar, 2013: 251)

Maliye makamlarının inceleme konusundaki karar yetkilerinin oldukça geniş olduğu görülmektedir. Mesela beyannamenin verilmiş olmasının bir inceleme kararı için şart olmadığı görülmektedir. İncelemenin ana amacı vergisel durumların açığa çıkarılması olduğundan, beyannamenin varlığı kendi başına bir inceleme konusu olmak zorunda değildir. Vergi ödevlisinin beyanname vermemiş olması ya da defter tutmamış olması vergi incelemesine engel teşkil etmez. Bir işletmenin satılmış /devredilmiş olması ya da faaliyetine son verilmiş olması durumunda dahi inceleme yapılması mümkündür (Pahlke, Koenig, 2009: 193, Rz.22-25). 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 mümkün değildir (Tipke, Lang, 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). Ancak zamanaşımının dolmuş olması sadece ihtimal dahilinde olup, kesin olarak tespitinin gerekli olduğu durumda vergi incelemesine izin verilmiş, ancak incelemeye başlanılmasının akabinde bir incelemeye yer olmadığına anlaşılması halinde, incelemeye devam edilmesinde hukuka uyarlılık görülmemiştir (BFH, v. 25.1.1989, BStBl. 1989 II 483).

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, Mösbauer, 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, Lang, 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

A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 4(2015) 36-67
A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli University Journal of Social Sciences 4(2015) 36-67

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. Bir başka ifade ile, vergisel durumun gerektiği kadar araştırılması amacına, maliyenin resmi dairesinde (Amtsstelle) yapılacak işlemlerle ulaşılması mümkünse, inceleme aracına başvurulması hukuka ve ölçülülük ilkesine aykırıdır (Mösbauer, Mösbauer, 2005:53).

4.3. Vergi İncelemesinin Öngörüldüğü 4 Temel Durum

Vergi incelemesinin kapsamına giren 4 temel durum AO 193 üncü maddesinin 1. ve 2. 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).

Maddenin içeriğinden de görüldüğü gibi şartsız olarak incelenebilecek grubun içinde ilk olarak ticari ve zirai işletmeler sayılmıştır. Maddede geçen “işletme” tabirinden, hem gelir vergisindeki ticari ve zirai işletmeler hem kurumlar vergisindeki işletmeler anlaşılmaktadır. Bir başka ifade ile gelir ya da kurumlar vergisine tabi olan gelir elde etme amacına yönelmiş işletmeler ifade edilmektedir.

Bu noktada Alman sisteminin önemli bir özelliği göze çarpmaktadır. Vergi incelemesiyle ilgili önemli kuralların yer aldığı BpO 3 üncü maddesi, sözü edilen işletmeleri büyük işletme, orta işletme, küçük işletme ve en küçük işletme olmak üzere 4 gruba ayırmıştır. Bu ayırım, inceleme sıklığını belirleme bakımından çok hayati bir önemi sahiptir. İnceleme sıklığının tespiti ve sonuçlarına ileride değinilecektir.

AO 193/1 inci maddesi uyarınca bir incelemenin başlatılabilmesi için vergi ödevlisi olmak şarttır. Ancak potansiyel vergi ödevlilerinin de inceleme kapsamına alınabileceği görülmektedir. Bir başka ifade ile baştan vergi ödevlisi olduğu bilinmese bile, olabileceğine yönelik somut dayanak noktalarının olması durumunda, vergi incelemesinin 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. Yukarıda da ifade edildiği üzere, idareye tamamen yabancı olan konuların araştırılması için inceleme yerine arama aracının kullanılması gerekmektedir (Pahlke, Koenig, 2009: 193, Rz.35).

Bu listede yer alan gelir/kurumlar vergi kapsamındaki işletmeler için bir vergi incelemesi, gerçekten bir işletmenin işletilip işletilmediğinin anlaşılması için veya yurtdışında faaliyette bulunan bir şirketin Alman

A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 4(2015) 36-67
A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli University Journal of Social Sciences 4(2015) 36-67

sistemine göre vergiyi doğuran olayları gerçekleştirdiğinin anlaşılması için bile yapılabilir (BFH v. 11.12.1991, BStBl. 1992 II, 595).

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

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

- (1) vergi kesmek 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 90/2 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 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 193/2 inci 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 193/1 inci 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. Ancak mali makamların, sırf böyle bir stopaj yükümlülüğünün var olup olmadığına yönelik bir vergi incelemesi yapmaları da mümkündür (Pahlke, Koenig, 2009: 193, Rz.77).

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

- AO 193/1 inci maddesinin kapsamındaki kişilerden 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 incelenbilmesi 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. Karar verilirken hukuk devleti ilkeleri içinde kalınması gerektiği açıktır. Ancak yerleşik içtihatlar, idarenin bu alandaki takdir yetkisini kullanırken oldukça geniş bir hareket alanına sahip olduğunu kabul etmiştir. 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).

