

ALMANYA'DA 2008 – 2009 VERGİ REFORMLARI TÜRK GİRİŞİMCİLER AÇISINDAN VERGİ UYGULAMALARI VE TEŞVİKLER

Prof. Dr. Mehmet TOSUNER *

Araş. Gör. Hakan Bay **

Osman Sirkeci **

ÖZET

Günümüzde her ne kadar birçok yönüyle birbirine benzeyen vergi sistemleri mevcut ise de; her vergi sisteminin uygulandığı ülkenin kendine özgü niteliklerini taşıdığını rahatlıkla ifade edebiliriz. Bu yönüyle vergilendirme sistemleri ülkede yatırım yapmak isteyen gerek ülke vatandaşları gerekse de yabancılar açısından büyük önem arz etmektedir.

Federal Almanya uyguladığı sosyal piyasa ekonomisi ile dünyanın sayılı ekonomileri içerisinde yer almaktadır. Federal devlet, ortak bir anayasa altında birleşmiş bir devlet biçimidir. Almanya'da vergi tahsis edilmesinin yasal olarak düzenlenmesi tamamen federal devlete aittir.

Avrupa Birliği'nin en büyük finansman kaynağı olan Almanya'nın vergi sistemi genel hatları itibariyle değerlendirilerek Türk Girişimciler açısından uygulamaya konulan son yasal düzenlemeler açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi sistemi, vergilendirme yetkisi, gelir üzerinden alınan vergiler, girişimci, işletme.

1) Tosuner, Bay ve Sirkeci

JEL Sınıflandırması: H20, L26, H71

*Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, e-mail: mehmet.tosuner@deu.edu.tr.

**Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, e-mail: hakan.bay@deu.edu.tr.

**TİDAF İcra Kurulu Üyesi AB Sorumlusu, e-mail: osmansirkeci@hotmail.com.

ABSTRACT

Nowadays, although there're tax systems which resemble each other in many respects; we can easily imply that every country has own unique characteristics. In this way, taxation systems present great importance for both citizens and foreigners who want to invest in the country. The Federal Republic of Germany takes place in considerable economies in the world with its social market economy. Federal government is a state model which combined under a common constitution. In Germany, legal arrangement of tax levy regulations entirely belongs to the state. The tax system of Germany, which is major source of financing of EU, is evaluated in general terms, and last legal arrangements which are put into practice as a matter of Turkish Entrepreneurs are explained.

Keywords: Tax system, taxation power, taxes on income, entrepreneur, enterprise.

1. GİRİŞ

İnsan ihtiyaçlarının tamamının kendileri tarafından karşılanamaması ve bir arada yaşama olgusu zamanla örgütlenmelerine; bu örgütlenmeler de devlet kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Devlet; bu ihtiyaçları doğrudan ya da dolaylı olarak halkından aldığı vergi ve vergi benzeri gelirlerle karşılamaktadır. Bu gelirler içerisinde vergiler en büyük paya sahiptir. Zamanla devlet kavramında ve devletin üstlendiği görevlerde meydana gelen artışlar, ihtiyaç duyulan gelir miktarında da artmalara neden olmuştur. Bu artmalara bağlı olarak devlet, sahip olduğu sosyal ve ekonomik yapıyı da gözönünde bulundurarak verginin, hukuki çerçevesini oluşturmuştur. İşte devletin amaçlarına ulaşabilmek maksadıyla hukuk kuralları çerçevesinde oluşturmuş olduğu bu çerçeve dahilinde düzenlemiş olduğu tüm vergiler vergi sistemini ifade etmektedir. Bu anlamda vergi sistemi, bir devletteki tarihi gelişmelerin bir göstergesi olarak düşünülebilir. Dolayısıyla tarihle birlikte değişen toplum ve devlet kavramı her devletin kendine özgü bir vergilendirme anlayışını buna bağlı olarak da vergi sistemini ortaya çıkarmıştır.

Günümüzde her ne kadar birçok yönüyle birbirine benzeyen vergi sistemleri mevcut ise de; her vergi sisteminin uygulandığı ülkenin kendine özgü niteliklerini taşıdığını rahatlıkla ifade edebiliriz. Bu durum, her devletin farklı ekonomik, sosyal, kültürel ve tarih yapısına sahip olmasına bağlı olmakla birlikte bazen aynı tarihe ve ortak kültüre sahip devletler arasında ve hatta aynı devletin farklı bölgelerinde farklı vergilendirme rejimlerinin uygulandığı veya farklı yöntemlere başvurulduğu görülmektedir. Özel-

likle federal devletlerde bu farklılık daha açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır (Bay, 2006:82). Bu nedenle girişimciler açısından yatırım yapılacak ülkenin vergi sisteminin iyi incelenmesi büyük önem arz etmektedir. Çalışmanın ilk bölümünde federatif devlet yapısına rağmen uyguladığı sosyal piyasa ekonomisi sayesinde dünyanın en büyük ekonomilerinden birine sahip Almanya'nın; genel hatları itibarıyla gelir, kurumlar ve katma değer vergisi uygulamaları açıklanacak ikinci bölümünde ise girişimciler açısından yapılan son düzenlemeler irdelenmeye çalışılacaktır.

	2004	2005	2006	2007	2008
GSYH (Trilyon €)	2,210	2,243	2,321	2,423	1,862
Reel GSYH Büyüme Hızı (%)	1,2	0,8	3,0	2,5	0,5
Kişi başı Yıllık GSYH (€)	26.798	27.202	28.185	29.453	30.250
Enflasyon Oranı (%)	1,7	1,5	1,6	2,3	1,8

* Yılın üç çeyreklik verilerine göre

Kaynak: Alman İstatistik Kurumu, T.C. Berlin Büyükelçiliği Ticaret Müşavirliği

1- ALMANYA VERGİ SİSTEMİNİN GENEL ÇERÇEVESİ

Avrupa'nın ortasında yer alan Almanya Federal Cumhuriyeti, Doğu ve Batı Almanya'nın birleşme tarihi olan 03 Ekim 1990 tarihine kadar 11 eyaletten oluşmakta iken; Doğu Almanya'daki 5 eyaletin katılımıyla bugün 16 eyaletten oluşmaktadır. Bunlar, Bremen, Hamburg, Berlin, Hessen, Baden-Württemberg, Bavyera, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Aşağı Saksonya, Kuzey Ren-Vestfalya, Rheinland-Pfalz, Saarland, Saksonya, Saksonya-Anhalt, Schleswig-Holstein ve Thüringen'dir. Berlin, Bremen ve Hamburg kent eyaletidir.

Federal devlet, ortak bir anayasa altında birleşmiş bir devlet biçimidir (Gözübüyük, 1999:20). Bu nedenle devlet özelliğine; sadece federal devlet değil 16 eyaletin tamamı, birer federe devlet olarak sahiptir. Bunların, kendi eyalet anayasaları vardır. Federal devlet ilkesi, anayasanın dokunulmaz ilkelerindedir (Erdem ve diğerleri, 2005:3). Dolayısıyla bu eyaletlerin kendi içlerinde kullanmış oldukları federal devletçe sınırlandırılmış yasa, yürütme ve yargı alanında bazı hakları vardır. Eyaletler (federe devletler) bu güçlerini kendi içlerinde oluşturdukları özel organlar vasıtasıyla yürütmektedirler.

Ancak federal anayasa yasama alanında eyaletlere fazla yetki devri yapmamış sadece federal devletin çıkaracağı kanunların uygulanmasına yönelik yetki devrinde bulunmuştur. Dolayısıyla eyaletler, sadece merkezi yapının

çıkardığı kanunların uygulanması bakımından bazı idari görevlere sahiptir. Kamu yönetimine ilişkin genel örgütlenme kademeleri aşağıdaki şekilde sayılabilir (Uzun, 2003:608).

- * Federal Yönetim (Bundesverwaltung)
- * Eyalet Yönetimleri (Landerverwaltungen)
- * Bölge Yönetimleri (Regierungspräsidenten)
- * İlçeler (Kreise)
- * İlçeden Bağımsız Belediyeler (Kreisfreie Städte: Bağımsız şehirler, kent-ilçe)
- * Belediyeler (Kommunen)

Almanya aynı zamanda Federal Anayasa'nın (Das Grundgesetz) 20. maddesine göre sosyal bir devlet olup, ...vergi adaletinin anayasal temelini özgürlük, eşitlik ve sosyal dayanışmadan meydana gelen ortak temel değerler üçlüsü biçiminde ortaya koymak mümkündür (Başaran, 2000:4,36). Almanya'da vergi tahsis edilmesinin yasal olarak düzenlenmesi tamamen federal devlete aittir.

Almanya Anayasa'sının 105. maddesinde bütün vergilerin temel öğelerinin belirlenmesi ve elde edilecek gelirlerin dağıtılmasında federal devletin mevzuat düzenleme yetkisine sahip olduğu düzenlenmiştir.

İlgili maddenin 1. bendinde federasyon, gümrük vergileri (zölle) ve mali tekel (finanzmonopole) üzerinde yasama gücüne sahiptir, 2. bendinde federasyon Anayasa'nın 72/2. maddesinin izin verdiği durumlarda da vergi ve benzeri gelirler üzerinde yasama gücüne sahiptir ifadelerine yer verilerek vergilendirme yetkisinin ve vergilerin kanunla düzenleneceğinin anayasal sınırı belirtilmiştir. (Öz, 2004:83). Maddenin devamında federasyonun koymuş olduğu vergilerle çakışmamak ve aynı olmamak kaydıyla federal devletlerin de vergi koyabileceği düzenlenmiştir.

Almanya'da eyaletler yerel tüketim, gider vergileri ve kilise vergisi konusunda yasama yetkisine sahiptirler (Can, 2004:31). Belediyelerin ise yeni vergi koyma yetkisi bulunmamakla beraber, konulacak vergi, resim ve harçların belirlenmesi konusunda belediye meclisinin kararı gerekmektedir (Öz, 2004:84). Almanya'da federal devlet, eyaletler ve yerel yönetimler yaptıkları hizmetlerin giderlerini kendileri karşılarlar.

Bu nedenle toplanan vergiler bu idareler arasında paylaşılır. Gelir vergisi ile katma değer vergisinden federal devlet, eyaletler ve mahalli idareler

pay almasına karşılık, kurumlar vergisinden sadece federal devlet ve eyaletler pay almaktadır. Vergi gelirleri; elde etme yetkisi açısından (*Rausser ve diğerleri, 1996:18*) sınıflandırmaya tabi tutulduğunda Almanya’da vergiler;

- Federasyon vergileri (Bundessteuern),
- Eyalet vergileri (Landersteuern),
- Topluluk vergileri (Gemeinschaftsteuern),
- Mahalli vergiler (Gemeindesteuern),
- Kilise vergileri (Kirchensteuer) olmak üzere beş grupta toplanabilir.

	Vergi Türü	Yasa Koyucu	Gelirin Tahsis Yeri	Yetkili İdare
1	Akaryakıt Vergisi	Federasyon	Federasyon	Federasyon(Gümrük)
2	Ara Mamul Vergisi	Federasyon	Federasyon	Federasyon
3	Av ve Balıkçılık Vergisi	Eyalet	İlçe/ Belediye	İlçe/ Belediye
4	Bahis ve Piyango Vergisi	Federasyon	Eyalet	Eyalet
5	Bira Vergisi	Federasyon	Eyalet	Federasyon(Gümrük)
6	Dar Mükellefiyette Tevkifat	Federasyon	Federasyon/ Eyalet	Eyalet
7	Dayanışma Zammı (Vergisi)	Federasyon	Federasyon	Eyalet*
8	Eğlence Vergisi	Eyalet	Belediye	Belediye
9	Elektrik Vergisi	Federasyon	Federasyon	Federasyon(Gümrük)
10	Emlak Vergisi	Federasyon	Belediye	Eyalet/ Belediye
11	Emlak Alım Vergisi	Federasyon	Eyalet**	Eyalet
12	Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi	Federasyon	Federasyon/ Eyalet	Eyalet
13	Gelir Vergisi	Federasyon	Federasyon/Eyalet***	Eyalet
14	Gümrük Resimleri	AB/ Federasyon	AB	Federasyon(Gümrük)
15	İçki Vergisi	Eyalet	İlçe/ Belediye	İlçe/ Belediye
16	İhracat (Çıkış) Resmi	AB/ Federasyon	AB	Federasyon(Gümrük)
17	İkinci Ev Vergisi	Eyalet	Belediye	Belediye
18	İşletme Vergisi	Federasyon	Belediye****	Eyalet/ Belediye
19	İthalat (Toptan) Satış Vergisi	Federasyon	Federasyon/ Eyalet	Federasyon(Gümrük)
20	Kahve Vergisi	Federasyon	Federasyon	Federasyon(Gümrük)
21	Katma Değer Vergisi	Federasyon	Federasyon/ Eyalet	Eyalet*
22	Kilise Vergisi	Eyalet	Kilise	Eyalet/ Kilise
23	Konyak Vergisi	Federasyon	Federasyon	Federasyon(Gümrük)
24	Köpek Vergisi	Eyalet	Belediye	Belediye

25	Köpüklü Şarap Vergisi	Federasyon	Federasyon	Federasyon(Gümrük)
26	Kumarhane Resmi	Federasyon/ Eyalet	Eyalet	Eyalet
27	Kurumlar Vergisi	Federasyon	Federasyon/ Eyalet	Eyalet*
28	Meşrubat Vergisi	Eyalet	Belediye	Belediye
29	Motorlu Taşıtlar Vergisi	Federasyon	Eyalet	Eyalet
30	Sigorta Vergisi	Federasyon	Federasyon	Eyalet*
31	Süt Kotası Resmi	AB/ Federasyon	AB	Federasyon(Gümrük)
32	Şeker Üretim Resmi	AB/ Federasyon	AB	Federasyon(Gümrük)
33	Tarım Resmi	AB/ Federasyon	AB	Federasyon(Gümrük)
34	Tütün Vergisi	Federasyon	Federasyon	Federasyon(Gümrük)
35	Ücret Vergisi	Federasyon	Federasyon/Eyalet***	Eyalet*
36	Veraset ve İntikal Vergisi	Federasyon	Eyalet	Eyalet
37	Yangına Karşı Koruma Vergisi	Federasyon	Eyalet	Eyalet

VERGİ TÜRLERİ İLE BUNLARIN ÜZERİNDEKİ HÜKÜMRANLIK HAKLARI(*Can,2004:41,42,43*)

* Federasyon görevi olarak,

** Belediyeler ve Belediye Birlikleri Eyalet yasaları vasıtasıyla emlak vergisinden pay alırlar.

*** Belediye payı dahil.

**** Federasyon ve eyaletlere tevzi ile birlikte.

Almanya'da uygulanmakta olan vergiler tahsis edilme mercileri bakımından bu şekilde tasnif edilmekte birlikte vergilerin alındığı unsur bakımından bir tasnif yapılmak istendiğinde ikili bir gruplandırma karşımıza çıkmaktadır. Birinci gruptaki vergiler gelir ve servet vergileri ile muamele vergilerinden ikinci gruptaki vergiler ise gümrük ve tüketim vergilerinden oluşmaktadır.

