

ALMANYA'DA VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ UYGULAMASI VE BU ALANDA YAPILAN SON YASAL DEĞİŞİKLİKLER

*Application of Inheritance and Accessions Tax in Germany and the Latest
Legal Amendments in this Field*

Dr. İdris Hakan FURTUN*

Giriş, I. Veraset ve Bağışlama Vergisine İlişkin Açıklamalar, 1. Veraset ve Bağışlama Vergisinin Alman Vergi Sistemi İçindeki Yeri ve Sahip Olduğu Nitelikler, 2. Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasasının Yapısı, 3. Veraset ve Bağışlama Vergisinin Unsurları, a) Verginin Yükümlüsü ve Yükümlülük Türleri, aa) Tam yükümlülük, ab) Dar yükümlülük, b) Verginin Konusu, c) Vergiyi Doğuran Olay, d) Vergi Kolaylıkları, da) Muaflıklar, db) İstisnalar, e) Matrah ve Değerleme, ea) 31.12.2008 tarihine kadar arazinin-emlakın değerlemesi, eb) 31.12.2008 tarihine kadar işletme malvarlığının değerlemesi, ec) 31.12.2008 tarihine kadar sermaye şirketleri hisselerinin değerlemesi, f) Vergi Oranları, g) Vergi Borcunun Hesaplanması, ga) Vergi Sınıfları, gb) Eski Tarihli İntikallerin Dikkate Alınması, II. Veraset Vergisi ve Değerleme Hukuklarında Reform Yapılmasına Dair Yasa (ErbStRG-Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts) Hakkında

* Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Maliye Ana Bilim Dalı Öğretim Elemanı.

Açıklamalar, 1. Veraset ve Bağışlama Vergisi Reformunun Gelişim Süreci, 2. Anayasa Mahkemesi Kararı, 3. Değerlemeye İlişkin Yeni Düzenlemeler, a.Boş Arazi (Unbebaute Grundstücke), b. Üzerinde Bina Olan Arazi (Bebaute Grundstücke), c. İşletme Malvarlığı/Sermaye Şirketleri Payları, 4. Himaye düzenlemesi (Verschonungsregelung), 5. Aile Yurdu (Familienheim) İstisnası, 6. Vergi Muafiyeti Tutarları, 7. Vergi Tarifesi, 8. Yürürlük/Uygulama, **Değerlendirme ve Sonuç**

ÖZET

Bu çalışma Alman veraset ve bağışlama vergisi ile bu vergilere dair son yasal düzenlemeler hakkındadır. Bu bağlamda Alman veraset ve bağışlama vergisinin nitelikleri ve temel unsurları anahatları ile incelenmiş ve bu vergi ile ilgili son yasal düzenleme hükümleri kısaca açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, veraset ve intikal vergisi, Alman veraset ve intikal vergisinin nitelikleri, Alman Veraset ve Bağışlama Vergisi Kanunu'nun yapısı ve temel unsurları, Veraset Vergisi ve Değerleme Hukuklarında Reform Yapılmasına Dair Yasa hakkında açıklamalar

ABSTRACT

This article is about the German Inheritance and Accessions Tax, including the latest legal regulations in Germany, concerning the inheritance and accessions tax. In this context, the characteristics and basic elements of the German Inheritance and Accessions Tax are substantially analyzed and the provisions of the latest amending act are briefly explained.

Keywords: Tax law, inheritance and accessions tax, characteristics of German inheritance and accessions tax, Structure and Basic Elements of German Act on inheritance and accessions tax, explanations regarding the Reform Act on the Inheritance and Accessions Tax and Valuation Law

Giriş

Bu çalışmada ülkemizde bir süredir kaldırılması yönünde tartışmalar yapılagelen ve Türk Vergi Sistemi içinde servetten alınan vergilerin üçüncü sac ayağını oluşturan veraset ve intikal vergisinin Almanya'daki karşılığı olan veraset ve bağışlama vergileri (Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer) ve bu vergilere dair son yasal düzenlemeler hakkında genel nitelikte bilgi verilecektir.

Almanya Federal Cumhuriyeti vergi sistemini oluşturan 16 vergi türünden biri olan ve 2007 yılında 4 milyar avro hasılat elde edilen¹ veraset ve bağışlama vergileri (Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer) 17 Nisan 1974 tarihinde yürürlüğe giren Veraset ve Bağışma Vergisi Yasası'nda (ErbStG Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) düzenlenmiştir. Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasası içerdiği pek çok özel hüküm nedeni ile Alman işletmelerinin vergilendirilmesi bakımından önem taşıyan önemli bir hukuki düzenlemedir. Almanya Federal Cumhuriyeti'nde özellikle veraset yolu ile devredilen işletmelerin devamlılığının ve istihdam kaynağı olmalarının sürdürülmesi açısından veraset ve bağışlama vergisi ile ilgili yasal düzenlemeler son derece önemli görülmektedir.

Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasası'nda 1997 ve 2008 yıllarında esaslı değişiklikler yapılmıştır². 1997 yılındaki yasa değişikliğine Alman Anayasa Mahkemesi'nin (BVerG-Bundesverfassungsgericht) 22 Haziran 1995 tarihli bir kararı³ üzerine gidilmiştir. Veraset ve bağışlama vergisi kararı (Erbschaftsteuerbeschluss) olarak da anılan⁴ bu karar vergilendirmenin anayasal sınırları bağlamında vergilendirme yetkisinin ölçülülük ilkesini aşma yasağı (Übermassverbot) açısından sınırlandırılması ile ilgili olarak alınmıştır. Buna göre Alman Anayasası'nın (GG-Grundgesetz) 14. maddesinde düzenlenen mülkiyet ve miras hakkı güvencesi uyarınca vergilendirme sırasında bu haklar korunmalı, ölçsüz vergilendirmeye karşı servete güvence sağlanmalı,

¹ Bkz. Alman Federal Maliye Bakanlığı web sitesi: www.bundesfinanzministerium.de/Steuern.

² Bkz. BGBI I S. 378 ve BGBI I S. 3018.

³ BVerGE 93, 165.

⁴ K. Tipke; J. Lang, Steuerrecht 17. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt/Köln, 2002, s. 518.

özellikle de kişisel ve ailevi kullanıma ilişkin normal veya ortalama servet korunmalıdır. Görüldüğü üzere Alman Anayasa Mahkemesi veraset ve intikal vergisinde tam istisnayı sadece küçük servetler açısından uygun bulmuştur. Bu durumla birlikte mirasçılar işletmeyi devam ettirdiklerinde kamu esenliği ilkesi (Gemeinwohlprinzip) gereğince verimliliğin ve istihdamın garantisi için işletmenin özel bir şekilde vergilendirilmesi söz konusu olabilecektir. Böyle bir durumda veraset yolu ile mal intikal eden kişilerin veraset ve bağışlama vergisi yükü daha az olmalı böylece vergilendirmenin işletmenin devam ettirilmesini tehlikeye koymaması sağlanmalıdır. Alman Anayasa Mahkemesi'nin yukarıda özü verilen kararı ile yasa koyucuya tanınan düzenleme süresi içinde Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasasında Reform (Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer) olarak adlandırılan bir yasal düzenleme çıkarılarak 1.01.1996 tarihinden itibaren geçmişe etkili biçimde yürürlüğe konulmuştur. Bu yasa değişikliğinin asıl hedefi Alman Anayasası'nın 3. maddesine uygun olarak farklı servet unsurları arasında gerçekliğe ve adalete uygun bir değer ilişkisi vasıtasıyla değerlemede eşitliğin sağlanması olmuştur. Ancak istenilen hedefe ulaşamamıştır. Buna rağmen yasa değişikliği ile ailevi kullanımdaki servetin korunması, ailelerin ölçülü biçimde vergilendirilmesi ve işletme varlığının korunması bir nebze olsun sağlanmış, ancak bu kararda belirtilen başta arazi olmak üzere tüm servet unsurları açısından vergilendirmenin ortak bir değere göre hesaplanan matrah üzerinden yapılması mümkün olamamıştır.

Önceki yasal düzenlemenin tam olarak başarıya ulaşamaması ve anayasaya uygunluğun sağlanamaması⁵ ile giderek değişip güçleşen ekonomik koşullar Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasası'nda yeni bir değişikliği gündeme getirmiştir. Bu konuda yaklaşık üç yıl süren bir tartışma sürecinin ardından veraset ve bağışlama vergilerinde son yasal değişiklik 2008 yılı Aralık ayında gerçekleştirilmiştir.

Kamuoyunda Veraset Vergisi Reform Yasası (ErbStRG Erbschaftsteuerreformgesetz) olarak da adlandırılan yasal düzenleme üç yıl süren zorlu bir politik tartışma süreci neticesinde 2008 yılı sonunda Alman parlamentosunun her iki kanadı tarafından kabul edilmiştir. Bu

⁵ Alman Anayasa Mahkemesi'nin 7.11.2006 tarihli kararı ile tespit edilmiştir.

düzenleme ile başta değerlendirme ile ilgili hükümler olmak üzere Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasası'nın pek çok hükmünde değişiklik yapılmış ve bu hükümlerin önemli bir kısmı 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren yürürlüğe konulmuştur.

Çalışmamızda önce veraset ve bağışlama vergisinin Alman vergi sistemi içindeki yeri, nitelikleri ve temel unsurları genel olarak ele alınacak, ardından bu vergi ile ilgili son yasal düzenleme hükümleri kısaca açıklanacaktır.

I. Veraset ve Bağışlama Vergisine İlişkin Açıklamalar

1. Veraset ve Bağışlama Vergisinin Alman Vergi Sistemi İçindeki Yeri ve Sahip Olduğu Nitelikler

Alman vergi sistemi çok sayıda vergi türünden oluşmaktadır. Halen uygulanmakta olan 16 farklı vergi türünün⁶ her birinden bir milyar avronun üzerinde gelir sağlanmaktadır. Almanya Federal Cumhuriyeti'nde 2007 yılında toplam vergi gelirleri 532 milyar avroyu bulmuştur. 2006 ile 2007 yılı vergi gelirleri karşılaştırıldığında 2007 yılında 50 milyar avro daha fazla vergi geliri elde edildiği⁷ ve vergi gelirlerinin bir önceki yıla göre %10,7 oranında artış gösterdiği Federal Maliye Bakanlığı hesaplarından tespit edilebilmektedir⁸.

Alman vergi sistemini oluşturan vergi türleri farklı açılardan tasnif edilebilir⁹. Bu konuda yapılabilen ilk ayırım şahsi/sübjektif vergiler-gayrişahsi/objektif vergiler ayırımıdır. Şahsi/sübjektif vergilerde

⁶ Bu vergiler ismen sayılacak olursa: Gelir vergisi (Einkommensteuer), Satış ya da katma değer vergisi (Umsatzsteuer), İşletme gelirleri vergisi (GSt-Gewerbsteuer), eski adı petrol vergisi olan Enerji vergisi (Energiesteuer –Mineralölsteuer-), Kurumlar Vergisi (Körperschaftsteuer), Tütün vergisi (Tabaksteuer), Dayanışma Zammı (Solidaritätszuschlag), Arazi vergisi (Grundsteuer), Sigorta vergisi (Versicherungsteuer), Motorlu taşıt vergisi (Kraftfahrzeugsteuer), Arazi alım vergisi (Gründerwerbsteuer), Elektrik vergisi (Stromsteuer), Veraset ve bağışlama vergisi (Erbchafts- und Schenkungssteuer), Alkollü içki vergisi (Branntweinsteuer), Bahis ve lotarya vergisi (Rennwett- und Lotteriesteuer), Kahve vergisi (Kaffeesteuer) ve diğer vergilerdir. Gümrük vergileri ve kilise vergisi ise buraya dahil edilmemiştir.