4.5. İncelemeye Tabi Tutulacak Olan Mükelleflerin Belirlenmesi

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, idarenin incelenebilecek ödevliler konusundaki yetkisi iki ana başlığa ayrılmaktadır. Bir başka ifade ile AO 193/1 inci maddesinde sayılanlar (genel olarak işletmeler) ile diğer ödevliler arasında bir ayırım yapılmış bulunmaktadır. İşletmelerin incelenbilmesi için herhangi özel bir gerekçeye gerek görülmemiş, idarenin salt olarak AO 193/1 inci 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 alınacağı belirlenmesi çok önemli bir husus olarak belirlemektedir. 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 elemanın/seçimin yapılması bir zorunluluk olarak belirlemektedir. 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 yöneltmesi gerektiği gerçeği yatmaktadır (BFH v. 2.10.1991, BStBl. 1992 II 220).

Kanun koyucunun, işletmeler ve serbest meslek erbapları için sürekli bir inceleme şeklini öngördüğü görülmektedir. İdarenin bu noktada özellikle kamu yararına uygun şekilde takdir yetkisini kullanması gerektiği yargı kararları ile sıkça vurgulanmıştır. Takdir yetkisinin kullanımının temel hedefi, eksiksiz ve doğru bir vergilendirme sürecinin garanti altına alınması olmalıdır. Elbette ki eşitlik ilkesi ve aşırılık yasağı ile en uygun aracın kullanılması ilkeleri de ihmal edilmemelidir. Ancak yine de inceleme sonucunda elde edilecek ilave vergi geliri miktarının da önemsenmesi gerektiği, Yüksek Mahkemenin yukarıda atf yapılan önemli kararında tekrar vurgulanmıştır (BFH v. 2.10.1991, BStBl. 1992 II 220).

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). Vergi incelemesini düzenleyen önemli mevzuattan olan BpO'daki kurallardan bilinçli ve kasıtlı bir sapma da idare için takdir yetkisinin yanlış kullanımı olarak değerlendirilebilecektir. Bunun dışında bir vergi ödevlisinin, 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 yasala 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. Bir başka ifade ile önceden belirlenen bazı konuların/alanların incelenmesine öncelik verilmesi gerektiği emredilmiştir.

4.5.3. İşletmeler İçin Öngörülen Özel Düzenlemeler, İşletmelerin Sınıflandırılması

Yukarıda değinildiği üzere idarenin takdir yetkisini kullanırken önemli olayları önlemesi gerektiği ve bu önemli olayların altında daha çok vergi geliri elde etme amacının da yattığı belirtilmişti. Bu doğrultuda AO 193/1 inci maddesinde işletmelere özel bir önem verilmiş olması gayet doğal karşılanmalıdır. BpO'da da işletmelerle ilgili özel düzenlemelere yer verilmiş olduğu göz önüne alınırsa, bu özel düzenlemelere yakından bakılmasında yarar bulunmaktadır.

İşletmelerin AO 193/1 inci 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 (obersten Finanzbehörden 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 tarih sonuçlarına göre kontrol edilmektedir. İşletmenin bu 3 yıllık süreç içinde, büyüklük sınıfının değişimini gerektirecek değişiklikleri, ancak 3 yılın sonunda yapılacak olan yeniden gözden geçirmede dikkate alınacaktır. Bir başka ifade ile bir işletme için ancak 3 yıl sonra bir sınıf değişikliği söz konusu olabilecektir. İşletmelerin incelenme sıklığı, bu şekilde yapılan büyüklük 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

A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 4(2015) 36-67
A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli University Journal of Social Sciences 4(2015) 36-67

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 193/1 inci 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).

Ancak kural olarak bu tesadüfi seçimin yine de mevcut bilgiler ışığında, tarh servislerinden gelen inceleme talepleri ve sektörel bazda oluşan deneyimler dikkate alınarak belirlenmektedir. Bütün bunlara bağlı olarak vergi kaybı riski ve ilave vergi geliri elde etme potansiyeli de önemli ilave bir kriter olarak alındığında, hangi işletmelerin incelemeye alınacağını belirlemesi açısından, etki edici bir unsur olarak rol oynadığı söylenebilir (Başaran Yavaşlar, 2013: 262-263; Pahlke, Koenig, 2009: 193, Rz.64).

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/periyodu 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/yetişememezlik 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, 1991:134; 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:

Tablo 1: Alman İşletmelerinin İnceleme Büyüklüklerine Göre Sayısı

Büyüklük 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:

Tablo 2: İşletme Büyüklüklerine Göre Bulunan Matrah Farkları

Büyüklük 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 incelemesinde bulunduğunu, bu incelemeler sonucunda yaklaşık 19 milyar Euroluk (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 ettiğini görüyoruz.