FEDERAL ALMANYA'DA VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI

(*Can, 2004:39-40*)

A-GELİR, SERVET VE MUAMELE VERGİLERİ	B- GÜMRÜK VE TÜKETİM VERGİLERİ
1. Gelir ve Servet Vergileri	1.Gümrük Vergileri: İthalat ve ihracat üzerindeki gümrük resimleri.
a-Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	2.Tüketim vergileri

-Gelir Vergisi	-Konyak vergisi
-Kurumlar vergisi	-Bira vergisi
-Dayanışma zammı	-Köpüklü şarap vergisi
-İşletme vergisi	-Ara mamül vergisi
-Kilise vergisi	-Akaryakıt vergisi
b-Servet vergileri	-Elektrik vergisi
-Veraset ve intikal vergisi	-Tütün vergisi
-Emlak vergisi	-Kahve vergisi
-Kilise vergisi	
2.Muamele Vergileri	
-Katma değer vergisi (ithalat KDV hariç)	
-Emlak alım vergisi	
-Motorlu taşıtlar vergisi	
-Bahis ve piyango vergisi	
-Kumarhane resmi	
-Sigorta vergisi	
-Yangına karşı koruma vergisi	

2- ALMANYA'DA GELİR, SERVET VE MUAMELELER ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER (BESİTZSTEUERN)

2.1. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER (VOM EINKOMMEN)

Almanya'da gelir üzerinden alınan vergiler gelir vergisi, kurumlar vergisi, işletme vergisi, kilise vergisi (kiliselere üye olan kişilerden alınır) ve dayanışma zammı olmak üzere beş farklı gruba ayrılmıştır. Vergi türleri itibariyle irdelemeye geçilmeden önce Almanya'da gelir kavramının ve bu kavramı belirlemede kullanılan yöntemlerin neler olduğunun bilinmesi gerekmektedir.

2.1.1. ALMAN VERGİ KANUNLARINA GÖRE GELİR KAVRAMI

İktisadi anlamda bir kimsenin belirli bir dönem başında ve sonunda aynı zenginlikte kalması kaydıyla üretim faktörlerini üretim sürecine dahil ederek bu süreç sonunda elde edeceği değerler toplamı olarak özetlenebilen gelir kavramı vergi hukuku bakımından tanımlanacak gelir kavramından farklılıklar arz etmektedir. İktisadi anlamda gelir; kişisel, objektif ve gerçek bir tasarruf yeteneğinin varlığına bağlıdır. Bu nedenle kişinin tasarruf yeteneğinde bir artış meydana getirmeyen bir gayrimenkulün satılması, bankadaki mevduatın çekilmesi

gibi gelir girişleri gerçek gelir sayılmaz. Oysa sözkonusu iki durum şartlarını taşıması kaydıyla vergi hukuku bakımından gelir kavramı içerisine dahil edilebilmektedir. Vergilendirme açısından gelir kavramı iktisadi anlamda gelir kavramından farklı olarak geçmiş yıl zararlarını da dikkate alır. Bu anlamda gelir kavramının tanımlanabilmesi açısından literatürde yer alan kaynak teorisi ve safi artış teorisi Alman Vergi Hukuku bakımından da geçerlidir.

2.1.1.1. KAYNAK TEORİSİNE GÖRE GELİR

Kaynak teorisi ilk olarak Alman İktisatçılarından Von Hermann tarafından ileri sürülmüş, daha sonraları Alman vergi hukukçusu Fuisting ve Adolph Wagner tarafından desteklenmiştir (*Ortaç, 1999: 107*). Bu teori kapsamında emek, sermaye, doğa unsuru ve girişim olarak adlandırılan üretim faktörlerinin üretim sürecine dahil edilmesi sonucunda sürekli olarak ücret, faiz, rant ve kar elde edilmesi gelir olarak kabul edilmektedir. Teori kapsamında elde edilen bir gelirin vergilendirme açısından gelir olarak kabul edilebilmesi için iki temel koşulun gerçekleşmesi gerekmektedir. Koşullardan ilki; bir veya birden fazla üretim faktörünün üretim sürecine dahil edilerek gelir elde edilmesi diğeri ise elde edilen bu gelirin sürekli olmasıdır. Bu nedenle bu teori uyarınca bağış, miras, piyango ikramiyesi veya bir gayrimenkulün satılması gibi yollardan elde edilen değerler gelir olarak kabul edilmemektedir (*Tosuner ve diğerleri, 2009:11*). Dolayısıyla vergi idaresince kolayca tespiti mümkün olmayan ve arızı nitelikteki gelirler vergilendirilebilir gelir kavramına dahil edilmemiştir.

1.1.1.2. SAFİ ARTIŞ TEORİSİNE GÖRE GELİR

Öncülüğünü Alman iktisatçılardan G. Schanz'ın yaptığı safi artış teorisinde ise kaynak teorisinin aksine düzenli ve sürekli özellik göstermeyen iktisadi değerler de gelirin konusuna girmekte; gelir, kaynak teorisinin aksine daha geniş kavranmaktadır (*Ferhatoğlu, 2003:s:19*). Bu teoriye göre kişinin servetinde artış meydana getiren bağış, miras, piyango, kumar kazancı gibi ivazsız intikaller; rüşvet, buluntu v.b. gibi karşılıksız zenginleşmeler veya süreklilik arzetmeyen ücret, faiz, rant ve kar gibi üretim faktörleri getirileri gelir olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla bir kişinin belirli bir dönem başında ve sonunda servetinde meydana gelen artışın safi tutarı ile kişinin o dönem içinde öztüketim dahil toplam tüketim miktarı toplamına gelir denilmektedir. Safi artış teorisine göre gelirin tespiti vergilendirme işlemleri açısından çeşitli zorlukları bünyesinde barındırmasına rağmen A.B.D., İngiltere, Yunanistan, Portekiz, Danimarka, İsveç, Finlandiya gibi ülkelerde uygulama alanı bulmuştur. Almanya'da ise pür olarak safi artış teorisi uygulanmamakla birlikte gelir safi artış teorisine daha yakın bir sistemle tanımlanmıştır (*Arıkan, 2003:16,17*).

Alman Gelir Vergisi Kanunu'na göre (EStG Einkommensteuergesetz) gelir yedi farklı unsuru bünyesinde barındırmaktadır. Vergiye tabi gelir unsurları ise şunlardır (Süer, 1999:322,323).

- * Ziraat ve ormancılık gelirleri,
- * Ticari gelirler,
- * Serbest meslek kazançları,
- * Ücretler,
- * Sermaye gelirleri,
- * Taşınabilir ve taşınmaz varlıklar ve gayri maddi hakların kiralanması,
- * Diğer gelirler (Spekülatif kazançlar, tekrarlanan nitelikteki nafaka ve idame ödemeleri gibi gelirler ile diğer çeşitli gelirler).

Sayılan bu yedi gelir unsurunun (1-6) bentlerinde yer alanlar kaynak teorisi kapsamında, yedinci gelir unsuru ise safi artış teorisi kapsamında gelir olarak kabul edilmiştir. Bu yönüyle modern anlamda ülkemizin de 1950'li yıllardan itibaren şekillendirmeye çalıştığı Türk Vergi Sistemi ile Almanya Vergi Sisteminin birbirine benzediği söylenebilir.

2.2. GELİR VERGİSİ (EINKOMMENSTEUER-EINSCHLIEBLICH LOHNSTEUER UND KAPİTALERTRAGSTEUER)

Almanya'da gelir vergisi bakımından tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olmak üzere iki türlü mükellefiyet türü bulunmaktadır. Tam mükellefiyete tabi olanlar gerek ülke içerisinde gerekse de ülke dışından elde ettikleri gelirleri üzerinden beyanname vermekte iken dar mükellefiyete tabi olanlar sadece Almanya sınırları içinde elde ettikleri gelirler üzerinden beyanname verirler.

Birçok Avrupa ülkesinde olduğu gibi Almanya Vergi Sistemi de kişinin ikamet ettiği yeri temel olarak alır. Kişinin ait olduğu vatandaşlığın vergileme sistemi üzerinde herhangi bir etkisi yoktur (Bay, 2006:86). Genel bir tanımlama yapılırsa ikametgah kavramı kişinin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yeri ifade etmektedir. Almanya Vergi Usul Kanunu'nun (Abgabenordnung) 9. maddesine göre bir takvim yılında altı aydan fazla süre ya da iki takvim yılına ait olmakla birlikte birbirini takip eden altı ay müddetince (örneğin Kasım 2008'den Mayıs 2009'a kadar geçen sürede) Almanya'da oturanlar ile yaşam merkezi Almanya'da bulunan yabancılar daimi ikametgah sahibi olarak kabul edilir ve vergilendirme işlemleri bakımından tam mükellefiyete tabi olurlar. Bu süre içerisinde daimi ikametgahtan yapılacak geçici ay-

rılmalar dikkate alınmaz. Dolayısıyla Almanya’da sürekli bir ikametgahı bulunan kişilere Almanya vatandaşı olup olmadıklarına bakılmaksızın sınırlanmasız olarak gelir vergisi mükellefiyeti getirilmiştir.

Almanya’da çalışma izni oturma süresine bağlıdır. Almanya’da oturmakta iken altı aydan fazla bir süre Almanya dışında kalınması durumunda kural olarak Almanya’daki oturma hakkı kaybolur ve ülkeye geri dönülmesi halinde tekrar çalışma izninin alınması zorunludur. Onbeş yıl süreyle yasalara uygun bir şekilde Almanya’da ikamet edenler (eşleriyle birlikte) ile bir Alman vatandaşı ile evli olanlar yerleşim iznine sahip olmaktadır. Alman vatandaşı olan bir kişi 01 Ocak 2000 tarihinden itibaren başka bir ülkenin vatandaşlığına geçmesi halinde Alman Vatandaşlığı hakkını kaybetmektedir^{oo}. Kanuni ikametgahı olmayan ve Almanya dışında yaşayan Almanya vatandaşları dahil olmak üzere Almanya’da daimi olarak ikamet etmeyenler vergilendirme işlemleri bakımından dar mükellef olarak kabul edilirler ve sadece ülkede edecekleri gelir unsurları bakımından vergiye muhatap olurlar.

Gelir vergisi bakımından vergilendirme dönemi takvim yılı olup 01-Ocak/31-Aralık tarihleri arasında kalan 12 aylık süreyi kapsamaktadır. Alman Gelir Vergisi Sistemi’nde yedi gelir unsurundan elde edilen gelirler tasarruf edildiği dönemde vergilendirilir. Vergilendirme açısından beyan esası geçerlidir. Mükellef tarafından beyanname verilmemesi durumunda diğer yollarla (idarece) matrah takdiri yapılarak ödenecek vergi tespit edilir. Elde edilen gelir unsurları Gelir Vergisi Kanunu’nun (Einkommensteuergesetz-EstG) 25. ve 46. maddeleri ile Vergi Usul Kanunu’nun (Abgabenordnung-AO) 149. maddesine göre toplanarak mükellefler tarafından takip eden takvim yılı 31 Mayıs akşamına kadar beyanname ile beyan edilir. En son beyanname verme günü olan 31 Mayıs tarihinde beyannamesini vermeyen mükelleflerin talep etmeleri halinde bu süre 30 Eylül’e kadar uzatılır (Benlikol ve diğerleri, 2000:134). Hatta bu süre idarece kabul edilebilir bir neden gösterilmesi halinde (mali müşavirlerin iş yoğunluğu sürenin uzatılması açısından kabul edilebilen bir nedendir) öncelikle bir yıl olmak üzere en fazla iki yıl süreyle sınırlı olmak üzere uzatılabilir.

Evli çiftlerin gelirleri isteğe bağlı olarak birleştirilir ve bir beyanname vermek suretiyle vergiye tabi tutulur. Tam mükellef durumunda bulunan evli çiftler genellikle müştereken vergilendirilir. Ancak eşler ayrı olarak vergilendirilmeyi isteme hakkına da sahiptirler. Bakıma muhtaç, örgün ve mesleki eğitimde bulunan (25 Yaşına kadar) ve 18 yaşını doldurmamış çocukların gelirleri normal olarak anne veya babanın geliri ile birlikte vergilendirilir.

Ortaklık olarak faaliyette bulunanlarda ortaklığın geliri dağıtılmış olarak kabul edilir ve her bir ortak kazanç hissesi üzerinden gelir vergisine tabi tutulur. Komandit şirketlerde ise sınırsız sorumlu ortak durumundaki komandite ortakların gelirleri gelir vergisine, sınırlı sorumlu ortak durumundaki komanditer ortakların geliri kurumlar vergisine tabidir (Bay, 2006:87). Almanya'da çalışan tüm kişiler sosyal sigorta kesintisine tabidir. İşverenler yanlarında çalıştırdıkları işçilere aylık olarak yapacakları ödemelerden öncelikle gelir vergisi ve sosyal güvenlik kurumu kesintilerini yapmak ve bu ödemeleri bağlı oldukları idarelere yatırmak zorundadırlar. Sosyal güvenlik kesintileri işçi ve işveren payları aynı orandadır ve miktarı elde edilen gelire bağlıdır. Genel olarak işçiler üzerindeki sosyal güvenlik primi oranı % 19,6' dır. Hastalık veya iş kazası, işsizlik, yaşlılık, bakım ve maluliyet dolayısıyla sigorta yardımı alma hakkı, çalışanların ve işverenlerin güvenlik kesintileri yoluyla ve bir kısmı da federal hazineden verilen yardımlarla finanse edilen sosyal sigorta sistemine dayanır. Sosyal sigorta kesintileri emeklilik, işsizlik ve sağlık sigortası kesintilerini kapsamaktadır. Ulusal sigorta kapsamında kesinti yapılacak maaşın bir üst sınırı vardır. Eğer gelir bu üst limiti aşarsa aşan kısım sigorta kesintisinden istisnadır. Almanya'da uygulanan sosyal sigorta kesinti oranları aşağıdaki gibidir.