⁷ Bu artışın ana kaynağını 22 milyar avro ile gelir vergisi ve 23 milyar avro ile katma değer vergisi oluşturmaktadır.

⁸ www.bundesfinanzministerium.de/Steuern.

⁹ D. Grashoff, Steuerrecht 2009 5. Auflage, Verlag C.H. Beck/München 2009, s. 19-20.

(personensteuern) vergilendirme vergi borçlusunun kişisel durumuna bağlı olarak yapılır. Gelir vergisi (ESt-Einkommensteuer) ve kurumlar vergisinin (KSt-Körperschaftsteuer) yanında kilise vergisi (KiSt-Kirchensteuer) ve dayanışma zammı (SolZ-Solidaritätszuschlag) da Alman vergi sistemindeki şahsi vergilere örnek gösterilebilir. Gayrişahsi/objektif vergiler ise vergilendirmenin sadece vergi konusuna bağlı olarak yapıldığı, vergilendirmede vergi borçlusunun kişisel durum ve ilişkilerinin dikkate alınmadığı vergilerdir. İşletme gelirleri vergisi (GewSt-Gewerbesteuer) ve Arazi-emlak vergisi (GrSt-Grundsteuer) vergilendirmenin vergi borçlusunun kişisel durumu göz önünde bulundurulmaksızın sadece ticari, sınai mesleki bir işletme cirosu veya emlak gibi vergi konuları esas alınarak yapıldığı gayrişahsi/objektif vergilerdir¹⁰. İkinci bir ayırım dolaysız vergiler/dolaylı vergiler ayırımıdır. Dolaysız vergilerde (direkte Steuern) vergi borçlusu ile ekonomik anlamda vergi yükünü taşıyan kişi özdeş, bir başka deyişle aynı kişidir. Alman vergi sistemine dahil olan tüm şahsi/sübjektif ve gayrişahsi/objektif vergilerde bu özdeşlik mevcuttur. Dolaylı vergilerde (indirekte Steuern) ise böyle bir özdeşlikten söz edilemez. Dolaylı vergilerin temel özelliği vergilerin üçüncü kişilere yansıtılmasıdır. Alman vergi sisteminde satış vergisi olarak adlandırılan katma değer vergisi (USt-Umsatzsteuer) ile içki vergisi, kahve vergisi, enerji vergisi, elektrik vergisi, tütün vergisi gibi tüketim vergileri hukuki yükümlüleri işletmeler olsa da verginin ekonomik yükünü tüketicilerin taşıdığı dolaylı vergilerdir¹¹. Üçüncü bir ayırım verginin konusunun gelir veya servet olmasına göre yapılan gelir vergileri (Ertragsteuern) ve servet vergileri (Substanzsteuern) ayırımıdır. Gelir vergileri esas itibarı ile bir kazanç elde edilmesini konu edinirler. Alman vergi sisteminde gelir vergileri, gelir vergisi, kurumlar vergisi, işletme gelirleri vergisi, kilise vergisi ve dayanışma zammından oluşur. Servet vergileri vergi yükümlüsünün servetini konu edinirler. Arazi vergisi Alman vergi sistemindeki servet vergilerinden biridir¹². Dördüncü ayırım işlem-muamele vergileri/sahiplik-elde bulundurma vergileri ayırımıdır. İşlem vergilerinde (Verkehrssteuern) vergiyi doğuran olay malların başkalarına devredilmesidir. Alman vergi

¹⁰ Grashoff, s. 19.

¹¹ Grashoff, s. 19.

¹² Grashoff, s. 19.

sisteminde satış vergisi ve arazi-emlak alım vergisi (GrESt-Grunderwerbsteuer) işlem vergilerine örnek oluşturur. Sahiplik-elde bulundurma vergileri (Besitzsteuern) malların başkalarına devredilmesinin vergiyi doğuran olay ile bir ilgisinin bulunmadığı vergilerdir. Alman vergi sisteminde hemen hemen tüm şahsi/sübjektif ve gayrişahsi/objektif vergiler bu tür vergilerdendir¹³. Beşinci ayırım teşekkül-oluşum vergileri/harcama vergileri ayırımıdır. Bu ayırım vergiyi doğuran olayın gelir ve servetin ortaya çıktığı an mı yoksa bunların harcandığı an mı gerçekleştiğine göre yapılır. Buna göre teşekkül-oluşum vergileri (Entstehungssteuern) gelir ve serveti konu edinen gelir ve servet vergilerinden oluşur. Buna karşılık harcama vergilerinde (Verwendungssteuern) vergiyi doğuran olay gelir ve servetin harcanmasıdır. Bir başka deyişle harcama vergileri gelir ve servet üzerinde tasarrufta bulunulmasını konu edinir. İşlem ve tüketim vergileri harcama vergilerindendir¹⁴. Altıncı ayırım süreli vergiler/ süreli olmayan vergiler ayırımıdır. Bu ayırım vergi borcunun periyodik olarak belli süreler içinde doğup doğmadığına göre yapılır. Süreli vergilerde (periodische Steuern) vergi borcu yasada tanımlanmış belli zaman aralıklarında kendiliğinden doğar. Gelir vergisi ve işletme gelirleri vergisi periyodik vergilerdendir. Süreli olmayan vergilerde (aperiodische Steuern) ise vergi borcu yasada belirlenmiş vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi üzerine doğar. Bu tür vergilerde vergiyi doğuran olayın belli zaman aralıklarında kendiliğinden gerçekleşmesi söz konusu değildir. Emlak alım vergisi süreli olmayan bir vergidir¹⁵. Yukarıda belirtilenler dışında başka ayrımlar da yapılabilmektedir¹⁶. Bu bağlamda vergiler başka bir vergiye bağlı olarak tarh-tahsil edilip edilmemelerine göre de ayrıma tabi tutulmaktadır. Örneğin ek veya zam niteliğindeki kilise vergisi ve dayanışma zammı gibi vergiler tarh edilen gelir veya kurumlar vergisine bağlı olarak tarh ve tahsil edilirler¹⁷.

Veraset ve bağışlama vergisi Alman vergi sistemi içerisinde yer alan 16 vergi türünden biridir. Veraset ve intikal vergisinin getirilme sebebi

¹³ Grashoff, s. 19.

¹⁴ Grashoff, s. 19-20.

¹⁵ Grashoff, s. 20.

¹⁶ Grashoff, s. 20.

¹⁷ Grashoff, s. 20.

miras veya bağışlama yolu ile edinilen varlıklarla varisin veya lehine bağışlama yapılan kişinin ödeme gücünün ekonomik anlamda artış göstermesidir. Bir başka deyişle bu vergi kendisine intikal eden varlıklar nedeni ile zenginleşen, mal varlığında artış olan kişileri yükümlendirir. Bu vergi muris veya bağışlayan tarafından aktarılan serveti değil murisin veya bağışlayanın mal varlığının kendisine intikal etmesi nedeni ile varisin-lehine bağışlama yapılanın zenginleşmesini konu edinir¹⁸.

Veraset ve bağışlama vergisinin sahip olduğu nitelikler ve belirtilen vergi ayrımlarından hangilerinde yer aldığı konusunda aşağıdaki tespitlerin yapılması mümkündür. Veraset ve bağışlama vergisi Alman vergi sistemi içinde şahsi-sübjektif vergiler arasında yer alır¹⁹ çünkü bu vergi türünde vergilendirme sırasında vergi borçlusunun ailevi konumu gibi kişisel-özel durumları dikkate alınmaktadır. Bu durum aşağıda ayrıntıları ile belirtildiği üzere özellikle uygulanacak muafiyet tutarları, oranlar ve benzeri hususlar açısından görülmektedir. Ayrıca ödeme gücünde meydana gelen artışı konu edinmesi ve ödeme gücüne göre vergilendirme açısından tamamlayıcı işlev görmesi²⁰ yüzünden veraset ve bağışlama vergisi gelir vergisi gibi diğer şahsi-sübjektif vergiler ile de yakından ilgilidir²¹. Ancak bu vergiye tabi olan ödeme gücü artışı, gelir vergisinden farklı olarak piyasada üretilmiş bir değer karşılığı olarak gelirden değil fakat bir servet naklinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle Alman vergi sisteminde veraset ve bağışlama vergisinin şekli açıdan bir işlem vergisi olduğu da ileri sürülmektedir²². İçerik-öz açısından ise veraset ve intikal vergisi bir servet vergisidir²³. Zira bu vergi miras bırakan veya bağışlayandan bir servet unsurunun intikal etmesine bağlı olarak gündeme gelir ve bu nedenle gelir üzerinden alınan vergilerden farklı olarak bir serveti vergilendirir. Bir başka deyişle bu vergi, geliri değil bir servet aktarımını konu edinmekte ayrıca vergi matrahının hesaplanmasında servetin getiri değeri değil fakat işlem değeri esas

¹⁸ K. Tipke; J. Lang, Steuerrecht 17. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt/Köln, 2002, s. 518.

¹⁹ Grashoff, s. 19, 170; Tipke/Lang s. 519.

²⁰ H.W. Arndt, S. Zierlinger, Steuerrecht, Verlag Decker & Müller/Heidelberg, 1991, s. 118.

²¹ Tipke/Lang s. 519.

²² Tipke/Lang s. 519.

²³ Tipke/Lang s. 519.

alınmaktadır. Yine veraset ve bağışlama vergisi süreli olmayan vergilerden sayılmaktadır²⁴; çünkü bu vergi ancak yasada düzenlenmiş olan vergiyi doğuran olayların (ölüm üzerine kişiye miras kalması ve kişi lehine bir bağışlama yapılması vb.) gerçekleşmesi üzerine doğmakta, periyodik olarak düzenli ve sürekli biçimde tahakkuk ettirilmemektedir.

Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasası servet aktarımı hukuki durumunu düzenleyen bir vergi yasasıdır; bir başka deyişle bu yasa bir kişiye veraset veya bağışlama yolu ile servet intikal etmesi durumunun nasıl vergilendirileceği hususunu düzenler²⁵. Veraset ve bağışlama vergisi adından da anlaşılacağı üzere iki ayrı servet intikali durumunu konu edinmiştir. Bunlardan ilki ve asıl olanı veraset vergisi kapsamında veraset yolu ile muristen varislere servet aktarımı yapılmasıdır. İkinci durum ise bağışlama vergisi kapsamında yaşayanlar arasında yapılan bir bağışlama sonucunda karşılıksız olarak bağışlayandan bağışlanana bir servet intikalinde bulunulmasıdır; bu durum daha seyrek uygulama bulmaktadır²⁶.

Veraset vergisinin getirilişinde varislere veya bağışlama yapılanlara aktarılan servet aktarımını vergilendirmek sureti ile servetin tek elde toplanmasının önüne geçip toplumda yeniden dağılımını sağlamak maliye politikası amacı güdülmüştür. Ancak verginin uygulanması ekonomik açıdan bazı olumsuzluklara yol açabilmektedir. Şöyle ki özellikle bireysel işletmelerde ve şahıs şirketlerinde işletme kuşaklar arasında el değiştirirken yukarıda belirtilen amaca ulaşmak için yüksek bir vergilendirme yapmak sonuçta işletme varlığını tehlikeye koymakta ve pek çok durumda işletmenin tasfiye edilmesine veya küçülerek rekabet ve istihdam gücünün düşmesine yol açmaktadır²⁷.

2. Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasasının Yapısı

Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasası vergi yükümlülüğü (§1 ile §9 arası), değer saptama (§10 ile §13a arası), verginin tarh edilmesi (§14 ile §19a arası), verginin tahakkuku ve tahsili (§20 ile §35 arası) ve son

²⁴ Grashoff, s. 20, 170.

²⁵ Grashoff, s. 170.

²⁶ Tipke/Lang s. 519.

²⁷ Arndt/Zierlinger, s.118.

olarak yetki hükümleri ve son hükümler (§36 ile §37a arası) olmak üzere beş temel bölümden oluşmaktadır²⁸.