5. VERGİ İNCELEMESİNİN KAPSAMI, İNCELENEBİLECEK DURUM VE VERGİLER

5.1. Vergi İncelemesinin Genel Kapsamı

Vergi incelemesinin kapsamını belirlemek üzere AO doğrudan bu başlıkta (Sachlicher Umfang) 194 üncü maddeye yer vermiştir. Bu maddenin ilk paragrafının ilk cümlesinde, yukarıda da değinildiği üzere, incelemenin temel amacının ödevlinin “vergisel ilişkiler (steuerliche Verhältnisse)”ini araştırmak olduğu vurgulanmıştır. Dolayısıyla bir vergi incelemesinin kapsamı için çok genel olarak en başta vergi ödevlisinin bütün vergisel ilişkileridir denilebilir. Ancak AO 194.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, Mösbauer, 2005: 59).

Maddenin daha ilk girişinde kullanılan vergisel ilişkiler tabiri ile, incelenen kişinin vergilendirilmesiyle alakalı olan her şeyin, incelemenin kapsamına dahil edilebileceğidir. Böylece çok geniş bir kapsamın ortaya konulmuş olduğu görülmektedir. Bu genişliğin, özel hayatı ile ticari hayatı arasında veya işletme ile diğer vergi ödevlileri arasındaki sınırları ortadan kaldıracı boyuta gelebildiği görülmektedir. Bu doğrultuda, bir varisin durumunu açığa çıkarabilmek için, murisin mirası bırakmadan önceki vergisel ilişkilerini araştırmak veya bir serbest meslek erbabının vergisel ilişkilerinin araştırılması için özel hayatındaki vergisel durumlarını ele almak, maddenin geniş kapsamı içinde yer almaktadır (Birk, 2007: 161).

Vergilendirme dönemleri itibariyle incelemenin kapsamını belirleme idarenin takdir yetkisi içindedir. Bir dönemi inceleyebileceği gibi birden fazla dönemi de incelemesi mümkündür. Anılan bu yetkinin BpO ile belli ölçüde sınırlandırılmış olduğu görülmektedir. Buna göre idareye, büyük işletmeleri aralıksız denetleme görevi verilmiştir. 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 inceleyebilmesine imkan tanımıştır. Daha fazla dönemi inceleyebilmesi için madde iki şarttan birinin varlığını yeterli görmüştür. O da matrahta azımsanmayacak/küçümsemeyecek bir değişikliğin ortaya çıkarılabilmesi ihtimali ile vergi suç ya da kabahati şüphesi (Tipke, Lang, 2008: §21, Rz.234).

İdare, incelemenin zaman yönünden takdir yetkisini en başından tamamen sınırlandıran tek unsur zamanaşımıdır. Daha incelemenin başında, incelenecek dönemin zamanaşımına uğramış olduğu şüpheye yer bırakmayacak kadar belliyse, incelemeye başlanması mümkün değildir (Webel, 2009:190).

5.2. 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 193/1 inci 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. Ancak böyle bir kapsam genişletmesinin yapılabilmesi, incelenen şirketin vergisel durumlarını açığa çıkartma açısından anlamlı ve gerekli ise yapılabilceği de hüküm altına alınmıştır. Bir başka ifade ile, böyle bir amaca hizmet etmiyorsa, sırf şirket inceleniyor diye ortakların vergisel durumlarının, inceleme kapsamın alınmasına izin verilmemiştir. Bu madde kapsamına özellikle Alman Gelir Vergisininin 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

A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 4(2015) 36-67
A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli University Journal of Social Sciences 4(2015) 36-67

inceleme sırasında halen ortak olması gerekmez, incelenen dönemde ortak olmuş olması yeterlidir.

Bir diğer önemli çapraz inceleme imkanı vergi kesme 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. Bunu ilaveten, yine stopaj yükümlülüğü çerçevesine, incelenen vergi ödevlisine karşı vergi talepleri olanların (işçiler gibi) vergisel ilişkileri de, gerekli görüldüğü takdirde incelemenin kapsamına dahil edilebilir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, kapsama dahil edilen bu öteki kişilerin, yürütülmekte olan esas vergi incelemesinin bir parçası olmadıkları, sadece incelenen durumun aydınlatılması amacıyla dahil 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).

5.3. Elde Edilen Bilgilerin İdareler Arasında Paylaşımı: Kontrol Bildirimleri

Vergi incelemesinin ana amacı hakkında inceleme kararı verilen kişinin vergisel ilişkilerini açığa çıkartmaktır. Durum böyle olmakla birlikte, bir vergi incelemesi kapsamında, incelemeye dahil olmayan ya da asıl olarak incelenmeyen kişiler hakkında da idare bilgiler 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).