- * Emekli sandıkları kesintisi : % 9,95
- * İşsizlik sigortası kesintisi : % 1,65
- * Hastalık (sağlık) sigortası kesintisi : % 7,15
- * Bakım (tedbir) sigortası giderleri : % 0,85

Emeklilik Sigortası: Emeklilik keseneği aylık olarak alınan ücretin en fazla 5.400 €' luk kısmı üzerinden % 9,95 oranında hesaplanır. Yaşlılıkta uygun bir yaşam standardının temel güvencesidir. Emeklilik sigortasının temelde iki amacı vardır. Bunlardan ilki sigortalılara, dul ve yetimlere emeklilik ödemelerini yapmak, ikincisi görevi ise tıbbi ve mesleki rehabilitasyon tedbirlerini inceleyip uygulamaktır. Çalışanların dışında meslek eğitimi görenler ve serbest çalışanların belli grupları da bu sigortaya sahiptir. Almanya'da çalışanların emeklilik hakkını elde edebilmesi için üç şart vardır. Bunlardan ilki sigortalının yaşına ilişkindir. Emekli olmak isteyen sigortalı

67 yaşını doldurmuş olmak zorundadır. Ancak malulen emeklilik, kısmi emekli aylığı bağlanması ve ölüm nedeniyle çalışanın mirasçılara yapılan emeklilik aylıkları ödemeleri için 67 yaş sınırı geçerli değildir. Belirli bir süre sigortalı bulunmuş olunması ve emekli olmak isteyen çalışanın ilgili idareye yazılı olarak başvurması diğer şartlardır.

İşsizlik Sigortası: İşsizlik sigortası işsizlik durumunda kişilere maddi yardım

sunmakta olup emeklilik keseneğinde olduğu gibi alınan ücretin en fazla 5.400 €' luk kısmı üzerinden % 1,65 oranında hesaplanır. Esas itibarıyla aktif istihdam politikası uygulanır. Bir kişinin işsizlik parası alabilmesi için; işsiz olması, işsiz olduğunu yapacağı yazılı müracaatla bildirmiş olması, yeterli süre işsizlik sigortasına prim ödemiş olması gerekir. Aksi takdirde işsizlik sigortasından faydalanması mümkün değildir.

Hastalık Sigortası: Hastalık sigortası primi aylık maaşın 3.675 €' luk kısmı üzerinden % 7,15 oranında hesaplanır. Hastalık, hamilelik ve doğum durumlarında gerekli masrafları karşılamak suretiyle sigortalıya yardım sağlar. Bu yardımlar, eğer sigortalının eşi ve çocuklarının kazançları yoksa veya çok azsa, onlar için de geçerlidir. Sigortalılar hangi hastalık sigortasına üye olacaklarını serbestçe seçme hakkına sahiptirler. Bu sigortalardan bazıları şunlardır: Genel mahalli sigortalar, yedek sigortalar, iş yeri sigortaları veya loncalar hastalık sigortaları.

Bakım Sigortası: Bakım sigortası primi aylık maaşın 3.675 €' luk kısmı üzerinden % 0,85 oranında hesaplanır. Bakım sigortası bakıma muhtaç duruma gelindiğinde başvurulabilecek bir sigorta güvencesidir. Ödenen sigorta primleri sayesinde sigortalılar, evde veya bakımevinde yardım görme masraflarının karşılanması hakkını kazanırlar.

Birer aylık vergilendirme dönemini içerisinde işverenlerce yapılan vergi kesintileri yine işverenler tarafından aylık olarak düzenlenecek muhtasar (gelir stopaj) beyannamesi ile takip eden ayın 10' una kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilerek 7 gün içinde (17' sine kadar) ödenir. Gelirleri yalnızca ücret gelirinden ibaret olanlar yıllık gelir vergisi beyannamesi vermezler.

Sağlık sigortası ve kaza tazminatları, işsizlik sigortası ödemeleri, emeklilik ödemeleri, kıdem tazminatları ödemeleri, çocuk yardımları, eğitim ve sınıfsal amaçlı burslar istisna kapsamında olup gelir vergisine tabi tutulmazlar (Süer, 1999:323). Bu ödemelerin dışında gerçek kişilerce on yıldan daha fazla bir süre elde tutulan taşınmaz (gayrimenkul) satışından elde edilen kazançlar ile oniki aydan daha fazla bir süre elde tutularak satılan menkul kıymetlerden elde edilecek kazançlar miktarına bakılmaksızın gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu süreler içerisinde (10 yıl - 12 ay) yapılacak satışlarda satılan taşınmaz veya menkul kıymetin değeri elde tutulan taşınmaz veya menkul kıymetin yatırım değerinin % 1' ini aşmıyorsa sözkonusu kazançlar yine vergiden istisnadır. Ancak yapılan satış miktarı yatırım değerinin % 1' ini aşarsa elde edilen kazancın % 50' si vergiye tabidir.

Almanya'da daimi olarak ikamet etmeyenlerin elde edecekleri gelirler üzerinden de gelir vergisi kesintileri (tevkifata) yapılmaktadır. Bu kesintiler Al-

manya ile diğer ülkeler arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dikkate alınarak düzenlenmiştir. Tevkifata tabi tutulacak kazançlar ve oranları aşağıda verilmiştir.

* Kar payları üzerinden dayanışma vergisi dahil % 26,375 (bu oran 2008 yılı için % 21,1 idi),

* Telif hakları kazançlarından dayanışma vergisi dahil % 15,825 ,

* Faiz gelirlerinden % 0*.

Almanya'da gelir vergisinin matrahı gelirin safi tutarı olup, safi gelire ulaşılması için bir takım giderler gayrisafi gelirden indirilir. Gayrisafi gelirden indirilen bu giderler şunlardan oluşmaktadır (*Benlikol ve diğerleri, 2000:144*).

* Sigorta primleri

* Nafakalar

* Faiz v.b. sürekli ödemeler

* Eğitime katkı vergisi

* Mali müşavir gideri

* Hastalık giderleri

* Gerekli hallerde bakıma muhtaç yakınlarla yapılan yardımlar

* Bazı tazminat ve bağışlar.

Yukarıda yazılı olan indirimlere ilave olarak dini kuruluşlara, partilere, fakirlere, hayır kuruluşlarına, eğitim kurumlarına ve bilimsel araştırmalar yapanlara yapılan yardımlar ve hibeler devletin yetki verdiği kişiler aracılığıyla veya belgelerle ispatlanabilirse vergilendirilecek gelirden düşülür (*Kamagün, 1990:12*). Alman gelir vergisi kanunu belli giderlerin indirilmesini kabul etmesine karşılık indirim konularında bazı sınırlamalara gitmiştir. Zararların takip eden beş yıl içinde indirilmesi mümkündür. Ancak mükelleflerin bazı gelir unsurlarından zarar ortaya çıkması durumunda zararın sadece % 50' lik kısmını diğer gelir unsurlarından mahsup...(*Rakıcı, 2002:79*) edebilecekleri yönünde düzenleme yapılarak vergi matrahının aşındırılması önlenmek istenmiştir.

2001 yılından sonra 2008 yılında yapılan gelir vergisi reformuyla bireysel ve şirketler açısından uygulanan fiili vergi oranları düşürülmüştür. Almanya'da gelir vergisi tarifesi mükelleflerin kişisel özelliklerini de dikkate alan artan oranlı bir yapıya sahiptir. Kişilerin gelirlerine uygulanacak olan vergi oranı sahip ol-

dukları gelir seviyesine bağlı olarak değişmektedir. Gelir vergisi tarife oranları % 0 ile % 45 arasındadır ve dört farklı oran vardır. Dolayısıyla yüksek gelir elde edenler artan oranlı tarife yapısından dolayı daha düşük gelir düzeyine sahip mükelleflere göre daha fazla vergi öderler. Almanya'da uygulanan gelir vergisi tarifesine bakıldığında 2008 yılı gelirlerine uygulanacak vergi oranları aşağıdaki gibidir.

Ayrıca gelir vergisinden ayrı olarak elde edilen gelir üzerinden -1990 yılında Doğu Almanya ile birleşmesi üzerine devletlerin entegre olabilmesi ve birleşilen eyaletlerin kalkındırılması için % 5,5 oranında **dayanışma vergisi** (Solidaritätszuschlag) kesilir. Kurumlardan ve bireysel olarak faaliyette bulunanlardan alınan bu vergiye ilişkin düzenlemeler özel kanunlarla yapılmıştır. Yine düzenli olarak alınan gelir vergisine ilave olarak bu gelirler üzerinden işletmenin bulunduğu yerdeki belediyeler tarafından % 14 - % 17 oranında değişen **işletme vergisi** alınmaktadır. İşletme vergisinin oranı eyaletlere, şehirlere hatta belediyelere göre (% 250 ile % 450 katsayı çarpanı ile hesaplanan oranlarda) değişiklik göstermektedir*.

Katolik veya Protestan kiliselerine üye olan kişiler, Almanya'da **kilise vergisi** (Kirchensteuer) öderler. Yahudi cemaati üyeleri de kilise vergisine benzer bir vergi öder. Diğer dini cemaatler için kilise vergisi toplanmaz». Almanya kamu tüzel kişiliğine haiz olan kiliseler, kilise vergisi toplama hakkına sahiptir. Bu vergi; gelir vergisinin % 8 veya % 9 oranındadır (bu oran ikamet edinilen eyalete göre farklılık göstermektedir). Kilise vergisi, farklı din ve yabancı kiliselere tabi olan kişilere uygulanmamaktadır

Alman Gelir Vergisi Tarifesi (2008)

a) Bekarlar İçin

Yıllık Kazanç (Euro)	Vergi Oranı (%)	Vergi (€)
7.664 euroya kadar	0	0
7.665 – 52.152 euroya kadar	15	6.673,2 €
52.153 – 250.000 euroya kadar	42	89.769,36 €
250.001 euro ve üzeri	45	89.769,36 € ve üzeri

b) Evliler İçin

Yıllık Kazanç (Euro)	Vergi Oranı (%)	Vergi (€)
15.328 euroya kadar	0	0
15.329 – 104.304 euroya kadar	15	13.346,40 €
104.305 – 500.000 euroya kadar	42	179.538,72 €
500.001 euro ve üzeri	45	179.538,72 € ve üzeri

2008 yılında uygulanmakta olan gelir vergisi tarifesi yukarıdaki gibi iken; 2008'in ortalarından itibaren A.B.D.'den başlayarak tüm dünya ülkelerini etkisi altına alan ekonomik kriz ülkeleri önlem almaya sevk etmiştir. Halen Almanya'da görevde bulunan CDU-SPD koalisyon hükümeti 13 Ocak 2009 tarihinde krize yönelik olarak hazırlamış olduğu Konjonktür Paketinde vergilerle ilgili çeşitli önlemler almıştır. Yapılan düzenlemeye göre gelir vergisi tarifesinin ilk dilimi 170 € daha arttırılmak suretiyle bekarlar için (7.664+170=) 7.834 €' ya, evliler için (15.328+ 340=) 15.668 €' ya yükseltilmiştir. Yine alınan bu önlemler çerçevesinde gelir vergisi tarifesinin ilk dilimi 2010 yılından itibaren bekarlar için 170 € daha arttırılarak (7.834+170=) 8.004 €' ya çıkarılmıştır. 2010 yılından itibaren bu tutar evli olup gelirlerini birleştirmek suretiyle beyan eden çiftler için (8.004 € X 2=) 16.008 € olarak uygulanacaktır. 2009 yılı için; bekar olan gelir vergisi mükellefleri için 8.004 €' ya kadar (2010 yılı için 8.004 €' ya kadar) evli olanlar için ise 15.668 €' ya kadar (2010 yılı için 16.008 €' ya kadar) geliri olanlar tarifesinin ilk dilimine isabet eden vergi oranının % 0 olması nedeniyle gelir vergisi ödemeyeceklerdir. Ayrıca 2009 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere 2010 yılında uygulanacak gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimine isabet eden vergi oranı % 1' lik bir indirimle % 15' ten % 14' e düşürülmüştür. Dolayısıyla mükelleflerin tarifesinin ikinci gelir dilimine isabet eden vergi yüklerinde % 1' lik bir azalma öngörülmüştür.