Veraset ve bağışlama vergisinin konusunu miras bırakan veya bağışlayanın serveti değil mirasçıya veya bağışlama yapılarına aktarılan servet oluşturur; buna bağlı olarak vergi borçlusunun kim olduğu sorusu da kolayca yanıtlanabilir. Verginin yükümlüsü, tam ve dar yükümlülük konuları yasada §2’de düzenlenmiştir²⁹. Neyin vergilendirileceği sorusunun yanıtını veren konu unsuru “vergiye tabi işlemler” tanımı altında §1, §3 ve §7’de hükme bağlanmıştır. Konu unsuru açısından vergi kolaylıklarına karşılık gelen vergi istisnaları ise esas itibarı ile §5, §13 ve §13a hükümlerinde düzenlenmiştir. Değer saptama ile ilgili hükümler §10 ile §12’de yer alır. Yasanın §9 hükmü vergi borcunun ne zaman doğacağı bir başka deyişle vergiyi doğuran olay unsuru ile ilgilidir. Vergi borcunun hesaplanmasına ilişkin hükümlere ise §14 ile §19 arasında yer verilmiştir. §14 uyarınca verginin konusu açısından önceki edinimler de hesaba katılmalıdır. Vergi sınıfları §15’de, vergiden muaf kılınmış tutarlar §16 ile §18 arasında, vergi oranları da §19’da düzenlenmiştir. Veraset ve bağışlama vergisinde tarh-tahsil işlemleri ile vergi borcuna dair hukuki düzenlemeler ise §20 ve devamı hükümlerinde bulunmaktadır³⁰.

3. Veraset ve Bağışlama Vergisinin Unsurları

a) Verginin Yükümlüsü ve Yükümlülük Türleri

Veraset ve bağışlama vergisinin yükümlüsü kendisine intikal eden servet nedeni ile zenginleşen, mal varlığında artış meydana gelen kişidir. Bir başka deyişle bu verginin yükümlüleri murisin ölümü üzerine veraset yolu ile servet intikallerinde servetin intikal ettiği varisler, yaşayanlar arasında yapılan bağışlamalarda bağışlama yolu ile servet iktisap eden lehine bağışlama yapılan kişi³¹ ve belli amaçla yapılan bağışlamalarda ise bağışlama konusu yükümlülüğü yerine getirmek zorunda olan kişidir³².

²⁸ http://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/BJNR109330974.html.

²⁹ http://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/BJNR109330974.html.

³⁰ http://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/BJNR109330974.html.

³¹ Bu durumda bağışlayan da müteselsil borçlu olarak sorumlu olur.

³² Tipke/Lang s. 527-528.

Veraset ve bağışlama vergisinin yükümlüsü şahıs şirketlerinde ortaklar olurken, sermaye şirketlerinde ise şirket tüzel kişiliğidir³³.

Veraset ve bağışlama Vergisi Yasası bu vergiye tabi olan yükümlüleri üç vergi sınıfı altında toplamıştır. I numaralı sınıfta eşler, çocuklar ve üvey çocuklar, çocuklar ve üvey çocukların alt soyu (torunlar ve torun çocukları) ile veraset yolu intikallerde ebeveynler (anne ve baba) ve bunların üst soyu (büyük anne ve büyük babalar) yer alır. II numaralı sınıfta veraset yolu ile intikal dışındaki servet intikalleri için ebeveynler (anne ve baba) ve bunların üst soyu (büyük anne ve büyük babalar), kardeşler, kardeşlerin çocukları, üvey anne ve baba, damat ve gelin, kayınpeder ve kayınvalide ile son olarak boşanmış eşler bulunur. III numaralı sınıf ise I. ve II. sınıflarda bulunanlar dışındaki kişileri kapsar³⁴.

Veraset ve bağışlama vergisinde tam ve dar yükümlülük olmak üzere iki ayrı yükümlülük türü söz konusu olabilir.

aa) Tam yükümlülük

Tam yükümlülüğün en temel koşulu yerlilik, diğer bir deyişle Almanya'da yerleşik olmaktır. Tam yükümlülük açısından Alman vatandaşı olmak önemli değildir; sadece istisnai bazı durumlarda Alman vatandaşlığı nedeni ile tam yükümlü olunur. Tam yükümlülük yasanın §2 I. fıkra 1. numaralı bent 2. cümle (a) bendi hükmü uyarınca, Alman Vergi Usul Kanunu'nun (Abgaben Ordnung-AO) §8 ile §9 hükümlerine paralel biçimde genel olarak ikametgah (Wohnsitz) veya mutata mesken-oturma yeri (gewöhnlicher Aufenthalt) kavramlarına bağlanmıştır. Buna göre vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde ikametgahı veya mutata meskeni Almanya'da bulunanlar yerli-Almanya'da yerleşik kişi sayılarak tam yükümlülük esasında bu vergiye tabi olurlar. Bir başka deyişle tam yükümlülük durumunda yapılan tüm servet intikalleri (gesamt Vermögensanfall) için Almanya'da veraset ve bağışlama vergisi uygulanır. Varis veya bağışlama yapılan ile muris veya bağışlama yapan kişilerden herhangi biri ya da her ikisi açısından yerli (Almanya'da yerleşik olma) koşulunun varlığı tam yükümlülük kapsamında vergilendirmeye yol açar. Yurtdışında ikametgahı veya mutata meskeni

³³ Tipke/Lang s. 528.

³⁴ http://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/BJNR109330974.html.

bulunmayan, bununla birlikte Alman vatandaşı olan gerçek kişiler ise yasanın §2 I. fıkra 1. numaralı bent 2 .cümle (b) bendi hükmü uyarınca yurtdışında beş yılı aşkın bir süre oturmamak üzere yine yerli-Almanya’da yerleşik sayılarak tam yükümlülük esasında vergilendirilirler. Bu hüküm beş yıl ve daha az bir süre Almanya’da dışında oturmak suretiyle bu vergiden kaçınma olaylarını önlemek için getirilmiştir. Tam yükümlülük kapsamında yukarıda sayılanlardan başka “yurtdışındaki Almanlar” (Auslandsdeutsche) ³⁵ olarak anılan örneğin yurtdışındaki Almanya diplomatik temsilcilikleri mensupları gibi Alman kamu tüzel kişileri için yurtdışında görev yapan ve ücretleri de Almanya’daki kaynaklardan karşılanan Alman vatandaşı kişileri de beş yıllık süre gözetilmeksizin kapsar³⁶. Kurumlar, kişi ve mal toplulukları da iş veya yasal merkezleri Almanya’da bulunuyor ise yine yerli-Almanya’da yerleşik olma koşulunu gerçekleştirmiş sayılarak tam yükümlülük esasında veraset ve bağışlama vergisine tabi olurlar.

ab) Dar yükümlülük

Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasasının §2 I. fıkra 1. numaralı bent hükmü uyarınca tam yükümlülük kapsamına giren bir durum mevcut olmadığında yani ne varis veya bağışlama yapılan ne de muris veya bağışlama yapan kişiler açısından yerli-Almanya’da yerleşik olma koşulu söz konusu değilse aynı yasanın §2 I. fıkra 3. numaralı bendinde düzenlenmiş olan dar yükümlülük çerçevesinde sadece yurt içindeki servet (Inlandvermögen) bakımından vergilendirme gündeme gelir. Alman Değerleme Kanunu (Bewertungsgesetz-BewG) § 121 hükmü uyarınca yurt içi servet, yurt içindeki gayrimenkul servet unsurları ve yurt içindeki işletme malvarlığı ile birlikte yurt içindeki sermaye şirketleri hisselerinden oluşur³⁷.

b) Verginin Konusu

Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasasının §1 I. fıkra 1 ve 2 numaralı bentleri ile §3 ve §7 hükümlerine göre veraset ve bağışlama vergisi esas itibarı ile ölüm üzerine ve yaşayanlar arasındaki bağışlamalar dolayısı ile

³⁵ Grashoff, s. 171.

³⁶ Grashoff, s. 171.

³⁷ Grashoff, s. 171.

meydana gelen iktisapları-edinimleri konu edinir. Ölüm nedeni ile servet iktisapları (Vermögenserwerb von Todes wegen) kapsamına miras yolu ile iktisaplar, evlilik dışı çocuğun mirasçılık mirasçılık hakkının kullanılmasına dayanan iktisaplar, vasiyet yolu ile iktisaplar, geçerli biçimde ileri sürülmüş mahfuz hisseyi talep hakkına dayanan iktisaplar, tenfizi bağışlayanın ölümüne bağlı bağışlama yolu iktisaplar ile ölüme nedeni ile meydana gelen diğer dolaylı iktisaplar girer. Vergi konusu kapsamındaki tüm bu durumlar Alman Medeni Kanunu'nun (Bürgerliches Gesetzbuch) çeşitli maddelerinde düzenlenmiştir. Yaşayanlar arasındaki bağışlamaların veraset ve bağışlama vergisine tabi tutulması için bu bağış ile karşı tarafın zenginleşmesi gerekir. Bağışlamanın mutlaka bağışlama akdi biçiminde her iki tarafın karşılıklı ve birbirine uygun iradesine dayanan bir hukuki işlem biçiminde olması gerekmez, servet aktarımına yol açan tek taraflı işlemlerin varlığı şayet bu işlem bir zenginleşmeye yol açıyor ise yeterli olur. Yine bağışlamanın ödüllendirme için veya bir yükümlülük altında yapılmış olması da vergiye tabi olması açısından önem taşımaz. Yasa şahıs ve sermaye şirketlerindeki bazı devir işlemlerini vergiden kaçınmayı önlemek amacı ile bağışlama saymıştır. Ayrıca yasanın §1 I. fıkra 3 ve 4 numaralı bentleri hükümleri uyarınca belli bir amaç ile yapılan bağışlamalar (Zweckzuwendungen) ile aile vakıfları veya aile dernekleri (Familienstiftungen-Familienvereine) olarak da adlandırılan bir ailenin veya belli ailelerin yararına vakıf veya dernek kurulması ve 30 yıla kadar olan zaman aralıkları ile vakfın-derneğin sahip olduğu malvarlığının bu kapsamdaki kişilere kullanılmasında da veraset ve bağışlama vergisine konu edilmiştir³⁸. Belli bir amaç ile yapılan bağışlamalar belli bir kişi yararına değil fakat belli bir amaç için yapılan ve karşılığında bir yükümlülüğün söz konusu olduğu bağışlamalardır. Bir şehirde ulusal müzenin veya hayvanat bahçesinin desteklenmesi için para bağışında bulunulması bu tür bir bağışlamaya örnek gösterilebilir³⁹.

c) Vergiyi Doğuran Olay

Yasanın §9 I. fıkra 1 ve 2 numaralı bentlerine göre veraset ve bağışlama vergisi borcu murisin ölümü ile veya bağışlamanın

³⁸ Grashoff, s. 171.