Elde edilen bilgilerin kullanılabilmesi için, vergilendirme açısından önem taşıması ve yasaya uygun yapılan bir vergi incelemesi kapsamında elde edilmiş olması yeterlidir. Ancak sırf bu şekilde 3.kişilerin bilgilerini elde etmek amacıyla bir vergi incelemesine girilmesi mümkün değildir (Beermann, Gosch 2013: 194, Rz.236). Bu bilgilerin kullanılabilmesi için özel bir gerekçeye de gerek yoktur. Söz konusu paylaşım ve bilgi değerlendirmesi uygulaması, daha çok mali idarenin geleneksel etkili kontrol mekanizmaları arasında sayılmış ve esas olarak temel görevi olan eşit ve eksiksiz vergilendirmeyi sağlama görevini gerçekleştirmeye yönelik olarak

kullanılmaktadır. Bu bağlamda yurt dışına da ya da dışından da bilgi değişimi mümkündür (Ax vd., 2010: 568).

6. VERGİ İNCELEME SÜRECİNİN İŞLEYİŞİ: ÖNCESİ VE İNCELEMENİN GERÇEKLEŞTİRİLMESİ

6.1. İnceleme Öncesi: Yazılı İnceleme Kararının Hazırlanması ve Önemi

Yukarıda izah edildiği üzere, idare, kimi, hangi dönemleri ve vergileri inceleyeceğine dair bir karar vermesi gereklidir. İşte idare bu kararı kendi içinde verdikten sonra bunu somutlaştırması ve yapılacak incelemenin hukuki temelini oluşturacak olan inceleme kararını hazırlaması gereklidir. AO 196 ıncı maddede yer alan bu inceleme kararını düzenleme zorunluğu, 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 “magna carta”sını oluşturmaktadır (Jakob, 1991:136).

İnceleme kararını düzenleme yetkisi, inceleme yapmaya yetkili mali idaredir. Bu konudaki yetik, görevlendirilen idareye devredilmesi de mümkündür. İdare, incelemeye başlamadan önce, yapılacak incelemenin vergisel kapsamını, konusunu, zamansal dönemini ve incelemeye alınacak kişiyi açıkça belirtecek şekilde inceleme kararını yazılı olarak tanzim etmek zorundadır. Karar açık, net, anlaşılır olmalı ve içermesi gereken bütün hususları eksiksiz içeriyor olmalıdır. Eğer inceleme 193/1 inci maddesine göre yapılıyorsa, inceleme kararında ayrıca bir gerekçe gösterilmesine gerek bulunmamakta, ancak yukarıda da izah edilen 193/2 ye göre yapılıyorsa, 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 87 nci maddede yapılan düzenleme ile, belirlenen şartlar çerçevesinde, artık elektronik ortamda da bildirim yapılması mümkün hale gelmiştir (Tipke, Lang, 2008: 21, Rz.238; Ax vd., 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 temel bir fonksiyonu vardır. O da incelenecek kişiye hukuki güvenlik sağlamaktır. O nedenle 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. Ayrıca incelemenin kapsamı, görülen lüzum üzerine, genişletilmesi icap ediyorsa, bunun, ilk karara eklenecek yeni bir inceleme kararı ile yapılması gerekmektedir (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 (Ablehnung von Mitgliedern eines Ausschusses). 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 vd., 2010: 570; Rose, 2003:67; Carlé, 2003:55).

-BpO'nun 5/4 üncü maddesine göre, inceleme amacına ters düşmemek şartıyla, yukarıda anılan bütün bilgileri içeren yazılı inceleme kararı, vergi ödevlisine, inceleme başlamadan uygun bir süre öncesinde verilmek zorundadır. Yine aynı maddede bu sürenin büyük işletmelerde dört hafta, diğer durumlarda ise iki hafta olmasının uygun olacağı belirtilmiştir. İnceleme kararının, başlamadan makul bir süre öncesinde ödevliye bildirilmesindeki amaç, bu süre zarfında 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. Bu durumda vergi idaresinin, ödevli tarafından ileri sürülen gerekçeleri inandırıcı bulması yeterlidir. BpO bu gerekçelere örnek olarak, mali müşavirin ya da bilgi sahibi bir çalışanın hasta olmasını, mücbir sebepleri, işletmenin tadilatta bulunmasını veya inceleme için gerekli olan ön hazırlıkların bitirilmesi için süre gereksinimini saymıştır.