Kendi namına çalışan mükellefler gelecek yıl ödeyecekleri gelir vergisine mahsup edilmek üzere geçmiş yıl kazançları üzerinden hesaplanan ödenecek gelir vergisi miktarında cari yıl içinde peşin olarak gelir vergisi öderler. Ödenecek toplam gelir vergisi 400 € veya daha düşük bir tutarda ise peşin vergi ödemeleri 10 Mart, 10 Haziran, 10 Eylül ve 10 Aralık tarihlerinde olmak üzere dört eşit taksitte yapılır. Şayet bu tutar 400 €' nun üzerinde ise peşin ödenecek gelir vergisi miktarı bu tutarın onikiye bölünmesi suretiyle bulunur ve ödeme cari yılda her ayın 10' una kadar yapılır. Yapılan bu ödemeler Türkiye'de cari yıl kazançları üzerinden üçer aylık dönemler halin-

de hesaplanan geçici vergiye benzemektedir. Ancak Türkiye’de sözkonusu vergi, cari yıl içinde üçer aylık dönemlerde elde edilen gelir miktarına kanuni oranın uygulanması (gelir vergisi mükellefleri için % 15, kurumlar vergisi mükellefleri için % 20) suretiyle hesaplanarak ayrı bir beyanname ile beyan edilmekte iken Almanya’da ödenecek vergi miktarı geçmiş takvim yılı için ödenen gelir vergisi miktarı ile sınırlandırılmıştır. Ayrıca Almanya’da peşin ödenecek gelir vergisi için mükelleflerin ayrı bir beyanname vermesine de gerek yoktur. Mükellefin ödeyeceği peşin vergi miktarı geçmiş yıl için verecekleri gelir vergisi beyannamesine göre vergi idaresi tarafından düzenlenecek tahakkuk fişinde miktar ve vade tarihleri itibarıyla gösterilir. Tahakkuk fişinin bir örneği mükellefe verilmek suretiyle ilgili vergiye ilişkin tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri gerçekleştirilmiş olur. İşe yeni başlayan mükelleflerde peşin vergi ödemeleri ise mükellefin yapacağı kazanç tahminine göre hesaplanacaktır. Sözkonusu ödemeler takip eden yılda verilecek gelir vergisi beyannamesi nedeniyle ödenecek gelir vergisinden fazla olması halinde fazla ödenmiş vergiler mükelleflere iade edilir.

Zamanında yapılmayan vergi ödemeleri için yıllık % 10 oranında **gecikme zammı** tahsil edilir. Almanya’da halen yürürlükte olan kanunlara göre gecikme faizi uygulanmasını gerektiren durumlarda yıllık % 5 oranında **gecikme faizi** alınmaktadır. Sürenin bir yıldan daha kısa bir süre olması halinde vade tarihinden itibaren geçen her ay için verilen oranların onikiye bölünmesi suretiyle bulunacak oran ile gecikmiş tutarın çarpılmasıyla bulunacak tutar gecikme zammı/faizi olarak mükelleften aranır.

2.3. KURUMLAR VERGİSİ (KÖRPERSCHAFTSTEUER)

Almanya’da faaliyette bulunan veya idare edilen veya merkezi Almanya’da bulunan sermaye şirketleri, kooperatifler, sigorta şirketleri, bazı vakıf, dernek ve özel amaçlı fonlar kurumlar vergisine tabidir. Şahıs şirketleri kurumlar vergisine tabi değildir. Verginin konusunu kurumun bir takvim yılı içinde elde ettiği kurum kazancı oluşturmaktadır. Tam ve dar mükellefiyet olmak üzere iki türlü kurumlar vergisi mükellefiyeti vardır. Dar mükellef kurumlar sadece Almanya’da gösterdikleri faaliyetlerden elde ettikleri gelirler nedeniyle kurumlar vergisi öderler. Tam mükellef kurumlar ise gerek Almanya içinde gerekse de Almanya dışında elde ettikleri kurum kazançları nedeniyle kurumlar vergisi ödemek durumundadırlar. Kurumlar vergisinin yanında Almanya’da faaliyette bulunan her ticari ve sınai işletme, işletme vergisine (Gewerbesteuer) tabi tutulmaktadır. Kurumlar vergisi mükellefleri için de vergilendirme dönemi normal olarak 01 Ocak - 31 Aralık tarihleri arasındadır. Ancak mükellefler tarafından talep edilmesi halinde vergi idaresi tarafından takvim yılından bağımsız olarak yeni bir vergilendirme dönemi tahsis edilebilir.

Kurumlar vergilendirme dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları kurumlar vergisi beyannamelerini takip eden yılın 31 Mayıs akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine verirler ve aynı süre içinde öderler. Söz konusu beyannamenin zamanında verilmemesi halinde beyannamenin sonradan verildiği tarihte mükelleften ayrıca gecikme faizi tahsil edilir. Vergi toplam gelir üzerinden hesaplanır. Şirket gelirinin belirlenmesinde dönem başı ve dönem sonunda düzenlenen bilançolardaki net servet artışı dikkate alınır. Bu miktara kanunen kabul edilmeyen giderler ve örtülü karlar eklenir. Amortismanlar, kira harcamaları, onarım ve bakım giderleri, yatırım veya yenileme için ayrılan yedekler gibi bazı giderler kardan indirilir. Bunlara ilaveten geçmiş yıl zararları da beş yıllık süre sınırlamasına bağlı olarak matrahtan indirilir. Sayılan bu giderlerin indirilmesi kabul edilmiş olmasına karşılık bazı giderlerin indirilmesi mümkün değildir. Vergiden muaf tutulmuş bir gelir unsuruna ilişkin harcamalar, avcılık haklarına, yat ve konuk evlerine ilişkin harcamalar kurumlar vergisi matrahından indirilemez (Bay, 2006:89). Bazı kurumlar ise kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Bunlar;

* Merkezi ve yerel devlet teşkilatı,

* Posta idaresi,

* Demiryolları,

* Alman merkez bankası (bundesbank),

- Kar amacı gütmeyen din ve hayır işleri için kurulmuş fon, birlik ve şirketler (sosyal fonlar, emeklilik fonları) ve zirai kooperatifler.

Kurumlar elde edecekleri sermaye kazançları üzerinden % 15 oranında vergiye tabi tutulurlar. Ancak Almanya'da kurumlar vergisi yönünden mükellefiyeti bulunan bir şirketin elinde bulundurduğu yabancılara veya Alman şirketlerine ait hisselerin satışından elde edeceği kazancın % 95'i vergiden istisnadır.

Almanya'da kurumların vergi matrahları üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisi oranı 2007 yılı kazançları için % 25 iken bu oran 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere % 15 olarak tespit edilmiştir*. İşletme (ticari gelir) vergisi ile dayanışma vergisini içeren efektif kurumlar vergisi oranı % 30 ile % 33 arasındadır.

Yabancılara ait şirketler Almanya'daki ekonomik faaliyetleri nedeniyle Alman şirketleri ile karşılaştırıldığında özel kısıtlamalara tabi değildir. Bununla birlikte ticari faaliyette bulunan kişiler Yabancılar Kanunu'na tabidirler. Konu bu açıdan incelendiğinde Avrupa Birliği'ne üye ülke vatandaşları ile

üye olmayan ülke vatandaşları açısından birtakım farklı (çalışma veya oturma izni bakımından) uygulamalarla karşılaşmaktadır. Almanya'da, 500' ü dünyanın en büyüklerinden olan yaklaşık 22.000 uluslararası firma faaldir. 2006 yılında yabancı firmalardan toplam 42,9 milyar dolar sermaye ülkeye giriş yapmıştır.

2.3.1. ALMANYA'DA FAALİYETTE BULUNMAK ÜZERE KURULABİLECEK ŞİRKET TÜRLERİ

Almanya'da faaliyette bulunan şirketler şahıs ve sermaye şirketleri olmak üzere iki gruba ayrılır. Şahıs şirketleri; adi ortaklık (GbR, BGB-Şirketi), açık ticaret şirketi (kollektif şirket/Offene Handelsgesellschaft - OHG) ve komandit şirket (Kommanditgesellschaft - KG) olmak üzere kendi içinde üçe ayrılır. Sermaye şirketleri ise; limited şirket (Gesellschaft mit Beschränkter Haftung - GmbH), anonim şirket (Aktiengesellschaft- AG) ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket (KGaA) olmak üzere başlıca üç gruba ayrılır. Bu şirket türlerinin yanında yapı itibariyle açık ticaret şirketlerine benzeyen ortaklık şirketi (Partnerschaftsgesellschaft) ve sadece AB üyelerinin uyruklarına açık olan Avrupa İktisadi Menfaat Birliği (Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung - EWIV) vardır. Yine yapısı itibariyle anonim şirketlere benzeyen Avrupa Birliği hukuku kapsamında sadece üye ülkelerde kurulan şirketlere açık ve genellikle uluslararası faaliyette bulunan holding şirket şeklinde karşımıza çıkan Societas Europaea' (SE) şirket türü de Almanya'da faaliyette bulunan tüzel kişiliğe haiz sermaye şirketi olarak karşımıza çıkmaktadır. Tescilli kooperatif de (eingetragene Genossenschaft - e.G.) ekonomik yaşamda karşılaşılan, en iyi örneği muhtelif yerlerde kurulan Halk Bankaları (Volksbank) olan ve bunların dışında tarımsal bölgelerde görülen şirket türlerindedir.

1.1.1.1. ŞAHIS ŞİRKETLERİ

Şahıs ticaret şirketleri en az iki ortaktan oluşur. Şahıs şirketlerinin kurulması için sermaye şirketlerinde olduğu gibi anasözleşmenin noterce tasdik edilmesine ve işletmeye asgari sermaye miktarı konulmasına gerek yoktur. Faaliyetin sona ermesi ile birlikte ortaklık son bulur. Şahıs şirketlerinde işletmenin yönetimi üçüncü kişilere devredilemeyip kendi kendine yönetim ilkesi benimsenmiştir. Kanunen şahıs şirketi olarak faaliyette bulunanlardan işin başında bulunma şartı aranmaktadır.

Bu yüzden ortaklıkta yabancı bir ortağın bulunması halinde yabancı ortağın aynı zamanda Almanya'da oturma izni almış olması gerekmektedir. Kanunlara göre kurulması sermaye şirketlerine nazaran daha kolay olan şahıs şirketlerinde, ortakların ortaklık hisselerini üçüncü kişilere devretmeleri sermaye şirketlerine göre daha zordur. Şahıs şirketleri servet ve kurum-

lar vergisine tabi değildirler. Şirketin kar ve mal varlığı sadece şirket sahipleri ve/veya ortakları aracılığıyla gelir ve -var ise- kilise vergisine tabidir.

1.1.1.1.1. ADİ ORTAKLIK (Gesellschaft des bürgerlichen Rechts -GBR, Gesellschaft - BGB)

En basit şirket şekli GbR' dir, Türkiye'de ,adi şirket' ile kıyaslanabilir bu şirket türünün esas sözleşmesi sözlü olarak da yapılabilir. Adi ortaklıklar şahıs şirketlerinin temelidir. Gerçek veya tüzel kişilerin biraraya gelmesiyle kurulabilirler. Şirketin malvarlığı tüm ortaklara ait olup ortaklar şirketin borçlarından kişisel malvarlıkları ile birlikte sorumlu tutulmuşlardır. Şirketin yönetiminde sözleşmede aksine hüküm bulunmaması halinde tüm ortaklar eşit derecede söz sahibidirler. Bu nedenle yapılacak işlemlerde bütün ortakların onayı aranmaktadır. Adi ortaklıklar genellikle iş hacminden dolayı büyük sermaye gerektirmeyen işletmeler için uygundur. GbR özellikle perakende ticarete, gastronomide, küçük esnaf işletmelerinde ve doktorlar, avukatlar ya da vergi uzmanları gibi serbest mesleklerin işlerinde tercih edilir; Ortak Girişim (Joint Venture) veya konsorsiyum da, önceden bir ticaret şirketi olarak kurulmamış ise, GbR' lerden sayılır. GbR Alman Ticaret Kanunu çerçevesinde tam anlamıyla, ticari faaliyetlerini ortak bir ünvan çatısı altında sürdürürse, OHG' ye dönüşür*. Adi ortaklıkların ticaret siciline tescili gerekmez.

2.3.1.1.2. AÇIK TİCARET ŞİRKETİ (Kollektif Şirket/Offene Handelsgesellschaft - OHG)

Şirket ortakları şirket borçlarından dolayı kişisel olarak sorumludur. Ancak şirket lehine veya aleyhine açılacak davalarda ortakların birlikteliği aranır. Açık ticaret şirketlerinde şirket borçlarından dolayı tüm ortaklar kişisel malvarlıklarıyla sorumludurlar. Uygulama bu yönüyle Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan kollektif şirket ortaklarının sorumluluğuna benzemektedir. Kollektif Şirketlerde mal varlığı adi şirketlerde olduğu gibi tüm ortaklara aittir. Kollektif şirketler kendi nam ve hesabına her zaman hak ve sorumluluk üstlenebildikleri için kanunen tüzel kişiliğe sahiptirler. Anasözleşmede aksine bir hüküm kararlaştırılmamışsa her ortak şirketi yönetme hak ve sorumluluğuna tek başına sahiptir. Adi şirketlerin ticaret siciline tescil yaptırma zorunluluğu olmamasına rağmen kollektif şirketlerde tescil edilme şartı vardır.

2.3.1.1.3. KOMANDİT ŞİRKET (Kommanditgesellschaft - KG)

Komandit şirket de kollektif şirketler gibi ticari bir işin yürütülmesi amacıyla kurulmuş olan şahıs şirketi türüdür. Komandit şirketlerde şahıs şirketlerinden farklı olarak iki ayrı tipte ortak bulunur. Bunlardan ilki sorumluluğu

şirket borçlarına karşılık işletmeye koyduğu sermaye miktarı ile sınırlı olan komanditer (komanditist) ortak diğeri ise sorumluluğu koyduğu sermaye miktarı ile sınırlandırılmamış, borçlara karşılık tüm malvarlığıyla kişisel sorumluluğu olan komandite (komplementer) ortaktır. İşletme yönetimi, temsili ve tüm kontrol hakları komandite ortak/ortaklara aittir. Komanditer ortak ise buna karşın sınırlı kontrol (yıllık bilanço v.b. tabloların kapanışı ile işle ilgili diğer belgeleri görebilme hakkı gibi) hakkına sahiptir. Komandit şirketlerin kuruluşlarında komandite ortakların adları ve sermaye payları ile komandite ortakların sadece sayıları ile ticaret siciline tescil edilirler.

1.1.1.2. SERMAYE ŞİRKETLERİ

Şahıs şirketlerinin aksine kurulması için asgari bazı şartların geçerli olduğu buna karşılık kendisini oluşturan kişilerden ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olan ve borçlara karşı ortakların koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarıyla (istisnaları hariç) sınırlı olduğu, yapılacak anasözleşmenin yetkili mercilerde tescili ile kişilik kazanan (hüküm ifade eden) şirketlere sermaye şirketleri denir. Ülkemizde bulunmayan limited ve komandit şirketin birlikte bir çatı altında kurulmasıyla karşımıza çıkan (GmbH & Co.KG) şirket türünün yanında limited şirket (GmbH), anonim şirket (AG) ve eshamlı komandit şirket (KGaA) türleri bugün için Almanya'da kurulabilecek sermaye şirketi türleridir.