³⁹ Arndt/Zierlinger, s. 121.

gerçekleştirildiği anda doğar. Verginin doğduğu tarih § 11 uyarınca değerlemenin yapılacağı gün açısından önemlidir⁴⁰. Özellikle veraset yolu ile servet intikaline yol açan çeşitli durumlarda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anın tespiti açısından medeni hukukun-özel hukukun (Zivilrecht) bu husustaki düzenlemelerine dikkat edilir. Bununla birlikte bu durum vergilendirmede genel olarak medeni hukukun-özel hukukun esas alınacağı anlamına kesinlikle gelmez⁴¹.

d) Vergi Kolaylıkları

da) Muafıklar

Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasası kişisel muafiyet tutarları dışında muafiyet biçiminde yükümlü itibarı ile bir vergi kolaylığı tanımamıştır⁴². İntikal yolu ile servet iktisap edenlere yönelik muafiyet tutarları Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasasının § 16 I. fıkrasında düzenlenmiştir. 31.12.2008 tarihine kadar eşler için 307.000 avro, veraset yolu ile mal ediniminde ek olarak 256.000 avro tutarında özel bir yardım muafılığı tanınmıştı. Bu muafiyetler yasanın §17 hükmünde düzenlenmiş olan genel muafılığın yanısıra söz konusu olmaktaydı. Çocuklar için 205.000 avro tutarında muafık getirilmiş olup, bu muafık da aynı şekilde veraset yolu ile mal edinimi durumunda §16 II. fıkra hükmüne göre özel bir yardım muafılığı tutarına yükselmekteydi. Bu muafık intikal anında çocuğun yaşına bağlıydı ve 10.300 avro ile 52.000 avro arasında değişen bir meblağ tutmaktaydı. Reform yasası ile 1.01.2009 tarihinden itibaren muafiyet tutarları yükseltilmiş olup bu yeni tutarlara aşağıda reform yasası ile ilgili açıklamalarda yer verilmiştir.

db) İstisnalar

Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasası'nın §5, §13, §13a, §13b gibi farklı hükümlerinde istisna biçiminde konu itibarı ile vergi kolaylıkları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Yasanın §5 I. fıkra 2 bent hükmünde yer alan kazanılmış mallar ortaklığında mal rejiminin ölüm veya başka yoldan sona ermesine ve

⁴⁰ Grashoff, s. 172.

⁴¹ Tipke/Lang s. 520.

⁴² Grashoff, s. 171.

bundan kaynaklanan kazanılmış mallara ilişkin bir vergi kolaylığı ilgi çekici bir düzenleme niteliğindedir. Bu hüküm uyarınca böyle bir durumda Alman Medeni Kanunu'nun (BGB- Bürgerliches Gesetzbuch) §1371 II. fıkra hükmü uyarınca kazanılmış mallar veraset ve bağışlama vergisinden istisna edilmiştir. Bu düzenleme uyarınca değişken-salıncak mal rejimi (Güterstandsschaukel) adı verilen⁴³ ve kazanılmış mallar ortaklığı yasal mal rejiminin §5 I. fıkra 2 hükmündeki vergi kolaylığından yararlanmak amacı ile sona erdirilip daha sonra yeniden başlatılmasını ifade eden durumlarda dahi veraset ve bağışlama vergisi istisnası uygulanacaktır. Çünkü böyle bir durumda biçimlendirme imkanlarının kötüye kullanılmasının (Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten) söz olmadığı düşünülmektedir⁴⁴. Bir örnek⁴⁵ ile açıklamak gerekirse: 2001 yılında evlenen A ve B kazanılmış mallar ortaklığı biçiminde bir yasal mal rejimi altında yaşamaktadırlar. Evliliklerinin başlangıcında her ikisinin de hiçbir servet unsuru bulunmamaktadır. 2008 yılında A 10 milyon avro tutarında bir servete sahip olmuş iken B ise hala bir servet unsuruna sahip bulunmamaktadır. 2008 yılı sonunda A ve B kazanılmış mallar ortaklığı biçimindeki yasal mal rejimini mal ayrılığı düzenlemesine dayalı olarak noter marifeti ile sona erdirip 2009 yılı başından itibaren kazanılmış mallar ortaklığı biçimindeki yasal mal rejimini yeniden tesis eder ise A'dan B'ye aktarılan 5 milyon avro §5 I. fıkra 2 hükmü uyarınca vergiye tabi olmayacaktır⁴⁶.

Yasanın §13 hükmünde ise daha çok sosyal politikaya dayanan sebeplerle çok sayıda vergi konusu kapsamındaki durum vergiden istisna edilmiştir⁴⁷.

İstisnalar bağlamında vurgulanması gereken bir husus 31 Aralık 2008 tarihine kadar geçerli olan işletme malvarlığına⁴⁸ ilişkin ayrıcalıktır.

⁴³ Grashoff, s. 171.

⁴⁴ Grashoff, s. 171.

⁴⁵ Grashoff, s. 171.

⁴⁶ Grashoff, s. 171.

⁴⁷ http://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/BJNR109330974.html.

⁴⁸ Alman vergi hukukunda işletme malvarlığı (Betriebsvermögen) tarımsal, ormancılıkla ilgili, ticari-sınai veya mesleki işletmelere ait sayılan tüm ekonomik varlıklar olarak tanımlanır. Ekonomik varlıkların işletme varlığına ait olması örüntü (Verstrickung) adı verilen bazı vergisel sonuçlara neden olur. Bu sonuçlardan en önemlisi işletme

Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasası'nın §13a hükmünde sermaye şirketleri hisselerinin ve işletme malvarlığının devrine ilişkin iki temel vergi ayrıcalığı düzenlenmiştir. Yasanın §13a I. fıkra 1. cümle hükmü uyarınca işletme malvarlığı ve sermaye şirketlerinin hisseleri devredildiğinde bu devir ortaklığın 225.000 avroluk bir tutara karşılık gelen %25'den fazlasını devralana sağlamadıkça vergisel açıdan dikkate alınmaz. İşletme malvarlığına ilişkin bu istisna (Betriebsvermögen-Freibetrag) özellikle orta ölçekli işletmelerde halef olma durumunu kolaylaştırır⁴⁹. Bu istisnanın yanı sıra yasanın §13a II. fıkra hükmünde uygulamada son derece önemli olan %35 oranında değerlendirme indirimi (Bewertungsabschlag) düzenlenmiştir. Böylece şahıs ticari işletmeleri, ticari veya mesleki faaliyette bulunan şahıs şirketleri ya da sermaye şirketlerinde hisselerin en az %25'inin veraset veya bağışlama yolu ile devredilmesi durumunda vergiden müstesna 225.000 avroluk tutarın yanında değerlendirme sırasında aktarılan malvarlığının sadece %65'i matraha dahil edilmektedir. Veraset ve bağışlama vergisine dair bu iki ayrıcalık için gerekli koşul ilgili yasanın §13a V. fıkra hükmünde düzenlenmiştir. Bu hükme göre kendisine malvarlığı intikal eden kişi intikalinden en az beş yıl süre ile intikal eden malvarlığını veya hisseleri satamaz.

İşletme malvarlığının veraset yolu ile intikaline dair üçüncü bir ayrıcalığa yasanın §19a hükmünde yer verilmiştir. Bu hükme göre devir konusu yasadaki düzenlenmiş I numaralı vergi sınıfı içinde kaldığı sürece yasanın §15 I. fıkrası hükmü uygulanır. Fakat teknik olarak vergi borcundan kurtulma sonucu doğuran bu vergi kolaylığı sınırlı olarak tanınmış olup, bununla vergi borcunun ancak %88'lik kısmından kurtulmak mümkün olabilmektedir. Bir örnek⁵⁰ ile açıklamak gerekirse: A bir şirketin tüm paylarına sahiptir. A paylarını her birine % 50 oranında olmak üzere çocukları B ve C'ye devretmiştir. Bu şirketin vergi değeri 1 milyon avrodur. B ve C'nin her biri iktisap ettikleri 500.000 avro değerindeki hisselerinden istisna tutarının yarısı olan 112.500 avroyu mahsup edebilirler. Bu işlemden sonra her bir çocuğa kalan 387.500 avro

malvarlığına dahil bir ekonomik varlığın satışından elde edilen kazancın kural olarak vergiye tabi olmasıdır.

⁴⁹ Grashoff, s. 172.

⁵⁰ Grashoff, s. 172.

tutar için %35 oranında değerleme indirimi uygulanır. Böylece 135.625 avro düşüldükten sonra her bir çocuk için geriye 251.875 avro kalır. Her bir çocuk için yasanın öngörülen 205.000 avroluk muafiyet uygulandığında ise veraset ve bağışlama vergisi matrahı 46.875 avro olur. Sınır tutarı (Grenzbetrag) olan 52.000 avronun altında kaldığı için I nolu vergi sınıfı için geçerli olan %7 oranı uygulanır. Sonunda her bir çocuğun ödeyeceği vergi miktarı 3.281 avro olur ki bu da her bir çocuğun iktisap ettiği değer için % 0,7'den azına aza karşılık gelir.

İşletme malvarlığı ile ilgili vergi ayrıcalığının 1.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olan şekli ise aşağıda reform yasasına ilişkin açıklamalar kapsamında yer almaktadır.

e) Matrah ve Değerleme

Veraset ve bağışlama vergisi matrahının belirlenmesi açısından son derece önem taşıyan vergiye tabi servet intikallerinin değerlerinin saptanmasına ilişkin ayrıntılar Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasasının § 10 ve §12 hükümleri arasında düzenlenmiştir. Bu hükümler uyarınca taşınmaz varlıkların (arazi-emlak), işletme malvarlığının ve sermaye şirketi hisselerinin değerlemesinde özellik arz eden bazı hususlar söz konusudur.

ea) 31.12.2008 tarihine kadar arazinin-emlakin değerlendirilmesi

Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasası'nın §12 III. fıkra hükmü uyarınca arazinin-emlakin değerlendirilmesi Değerleme Kanunu'nun (Bewertungsgesetz-BewG) §138 ve izleyen hükümlerine tabi olarak yapıldı. Değerleme Kanunu'na yapılan bu gönderme nedeni ile veraset ve bağışlama vergisinde arazi bakımından değer tespiti, ihtiyaç değerlendirilmesi (Bedarfsbewertung) olarak adlandırılan somut bir ihtiyaç halinin varlığı durumunda emlakin değerlendirilmesi esasına dayalı olarak yapılmaktaydı⁵¹. 1.01.2009 tarihinden itibaren getirilmiş emlakin-arazinin değerlendirilmesine ilişkin değişiklikler ise aşağıda yer almaktadır.

⁵¹ Grashoff, s. 173.

eb) 31.12.2008 tarihine kadar işletme malvarlığının değerlemesi

Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasası §12 V. fıkra hükmüne göre işletme malvarlığının oluşumu-devamı ve değerlemesi hakkında da Değerleme Kanunu'nun (Bewertungsgesetz-BewG) hükümleri uygulanır. Buna göre 31.12.2008 tarihine kadar şahıs ticari işletmelerinin veya şahıs şirketlerinin mali bilançoları (Steuerbilanz) esas alınacaktır. Yasanın §12 V. fıkra 1.bent ve III fıkra hükümlerine göre mali bilançodan işletmeye ait taşınmazlar düşülür ve ihtiyaç değeri ile tespit edilir. Sermaye şirketleri hisselerinin değer tahminleri de aynı şekilde düşülür ve bunlar ayrı olarak değerlendirilir⁵². Bir örnek⁵³ ile açıklamak gerekirse: A şirketinin mali bilanço değeri 900.000 avrodur. İşletme malvarlığı bir adet taşınmaz içermektedir. 31.12.2008 tarihinde bu taşınmazın değeri 50.000 avro arsa ve 150.000 avro bina olmak üzere toplam 200.000 avro olarak görülmektedir. Taşınmazın değerlemesi ihtiyaç değeri işleminden sonra yeniden tespit edilmiş arazi esas değeri (Bodenrichtwert) olan 150.000 avroya iner. Değerleme Kanunu'nun § 147 hükmüne göre binanın bilanço tahmini değeri ise devam eder. Böylece işletme malvarlığı 200.000 avro azalsa da 300.000 avro (150.000 avro bina+150.000 avro yeniden tespit edilmiş arazi esas değeri olmak üzere) olarak yeniden hesaplanmış olur. Böylece işletme malvarlığının veraset ve bağışlama vergisi açısından değeri 100.000 avro artış ile 1 milyon avro olur.

ec) 31.12.2008 tarihine kadar sermaye şirketleri hisselerinin değerlemesi

Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasası §12 V. fıkra hükmü uyarınca sermaye şirketleri hisselerinin değeri servet ve getiri açılarından dikkate alınarak tespit edilir. Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasası §12 II fıkra ile birlikte Değerleme Kanunu §11 II fıkra 2. bent hükümlerine göre kıymet takdirinin koşulu sermaye şirketleri hisselerinin ortak değerinin son yıl içinde yapılan satıştan hareketle bulunmamasıdır. 31.12.2008 tarihine kadar kıymet takdiri Stuttgart Usulü (Stuttgarter Verfahren) olarak da

⁵² Grashoff, s. 173.