Bir vergi incelemesine başlanılabilmesi ancak yazılı inceleme kararının anlatıldığı şekilde düzenlenmesine ve tebliğ edilmesine bağlıdır. Bir başka ifade ile inceleme kararı olmadan veya tebliğ edilmeden vergi incelemesine başlanması hukuka aykırıdır. Burada dikkati çeken husus, vergi incelemesi ile inceleme kararının birbirinden ayrı idari işlemler olduğu, vergi ödevlisinin daha incelemeye başlanmadan sadece inceleme kararına

karşı da dava açabileceğidir. 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. Ancak ödevli, karara yaptığı itirazında, incelemenin dava sonuçlanıncaya kadar geri bırakılmasını talep edebilir (Andrascek 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 (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 ncı 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 idarenin bu konuda takdir yetkisi dahi yoktur. Ancak uygun bir yerinin olmaması durumunda işyerinin dışında iki alternatif söz konusu olacaktır: ödevlinin evi ya da vergi dairesi. BpO bu konuda idarenin izlemek zorunda olduğu sırayı açıkça belirtmiştir. Buna göre işyerinde yapılamayan inceleme önce ödevlinin evinde yapılmaya çalışılacak eğer o da mümkün değilse vergi dairesinde inceleme gerçekleştirilecektir. Ödevlinin incelemeyi başka bir yerde mesela mali müşavirinin bürosunda yapılmasına yönelik talebi, idarenin ölçülülük ve uygunluk kriterleri açısından yapacağı değerlendirmeye bağlıdır. Talebi kabul etmesi takdir yetkisindedir, kabul etmek zorunda değildir. Ancak böyle bir durum çok nadiren gündeme gelecektir. 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, Lang, 2008: 21, Rz.243).

6.2.2. Vergi İncelemesine Başlanılma Anı ve Sonuçları

İnceleme memurunun "kapıda" gözükmesi, incelemeye başlandığı anlamına gelmez. Bir başka ifade ile incelemenin, memurun salt gelmiş olması ile başlamadığı kabul edilmiştir. İncelemeye başlanılmış olduğunun kabul edilmesi için, memurun, inceleme kararında belirtilmiş hususlara yönelik ciddi, somut ve anlaşılabilir davranışlarda bulunuyor olması gereklidir. Örneğin belge ve defterleri incelemeye başlaması gibi. Yüksek Mahkeme, inceleme kararının ödevliye tebliğ edilmiş olmasının, inceleme

A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 4(2015) 36-67
A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli University Journal of Social Sciences 4(2015) 36-67

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 vd., 2010: 562; Başaran Yavaşlar, 2013: 280; Buck, Klopfer, 2011: 74-75)

-Mükellef, artık pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. AO 371 inci maddesine göre, inceleme elemanının inceleme için gelmiş olması, cezadan kurtarıcı şekilde pişmanlıktan yararlanmanın önünü kapatır. Bu nedenle, daha sonra da bahsedileceği gibi, AO 198 inci maddesine göre vergi incelemesinin başlangıcının tarih ve saatinin kayıt altına alınması yasal bir zorunluluktur.

-Vergi incelemesine, sürenin dolmasından önce başlanılmış olması durumunda, tarh zamanaşımı (AO'da "Festsetzungsfrist" kavramı kullanıldığından literatürde bu süreye "vergi tespit zamanaşımı" 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 mümkündür.

-Alman sisteminde idare sıklıkla vergi tarhında, AO 164/1 inci maddesindeki yetkisini kullanarak, daha sonra yapılacak denetim üzerine değiştirme kaydıyla tarh (Steuerfestsetzung unter Vorbehalt 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 (verbindliche Zusage). Maliye, AO 204 üncü 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

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 konuşmasının yapılması ve inceleme raporunun tanzimi
- 6) İnceleme sonucunda gerek görülmesi durumunda, matrahın/vergi beyannamesinin değiştirilmesi.

İnceleme akışının genel görünümü bu şekilde ortaya konulduktan sonra, bu akışın yasalarda yer alan temel düzenlemelerine geçilebilir.

İncelemenin resmi ilk aşaması inceleme kararının tebliği olduğu, bu tebligatta ödevliye makul bir hazırlık süresi verilmesi gerektiği yukarıda izah edilmişti. İnceleme memurlarının bu tebligattan sonra incelenecek yere gittiklerinde ilk yapmaları gereken şey derhal kimliklerini göstermektir. AO 198 inci maddesi bu konuda çok nettir. “inceleme memurları incelemeye geldiklerinde derhal kimliklerini göstermek zorundadırlar” diyerek bunu hüküm altına almıştır. Kimliğin ayrıntısı BpO’nun 29 uncu maddesinde detaylı olarak düzenlenmiş, buna göre her inceleme memurunun resimli, adı ve soyadı yazan, geçerlilik süresi ve memurun yetkilerinin yazdığı bir kimlik bulundurmak ve derhal göstermek zorundadırlar. Kimliklerinin gösterilmesiyle birlikte incelemenin başlama tarih ve saati tutanak altına alınarak incelemeye başlanır.