2.3.1.2.1. LİMİTED ŞİRKET (Gesellschaft mit beschränkter Haftung - GmbH)

Tüm kayıtlı sermaye kuruluşlarının %95' lik payını elinde tutan, Almanya'da en geleneksel kuruluş modelidir Kendisini oluşturan kişi/kişilerden bağımsız olarak ayrı bir tüzel kişiliğe sahip şirket türüdür. Tek bir kişi tarafından kurulabileceği (GmbH & Co.KG) gibi birden fazla kişinin bir araya gelmesiyle de kurulabilir. Şirketin kurulabilmesi için öncelikle noter veya Almanya'nın dış ticaret temsilciliklerinde (konsolosluk gibi) görevli yetkili bir memurun ana sözleşme (Satzung, Gesellschaftsvertrag) düzenlemesi gerekmektedir. Kuruluş için gerekli olan sermaye miktarı en az 25.000 € olup; tek kişi tarafından kurulması halinde sermayenin tamamının ödenmiş veya sermaye miktarı kadar teminat gösterilmiş olması, birden fazla ortak tarafından kurulması halinde ise sermayenin en az yarısının (25.000 €/2= 12.500 €) şirket hesabına yatırılmış olması gerekir. Şirket yerel mahkemede bulunan ticaret siciline kayıtlı birlikte kurulmuş olur. Yönetim anasözleşme ile belirlenmemişse ortaklar genel kurulunda belirlenir. Organları (Müdür/Geschäftsführer ve Ortaklar Kurulu /Gesellschafterversammlung) aracılığıyla faaliyet gösteren şirketin yükümlülüklerine karşılık ortak/ortaklardan bağımsız olarak şirket tüzel kişiliği sorumludur. Şirket yöneti-

mini ortaklar yerine getirebileceği gibi dışarıdan müdür görevlendirmek suretiyle de üçüncü bir kişiye devredebilirler. Bu durumda şirket ortaklarının Almanya'da ikamet etme zorunluluğu ortadan kalkar. Ancak atanacak bu müdürün Almanya'da ikamet etmesi veya Almanya'ya gelmesinde hukuken bir sakınca olmaması gerekir. Şirket müdürü şirketi dışarıya karşı temsil yetkisine haiz olup şirket tüzüğünde değişiklik yapma ve şirket politikasını belirleme yetkisi ortaklar kuruluna aittir. Şirket faaliyetlerinin kuruluş işlemlerinin tamamlanmasından önce başlatması mümkün olmakla beraber, bu durumda ticaret siciline kayıt gerçekleşene kadar doğan/doğmuş yükümlülüklerden ortaklar şahsi mal varlıkları ile sorumlu olmaya devam ederler.

Küresel krizin başlamasıyla birlikte yıllardır yapılması düşünülen limited şirketlere yönelik reform hareketlerinde ivme kazanılmıştır. Nitekim bu çerçevede Almanya için çok önemli ve zaman geçirmeden dikkate alınması ve gereken yasal düzenlemelere gidilmesi gereken diğer bir konu (haftungsbeschränkten Unternehmergeellschaft UG) "MINI GMBH" yasası ve uygulamalarının başlatılmış olmasıdır. Almanya Federal Meclisi 26 Haziran 2008'de 100 yıllık GmbH Yasası Reformunu (MoMiG) onaylamıştır. Yeni yasanın işe yeni başlayacak, sermaye bulma zorluğu yaşayan girişimciler için bir umut ışığı olacağı düşünülmektedir. Hazırlanacak standart bir kuruluş sözleşmesi ile en çok üç ortakla, minimum sermaye yatırma mecburiyeti aranmadan, yine çok küçük bir harc (20 €) karşılığında noter onayı ile kuruluş işlemlerinin tamamlanmasını mümkün kılan yasa, uygulama hazırlıklarının tamamlanmasından sonra Kasım 2008'den itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Yine mevcut GmbH yasasındaki 25.000 €' luk sermaye şartı ve eski kuruluş kuralları yürürlükten kaldırılmamış olmakla birlikte her yıl karının % 25' inin 25.000 €' ya tamamlanınca ya kadar sermayeye eklenmesi uygulaması ile kuruluş aşamasındaki yük gidebilmiş ve girişimciye çok önemli bir kolaylık sağlanmış olmaktadır.

Reformun en önemli nedenlerinin başında, yaklaşık bir milyon GmbH' nin ticaret siciline kayıtlı olduğu Almanya'da, son yıllarda kurulan 10 bine yakın GmbH' ya karşılık 40.000 civarında '1 Poundluk İngiliz Ltd'inin kurulmuş olması olarak gösterilmektedir. Asıl sebep bu olsa da yaklaşık 75.000'ini Türkiye'lilerin oluşturduğu, 580.000 göçmen girişimci için bu reform yeni kolaylıklar sağlayacaktır.

29 Mayıs 2006'da uzmanlar tarafından hazırlanarak 23 Mayıs 2007'de Federal Hükümet tarafından kanun teklifi olarak kabul edilen GmbH Reform Yasası (MoMiG) ile kuruluştaki ağır bürokratik prosedürlere son verilmekle birlikte, küçük girişimcinin sınırlı sermaye ve sınırlandırılmış ticari rizikolarla yeni iş olanaklarını, kullanmasına kolaylık getirilmektedir. Diğer yandan GmbH yasasındaki boşluklardan kaynaklanan yolsuzluklarla mücadele etmek amaçlanmak-

tadır. 2009 yılının hemen ilk iki ayında 5.000 e yakın Mini GmbH'nin kurulmuş olması 21. Yüzyılın reformu olarak anılan bu uygulamanın başarılı olmasının en açık göstergesidir.

Bu iki örnek bir yandan Almanya'da yaşayan Türk Küçük Girişimcileri ilgilendirirken diğer yandan ülkemizde zaten çok ağır koşullarda küresel rekabet mücadelesi veren gerek mevcut KOBİ'lerimize gerekse girişimci adaylarımızın önünü açmak, yüklerini hafifletmek bakımından dikkate alınması gerekli olan gelişmelerdir (*Sirkeci, 2009:14*).

2.3.1.2.2. ANONİM ŞİRKET (Aktiengesellschaft- AG)

Anonim şirketin tüzel kişi olarak kendisini oluşturan ortaklardan ayrı bir hukuksal kişiliği vardır. Şirketin sorumluluğu ana sermaye ile ortakların sorumluluğu ise şirkette sahip oldukları pay oranları ile sınırlıdır. Asgari sermayesi 50.000 € olup hisse senetlerine bölünmüştür. Sahip olunan hisse senedi miktarı şirketteki ortaklık hakkını veya katılım oranını gösterir. Bir anonim şirketin kurulabilmesi için öncelikle şirket tüzüğüne belirlenmesi ve noter tasdikli anasözleşmenin yapılmış olması gerekir. Daha sonra tüm hisse senetlerinin kurucular tarafından teslim alınması, denetim kurulu ile yönetim kurulunun seçilmesi, kuruluş raporu ve denetimi ile payların yönetim kurulunun emrine sunulmasından sonra ticaret siciline tescilin yapılmasıyla kuruluş işlemleri tamamlanmış olur.

Anonim şirketin Yönetim Kurulu (idare organı), Denetim Kurulu (kontrol organı) ve Genel Kurul (temel organ) olmak üzere hukuken üç organı vardır. Yönetim kurulu sorumlu idare ve temsil organıdır. Bu şekilde anonim şirketi hissedarlara, sözleşme taraflarına ve kamuya karşı temsil eder. Denetim kurulu kanunen kontrol organıdır. Denetim kurulunun; yönetim kurulunun atanması veya görevden alınması, anonim şirketin yönetim kurul üyelerine karşı temsili, devamlı şekilde işlerin idaresi, temel yönetim önlemlerini onaylaması ve muhasebe kayıtlarının denetimi, finansal tabloların hazırlanması ve kar yedeklerinin belirlemesi gibi beş temel görevi bulunmaktadır.

Genel Kurul hissedarların haklarını kullanabildiği organdır. Genel Kurul şirketin devamlılığını veya şeklini ilgilendiren kararlarda, denetim kurulundaki hissedar temsilcilerinin seçimi ve görevden alınmasında, yönetim ve denetim kurulunun üyelerinin aklanmasından sorumludur. Hisse senedi çıkarma hakkının olması nedeniyle fonlama kolaylığı sağlayan anonim şirket genellikle büyük şirketlerin tercih ettiği hukuki bir örgütlenme şeklidir. Anonim şirket hissedarları sahip oldukları şirket paylarını anasözleşmede aksine bir hüküm olmadıkça üçüncü kişilere kolaylıkla devredebilirler.

2.3.1.2.3. SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNÜMÜŞ (ESHAMLİ) KOMANDİT ŞİRKET (Kommanditgesellschaft auf Aktien - KGaA)

Asgari sermayesi 50.000 € olup, anonim şirkete benzer bir yapısı olmasına rağmen bir yönüyle anonim şirketten ayrılmaktadır. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde en az bir ortağın koyduğu sermaye payıyla sınırlı olmaksızın kişisel olarak (komandite ortak) şirket yükümlülükleri için sorumluluk taşınması gerekmektedir. Bu şekilde faaliyette bulunmak üzere kurulmuş şirketlerde de adi komandit şirketlerde olduğu gibi sorumluluğu şirket borçlarına karşılık işletmeye koyduğu sermaye miktarı ile sınırlı olan komanditer (komanditist) ortak ile sorumluluğu koyduğu sermaye miktarı ile sınırlandırılmamış, borçlara karşılık tüm malvarlığıyla kişisel sorumluluğu olan komandite (komplementer) ortak olmak üzere iki farklı tipte ortak bulunmaktadır.

Hukuki Statü	Şirket Türü	Kurulması için Zorunlu Sermaye Miktarı	Borçlara Karşı Sorumluluk (Sermaye Miktarıyla)	Ticaret Sicile Tescil
Şahıs Şirketleri	Adi Ortaklık(GBR-BGB)	Yok	Sınırsız	Zorunlu Değil
	Açık Ticaret Şirketi (Kollektif Şirket - OHG)	Yok	Sınırsız	Zorunlu
	Adi Komandit Şirket (KG)	Yok	Komandite Ortak Sınırsız Komanditer Ortak Sınırlı	Zorunlu
Sermaye Şirketleri	Limited Şirket (GmbH)	25.000 €	Sınırlı	Zorunlu
	Limited Şirket-Mini Ltd. (GmbH – UG) Komandit Şirket (GmbH & Co. KG)	1 € (Komandite ortak varsa sermaye konulması zorunludur)		
	Anonim Şirket (AG)	50.000 €	Sınırlı	Zorunlu
	Eshamlı Komandit Şirket (KGaA)	50.000 €	Komandite Ortak Sınırsız Komanditer Ortak Sınırlı	Zorunlu

1.3. KATMA DEĞER VERGİSİ (UMSATZSTEUER- OHNE EINFUHRUM-SATZSTEUER)

Almanya’da katma değer vergisi uygulaması uzun çalışmalar sonucunda 1968 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır. Almanya bu konuda gerek Avrupa Ekonomik Topluluğu (bugün AB) gerekse de diğer dünya ülkelerine öncülük etmiştir. Almanya’da KDV hasılatının % 52,2’sinden federal hükü-

met, % 45,7' sinden eyalet hükümetleri, % 2,1'inden de belediyeler yararlanmaktadır (*European Commission, s:117*).

Almanya'da vergiye tabi kişilerce ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları Almanya'da KDV'ye tabidir (*Bay, 2006:91*). Teslim kavramı sadece mal ve hizmetlerin satışından doğan teslimlerle sınırlı olmayıp diğer her türlü teslim şekillerini de kapsamaktadır. Verginin mükellefi; mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan gerçek ve tüzel kişiler (o mal veya hizmeti tüketen gerçek veya tüzel kişiler adına), ithalatta ise gümrük vergisinden sorumlu olan kişilerdir. Katma değer vergisi mükellefiyeti vatandaşlığa, ana merkezin bulunduğu yere, fatura veya ödeme adresine bağlı değildir. Mükellefiyet için vergiyi doğuran olayın Almanya'da gerçekleşmiş olması yeterlidir. Buna göre Almanya'da;

- * Mal teslimi ve hizmet ifaları (üretim ve satış aşamalarının her bir evresi),
- * Malların Alman gümrük bölgesine ithali,
- * Kuruluşların kendi üyelerine bedelsiz mal teslimleri veya hizmet ifaları,
- * Zirai faaliyetler
- * Gayrimenkule ilişkin faaliyetler,
- * Arazi satışlarında arazinin üzerinde bina inşa edilecekse (*Kamakgün, 1990:38*),

Katma değer vergisine tabidir. Ancak bazı sosyal ve kültürel hizmetler, okullar, tiyatrolar, sosyal sigorta kurumları, hastaneler, hayır kurumları, kültür hizmetleriyle uğraşan eyaletlerin işlettikleri müzeler, botanik ve hayvanat bahçeleri, arşiv ve kütüphanelerden elde edilen gelirler ile akademi ve yüksekokullarca verilen kurs ve konferans gelirleri (buradan elde edilen gelirlerin yine bu okulların ihtiyaçlarında kullanılmaları kaydıyla) katma değer vergisinden muaf tutulmuştur. Yine borç verme, ihtiyatların yatırılması ve yönetimi gibi bankacılık işlemleri, bono ve ortaklık hisselerinin transferi, emlak vergisi ve bununla ilgili işlemler ile malların ihraç edilmesi katma değer vergisinden istisna edilerek, katma değer vergisinin uygulanma alanının sınırları çizilmiştir (*Bay, 2006:91*). Bu uygulamaların yanında bazı teslim ve hizmetler KDV'den istisna edildiği gibi bunlar için yüklenilen KDV'nin indirilmesine izin verilmiştir. İndirilmesine müsaade edilen mal teslimleri ile hizmet ifaları aşağıda verilmiştir.