⁵³ Grashoff, s. 173.

adlandırılan⁵⁴ 96 seri numaralıdan 108 seri numaralıya kadarki Veraset ve Bağışlama Vergisi Yönetmeliklerine göre yapılan yöntemle göre yapılırdı. Bu değerlendirme yönteminde özdeğer-servet değeri (Substanzwert-Vermögenswert) kadar getiri değeri (Etragswert) de mali amaçla yapılan işletme değerlemesinin hareket noktasını oluşturur. Stuttgart Usulü'ne göre değerlemede getiri unsurlarının yanında servet unsurları da dikkate alındığı için, özellikle verimi yüksek işletmeler açısından, kıymet takdiri, getiri değerinin üzerinde ancak işletmecilik yöntemlerine göre yapılan işletme değerlemesindeki tespitlerin ise çok belirgin biçimde altında gerçekleşir⁵⁵.

1.01.2009 tarihinden itibaren işletme malvarlığının ve sermaye şirketleri hisselerinin değerlendirilmesi aşağıda açıklanmaktadır.

f) Vergi Oranları

Veraset ve Bağışlama Vergisi Kanunu §19 hükmü uyarınca uygulanacak vergi oranları vergi sınıflarına ve vergiye tabi intikalin değerinin bir değer aralığındaki (Wertintervall) yerine bağlı olarak değişir. Halihazırda vergi oranları %7 ile %50 arasındadır. I numaralı vergi sınıfında vergi oranları Veraset Vergisi Reform Yasası (ErbStRG Erbschaftsteuerreformgesetz) ile değiştirilmemiştir. Halen bu vergi sınıfında %7 ile %30 arasında değişen oranlar söz konusudur. Buna karşın matrah dilimleri olarak da adlandırılabilir değer aralıkları yükselmiştir; artık 75.000 avroya kadar %7, 300.000 avroya kadar %11, 600.000 avroya kadar %15, 6 milyon avroya kadar %19, 13 milyon avroya kadar %23, 26 milyon avroya kadar %26, bunun üzerinde ise %30 oran uygulaması söz konusu olacaktır. 31.12.2008 tarihine kadar II numaralı vergi sınıfında vergi oranları %12'den %40'a kadar, III numaralı vergi sınıfında ise %17'den %50'ye kadar bir görünüm sergilemekteydi. 1.01.2009 tarihinden itibaren her iki vergi sınıfı özdeş işlem görecektir ve aynı oranlara tabi olacaktır. Bir başka deyişle bu tarihten itibaren her iki sınıfta da 6 milyon avroya kadar olan intikaller %30, bunun üzerindeki %50 vergi oranı ile yükümlendirilecektir.

⁵⁴ Grashoff, s. 173.

⁵⁵ Grashoff, s. 173.

Vergi oranları konusunda değinilmesi gereken önemli bir husus değer sınırlarının önemsiz ölçüde aşılması durumlarıdır (Geringfügige Überschreitung der Wertgrenze)⁵⁶. Değer sınırları önemli olmayan derecede aşıldığında bu durum yasanın §19 III. fıkrası hükmü uyarınca ele alınmalıdır. Eğer tüm matrah için değer sınırının hafif biçimde aşılması daha yüksek bir oranın uygulanmasını gerektiriyorsa, somut olaydaki hakkaniyete aykırılık bu düzenleme uyarınca giderilmelidir. Şayet bu düzenleme yürürlükte olmasaydı son derece önemsiz bir aşım biçiminde bir durumun yükümlü açısından daha olumsuz bir vergisel sonuca yol açabilmesi söz konusu olabilirdi⁵⁷. Yasanın §19 III. fıkrası hükmü bu tür durumlarda hesaplanacak verginin yasadaki sondan önceki değer sınırı uygulansa idi hesaplanacak vergi tutarından farklı olmasını öngörmektedir. %30'a kadar olan vergi oranlarında sondan önceki değer sınırının aşılması açısından araştırılması gereken hesaplanacak verginin ödenecek verginin yarısını geçip geçmediğidir. Böyle bir durum söz konusu ise daha fazla vergi alınmayacaktır⁵⁸.

g) Vergi Borcunun Hesaplanması

ga) Vergi Sınıfları

Veraset ve Bağışlama Vergisi Kanunu'nun §15 I. fıkrasında öngörölmüş olan üç vergi sınıfı, muafiyet tutarları ile yasanın §16 ile §19 hükümleri arasında düzenlenmiş vergi oranlarının saptanması açısından önem taşır. Hesaplanacak vergi borcu intikal eden servet tutarı ile birlikte servet intikalinde bulunan kişinin konum ve niteliğine göre değişiklik gösterir⁵⁹.

gb) Eski Tarihli İntikallerin Dikkate Alınması

Veraset ve Bağışlama Vergisi Kanunu §19'da düzenlenmiş artan oranlı vergilendirme ve muafiyet tutarlarının söz konusu olabilmesi için yasanın §14 hükmüne göre on yıl içindeki edinimlerin toplanması gerekir. Böylece kendisine servet intikal edenler sadece 10 yılda bir kez tam tutarda olmak üzere muaflik tutarlarından yararlanabilirler. Bu arada

⁵⁶ Grashoff, s. 174.

⁵⁷ Grashoff, s. 174.

⁵⁸ Grashoff, s. 174.

⁵⁹ Grashoff, s. 174.

çocukların ebeveynleri ile ilgili iktisap durumları gibi gerçekleşen intikaller esas itibarı ile ayrı değerlendirilir. On yıl içinde birden çok edinimin gerçekleşmesi durumunda, bunlar muaflık tutarlarının ve vergi oranlarının hesaplanması açısından topluca hesaba katılır⁶⁰. Örneğin 2004 yılında bir bağışlamada bulunulur ve 2008 yılında veraset yolu ile bir servet intikal eder ve bağışta bulunan ve muris, daha doğrusu bağışta bulunulan ve varis aynı kişi ise muaflık tutarları ve vergi oranlarının saptanması bakımından iktisaplar topluca ele alınacaktır. Burada önceki değer ile önceki iktisap sonraki değeri ile hesaba katılacaktır. Daha sonra bu şekilde hesaplanan vergiden önceki iktisap için olan vergi indirilecektir⁶¹. Bir örnek⁶² ile açıklamak gerekirse anne kızına 2007 ve 2008 yıllarında her seferinde 250.000 avro olmak üzere bağışta bulunmuştur. 2007 yılındaki bağışlama vergisi hesabında o zamanki muafiyet tutarı olan 205.000 avro dikkate alınacaktır. O zaman için vergilendirme 45.000 avro için %7 vergi oranı uygulanarak yapılacak böylece veraset ve bağışlama vergisi borcu 3.150 avro olarak hesaplanacaktır. 2008 yılında yapılan bağışlamanın vergilendirilmesi için her iki bağışlama topluca ele alınacaktır, böylece matrah 500.000 avro olacaktır. 2008 yılında geçerli muafiyet tutarı olan 205.000 avro matrahtan indirilecek 295.000 avro tutar %15 vergi oranı ile çarpılacak böylece veraset ve bağışlama vergisi borcu 44.250 avro olarak hesaplanacaktır. Bu vergiden önceki iktisabın vergisi indirilecek, ödenecek vergi 41.000 avro olacaktır.

II. Veraset Vergisi ve Değerleme Hukuklarında Reform Yapılmasına Dair Yasa (ErbStRG-Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts) Hakkında Açıklamalar

2005 yılından beri Almanya'da yasakoyucu veraset ve bağışlama vergisinde bir reform yapılması ile meşgul olmuştur. Alman Anayasa Mahkemesi'nin (BVerfG-Bundesverfassungsgericht) 7.11.2006 tarihli kararına istinaden bu alandaki eski hukuki düzenleme 31.12.2008 tarihine kadar uygulanabilecek bu tarihten sonra yeni bir hukuki düzenleme geçerli olacaktır. Bu bağlamda toplam beş maddeden oluşsa da oldukça

⁶⁰ Grashoff, s. 174-175.

⁶¹ Grashoff, s. 175.

⁶² Grashoff, s. 175.

kapsamlı bir yasa olan Veraset Vergisi ve Değerleme Hukuklarında Reform Yapılmasına Dair Yasa (ErbStRG-Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts) çıkarılmıştır. Bu yasa ile Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasası bazı hükümleri açısından yeniden düzenlendiği gibi özellikle Değerleme Yasası'nda da arazi, sermaye şirketleri payları ile işletme malvarlığının değerlendirilmesi ile ilgili 6. bölüm hükümleri bağlamında bazı değişiklikler yapılmıştır⁶³. Aşağıda veraset ve bağışlama vergisi reformunun gelişim süreci ve bu reformu gerçekleştiren yasanın önemli hükümleri ele alınacaktır.

1. Veraset ve Bağışlama Vergisi Reformunun Gelişim Süreci⁶⁴

Veraset ve Bağışlama Vergisi Kanunu'na ilişkin en son reform önerisi Bavyera Eyaleti'nden gelen mevcut işletmelerin yerine geçmenin güvence altına alınmasına dair yasa tasarısı (Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge) ile 2005 yılında gündeme gelmiştir. Bu yasa tasarısının hedefi orta ölçekli aile işletmeleri 10 yılı aşkın bir süre boyunca esaslı bir değişiklik olmaksızın devam ettirildiğinde özellikle bu işletmeler için veraset ve bağışlama vergisinden tam bir bağışlık sağlanması idi. Federal bakanlar kurulunun 25.10.2006 tarihli kararı ile işletmelerin yerine geçmenin kolaylaştırılmasına dair yasa teklifi erime modeli (Abschmelzungsmodell) olarak anılan bir biçimde geliştirilmiştir. Alman Anayasa Mahkemesi 7.11.2006 tarihli kararında Veraset ve Bağışlama Vergisi Kanunu'nun yürürlükte olan değerlemeye ilişkin hükümlerinin Alman Anayasası'nın (GG-Grundgesetz) 3. maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesi ile bağdaşmadığına hükmetmiştir. 2007 yılı yazı sonuna doğru federal hükümet Alman ekonomisinin direnci nedeni ile artık erime modelinde ısrar edilmeyeceğini açıklamıştır. Hristiyan Demokrat Parti (CDU-Christlich Demokratische Partei) mensubu Essen eyaleti başbakanı Roland Koch ve Sosyal Demokrat Parti (SPD-Sozialdemokratische Partei Deutschland) mensubu federal maliye bakanı Peer Steinbrück yönetiminde bir federal yönetim-eyaletler çalışma grubu oluşturulmuş ve bu çalışma grubu 5.11.2007 tarihinde üzerinde mutabakat sağlanmış yeni bir reform taslağını kamuoyuna sunmuştur. Bu taslak hükümetin 11.12.2007 tarihli

⁶³ Grashoff, s. 214.

⁶⁴ Grashoff, s. 214.