İnceleme sırasında memurların, ödevlinin vergisel bütün ilişkilerini ve vergilendirme bakımından önem taşıyan bütün hususları etraflıca incelemek gerektiği açıktır. Ancak AO 199 uncu maddesi önemli bir hususun altını kalın bir şekilde çizmektedir. İnceleme sırasında ödevlinin aleyhine olan durumlar dikkate alınacağı gibi lehine olabilecek hususların da mutlaka dikkate alınması gerekmektedir. Ödevlinin lehine olabilecek bir başka önemli husus da yine aynı maddenin 2 inci paragrafında düzenlenmiş, incelemenin selametini ve akışını olumsuz etkilememek şartıyla, vergi

ödevlisinin incelemenin gidişatı hakkında bilgilendirilmesi emredilmiştir. Buna göre inceleme elemanı, inceleme sırasında elde ettiği bulgulardan ve bunların muhtemel vergisel sonuçlarından ödevliyi, daha inceleme sırasında bilgilendirmesi şarttır. Böylece kanun koyucu, ödevlinin, inceleme sonrasında oluşabilecek olası “tatsız süprizlerden” korunması istediği gibi efektif bir inceleme akışının teminini de hedeflemiş olmaktadır. İnceleme sırasında verilecek bilgilerin “olası” sonuçları içerdiği, nihai ve bağlayıcı olmadığı da vurgulanmıştır (Klein, 2012: 199, Rz.3; Pahlke, Koenig, 2009: 199, Rz.19).

İncelemenin yöntemi konusunda yasalarda açık ve emredici bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla inceleme memuru takip edeceği yöntem konusunda serbest bırakılmış, ölçülülük ilkesine uyan ve amaca ulaşmaya uygun her inceleme yöntemi hukuka uygun olarak kabul edilmiştir. İnceleme yöntemlerinin genel olarak somut incelemeye dayalı yöntemler ve karşılaştırmaya dayalı yöntemler olarak iki ana gruba ayrıldığı görülmektedir (Başaran Yavaşlar, 2013: 281)

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 (behilflich sein)” değil, “birlikte etki etmek (Mitwirkung)” olduğuna dikkat çekilmelidir. AO’nun 90 ıncı maddesi bu ödevin asıl ana çerçevesini oluşturmaktadır. O maddede, vergi ilişkisine taraf/katılımcı olan herkesin (Die Beteiligten), 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. Ancak inceleme elemanı, ismi bildirilen kimselerin bilgi verebilecek durumda olmaması veya verdikleri bilgilerin işe yaramaması/sonuca ulaştırmaması durumunda gerekli görürse, ismi zikredilmemiş olan kişilerin de bilgisine başvurma yetkisine sahiptir.

6.3. İncelemenin Bitirilmesi: Kapanış Konuşması

AO 201 inci maddeye göre vergi incelemesi bittiğinde, incelenen kişi ile memur arasında, inceleme hakkında bir konuşma yapılması zorunludur. Bu konuşma ile inceleme raporunun düzenlenişinden önce vergi ödevlisinin hukuki olarak bilgilendirilmesi sağlanmış olur. Her ne kadar

yukarıda anıldığı üzere zaten ödevlinin inceleme sırasında bilgilendirilmesi gerekiyorsa da, bu kapanış konuşması ile bütün inceleme sonuçları hakkında kapsamlı ve nihai bilgi sahibi olması sağlanmış olur. Anılan bu konuşmanın, kısa incelemeler hariç, yapılması zorunlu olup, idarenin bu konuda takdir yetkisi bulunmamaktadır. Ancak matrahta inceleme sonucunda bir değişiklik meydana gelmeyecekse veya ödevli bu konuşmayı yapmaktan feragat etmişse, konuşma yapılmaz.

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

Konuşmanın 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 konuşmasının ne ödevliyi ne de mali makamları bağlayıcı bir yönü vardır. Konuşmaların karakteri daha çok geçici ve hukuken bağlayıcı olmamasındadır. Böyle bir konuşmanın esas amacı, ödevlinin bundan sonra olacaklar hakkında bir fikir sahibi olmasını sağlamaktır (Andrascek vd., 2009:270; Pahlke, Koenig, 2009: 201, Rz.17).

Kapanış konuşmasında 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 yapılmaz zorunluluğu doğmuşsa, bunun kendine özel ceza/kabahat soruşturma süreç ve usulü içinde ayrıca tahkik edileceği, incelenen kişiye yazılı olarak bildirilmesi zorunludur. Bir başka ifade ile, bu olası suç/kabahatin soruşturulmasının yapılmaz hakkının saklı olduğu, vergi incelemesinin bitmiş ve kapanış konuşmasının yapılmış olmasının, bu soruşturmaya engel teşkil etmeyeceği beyan edilmiş olur. Böylece vergi ödevlisi de kendini olası ceza soruşturmasına hazırlama fırsatını yakalamış olacaktır.