- * İhracat işlemleri nedeniyle yapılacak mal teslimleri ile hizmet ifaları,
- * Gemi ve uçakların teslimi, ithalatı, tamiri ve bakımı

- * Merkez Bankalarına yapılan altın teslimi ve ithalatı
- * Hava veya deniz yolu ile yolcu taşımacılığı,
- * Alman Federal Tren İşletmeciliği tarafından ortak tren istasyonlarında, operasyon değiştirme istasyonlarında, Almanya dışında bulunan demiryolu idareleri ile sınırı olan trafik hatlarında ve transit hatlarda yapılan teslim ve hizmet ifaları,
- * AB dışında gerçekleşen finansal işlemler.

Almanya'da katma değer vergisi kanunu'nun 18. maddesinde düzenlenen usul ve esaslara göre elektronik erişim ortamında gönderilen beyannameler için vergilendirme dönemi takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Sözkonusu beyannameler üçer aylık vergilendirme dönemini takip eden ayın 10. gününe kadar bağlı olunan vergi dairesine verilmelidir. Ancak geçmiş yıl içerisinde ödenmesi gereken toplam KDV miktarı 6.136 €' yu aşarsa KDV peşin ödeme beyannamesinin (KDVÖB-USTVA) beyan dönemi aylık olarak değiştirilir. Eğer geçmiş yıldaki KDV tutarı 1.000 €' dan daha düşük bir tutarda ise mükellef sadece yıllık katma değer vergisi beyannamesi verir. İşe yeni başlayan mükellefler KDV muafiyeti sınırlarını aşarak KDV beyanı mükellefi olma şartlarına sahip olduklarında veya kendi istekleri ile muafiyetten faydalanmayı reddettiklerinde ilk kuruluş takvim yılı süresince aylık olarak peşin KDV beyanı vermek zorundadırlar. Verilen beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergi 7 gün içinde (17' sine kadar) bağlı olunan vergi dairesine ödenmek zorundadır.

Almanya'da işe yeni başlayan mükellefler için (küçük esnaf) işe başlanılan ilk yıl için işletme toplam cirosunun 17.500 €' yu ve takip eden ikinci yıldaki toplam cironun da 50.000 €' yu aşmayacağı tahmin ediliyor ise katma değer vergisi yönünden isteğe bağlı olarak vergiden muaf olmak mümkündür. (Bu tahmin mükellef tarafından yapılmaktadır). Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 19. maddesiyle küçük esnaf muafiyeti uygulaması olarak düzenlenmiş bu madde hükmüne göre anılan şartların varlığı ve mükellefin isteği üzerine bağlı olunan vergi dairesi tarafından mükellefiyet tesis ettirilmez. Ancak faaliyete başlanılan birinci yıl vergilendirme dönemi kıst dönem ise (işe takvim yılı içinde başlanılarak faaliyetin yılsonuna kadar devam ettirilmesi halinde işe başlanılan gün ile vergilendirme döneminin son günü arasındaki faaliyet süresini ifade eder) bu had 17.500 €' luk haddin onikiye bölünmek suretiyle bulunacak tutarın faaliyet süresi ile (ay olarak) çarpılması suretiyle bulunacak tutar olarak uygulanır. İşe başlayarak faaliyetine devam eden işletmenin birinci yılsonunda gerçekleşen cirosu 17.500 €' yu (kıst dönem olarak faaliyette bulunulması halinde yukarıda verilen formüle göre bulunacak tutarı) aşıyorsa ikinci yıl tahmini olarak

yapılan 50.000 €' yu aşma şartı aranmaksızın vergi dairesi tarafından katma değer vergisi mükellefiyeti -isteğe bağlı olmaksızın- tesis ettirilir. Birinci ve ikinci yıl için yapılan ciro tahminleri aşılmadığı müddetçe katma değer vergisi yönünden muafiyetten yararlanmaya devam edilir. Bu uygulamanın bir istisnası vardır. Mükellef ilk yıl için muafiyetten yararlanmak istemezse gelecek beş yıl müddetince - işi terk etmesi hali hariç- katma değer vergisi yönünden mükellefiyetten çıkamaz. Sosyal amaçlarla küçük esnaf ve sanatkarları, serbest meslek sahiplerini korumaya yönelik olarak getirilmiş olan bu uygulama çeşitli nedenlerle yıllık ciroları belirlenen miktarları aşmayan eski veya yeni işe başlayan mükellefler için önemli kolaylıklar getiren ve avantaj sağlayan bir uygulamadır. Küçük girişimciler için sözkonusu olan bu uygulama Almanya'da mukim (daimi ikametgah sahibi) olmayanlar için geçerli değildir.

Almanya'da halen yürürlükte olan iki tane KDV oranı bulunmaktadır. Bunlardan ilki standard KDV oranı % 19 ve diğeri temel gıda ürünleri, kitap, gazete gibi kültürel yayınlar bazı sağlık ürünleri gibi ürünlerde uygulanan % 7' dir. Verginin matrahı mal teslimi ve hizmet ifalarında; teslim ve hizmet karşılığı ödenen bedel, ithalatta; malın gümrük değeri, kişilerin kendi öz tüketimleri ve kuruluşların kendi üyelerine bedelsiz mal teslimleri ile hizmet ifalarında; malın veya hizmetin emsal bedeli veya maliyetinden oluşur. Katma değer vergi yönünden teslimleri (indirilmiş oran) % 7 oranında vergiye tabi tutulacak birtakım başlıca mal teslimleri ile hizmet ifaları şöyle özetlenebilir.

- * Kitap ve gazete teslimleri (satışı),
- * Özürlüler için yapılacak her türlü teçhizat teslimleri,
- * Temel gıda maddeleri, bitki ve hayvan teslimleri,
- * Sanat ve koleksiyon ürünlerinin teslimi,
- * Tüzel kişilikler tarafından yapılan bağış, sosyal yardım veya dini yardımlara ilişkin teslimler,
- * Yolcu taşıma hizmetlerinin ifası (kamuya ait olmak ve 50 km geçmemek şartıyla),
- * Kültürel amaçlı yapılan gösterilere giriş ücretleri,
- * Gençleri Koruma Kanunu kapsamında yapılan film gösterimleri ile film haklarının kullanılması
- * Sirk gösterilerinin yapılması, hayvanat bahçelerinin işletilmesi.
- * KDV tutarının faturalarda ayrıca belirtilmesi zorunlu olmakla birlikte 100 Euro'ya kadar olan faturalarda sadece KDV oranının belirtilmesi mümkün bulunmaktadır. Tıp ve sigorta hizmetleri ile genel olarak yurt dışına ihraç edilen mal teslimleri ve hizmet ifaları vergiden istisnadır^a.

Benzin, alkollü içecekler, tütün, çay ve kahve dahil olmak üzere birçok ürünün satışı KDV dışında ek satış vergilerine tabidir.

1.4. GÜMRÜK VERGİSİ

Almanya’ da üretilen mallar için tüketim vergisi arttırılmış ise, bu ülkeye ithal edilen mallar için de aynı vergi oranı geçerlidir. İthal edilmiş veya yurt içinde üretilmiş mallar için farklı oranlar uygulanmamaktadır. Almanya’da gümrük vergisi uygulamaları Avrupa Birliği direktifleri doğrultusunda şekillenmiştir. Petrol, tütün, kahve, bira, alkollü içkiler, sparkling şarap tüketim vergileri gibi tüketim vergileri uygulanmaktadır. Dolayısıyla ithal edilen malların fiyatlarının da federal devlet içinde satılan mallar ile aynı düzeyde olması için aynı vergi oranlarının uygulanması gerekmektedir. Kısaca bu vergileri açıklarsak;

Madeni Yağlar Tüketim Vergisi: Bu vergi gelirlerinin tamamı merkezi hükümete aittir. Madeni yağlar vergisi ülkede imal edilmiş veya ülkeye ithal edilmiş olan petrol v.b. ürünler üzerinden alınır. Verginin mükellefi, depo veya fabrika sahipleri ile gümrük antrepo sahipleridir. Her bir yağ türü için kilogram veya litre üzerinden farklı maktu vergiler belirlenmiştir.

Tütün Tüketim Vergisi: Tütün vergisinin de tamamı federal hükümetçe alınır. Tütün vergisi purolar, sigaralar, içilecek tütün, çiğnemelik tütün, el ürünü tütün, elle yapılan sigara, tütüne benzer malzemeler ve sigara kağıdı üzerinden alınır. Verginin mükellefi; bu malları üreten fabrika sahipleri, malların ithalinde bu malları gümrüğe getiren kimselerdir. Bu vergi belirlenmiş asgari maktu vergi tutarlarından aşağı olmamak üzere; sigara ve purolarda perakende satış fiyatı üzerinden % 21,96 oranında, sigaralık tütünlerde perakende satış fiyatının % 18,12 si, pipo tütünlerinde ise perakende satış fiyatının % 13,5’i olarak uygulanır (*European Commission, s:119*).

Kahve Tüketim Vergisi: Kuru ve kavrulmuş kahve ile poşetlenmiş kahve üzerinden federal hükümetçe alınan bir vergidir. Bunları ithal edenler verginin mükellefidir (*European Commission, s:125*). Bu vergi sorumluluğun doğduğu ayı takip eden ayın 15’ ine kadar ödenir.

Bira Tüketim Vergisi: Bu vergi eyalet hükümetlerince bira veya biraya benzer içeceklerden alınır. Bu malları imal edenler veya ettirenler bira vergisinin mükellefidirler. Bira ve benzeri içeceklerin içindeki alkol oranı, hacmi ve sertliğine göre belirlenmiş maktu vergi tutarları vardır. Vergi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği ayı takip eden ayın 20’sine kadar ödenir (*European Commission, s:124*).

Sparkling Şaraplar Tüketim Vergisi: Federal hükümetçe sparkling şaraplar ve

buna benzeyen içecekler üzerinden alınan bu verginin mükellefi, bunları imal eden işletme sahipleri ile bu malları ithal edenlerdir. Hektolitre başına ve içindeki alkol yüzdesine göre belirlenmiş maktu vergi miktarları vardır (*European Commission, s:122*). Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği ayı takip eden ayın 25' ine kadar ödenir. Bu ödemeler ertelenemez.

2. ALMANYA'DA GİRİŞİMCİLİK VE TEŞVİKLER

1.1. GENEL OLARAK GÜNCEL İŞLETME TANIMI VE ÖNEMİ

KOBİ'ler ve Mikro İşletmeler 2005'e kadar aynı tanımlamalarda yer almaktaydı. Son yıllarda KOBİ'lerin önem kazanmasıyla birlikte bu girişim türlerinin benzerliklerinin yanında farklılıklarının daha ağırlık taşıdığı görülmektedir. Yapılan ve uygulanmaya çalışılan programlarla istenen sonuçlara ulaşılamaması, KOBİ'lerin mercek altına alınmasını gerekli hale getirmiştir.

AB ve Dünyada Genel Kabul Gören KOBİ İşletme Büyüklüğü Kriterleri			
İşletme Tipi	Çalışan Sayısı	Yıllık Ciro	Bilanço Değeri
Orta Büyüklükte	50 – 249	= 50 milyon €	= 43 milyon €
Küçük	10 – 49	= 10 milyon €	= 10 milyon €
Mikro	0 – 9	= 2 milyon €	= 2 milyon €

Kaynak: Commission of The European Communities, 08.05.2003, S. 39, (01.01.2005'de yürürlüğe girdi).

KOBİ'ler kendi içinde yeniden sınıflandırılarak tanımlanmıştır. Çünkü birbiri ile çok büyük yapısal, finansal farklılıklar taşıyan ekonomik birimler olan Mikro İşletmelerin genel bir KOBİ tanımının içinde ele alınması gerek finans kurumları gerekse bürokrasi bakımından yeterli olmadığı anlaşılmıştır.

Tanımlama on yıllarca devasa işletme büyüklükleri ile meşgul olan, o yönde iktisadi, yatırım ve istihdam politikaları üreten alman politikacıları, iktisatçıları ve kamuoyu için de pek kolay alışılabilecek bir konu olamadı. Ancak AB mutfaklarında genel olarak 500 milyonluk Avrupa kıtasının tamamı ve gelecek 10-20-50 yıllık planlar ve senaryolara göre üretilen daha gerçekçi iktisadi politikalar sayesinde Avrupa Birliği ve özelden Almanya'nın ayakları yere basmaya başladı. Bu süreç 'Bir Kişilik Ltd'eri BEN AŞ'leri gündeme taşıdı. Küçük Güzeldir sloganları hayata eşlik etmeye başladı.

Ancak henüz ülkemizde de Esnaf Odalarının, KOBİDER'lerin, Bakanlıkların ve Bankaların, Bilim ve Araştırma kurumlarının resmi olarak ticaret kanu-

nunda tarifi yapılmış olmasına rağmen ortak işletmecilik, girişimciliği teşvik diline sahip olamadığının altını çizmek gerekmektedir. Bu ortak dile sahip olamamak T.C. Sanayi Bakanlığı'nın sayfasında yapıldığı söylenen genel tarama envanteri sayıları ile 6 milyon olduğu iddia edilen, toplam işletme sayısının, Esnaf Odaları Birliğinin veri tabanlarında 4 milyonun altında, TOBB veri tabanlarında sadece 1,7 milyon ticaret siciline kayıtlı işletme sayısına göre KOBİ politikalarından bahsetmelerini basından ve çok çeşitli yayınlardan takip etmekteyiz. Böylesi platformlarda bu konunun ortak yaklaşımlarla hem daha isabetli analiz edilebilmesi hem de çözüme dair önermelerin daha etkin olabilmesinin olanakları tartışılması yararlı olacaktır.

1.2. ALMANYA'DA GİRİŞİMCİLİK

1950'lerde başlayan hızlı makineleşme ve ticaretin tekelleşmesi, sermaye birikiminin yoğunlaşmasına, 30 yıllık tarihsel gelişimin bir sonucu olarak dev boyutlu ticarethanelerin ve üretim birimlerinin 1980'lerde hız kesmeye başlaması perakende ticaret ve gastronomi alanında yeni boşluklar oluşmasının yolunu açmıştır.