Veraset Vergisi ve Değerleme Hukuklarında Reform Yapılmasına Dair Yasa tasarısını oluşturmuştur. Bu yasa tasarısı temelde değişikliğe gidilmiş erime modeline dayanmaktadır. Federal maliye bakanlığı (Bundesfinanzministerium) 15.2.2008 tarihinde tartışmaya açık tasarı (Diskussionsentwurf) olarak da anılan emlak-arazi, şirket hissesi biçimindeki varlıklar ile işletme malvarlığı ve ziraat ve ormancılık varlıklarının değerlemesine dair tasarımı kamuoyunun bilgisine sunmuştur. Bu kararname tasarıları daha sonra Alman Değerleme Kanunu'na eklenmiştir. Veraset Vergisi ve Değerleme Hukuklarında Reform Yapılmasına Dair Yasaya ilişkin önce Alman parlamentosunun ikinci kanadı olan Bundesrat 15.2.2008 tarihinde bir mütalaada bulunmuş daha sonra 12.3.2008 tarihinde federal hükümet buna dair cevabi açıklamalar yapmıştır. Veraset ve bağışlama vergisine ilişkin bir ay süren politik tartışmalar 6.11.2008 tarihinde büyük koalisyonun mutabakata varıldığı açıklaması ile sona ermiştir. Bu konudaki uzlaşma CDU/CSU ve SPD parti gruplarının yasama süreci başlarken verdikleri ve Bundesrat tarafından 5.12.2008 tarihinde onaylanan ortak değişiklik önergesi üzerine söz konusu olabilmıştır. Yasa 1.1.2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2. Anayasa Mahkemesi Kararı⁶⁵

Alman vergi hukukunda uzun zamandır tartışma konusu olan ve Federal Yüksek Vergi Mahkemesi ile Anayasa Mahkemesi kararlarında da yer alan bir husus değerlendirme konusudur. Vergi borcunun hesaplanmasına esas teşkil eden matrahın tespiti bakımından son derece önemli bir konu olan değerlendirme ve değerlendirme ölçülerinin anayasal vergilendirme ilkelerine uygun olması esastır. Alman Anayasa Mahkemesi 7.11.2006 tarihli kararı⁶⁶ ile önemli servet konusu gruplarının (örneğin taşınmaz varlıklar, sermaye şirketleri payları ve tarım ve ormancılık işletmeleri gibi) farklı değerlemesinin Alman Anayasası'nın 3. maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesi ile bağdaşmadığına hükmetmiştir. Anayasa Mahkemesine göre vergilendirme vergiye tabi iktisadi kıymetlerin ortak değerine (Gemeinwert) göre yapılmalıdır. Ancak

⁶⁵ Grashoff, s. 214-215.

⁶⁶ BVerfG, 1 BvL 10/02, Bkz Alman Anayasa Mahkemesi web sitesi: http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20061107_1bvl001002.html.

vergilendirmenin iki basamağından biri olan muafiyet tutarı veya özel vergi oranı (Freibetrag oder besonderer Steuersatz) açıkça söz konusu ise bu takdirde veraset ve bağışlama vergisi çerçevesinde servet konularının himaye edilmesi (Verschonung von Vermögensgegenständen) tek başına Anayasaya aykırı düşmez. Mahkeme yürürlükteki eski hukuki düzenlemenin 31.12.2008 tarihine kadar uygulanabileceğini belirtmiştir.

3. Değerlemeye İlişkin Yeni Düzenlemeler⁶⁷

Alman Anayasa Mahkemesi'nin kararında belirtilen hususlardan sonra gelecekte veraset ve bağışlama vergisi açısından değerlemenin tüm servet unsurları bakımından ortak değer (Gemeinwert) uyarınca yapılması gerekecektir. Bununla birlikte Veraset Vergisi ve Değerleme Hukuklarında Reform Yapılmasına Dair Yasa'da, federal maliye bakanlığının tartışmaya açık tasarısı (Diskussionsentwurf) ile bağlantılı olarak her biri belli bir varlık konusu grubuna dair çok sayıda yeni değerlendirme yöntemi düzenlenmiştir. Değerleme yöntemlerindeki değişikliklerin tümü vergi matrahında önemli bir artışa sebep olmaktadır. Fakat bu olumsuz etki işletme malvarlığı ve sermaye şirketleri payları için belli koşullara bağlanmış değerlendirme indirimi (Bewertungsabschlag) ile yeniden giderilmiştir. Yeni hukuki düzenlemede yer alan çeşitli varlık konusu grupları bakımından değerlendirme yöntemlerine aşağıda yer verilmiştir.

a. Boş Arazi (Unbebaute Grundstücke)

Değerleme Kanunu'nun §178 ve §179 hükümlerine göre değerlendirme anından önce en son hesaplanan arazi esas değeri bedelinde kalır, burada şimdiye kadar söz konusu olan %20 oranındaki indirim uygulanmaz⁶⁸.

b. Üzerinde Bina Olan Arazi (Bebaute Grundstücke)

Burada Değerleme Kanunu'nun §182 I. fıkra hükmü uyarınca karşılaştırmalı değer usulü (Vergleichswertverfahren) veya getiri değer usulü (Ertragswertverfahren) ya da ayni değer usulü (Sachwertverfahren) uygulanır. 12.2.2007 tarihli Taşınmaz Varlık Değerleme Kararnamesi'nin

⁶⁷ Grashoff, s. 215-219.

⁶⁸ Grashoff, s. 215.

(GrBewV-Grundbewertungsverordnung) tartışmaya açık tasarıda da yer alan düzenlemeleri Değerleme Kanunu'nun §183 ile §198 arasındaki hükümleri ile yasada kabul edilmiştir.

- Değerleme Kanunu'nun §183 uyarınca yapılan karşılaştırmalı değer usulü normal olarak konut-kat mülkiyeti (Wohnungseigentum), kısmi mülkiyet (Teileigentum) ve tek ve iki ailelik evler (Ein- und Zweifamilienhaeuser) için uygulanır. Değerlemenin temelini karşılaştırılabilir-emsal taşınmazların Yapı Kanunu'nun (BauGB-Baugesetzbuch) §192 ve devamı hükümleri uyarınca bilirkişi kurulları tarafından belirlenecek gerçekten söz konusu olan alım fiyatı oluşturur. Bilirkişi kurulları fiyatların yerine tespit edilebilir karşılaştırma unsurlarından da yararlanabilir⁶⁹.

-Getiri değer usulü kendileri için yerel emlak pazarında mutat-geçerli bir kiranın tespit edilebilmesinin mümkün olduğu kiralık taşınmazlar ve işyeri olarak ya da karma biçimde kullanılan taşınmazlar için uygulanır. Burada arazi değeri-arazi esas değeri (Bodenwert-Bodenrichtwert) ile bina getiri değeri (Gebäudeertragswert) toplanır. Bina getiri değeri hesaplanırken gayri safi ve brüt getiriden (Rohertrag) bir başka deyişle ısıtma giderleri hariç yıllık net kiradan (Jahresnettokaltmiete) mutat-geçerli ve götürüleştirelmüş işletme masrafları indirilir. Bu işlemin ardından bulunan safi getiriden (Reinertrag) saptanmış bir taşınmaz faiz oranına göre arazi değeri indirilir. Kalan bina getiri değeri kalan kullanım süresine bağlı olan saptanmış bir çarpan ile çarpılır⁷⁰. Bu durumu bir örnek⁷¹ ile açıklayacak olursak: A 8 konut biriminden oluşan bir konut tesisinin malikidir. Bu tesisin kalan kullanım süresi 50 yıldır, arazi yüzölçümü 2000 metrekaredir. Arazi temel değeri metrekare başına 250 avrodur. Tüm birimler kiraya verilmiştir. Her bir birimin masraflar hariç yıllık net kirası 12.000 avro olup toplam masraflar hariç yıllık net kira 96.000 avroyu bulmaktadır. 2000 metrekare ile 250 avro çarpımı sonucunda arazi değeri 500.000 avro olarak tespit edilmektedir. Masraflar hariç yıllık net kira toplamından işletme masrafları indirilecektir. Yapı Kanunu'nun § 192 ve

⁶⁹ Grashoff, s. 215.

⁷⁰ Grashoff, s. 215.

⁷¹ Grashoff, s. 215.

devamı hükümlerine göre bilirkişi heyeti için uygun bir tecrübe kuralı mevcut olmadığında, aynı yasanın § 187 II. fıkra hükmüne göre Değerleme Kanunu'na ek 23'e göre götürüleştirilmiş işletme masraflarından yararlanılacaktır. 50 yıllık kalan kullanım süresi yüzünden bu masraflar gayrisafi getirinin %27'si olarak tespit edilecek böylece 25.920 avro tutara karşılık gelecektir. Saptanan 70.080 avro tutarında safi getiri, Alman Değerleme Kanunu § 185 II. fıkra hükmü uyarınca arazi değerinin uygun bir şekilde faize tabi tutulması ortaya çıkan tutarı azaltmaya yarar. Yapı Kanunu §192 ve devamı hükümlerine göre bilirkişi heyeti için uygun bir taşınmaz faizi oranı mevcut değilse Alman Değerleme Kanunu'nun §188 II. fıkrası 1 numaralı bent hükmüne göre bu oran kiralık konutlar için %5 olarak uygulanır. Böylece 500.000 avronun %5'i olarak hesaplanan 25.000 avro tutar bina safi getiri değerinden indirildiğinde 45.080 avro tutar elde edilir. Burada uygulanacak kapitalizasyon-sermayeleştirme çarpanı Alman Değerleme Kanunu'na ek 21'den hareketle bulunur ve binanın taşınmaz faiz oranına ve kalan kullanım süresine bağlıdır. Örnekte bu çarpan 18,26'dır. Getiri değeri 500.000 avro tutarında arazi değeri ile 823.160 avro bina getiri değerinin toplamı olan 1.323.160 avro olarak hesaplanır.

-Aynı değer usulü diğer usullere göre bir değer hesaplanmadığında uygulanan toplama bir usuldür. Burada değer getiriden değil yapım-imal masraflarından hareketle hesaplanır. Kural yapım-imal masraflarının (Regelherstellungskosten) yanında eskimeden kaynaklanan değer azalması (Alterswertverminderung) ve birin altında piyasa uyum çarpanı-değer sayısı (Marktanpassungsfaktor-Wertzahl) uygulanır⁷². Bir örnek⁷³ vermek gerekirse: B büro ve sosyal kısımlar içerecek biçimde inşa edilmiş fabrikasyon binası olan bir endüstri arazisine sahiptir. Arazi temel değeri metrekare başına 100 avro olup brüt arazi yüzeyi 6.000 metrekaredir. Bina 1978'de inşa edilmiş olup Değerleme Yasası Ek 22'ye göre (Değerleme Yasası § 190 II. Fıkra) 50 yıllık toplam kullanım süresinden 2009'da 31 yıl eksilmiştir. Değerleme Yasası § 189 I. fıkra hükmü uyarınca arazi değeri ve bina değeri ayrı ayrı hesaplanacaktır. Değerleme Yasası § 179 uyarınca 10.000 metrekarenin 100 avro ile

⁷² Grashoff, s. 216.

⁷³ Grashoff, s. 216.