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. Matrahı etkileyen bir hususun olmaması

A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 4(2015) 36-67
A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli University Journal of Social Sciences 4(2015) 36-67

durumunda, rapor yerine, değişikliğin olmadığını belirten bir yazı yetinilir ama bunun da düzenlenip ödevliye verilmesi zorunluluktur.

İdare, inceleme raporunun öz, net ve anlaşılabilir olması, aşırı uzun olmamasını belli bir ölçü ile sınırlandırılmasını istemektedir. Bu bağlamda bilinen durumlara genişçe yer vermek yerine sadece atıfta bulunulması ile yetinilebilir. Ancak, inceleme sonucunda hukuki yollara başvurulması, bağlayıcı bilgi verilme ihtimali, seç/kabahat nedeniyle ceza verilme ihtimali, uzlaşmaya varabilme olasılığı gibi durumların raporda kapsamlı şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Vergi ödevlisi ile yapılan son konuşmada, inceleme sonuçlarına karşı hukuki yollara başvuracağını beyan etmişse, bunun da raporun sonuç kısmında belirtilmesi vurgulanmıştır (Başaran Yavaşlar, 2013: 2286-287).

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 (Schwarz, 2008: 202, Rz.18; Beermann, Gosch 2013: 202, Rz.33).

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

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 vd., 2010: 580; Andrascek vd., 2009:273):

-Ödevlinin talebi üzerine gerçekleşir. Buna yönelik talebin yapılabilmesi de ancak bir inceleme üzerine mümkündür. Bir başka ifade ile bir vergi incelemesi yoksa, bağlayıcı bilgi talebinde bulunulması da mümkün değildir. O nedenle ödevlinin vaktinde talebini idareye iletmesinde yarar vardır.

-Zikredilen bağlayıcı bilgi bir idari işlemdir ve yazılı olarak verilmek zorundadır. İdarenin ödevinin talebini reddetmesine karşı itiraz etme hakkı vardır.

-Böyle bir talep karşısında idarenin kendini bağlayıcı bilgi verip vermeyeceği kendi takdir yetkisindedir. Ancak buradaki takdir yetkisi sınırlanmış bir yetkidir. Çünkü yasada “vermelidir” ifadesi geçmektedir. Dolayısıyla burada idarenin talep üzerine bilgi vermesi ana kural, ret etmesi istisnaidir. Ret durumunda idare neden ret kararı verdiğini açıklamak zorundadır.

SONUÇ

Vergi incelemesi kurumu bağlamında Alman 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 sınırlanmış/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

A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 4(2015) 36-67
A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli University Journal of Social Sciences 4(2015) 36-67

sağlanabileceğine, ikisinin aynı anda büyük oranda hayata geçirilebileceğine güzel bir örnek oluşturduğu görülebilir.

Alman maliye idaresinin inceleme konusunda oldukça sonuç alıcı ve reel hayatın gerçeklerine uygun 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 kaçığın önlenmesi hem matrah farkları bakımından), mali idarenin elindeki kıt kaynakların en verimli şekilde kullanılmış olacağını söylemek mümkündür. Nitekim yukarıda verilen resmi denetim sonuçlarıyla ilgili rakamlar, bu savı doğrular niteliktedir.

Öneriler kısmına geçmeden önce, çok kısa olarak, Türkiye’de inceleme yetkisi konusunda yakın tarihte reform niteliğinde değişiklikler yaşandığını vurgulamak gerekir. 2011 yılında hem 6009 sayılı Kanun hem de 646 sayılı KHK ile bu yeni düzenlemeler getirilmiştir. Getirilen yeniliklerden ilki, yıllardır tartışılan denetimdeki çok başlılığa son vermek olmuştur. Bütün denetim elemanlarının vergi müfettişi adı altında tek bir kuruma bağlanması koordinasyon ve etkinlik açısından isabetli olmuştur. Yapılan bu düzenlemenin, özellikle eski merkezi denetim elemanları tarafından olumlu karşılanmadığı hatta ciddi hoşnutsuzluklara yol açtığı da bilinen bir gerçektir. Ancak büyük değişimler sırasında bazı sıkıntı ve sancıların yaşanması kaçınılmazdır.

Anılan yeni değişiklikler ile vergi incelemesiyle alakalı önemli yeni kurallar getirilmiştir. Getirilen yeniliklerin çoğunlukla mükellefi koruyucu nitelikte olduğunu söylemek mümkündür. Başlama tutanağının düzenlenmesi, süreler konusundaki sınırlamalar, inceleme raporlarının hukuka uygunluğu açısından komisyonlar tarafından değerlendirilmeleri, özellikle çok tartışma konusu olan özgelilerin artık rapor değerlendirme komisyonları tarafından dikkate alınma zorunluluğu, inceleme sırasında mükellefin yararlanabileceği ilave hakların verilmesi olumlu adımlardır. Böylece bir hukuk devletinde olması gereken temel güvenceler konusunda ilerleme sağlanmıştır.