1980'e kadar olan süreçte aşırı bürokratik engeller nedeni ile önü açılmayan Türk girişimci adayları pek fazla bir gelişme varlık gösteremediler. Ancak 1973' de açılan ilk (Einkaufszentrum) alışveriş merkezinin ardından başlayan süpermarketçilik süreci yüzlerce yıllık el zanaatçılığını, (Tante Emma Laden) Emma Teyzenin Dükkanlarını birer birer kapanmaya zorladı. Aradan geçen 10-15 yıllık süreç ve süper marketler alışveriş mağazaları rüzgarının hız kesmesi pazarda yeni boşlukların oluşmasına ve fark edilmesine yol açtı.

1950 – 2007 Yılları Almanya'da Kayıtlı İşletmeler	
Yıl	Toplam İşletme
1950	6 Milyon
1973	2,5 Milyon
1991	3,5 Milyon
2007	4,6 Milyon

Kaynak: Federal İstatistik Dairesi 2008

1980'lerde artık bundan sonraki süreçte ve yakın gelecekte ne kamu sektöründe ne de büyük sanayi işletmelerinde yeni iş olanaklarının mümkün olamayacağı belirginleşmeye başlayınca serbest çalışmak kendi işini kurmak önem kazanmaya başladı.

Bu gelişmeler; gelecekteki birkaç on yıl içinde, gelişmiş ülkelerdeki serbest çalışanların, girişimcilerin iki kattan daha fazla artış göstereceğini göstermektedir. O zaman toplam çalışanların % 20-25'i serbest girişimci sta-

tüsünde olacak. Çalışanların % 40'ı sözleşmeli, sınırlı işgören olarak veya kendi hesabına çalışan memur statüsünde çalışıyor olacak. Sadece kalan % 30 – 40 düzenli iş saatlerine bağlı, genelde devlet memurları, süresiz iş anlaşması ile çalışıyor olacak. İşsizlik % 5 – 10 arasında sürekli olarak bulunacak. Yönetim kademelerinde kadınların oranı % 40'lara kadar yükseleceği tahminlerini doğrulamaktadır (Horx, 2006:47).

Tablodan da görüleceği gibi 1950'den 1973'e kadar geçen yaklaşık yirmi yıllık süreçte 4 milyona yakın serbest çalışan küçük işletme kapanmıştır. Buna karşılık 1973'den 1991 (iki Almanya'nın birleşmesi ile Almanya Demokratik Cumhuriyetindeki 460 bin işletmenin de eklenmesi ile) ancak bir milyon artarak 3,5 milyon seviyesine yükselmiştir. 1990'dan sonra hız kazanan özelleştirme ve merkez sanayi ülkesi olarak Almanya'da yeni yatırımların gerçekleşmemesi nedeni ile giderek artan işsizlik ve atıl kalan motivasyonsuz ama eğitilmiş emek gücünün yeniden üretim hayatına kazandırılması politikaları hız kazandı. Bunların başında işsizlere yönelik olarak yeni iş kurmada köprü kredi teşvikleri, 'BEN AŞ' gibi doğrudan maddi teşviklerle son 10-15 yılda yaklaşık bir milyon kişi kendi işini kurma imkanına kavuşmuş oldu. Bu bir milyon yeni girişim, işyeri kuruluşu ortalama olarak 3 milyon yeni işyeri anlamına gelmektedir.

Dev Alman ekonomisine yabancı sayılacak birçok tanım ve kavram son 15 yılın gündeminde önemli bir yer işgal etti. 'Einmann GmbH' (Bir kişilik Limitet Şirket), 'Ich AG' (Ben Anonim Şirketi – Burada Anonim Şirket ile anlatılmak istenen sembolik olup, teşvik ediciliği bakımından böyle adlandırılmaya gidilmiştir.). Bu teşvik projesi kapsamında, 4 yıl gibi kısa sayılacak bir uygulama döneminde 95.000 girişim teşvik edilip gerçekleştirildi. 2006 yılı itibarıyla birçok girişim destek fonları kaldırılarak belirli desteklemelerde toplandı. Bu mikro teşvikler Almanya'da yaygınlaşırken, 'Mikro Unternehmen' bütün AB ülkelerini kapsayan bir tanımlama olarak ekonomik yaşama damgasını vurmaya başladı.

Alman Ekonomi Bakanlığına Bağlı Girişimci Teşvik Merkezi (Förder Zentrum) gerek yeni kurulacak girişimler için gerekse kuruluşunun ilk 3 yılındaki küçük işletmeler için her bir danışmanlık hizmet paketi çerçevesinde girişimci tarafından serbest mali danışmanlık piyasasından satın alınan danışmanlık hizmetinin yüzde ellisini, 1.500 €' ya kadar karşılıksız finanse etmektedir.

Girişim Danışmanlığı hizmetleri sektörü doğrudan ve dolaylı yönlendirmeler ile son 20 yılda yaygın ve artı değer oluşturan bir sektör durumuna gelmiştir. Herhangi bir işsiz veya çalışmakta olan girişimci adayından, ister kendi hesabının bulunduğu en yakın kredi kurumu olsun, isterse başka herhangi bir kamu kurumu olsun, tüm kurumlar tarafından ilk adım olarak bir Girişim Danışmanından bilgi alıp almadığı sorulmaktadır. Girişim-

ci adayından bu alandan herhangi bir uzmanın bu hayale veya fikre nasıl baktığı, olurunun alınıp alınmadığına dair bir rapor muhakkak aranmaktadır, henüz hazırlanmamış ise en uygun danışmalık kurumuna yönlendirilmektedir.

Bu yardımların sınırı toplam 100.000 €' ya kadar çıkabilmektedir. Yeni girişimcilere, işletmelerine personel almaları halinde, 3 yıla kadar çıkarılabilen ve alınacak personel toplam maliyetinin yüzde seksenine kadar karşılıksız veya çok düşük faizli krediler biçiminde destekler sunulmaktadır. Yeni patent, marka müracaatları 500.000 €' ya kadar gerek özel bankalar, gerekse Kefalet bankalarının kefilliği ile sağlanabilen krediler ile Girişim danışmanı Uzmanların rapor ve Uygulanabilirlik projeleri kapsamında desteklenmektedir.

2005 Yılında Almanya'da sadece 'Ich AG' (Ben AŞ) teşvik programından 320.000 yeni girişimci yararlanmış olup girişim başına 14.400 € geri ödemesiz teşvik verilmiştir. Toplam teşvik 4.608.000.000 € olup Almanya'da 2002 - 2006 yılları arasında 'ICH AG' kuranlar ve yeni bir girişimde bulunmak için köprü kredi (Überbrückungsgeld-ÜG) teşviklerinden yararlananlar toplam 8,61 Milyar € maddi devlet desteğinden yararlanmışlardır.

DIHK 2006 yıllık raporuna göre; 70.902 yeni iş kuruluşuna danışmanlık hizmeti sunulmuş, Bunlardan 25.762'si köprü girişim teşviki kullanmış, 13.586'sı 'Ben AŞ.' olarak bilinen üç yıllık kuruluş teşvikinden yararlanmıştır. 575 girişime, Girişimci Sermayesi şeklindeki düşük faizli kredi verilmiş, 3.938 girişimciye Devlet Yatırım Bankası kefaleti ile kredi almalarına olanak sağlanmış, 2.327 girişimciye, Eyalet Bankalarından teşvik kredisi kullanılmıştır. Aşağıdaki Tablo, son yıllarda giderek artan girişimci sayısında etkin olan önlemlerin önemini ve verilen hibe ve geri ödemesiz doğrudan maddi teşviklerin amaç dışı kullanıldığı, zaten kısıtlı olana maddi kaynakların israfına neden olduğu iddialarının ne kadar yersiz olduğunu göstermektedir.

Almanya'da Uygulanan Girişimcilik Teşvikleri ve Hibelerin İşsizlikle Mücadelede Efektif Etkileri		
Hibe Teşvik Programları	Devam eden Girişimler (%)	İşyerini Kapatmalar (%)
Überbrückungsgeld Köprühibeleri	% 71	% 29
Ich AG Ben AŞ	% 78	% 22
Toplam	% 74	% 26
<i>Kaynak: Susanne Noll, Frank Weissner, Existenzgründung aus Arbeitslosigkeit, WSI-Mitteilungen 5/2006</i>		

Almanya'da (BDU) Alman Girişim Danışmanları Birliği'ne göre, toplam 15.700 Girişim Danışmanlığı (WBV'a göre ise şahıs girişimleri ile birlikte 24.800) bulunmaktadır. Bu danışmanlık kuruluşlarında, 68.500'ü danışman olmak üzere, toplam 91.600 kişi istihdam edilmektedir.

AB genelinde 315.000 profesyonel girişim danışmanı aktif olarak mesleği icra etmektedir. Türkiye'de ise, YDD'ini kurucularından, Tülin Seçen'in tahminlerine göre 8.000-9.000 civarında Girişim Danışmanı mesleki faaliyette bulunmaktadır.

Bu önlemler ve daha milyarlarca Euro'luk teşviklerle desteklenen Alman Küçük ve Mikro İşletmelerin dünyanın en çok ihracata yönelik üretim yapıyor olmalarının sebepleri daha iyi anlaşılmaktadır (*Focus, 2006:21*).

Gründer Magazin dergisinin 7 Ocak 2007, tarihli sayısında, DIHK Başkanı Georg Braun'un 2006 yılı raporu Mikro işletmelerin ve Bu yeni girişimlere sunulacak danışmanlık hizmetinin önemini bir kez daha hatırlatmaktadır. Aktif yeni girişimci yaşı ortalaması 30-39 arasında olduğundan hareketle yapılan tahminlere göre, demografik yaş ortalamasının yükseliyor olması nedeniyle 2050 yılında %40 oranında daha az yeni iş kurma girişiminde bulunulacak. Bunun gibi varsayımlar ve ihtiyar kıtada yeni istihdam yaratıcı yatırım beklentilerinin sınırlı olması gerek AB'yi gerekse motor ülkelerden olan Almanya'yı acil önlemler almaya yöneltiyor (*Gründermagazin.com*).

Bir merkezi de Brüksel'de bulunan, Alman Sanayi ve Ticaret Odaları Birliği (DIHK) tarafında hazırlanan, Aralık 2006 tarihli Rapor ile bir yandan AB Komisyonunda 2006 başında '*AB kanunları Girişimcilerin önünde köstek değil aksine serilmiş kırmızı halı gibi olacak*' tespiti ile belirtildiği gibi, özellikle küçük girişimciliğin önünü açacak öneriler paketini ilgili bakanlıklara ve kamuoyuna sunulmuştur. Aşağıdaki iki tahmini rakam aslında tablonun önemini açıklamaya yetiyor (*DIHK, 2006*).

AB raporlarında, 24 milyon olarak tahmin edilen KOBİ'nin yaklaşık % 60'ını oluşturan, tek kişilik şahıs girişimcilerin % 15'nin, bürokratik yükü olmasa, bir kişilik de istihdam etme isteğinin ve kapasitesinin olduğu vurgulanıyor. Bu 1,5 milyon kişiye yeni iş imkanı anlamına gelmektedir.

DIHK ise; bürokrasi ihtiyaç duyulan maksadını aşarak ekstra bir maliyete dönüşmüş bulunmaktadır. Kişisel girişimciliği, bireysel inisiyatifini engellemektedir. Böylece hem yeni iş olanaklarına engel olmakta, hem de kalkınmanın önünde engel teşkil etmektedir. Bir işçinin küçük işverene maliyeti, büyük işletmeye oranla 12 kat daha fazladır. Anti bürokratik reformlar ile bir yandan girişimciliğin önü açılması hedeflenirken diğer yandan, yıllık 80 Milyar € sadece Almanya'da tasarruf sağlanacağı tahmin edilmektedir (*DIHK, 2006*).

DIHK'nın raporunda girişimciliğin teşvik edilmesine vurgu yapılmasının yanında, küçük işletmelerin, personel kayıtlarının basitleştirilmesinden, detaylı fatura ve belge matrahlarının, envanteri tutulması gereken demirbaşların en düşük bedellerinin (410 €'dan 1.000 €'ya) yükseltilmesine, KDV beyannamesi verme yükümlülüğünün bulunmadığı (götürü usul olarak alınabilir. Şimdi üst sınır yıllık, 17.500 €, takip eden yıl 50.000 €, yeni teklifte 25.000 €'e 75.000 € olarak verilmiş) mikro işletme sınırlarını yükseltmek gerektiğine işaret edilmek istenmiştir. Küçük işletmeler için katma değer vergisi ve muhtasar (gelir stopaj) beyanname yönünden vergilendirme dönemlerini aylık değil üç aylık olması v.b. değişiklikler önerilmiştir (DIHK, 2006).

3.2.1. ALMANYA'DA GÖÇMEN GİRİŞİMCİLER

Büyük marketler ve hizmet kuruluşları için 20. yüzyıl boyunca yaşanan 100 yıllık süreç mevcut pazarların bazı köşelerinin, kimi çıkmaz sokaklarının karsız olduğunun, teknolojik gelişmeler nedeni ile de karsız hale geldiğinin anlaşılması ile sonuçlandı.

Gastronomi sektöründe son 50 yılda, özellikle Almanya'da 'DÖNER'in 'HAMBURGER'e karşı savaşından galibiyetle çıkması çarpıcı bir örnektir.

Günümüzde % 80'i göçmen kökenli mikro girişimcilerin elinde bulunan (bakkal veya mini markete tekabül eden adının Türkçe'deki köşkten geldiği söylenen) KIOSK'ların ve 'TANTE EMMA LADEN'ların yerini alan (Mehmet Amca) 'ONKEL MEHMET'in Manav-Bakkallarının almış olması üzerinde durulması gereken gelişmelerdendir.

Diğer yandan artık yerleşik hale geçmeye başlayan ve kısmen kendi yarı kapalı topluluklarını oluşturmaya başlayan İtalyanların, Yunanlıların, Portekizlilerin yanında Türkler de kendi pazarlarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik imalat ve hizmet sektörlerinin hemen hemen her dalında girişimlerde bulunmaya hız vermişlerdir.

1990 - 2007 Yılları Arasında Göçmen Kökenli Girişimciler	
Yıl	Girişimci sayısı
1990	360.000
2005	555.000
2007	582.000

Kaynak; Federal Çalışma Bakanlığı İnternet Sitesi

Federal Çalışma Bakanlığının internet sitesinin ilk sayfalarında 15-20 yıl önce yadırganacak yorumlar ve sayısal verilere özel dikkat çekilmekte ve

yabancı girişimcilerin istikrarlı bir şekilde artan sayılarla işsizlikle mücadele kapsamında politikalara uygun olarak kendi işyerlerini kuruyor olmalarından övgü ile bahsedilmektedir.

3.2.2. ALMANYA'DA TÜRK VE TÜRK KÖKENLİ GİRİŞİMCİLER

Almanya'ya 1960'larda başlayan işçi göçü 80'li yıllara gelindiğinde artık çok karmaşık bambaşka süreçlere evrimleşmeye başlamıştır. Bir yandan her yıl on binler, yüz binlerce vatandaşımız tersine göç süreci yaşıyor, diğer yandan Almanya'da yerleşik duruma gelmeye başlayan, hatta o ülkenin vatandaşlığına geçen vatandaşlarımız evlilik, ekonomik iltica v.b. nedenlerle yine on binlerce yeni katılımlarla kalıcı duruma geçmeye başlıyorlardı. Vatandaşlarımızın orada artık misafir işçi olmaktan çıkıp bu gün sayıları 700 bine varan Alman Vatandaşlığı alanlarla birlikte bu gün yaklaşık 3 milyonluk bir göçmen toplumuna dönüşmeleri onların iş ve iktisadi hayata katılımlarını da etkileyerek değiştirmeye başlamıştır.

Ancak 13. yüzyılda Anadolu'ya düzenlenen haclı seferlerinde savaş esiri olarak getirilen bu gün önemli bir Holdingin sahibi olan Selçuklu soyundan gelen (yüzlerce yıllık kullanım ve yazım biçimleri nedeni ile Soldan'a dönüşmüş olup Göthe'nin annesinin de ait olduğu iddia edilen Sultan) Soldan ailesini tarihin tozlu sayfaları arasından günümüze kadar takip etmek mümkündür.

Daha sonra Viyana savaşında esir alınan on binlerce Osmanlı yeni çerisinden olup 16. Yüz yılda Münih yakınlarında 'Paşa'nın Kahvesi' ni açan sipahileri ve Osmanlı İmparatorluğu dönemindeki ortak ticari girişimleri müstesna başlangıcın temel taşları olarak anıp tarihsel süreçteki yerine yerleştirmek doğru olacaktır.

İlk yıllarda sadece kendi kapalı topluluklarının ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla ortaya çıkan Türk girişimler geçen 40 yılda değil sadece Almanya ve AB pazarlarına küresel pazarlara açılan girişimlere dönüşmüştür. Bunun yanında son zamanlarda araştırmacıların, bilim insanlarının artan işsizlik karşısında Almanlara dahi örnek göstereceği girişimci ruhunu, Türk girişimciliğini gündeme taşıyan girişimler imza atmaktadırlar.

Almanya'da özellikle küçük girişimlerde ve perakende sektörlerinde yoğun olduğu bilinen % 25'lere varan kayıt dışılığı da hesaba kattığımızda ister sayı bakımından ister yıllık cirolar bakımından bu rakamın 85 bin olarak telaffuz edilmesinin oluşturulan yıllık hasılatın 40 milyarlaraya kadar ulaşmış olduğunun söylenmesi gerçek büyüklükleri ve ulaşılan hacmi daha iyi yansıtabacaktır.

Türk kökenli girişimcilerin 120 sektörde faaliyet gösterdiklerini de dikkate aldığımızda bu aktif girişimciler ordusunun nasıl bir işbirliği potansiyeline sahip oldukları daha iyi anlaşılacaktır.

Almanya'da Türk Girişimciler	
Yıl	İşletme Sayısı
1987	25.500
1997	47.000
2007	75.000

Kaynak; Stiftung Zentrum für Türkeistudien, Essen 2007

Ancak son yıllarda doğrudan maddi teşvik ve hibelerde kısıtlamalara gidilmesi gerek yabancılarda gerekse Alman girişimcilerde bir motivasyon kırılmasına neden olmuştur. Teşviklerin gerçek anlamda teşvik edici role sahip olduğu 1995-2001 arasında yıllık ortalama 500.000 – 600.000’lerde dolaşan yeni işyeri kuruluş rakamları, 2001-2008 yıllarında yıllık 416.000’lere kadar gerilemiş bulunmaktadır.

Bu durum kaçınılmaz olarak daha zayıf mesleki eğitim durumunda olan, kredi şansı kendi akraba çevresi avantajı dışında daha sınırlı olan Türk işsizler kitlesinin ve potansiyel girişimci adaylarını daha umutsuzluğa ve çaresizliğe itmektedir. Yeni girişim trendi yabancılarda genel olarak henüz tüm canlılığını kaybetmemiş olmakla birlikte bir düşüş ve yavaşlama sürecine girmiş bulunmaktadır.

4. SONUÇ

Teşvik uygulamaları her ne kadar küresel ekonomik kriz nedeniyle son yıllarda azalan bir ivme kazanmış olsa da girişimciler açısından büyük önem taşımaktadır. Verilen teşviklerin yanında ülkenin vergi sisteminin de bu teşviklere yaklaşımı, teşvik edici politikalara karşı oluşan kamuoyu baskıları gibi çeşitli faktörlerin de arzettiği önem yadsınamaz. Oldukça karışık düzenlemelerin yer aldığı Alman vergi sisteminde son yıllarda yaşanan sadeleştirme çalışmalarının yanında mükellefe yönelik çeşitli kolaylıklar getirmeyi hedefleyen vergisel düzenlemeler yapılmaktadır.

Bütün bu düzenlemelere ilave olarak yapılan çalışmalar bireysel girişimciliğin öneminin devletçe daha iyi kavranıldığı yönünde kanaat uyandırmaktadır. Gelişen devlet anlayışına paralel olarak sunulan kanun teklifleri veya diğer düzenlemeler Almanya’da bundan sonraki süreçte özellikle de bireysel girişimcilerin -ister birey isterse de mikro işletme düzeyinde- korunacağı ve kollanacağı yönündedir.

Artma yolunda ivme kazanan işsizliğe çözüm yolu olarak başlıca devlet politikasının bireysel girişimcilerin desteklenmesi olduğu gerek devlet adamları gerekse de bürokratlar tarafından çeşitli ortamlarda dile getirilmektedir. Almanya’da geline bu noktada gerek Almanya’da yaşayan gerekse de

Türkiye’de yaşayıp Almanya’da yatırım yapmak isteyen Türk girişimcilerin ekonomide yerlerini alması insanlığa yapılacak en büyük hizmet olacaktır.

KAYNAKÇA

Sürelî Yayınlar/Dergiler:

Bay, H. 2006, Ekonomisi ve Vergi Sistemiyle Almanya, Mali Pusula Dergisi, Nisan, Yıl:2, S: 16.

Benlikol S.ve Müftüoğlu H. 2000 Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi (1998), İstanbul Ticaret Odası Yayını, Yayın No: 2000-25.

European Commission, Inventory Of Taxes Levied in The Member States of The European Union 17th Edition

Ferhatoğlu. E. 2003 Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz, E-akademi Dergisi, Eylül, Sayı: 19 <http://www.eakademi.org/-makaleler/eferhatoglu-1.htm>, Erişim: 22.02.2009.

Gözübüyük, A. Ş. (1999) Anayasa Hukuku, Güncelleştirilmiş 8. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.

Ortaç. F.R..1999. Vergilendirilebilir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 2.

Sirkeci, O. (2009). In Spe In Der Hoffnung Yeni Ufuklara!, Kobi Dünyası, EGEKOBİDER Yayın Organı, Ocak-Şubat, Yıl: 4, Sayı: 15, s.14.

Horx, M., Zukunft Institut ve Nürnberg Messe GmbH, Biofachletter Dergisi, sayı 3, Ocak 2006

Lang, J., Verfassungsrechtliche Bestimmung DerSteuergerechtigkeit, (Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri, Çev. Dr. Funda Başaran), XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu Anayasal Mali Düzen, 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2000.

Öz, E. (2004) Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara.

Selimoğlu, K. S, Sirkeci,”O. (2006) Kobilerde Yeni Yaklaşım: Mikro İşletme Modeli Dünya’daki ve Türkiye’deki Boyutları”,Uluslararası 2. Orta Asya Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Konferansı, Kasım 3-4/2006, Almaata, Kazakistan.

Süer, M. Z. (1999) AB’de Vergi Uyumlaştırılması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri, Maliye Hesap Uzmanları Kurulu Yayını, Cilt: I, Ankara.

Tosuner M. ve Ankan Z., (2009), Türk Vergi Sistemi, İlkem Ofset, İzmir.

Uzun, Ş. (2003) Federal Almanya Yönetim Sistemi”, Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim içinde (ed. Koral-tayNitas), Türk İdari Araştırmalar Vakfı, Yayın No:2, EGM, Ankara, s.645-678. http://www.arem.gov.tr/proje/yonetim/Dunyada-_Kamu_yon/almanya.pdf, Erişim 04.03.2009

Raporlar:

Ankan.Y2002.İSMMMO,2002VergiRaporu, <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/docs/>

[Rapor-lar/2002VergiRaporu.pdf](#), Erişim: 06.02.2009.

DIHK, Standortpolitik Vorschläge, (2006) S.66, Brüksel, Dezember.

Erdem, B. ve Bektaş V., (2005) Alman İdari Yargı Hakimler Birliği'nin Daveti Üzerine Yapılan Çalışma Ziyareti Raporu , [http://www.ankarabim.adalet.gov.tr/Duyurular/ htm](http://www.ankarabim.adalet.gov.tr/Duyurular/htm), Erişim: 25.11.2005.

Kamakgün, K. 1990 Federal Alman Vergi Sistemi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeterlik Etüdü Raporu", Rapor Sayısı: XIX-16/1.

Rakıcı, C., 2002 Vergi Adaleti Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi, (Basılmamış Yüksekisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Reifner, Groessl, und Nomos, Krüger. 2003 Studie über Kleinunternehmen und Banken in der Krise, Iff (Institut Für Finanzdienstleistungen e.V.), Rödingsmarkt.

TESK, AB ve AB Mali Kaynakları Rehberi, S.29, Mayıs (2006).

Wansleben, Dr. Martin, 2006. Statement von DIHK-Hauptgeschäftsführer, zur Pressekonferenz am 19.

Schmitz, Claus Walter. 2007 Konjunktürelle Einflüsse Der deutschsprachige Beratungsmarkt - Entwicklungen und Perspektiven, Präsident, Bundesverband der Wirtschaftsberater BVW e. V. Köln.

Susanne Noll, Frank Weissner, Existensgründung aus Arbeitslosigkeit, WSI-Mitteilungen 5/2006

İnternet Kaynakları:

http://www.igeme.org.tr/Arastirmalar/ulke_sek/index.cfm?sec=ara , Erişim: 04.02.2009.

<http://www.portfoliobuilders.com.sg/files/05germany.pdf> Erişim: 06.02.2009.

http://www.handbuch-deutschland.de/book/tu/003_001_005.html, Erişim: 23.11.2005

<http://www.ba-auslandsvermittlung.de> , Erişim: 04.03.2009

http://www.worldwide-tax.com/germany/germany_tax.asp Erişim: 20.02.2009.

<http://www.howtogermany.com/pages/germantaxes.html> , Erişim: 24.02.2009.

Wegweiser Deutschland Umsatzsteuer in Deutschland Häufig gestellte Fragen,[http://www.tobb-org.tr/rehber/ almanya.php](http://www.tobb-org.tr/rehber/almanya.php), s.7., Erişim: 27.11.2005.

Ein Handbuch für Deutschland, s.131., [<http://www.integrationsbeauftragte.de>, Erişim: 20.11.2005.

<http://www.steuba.de/steubainformationen/033cba9b640dc4704/033cba9ba20824c01.html#2> Erişim:21.02.2009.

(Deutscherentenversicherungsgesetz)http://www.deutscherentenversicherung.de/n/nn_79080/SharedDocs/de/Inhalt/02_Rente/00_rente_mit_67/Januar_07_regelaltersrente.html (Erişim: 05.03.2009)

[http://de.wikipedia.org/wiki/Umsatzsteuer_\(Deutschland\)#Lieferung_.E2.80.93_.C2.A7](http://de.wikipedia.org/wiki/Umsatzsteuer_(Deutschland)#Lieferung_.E2.80.93_.C2.A7).

C2.A03 Abs-..C2.A01 UStG , Erişim: 06.03.2009.

<http://www.tatsachen-ueber-deutschland.de/tr/inhaltsseiten-home/almanyasoezluegue.html?type=1&ab-c=5> Erişim: 07.01.2009.

<http://www.kanberkilinc.com.tr/almanyada-yabanci-sirketlerin-subelerinin-kurulmasi.htm>, Erişim:07.03.2009

http://www.acceleratedshareplans.info/reuters/taxGuides/Germany_DSOP_final.pdf,
Erişim: 25.02.2009.

http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page?_pageid=2373,47631312,2373_58674404&_dad=portal&_schema=PORTAL#IV.3., Erişim: 08.03.2009.

tsecen@iccdanismanlik.com.tr, www.iccdanismanlik.com.tr

<http://www.ydd.org.tr/tr/haber.asp?ID=79>, 14.10.2006 <http://www.gruendermagazin.com/existenzgruendung-index-56---foerderung.htm> (erişim; 10.07.2006)

www.adie.org

www.weetu.org

Presse- und Informationsamt der Bundesregierung, Juni 2005

<http://www.aesob.org.tr/vergi.htm#altbolum>

www.kobinet.org.tr

http://www.arem.gov.tr/proje/yonetim/Dunyada-Kamu_yon/almanya.pdf Erişim Erişim
04.03.2009