çarpımından arazi değeri için 1.000.000 avro tutara ulaşılır. Değerleme Yasasına Ek 24 uyarınca bina değeri kural yapım-imal masraflarından hareketle tespit edilir. GKL 3.382'ye göre kural yapım-imal masrafları ortalama bir donatım standardı kabul edildiğinde her bir metrekare için 970 avro olur; böylece bina kural yapım-imal değeri 6.000 metrekarenin 970 avro ile çarpımı sonucunda 5.820.000 avro olarak ortaya çıkar. Kabul edilen 50 yıllık ekonomik toplam yararlanma süresinin %62'si sona ermiştir. Değerleme Yasası'nın § 190 II. Fıkra 4. bent hükmüne göre eskimeden kaynaklı değer indirimi sadece %60 oranına kadar mümkündür. Böylece bina değeri 2.328.000 avro, Değerleme Yasası § 189 III. Fıkra 1. bent uyarınca geçici aynı değer ise 3.328.000 avro olur. Değerleme Yasası § 189 III. Fıkra 2. bent uyarınca bu değer, Değerleme Yasası § 191 hükmüne göre bulunan bir değer sayısı ile çarpılması gerekir. Bu sayı yasaya Ek 25 uyarınca 0,5'dir. Böylece aynı değer usulüne göre arazinin ortak değeri 1.164.000 avro olarak tespit edilir.

c. İşletme Malvarlığı/Sermaye Şirketleri Payları

Alman Anayasa Mahkemesi kararının yerine getirilmesi ile ilgili olarak Veraset Vergisi ve Değerleme Hukuklarında Reform Yapılmasına Dair Yasa'daki en temel değişiklik işletme malvarlığının tespit ve değerlendirilmesi hakkındaki düzenlemelerde gerçekleşmiştir. Eski hukuki düzenlemeye göre (Değerleme Kanunu § 109 I. Fıkra) işletme malvarlığının değerlendirilmesi için mali bilanço değeri (Steuerbilanzwert) kullanılırken, aynı kanunun yeni § 109 I. Fıkra hükmü uyarınca ortak değer (Gemeinwert) tespit edilecektir. Yine sermaye şirketleri paylarının değerlendirilmesi de bundan sonra Stuttgart Usulü olarak adlandırılan yöntemle göre yapılamayacaktır⁷⁴. İşletme malvarlığı ve sermaye şirketleri paylarının değerlendirilmesi için aşağıda belirtilen yöntemlerden yararlanılacaktır:

- Değerleme Kanunu § 11 II. Fıkra 2. bent hükmüne göre ortak değer ilk olarak bir yıldan az bir süre önce yapılmış olan satıştan hareketle tespit edilecektir⁷⁵.

⁷⁴ Grashoff, s. 216.

⁷⁵ Grashoff, s. 217.

- Bu yolla ortak değere ulaşamıyorsa, ortak değer sermaye şirketinin varlığı ve geliri gibi unsurlardan hareketle kestirilecektir. Değerlemenin alt sınırı asgari değerdir (Mindestwert). Bu değer işletme malvarlığına ait iktisadi varlıkların ortak değerler toplamından işletme malvarlığına ait olan borçların indirilmesi sureti ile bulunur. Zaten tahmin için gerekli koşul getiri değerine göre işletme değerlemesinin yapılmasıdır. Bu yüzden değerlendirme bir işletme planlamasının varlığını gerektirir. Payların ve işletme varlığının değerlemesi kararnamesiyle ilgili tartışmaya açılan tasarıda alternatif basitleştirilmiş bir getiri değeri usulüne (vereinfachtes Ertragswertverfahren) yer verilmiştir. Bu usul temelde bir ortalama geçmiş yıl getirisine dayanıyordu ve bunu bir kapitalizasyon-sermayeleştirme çarpanı ile çarpıyordu. Bu düzenleme artık Değerleme Kanunu'nun § 199-203 hükümlerinde bulunmaktadır⁷⁶.

- Basitleştirilmiş getiri değeri usulü. Büyük koalisyon parti gruplarının son değişiklik önerisinden sonra 32 milyon avrodan az ciroya sahip işletmeler için basitleştirilmiş getiri değeri usulünün sınırlandırılması söz konusu değildir. Artık bu usul her büyüklükten işletmeler hakkında uygulanabilecektir. Bu usulde değerlendirme şu şekilde yapılır: Değerleme Kanunu'nun § 200 II. fıkra hükmüne göre işletme için zorunlu olmayan varlıklar (nicht betriebsnotwendige Vermögen) olarak adlandırılan değerler ayrılarak getiri değerine göre ayrı olarak değerlendirilir. Geçmiş üç yılın ortalama yıllık getirisi örneğin kapsadığı vergi gider ve getirisi ile diğer olağanüstü pozisyonlar bakımından düzeltilir. Özellikle uygun bir işletme ücreti indirim konusu yapılır. Bu işlemin sonucu temel faiz oranı ile riziko zammının toplamından ortaya çıkan bir kapitalizasyon-sermayeleştirme çarpanı ile çarpılır. On yıllık dilimde yer alan ilkinde yaklaşık %4,5 uygulanırken, Değerleme Yasası § 203 I. fıkra hükmü uyarınca sonuncusu için de %4,5 oranı uygulanması yapılır. Böylece %9 oranında kapitalizasyon faizi hesaplanmış olur. Bu durum 11,11 çarpanına benzer ve uygun düşer⁷⁷.

Bir örnek⁷⁸ ile açıklayacak olursak: ABC açık ticaret şirketinin 31.12.2009 tarihli mali yıl kapanış bilançosunda varlıkları 2 milyon,

⁷⁶ Grashoff, s. 217.

⁷⁷ Grashoff, s. 217.

⁷⁸ Grashoff, s. 217-218.

borçları ise 1.500.000 avro olarak gözükmektedir. Varlıkları arasında 1.000.000 avro tutarında ortak değere sahip olan 500.000 avro değerinde bilançolaştırılmış arsa bulunmaktadır. Bu şimdikiye kadarki gereksinim değerine de uygun düşmektedir. Son üç yılda işletme ortalama 6 milyon avro değerinde bir ciro yaparak 400.000 avro tutarında bir vergi öncesi kar elde etmiştir. Burada 120.000 avro tutarında uygun bir işletme ücreti (Unternehmenlohn) kabul edilebilir. Asgari değer, varlıkların ortak değerleri toplamından borçların ortak değerlerinin indirilmesi yoluyla bulunur. Örneğimizde varlıklardan borçların çıkarılması üzerine bulunan 500.000 avroya arsadaki 500.000 avro tutarında gizli yedek akçelerin eklenmesi suretiyle bulunan asgari değer tutarı 1 milyon avrodur. Basitleştirilmiş getiri değeri usulünden sonra vergi öncesi yıllık kazanç işletme ücreti düzeyine azaltılacaktır, başka olağanüstü pozisyonlar mevcut değildir. 400.000 avrodan 120.000 avronun çıkarılması ile getiri değeri 280.000 avroyu bulur ve bu tutar çarpan 11,11 ile çarpılması ile 3.100.000 avroya ulaşılır. Asgari değer uygulama bulmaz. Eski hukuki düzenlemeye göre mali bilanço değerinin arazinin gereksinim değeri üzerinden düzeltilmesinden sonra 1 milyon avro olarak hesaplanması gerekirdi.

4. Himaye düzenlemesi (Verschonungsregelung)

Bugüne kadarki hukuki düzenlemeye uygun olarak işletme varlığı, tarım ve ormancılık ile ilgili varlıklar ve sermaye şirketleri payları (sermayeye katılımın %25'den fazla olduğu) açısından Veraset ve Bağışlama Vergisi Kanunu § 13b ve § 13a hükümlerine göre vergi kolaylıkları sağlanmıştır.

- Himaye indirimi-%85 Düzenlemesi (Verschonungsabschlag-85%-Regelung). Koruma indirimine ve elde tutma süresine dair düzenlemeler politik tartışmalarda farklı açılardan ele alınmış ve yasama sürecinin son safhasında esaslı değişikliklere konu olmuştur. Yasadaki kurala göre Veraset ve Bağışlama Vergisi Kanunu § 13b IV. fıkra ve § 13a I. fıkra 1. bent hükümleri uyarınca himaye indirimi olarak varlıkların %85'i vergisel ayrıcalığa tabi tutularak hesaplama dışı bırakılmaktadır. Bunun koşulu ücret toplamı süresi (Lohnsummenfrist) adı verilen 7 yıllık bir süredeki son ücret toplam miktarının (Ausgangslohnsumme) asgari ücret toplamı (Mindestlohnsumme) adı verilen ücret toplamının %650'sini

aşmamasıdır. Son ücret toplamı son beş yıllık kesitteki ücret toplamından hareketle hesaplanır. Ücret toplamı çalışanlara yapılan tüm ödemeleri kapsar. Burada herhangi bir yıl içinde son ücret toplamının değerinde kalması önemli değildir. 10 kişiye kadar çalışanı olan işletmeler ücret toplamı düzenlemesi dışında bırakılmıştır. İşletme en azından ücret toplamı süresi içinde devam ettirilmemiş ise süre ile orantılı olarak himaye indirimi imkanı tanınmayacaktır. Eski tasarıda yer alan, giyotin etkisi (Fallbeileffekt) olarak da adlandırılan, işletme en az 15 yıl devam ettirilmediğinde bu vergisel kolaylığın geçmişe etkili olarak ve tamamen ortadan kalkması durumu yasadan çıkarılmıştır. 7 yıllık ücret toplamı süresinin sona ermesi ile birlikte himaye indiriminin kısmen ortadan kalkması rizikosunu da genel olarak giderilmiş olacaktır⁷⁹.

- Himaye indirimi-%100 Düzenlemesi (Verschonungsabschlag-100%-Regelung). Himaye indirimi sadece %85 oranında bir vergisel yarar sağlamamakta, ayrıca vergi yükümlüsü Veraset ve Bağışlama Vergisi Kanunu'nun § 13a VIII. fıkrasında yer alan özel düzenlemeden yararlanmak istediğini kesin ve geri alınamaz biçimde beyan ederse bu indirimden tam olarak, %100 oranında yararlanmayı da mümkün kılmaktadır. Bunun için temel koşul vergi kolaylığı konusu yapılacak varlığın en fazla %10 oranında yönetim mallarından (Verwaltungsvermögen) oluşmasıdır. Bu tam vergi istisnası 10 yıllık bir ücret toplamı zaman aralığında son ücret toplamının genelde %1000'ne ulaşmasını şart koşar; bunun için işletme en az 10 yıl daha devam ettirilmelidir. %1000 oranında en az ücret toplamına veya 10 yıllık elde tutma süresine (Behaltenfrist) ulaşamaması durumunda himaye indirimi bu durum ile orantılı olarak azalacaktır⁸⁰.

Bir örnek⁸¹ ile açıklayacak olursak: A, bir sermaye şirketinin tek ortağıdır, 31.12.2009 tarihinde ölür ve tek mirasçısı kız kardeşi T olur. Tereke yalnızca şirket paylarından oluşmaktadır. Tamamı vergi kolaylığından yararlandırılan işletme varlığı tutarı 5.000.000.000 avrodur. Son ücret toplamı 2.000.000.000 avro tutarındadır. Yönetim malları %10'un altındadır; T Veraset ve Bağışlama Vergisi Kanunu §13a VIII.

⁷⁹ Grashoff, s. 218.

⁸⁰ Grashoff, s. 218.

⁸¹ Grashoff, s. 218-219.

fıkraya göre tam istisna ve 10 yıl süre için beyanname verir. Tam himaye indirimi 5.000.000.000 avro olarak hesaplanır; böylece şimdilik veraset yolu ile intikal için veraset ve bağışlama vergisi doğmaz. T işletmeyi 2021 yılına kadar devam ettirir daha sonra hisselerini satar. 2012 ve 2013 yıllarında yapılan kapsamlı yeniden yapılandırma çalışmaları (Restrukturierungsmaßnahmen) yüzünden bu yıllara ilişkin ücret toplamı 1.000.000.000 avro azalır ve böylece son ücret toplamı da %50 azalmış olur. Tüm diğer yıllarda esas olan ücret toplamına ulaşılır ancak bu tutarın ötesine geçilemez. Böylece koruma indirimi toplamda %10 oranında ortadan kalkar, 10 yıllık zaman aralığında en az ücret toplamının sadece %90'ne ulaşılmış olur. Böylece veraset ve bağışlama vergisi matrahı sonradan 500.000.000 avroya yükselmiş olur.

- Yönetim malları (Verwaltungsvermögen). Veraset ve Bağışlama Vergisi Kanunu §13b II. fıkra hükmü uyarınca vergi kolaylığına konu edilecek varlığın %50'den fazlası işletme yönetimi mallarından oluşuyorsa himaye indiriminden yararlanılamaz. Yönetim malları örnek olarak kiraya verilmiş araziler, iştirak hissesinin %25 ve daha az olduğu sermaye şirketleri hisseleri, idare mallarının %50'den fazla olduğu şirketlere iştirakler ve kıymetli evrak ile sanat eserlerinden oluşur⁸². İşletmenin bölünmesi (Betriebsaufspaltung)⁸³ durumları bu durumdan müstesnadır.

5. Aile Yurdu (Familienheim) İstisnası

Veraset ve Bağışlama Vergisi Kanunu §13b I. fıkra 4a numaralı bent hükmü uyarınca eskiden olduğu gibi şimdi de özel olarak ikamet amacı ile kullanılan bir evde veya apartman dairesinde aile yurdu biçiminde yaşayan kişiler veya eşler arasındaki bağış ve yardımlar vergiden istisna edilmiştir. Bu, konu yönünden vergi kolaylığı yeni yasal düzenleme uyarınca ölüm nedeni ile mal intikal durumlarını da kapsamaktadır.

⁸² Grashoff, s. 219.

⁸³ İşletmenin bölünmesi (Betriebsaufspaltung) en az iki şirketten oluşan bir durumdur. Burada şirketlerden biri (sahip-zilyet şirket) varlıkların yönetirken diğer kardeş-alt şirket (işletme şirketi) işletmenin yönetilmesinin fiilen üstlenir. Sahip-zilyet şirketin araziler ve binalar gibi iktisadi varlıkları ancak esaslı işletme sebepleri ileri sürebildiği takdirde işletme şirketinin kullanımına bırakılabilir.

Veraset ve Bağışlama Vergisi Kanunu §13b I. fıkra 4b numaralı bent hükmü uyarınca eşler arasında veraset yolu ile mal intikali durumlarında aile yurdu, değerinden bağımsız olarak veraset ve bağışlama vergisinden istisna edilmiştir. Bunun koşulu veraset yolu ile intikal olayının gerçekleştiği tarihe kadar murisin aile yurdu kapsamındaki bir konutu kendi ikameti amacı ile kullanmış olması ve bu konuttan varis eşin derhal bizzat yararlandığının tespit edilmesidir. Murisin bu konutu zorlayıcı sebepler dolayısı ile kendi ikameti için ve kendi yararına kullanmadığı durumlarda da bu vergi kolaylığından yararlanılabilmesi mümkündür. Eşlerden birinin bir huzurevine taşınması bu duruma örnek verilebilir. Veraset Vergisi ve Değerleme Hukuklarında Reform Yapılmasına Dair Yasa ile özellikle birlikte yaşayanlar arasında veraset yolu ile intikaller olmak üzere bağışlamalar ile ilgili hükümlerin kapsamı genişletilmiştir. Çocuklar varis ve eşlerden birinin evinde onun ölümünden sonra oturuyorlar ise vergi istisnasının uygulanması için bu evin oturmaya elverişli alanının 200 metrekareden fazla olmaması gerekir. Değiştirilen değerlendirme düzenlenmesi karşısında çok değerli gayrimenkuller nedeni ile yüksek tutarda veraset ve bağışlama vergisi ödemesi yapılmaması için en azından sağ kalan eşin ortak aile yurdunda ileride de oturacağı kesinlik kazanmalıdır⁸⁴.

Bir örnek⁸⁵ ile açıklanacak olursa: Varlıklı A ve B çifti 15.000 metrekarelik yüzölçüme sahip bir taşınmazda oturmaktadırlar. Taşınmaz üzerinde 680 metrekare kullanım alanına sahip bir bina bulunmaktadır. Alman sağlık ve sosyal güvenlik sistemi uyarınca A2. aşamasında bakım hizmeti görmek durumunda olan A 2009 yılının Şubat ayında yakınlarda bulunan bir huzurevine taşınmak zorunda kalmıştır. B ise villada oturmaya devam etmiştir. A 2009 yılı Kasım ayında ölür. Eşler bir Berlin Vasiyetnamesi yapmış olup bu vasiyetnameye göre her bir eş tek varis olarak atanmıştır. Veraset ve Bağışlama Vergisi Kanunu'nun §13b I. fıkra 4b numaralı bent hükmü uyarınca A tarafından bu taşınmazın iktisabı vergiye tabi değildir. Aynı olay biraz değiştirilip geliştirilecek olursa: Eşi A'nın ölümünün ardından B de Aralık 2009'da ölmüştür. B'nin oğlu C tek başına varistir ve annesinin ölümünün ardından bu taşınmaza

⁸⁴ Grashoff, s. 219.

⁸⁵ Grashoff, s. 219.

yerleşmek istemektedir. Burada oturmaya elverişli alan 200 metrekareden fazla olduğu için Veraset ve Bağışlama Vergisi Kanunu §13b I. fıkra 4b numaralı bent hükmü uygulanamayacaktır.

6. Vergi Muafiyeti Tutarları

Bugüne kadar eşler için 307.000, kayıtlı birlikte yaşayanlar (eingetragene Lebenspartner) için ise 5.200 avro olan muaflik tutarı 500.000 avroya yükseltilmiştir. Muaflik tutarı çocuklar için 205.000 avrodan 400.000 avroya, torunlar ve torun çocukları için 51.200 avrodan 200.000 avroya ve I numaralı vergi sınıfının diğer kişileri için 51.200 avrodan 100.000 avroya çıkarılmıştır. II ve III numaralı vergi sınıfına dahil kişiler için de muaflik 10.300 ve 5.200 avro yerine daha yüksek tek bir tutar olarak 20.000 avro belirlenmiştir.

7. Vergi Tarifesi

Yeni yasal düzenlemede veraset ve bağışlama vergisi yükünde cüzi bir hafifleme uygulanacak vergi oranlarını belirleyen parasal tutarların yuvarlanması sureti ile ortaya çıkmıştır (artık 75.000, 300.000, 600.000, 6.000.000, 13.000.000 ve 26.000.000 avroluk tutarlar uygulanmaktadır). I numaralı vergi sınıfı tarifesi değişmemiştir. Ancak II ve III numaralı vergi sınıflarının tarifesi geleceğe yönelik yeknesaklaştırılmış ve vergiye tabi intikalin değerine göre (6 milyon dahil 6 milyon avroya kadar olan intikaller için) %30, bunun üzerindeki intikaller için ise %50 oranı getirilmiştir. Şimdiye kadarki tarife II numaralı vergi sınıfı için %12'den %40'a kadar, III numaralı vergi sınıfı için ise %17'den %50'ye kadar olan bir aralıkta vergi oranlarına bölünmüş iken vergi tarifesindeki bu değişiklik ve oranlarda artış ile bu iki vergi sınıfına giren intikaller açısından aslında önemli bir vergi artışı söz konusu olmuştur⁸⁶.

8. Yürürlük/Uygulama

Yürürlüğe giren yeni hukuki düzenleme 31.12.2008 tarihinden sonra meydana gelen vergiye tabi olaylar hakkında uygulanacaktır. Veraset yolu ile olan intikaller açısından eski veya yeni hukuki düzenlemeye tabi olmak hususunda bir seçme hakkı söz konusudur. Bu seçme hakkının koşulu veraset yolu ile intikalin 1.1.2007 ile 31.12.2008 arasındaki

⁸⁶ Grashoff, s. 220.

zamanda gerçekleşmiş olmasıdır. Bağışlamalar bakımından seçme hakkı uygulanmaz. Bu hak esasen değiştirilen değerlendirme hükümleri ile ilgili olup en fazla 30.6.2009 tarihine kadar kullanılabilir niteliktedir⁸⁷.

Bir örnek⁸⁸ ile açıklayacak olursak: A bir işletme grubunun tek sahibidir, bu grup giyim-kuşam malzemeleri perakende satışı alanında faaliyette bulunmaktadır. Firmanın tüm Almanya düzeyinde 100 mağazası ve 1000 çalışanı bulunmaktadır. A 1.12.2008 tarihinde ölmüştür. A'nın tek varisi kızı T'dir. 31.12.2008 tarihine kadar geçerli olan eski hukuki düzenlemeye göre işletme varlığı değerlemeye tabi tutularak istisna tutarı ve değerlendirme indirimi uyarınca veraset ve bağışlama vergisi açısından 6.800.000 avro değere ulaşılmıştır. Yeni hukuki düzenlemeye göre 7 yıllık kural uygulanırsa veraset ve bağışlama vergisi tutarı sadece 2.800.000 avro olacaktır. %15 oranında yönetim mallarının mevcudiyeti nedeni ile 10 yıllık kural uygulanamayacaktır. T, 7 yılı aşkın süre toplam %650 oranında ortalama ücret toplamına uyabilmesinin büyük olasılıkla mümkün olacağını tahmin etmektedir. T 21.02.2009 tarihinde veraset yolu ile intikal için Veraset Vergisi ve Değerleme Hukuklarında Reform Yapılmasına Dair Yasa'nın 3. maddesine göre yeni hukuki düzenlemeye tabi olmayı seçer.

Değerlendirme ve Sonuç

Alman vergi sistemini oluşturan vergi türlerinden biri olan veraset ve bağışlama vergisi halen Alman vergi sistemindeki yerini korumakta olduğu gibi gelecekte de koruyacağı izlenimini vermektedir. Bu verginin uygulamada neden olduğu bazı sorunların giderilmesi amacı ile zaman zaman yasa değişiklikleri yapılmakta ve bunlar ile kısmi de olsa çözümler sağlanmaktadır. Bu bağlamda 2009 tarihli veraset ve bağışlama reformuna dair düzenleme ile arazi, işletme malvarlığı ve sermaye şirketleri hisselerinin değerlemesine yönelik yeni esaslar getirilmiş, 7 ile 10 yıl süreli himaye indirimi ile ücret toplamı ve işletmenin devamı koşullarına bağlı olarak ciddi bir vergi kolaylığı sağlanmış, sosyal amaçla aile yurdu vergiden istisna edilmiştir. Bununla birlikte, yapılmış bu yasa değişikliği ile dahi Alman Anayasa Mahkemesi kararlarında defalarca

⁸⁷ Grashoff, s. 220.

⁸⁸ Grashoff, s. 220.

belirtilmiş olan vergilendirme eşitlik ilkesi için gerekli olan vergi matrahının tespiti açısından önem taşıyan farklı servet unsurlarının ortak bir değer ile değerlendirilmesi hususu yine sağlanamamıştır. Bu nedenle ileride Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasası uygulamasına dair yeni anayasaya aykırılık iddialarının gündeme gelebileceği açıktır. Veraset ve bağışlama vergisi ile ilgili vurgulanması gereken son husus Almanya’da bu alandaki tüm yasa değişikliklerinin farklı toplumsal kesimlerin görüşleri alınıp irdelendikten sonra, uzun ve kapsamlı tartışma ve müzakerelerin ardından tam bir uzlaşma ile yapıldığıdır. Türkiye’de vergi yasalarında değişikliğe gidilirken çok defa izlenen aceleci ve tek taraflı tutum ile karşılaştırıldığında bu yaklaşımın ne kadar farklı bir anlayışın eseri olduğu kolayca takdir edilebilecektir.

KAYNAKÇA

- Dietrich Grasshoff, Steuerrecht 2009 5. Auflage, Verlag C.H. Beck, München 2009.
- Hans-Wolfgang Arndt, Siegfried Zierlinger, Steuerrecht, Schaeffers Grundriss des Rechts und der Wirtschaft Abteilung II. Öffentliches Recht Band 39/1 74. Tausend, Verlag Decker & Mler, Heidelberg 1991.
- Klaus Tipke, Joachim Lang, Steuerrecht 17. völlig überarbeitete Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2002.

İNTERNET KAYNAKLARI

- www.bundesfinanzministerium.de.
- www.gesetze-im-internet.de.
- www.bverfg.de.