Son yaşanan gelişmelere ek olarak Alman sistemindeki işletme sınıflandırmasından yararlanılmasının çok etkili olabileceği ileri sürülebilir. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yeniden yapılandırılması kapsamında ele alınan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 05/08/2006 tarih ve 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile İstanbul’da kurulmuş olmasını buna yönelik bir adım olarak değerlendirmek mümkündür. Ancak bu adımın bütün ülkeyi kapsayacak şekilde genişletilmesi elzemdir. Bunun yanında işletmelerin daha alt sınıflara ayrılarak, incelemelerin buna göre yapılması,

hatta müfettişler arasında sektörel uzmanlaşmaya daha çok ağırlık verilmesi etkinliği arttıracaktır. Alman sistemindeki örnekte hareketle, inceleme sıklığının, arzulanan vergi bilinci ve ahlakının oluşmaya başlamasına kadar geçen süreçte daha da artırılması büyük önem arz etmektedir. Bu doğrultuda en çok kayıp ve kaçığın olduğu böylece de yüksek ek vergi hasılatı getirebilecek sektörlerin titizlikle tespit edilmesi ve buradaki işletmelerin, hiçbir vergilendirme dönemi boş kalmayacak şekilde fasılasız denetlenmeleri uygulamasının yerleşmesi ilk başta atılması gereken etkili adımlar arasındadır.

KAYNAKÇA

- Andrascek-Peter, R. vd. (2009). *Lehrbuch Abgabenordnung*, 16 Aufl., Verlag Neue Wirtschafts Briefe, Herne.
- Apitz, W. (2003). Elektronische Kommunikation mit dem Finanzamt im Rahmen der Betriebsprüfung. *Die Steuerliche Betriebsprüfung*, ss. 239-245.
- Ax, R. Grosse, T. Melchior, J. Lotz, A. Ziegler, C. (2010). *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.
- Başaran Yavaşlar, F. (2010). Türk Hukukunda Vergi İncelemesi, Öztürk/Başaran Yavaşlar (Ed.), *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyumu*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Başaran Yavaşlar, F. (2013). *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü Hukuk Devleti Bakış Açısıyla*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Beermann, Albert and Dietmar Gosch; (2013). *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung: mit Nebengesetzen, EuGH-Verfahrensrecht; Kommentar*, Stollfuß Medien, Bonn.
- Birk, D. (2007). *Steuerrecht*, 10 Auf., C.F. Müller Verlag, Heidelberg.
- Buck, R. and Klopfer, M. (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, 23.02.2014.
- Carlé, T. (2003). *Die Besorgnis der Befangenheit – Ablehnung eines Außenprüfers*. Der AO-Steuer-Berater, ss.55-68.
- Hemmer, W. (2007). *Abgabenordnung*, 6.Aufl., Schleuningdruck GmbH, Marktheidenfeld.
- Jakop, W. (1991). *Abgabenordnung*, Verlag C.H. Beck, München.
- Klein, F. (2012). *Abgabenordnung Kommentar*, 11. Aufl., Verlag C.H. Beck, München.
- Kruse, H. W. (1991). *Lehrbuch des Steuerrechts*, Verlag C.H.Beck, München.

- A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 4(2015) 36-67
A. Değirmendereli / Nevşehir Hacı Bektaş Veli University Journal of Social Sciences 4(2015) 36-67

- Marfels, M. (2009). *Einführung in die Abgabenordnung*, Niederle Media, Alterberge.
- Mösbauer, H. and Mösbauer, T. (2005). *Steuerliche Außenprüfung*, 2. Auflage, Oldenbourg Wissenschaftsverlag, München.
- Phalke, A. and Koenig, U. (2009). *Abgabenordnung Kommentar*, Verlag C.H. Beck, München.
- Rose, G. (2003), *Abgabenordnung*. 4.Aufl., Erich Schmidt Verlag, Bielefeld.
- Schnell, H. (1998). *Die Außenprüfung bleibt verfassungsrechtlich geboten*. Betriebs Berater, Heft: 31, ss.1562-1583.
- Schüßler, B. (2010). *Der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der (digitalen) Außenprüfung*, Frankfurt.
- Schwarz, B. (2008). *Kommentar zur Abgabenordnung*, Verlag Haufe, Freiburg.
- Seer, R. (2003). *Reform des Veranlagungsverfahrens*. Steuer und Wirtschaft, 80. Jg., Heft: 1/2003, ss.40-59.
- Tipke, K. and Lang J. (2008). *Steuerrecht*, 19. Aufl., Verlag Dr.Otto Schmidt, Köln.
- Webel, K. (2009). *Abgabenordnung*, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne.